

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



UNIVERSITE  
Abdelhamid Ibn Badis  
MOSTAGANEM

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
الشعبة: علوم المالية والمحاسبة تخصص: التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية  
دراسة حالة مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية ولاية مستغانم

مقدمة من طرف الطالبتين:

- فرحي فايزة
- غلماسي سهيلة

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	العلمي فاطمة	أستاذة التعليم العالي	عبد الحميد بن باديس
مقرا	برواين شهرزاد	أستاذة محاضرة "أ"	عبد الحميد بن باديس
مناقشا	لاكسي فوزية	أستاذة محاضرة "أ"	عبد الحميد بن باديس

السنة الجامعية: 2022 - 2023

# إهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع

إلى أعز ما أملك في الوجود إلى من منحتني العنان و الحب و القوة بدعواتها

و دعمها لي في كل خطوة من خطوات حياتي، من كانت رمزا للطاء، إلى

أخلى ما في هذا الوجود، إلى أمي الغالية اطل الله في عمرها

إلى رمز التضحية و العطاء، إلى من أثار دروب حياتي بنصائحه، إلى من زرع في

نفسي القوة و الإرادة أبي العزيز حفظه الله و أطل في عمره

إلى إخوتي الأعزاء، و الأقارب الأحباء، إلى جميع صديقاتي، إلى كل من

وسعتهم ذاكرتي و لم يسعمهم قلبي أهديكم ثمرة عملي المتواضع

إلى كل باحث و طالب علم أهدي ثمرة جهدي

فايزة

# إهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

إلى قرة عيني، إلى منبع الدفء و الصدر الحنون، إلى من أشرقت في نفسي

لتنير ظلمتها و تبكدهمومها و أحزانها، إلى أمي الحبيبة أطل الله عمرها

إلى صاحب الوجه الطيب و الأفعال الحسنة، إلى الذي لم يبخل علي طيلة حياته،

إلى سندي في الحياة، إلى والدي العزيز أطل الله في عمره

إلى إخوتي الأبناء، إلى جميع صديقاتي العزيزات كل باسمها ، إلى كل من

ساندني في الحياة، إلى كل باحث و طالب

أهدي ثمرة جهدي

سهيلة

# الشكر والتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: (من لم يشكر الناس لا يشكر الله)

الشكر أولا وأخيرا لمن لا يطيب الليل إلا بذكره ولا يطيب النهار إلا بشكره، فلك الحمد

والشكر ربي كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك.

وفي هذا المقام لا يسعني إلا أنتقدم بخالص الشكر والتقدير والامتنان إلى الأستاذة

برواين شهرزاد لإشرافها المتواصل على هذه المذكرة، وحثها الدائم لي على ضرورة

العمل بإتقان، ومتابعتها المتأنية لتقويم عملنا وتصحيحه، فلها كل التقدير والاحترام.

كم أننا نتقدم بأخلص عبارات الشكر والتقدير والامتنان لكل من ساهم من قريب أو

بعيد لإعداد هذه المذكرة.

كما نشكر كافة زملائنا الطلبة الذين كانوا معنا طوال المشوار الدراسي.

## فهرس المحتويات

	إهداء
	شكرو تقدير
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
01	المقدمة
الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة	
05	تمهيد
06	المبحث الأول : مدخل إلى التدقيق الداخلي
06	المطلب الأول: عموميات حول التدقيق بشكل عام
12	المطلب الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
17	المطلب الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي
21	المبحث الثاني: مدخل إلى اتخاذ القرار
21	المطلب الأول: ماهية اتخاذ القرار
24	المطلب الثاني: مراحل و أساليب اتخاذ القرار
28	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار
33	المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار
33	المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في المؤسسة بشكل عام
34	المطلب الثاني: أثر التدقيق الداخلي على سير عملية اتخاذ القرار
41	خلاصة
الفصل الثاني : الإطار التطبيقي للدراسة	
43	تمهيد
44	المبحث الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة محل ادراسة
44	المطلب الأول: نشأة مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية
45	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
48	المطلب الثالث: خلية التدقيق في المؤسسة

49	المبحث الثاني: أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة
49	المطلب الأول: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة
52	المطلب الثاني: واقع اتخاذ القرار في المؤسسة
53	المطلب الثالث: أهمية التدقيق الداخلي لمتخذ القرار في المؤسسة
55	خلاصة
57	الخاتمة
60	المراجع
64	الملاحق
69	الملخص

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
34	طبيعة دور التدقيق الداخلي	الشكل رقم (01)
35	دورة حياة عملية التدقيق	الشكل رقم (02)
46	الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية	الشكل رقم (03)

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
64	ملحق يوضح رسالة البدء بمهمة التدقيق	الملحق رقم (01)
66	ملحق يوضح الاستبيان الخاص بمصلحة الشراء	الملحق رقم (02)
67	ملحق يوضح التقرير النهائي للمدقق الداخلي	الملحق رقم (03)



# المقدمة

نظرا للتطور التكنولوجي و الاقتصادي الذي شهده العالم، و الذي أدى إلى اتساع حجم المؤسسات و انتشارها جغرافيا و تنوع أنشطتها إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالة، نتيجة لكبر حجم المشروعات و تعدد عملياتها و تنوع مشاكلها الادارية، هذا ما فرض عليها ضمان حسن التسيير و فعالية نشاطاتها و الاهتمام بالعمليات و الاجراءات التنظيمية داخل أقسامها، و اتخاذ القرارات التي تمكن المؤسسة من استغلال مختلف الوسائل المادية و البشرية المتاحة لها.

فكانت المؤسسات بحاجة إلى ايجاد تقنيات و ووسائل جديدة تساعدها على عملية اتخاذ القرار للتحكم في نشاطها، و كان التدقيق الداخلي من بين هذه الوسائل، الذي كان أمرا حتميا للإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة و لاطمئنان مجالس الادارة على سلامة العمل و البيانات الدورية الدقيقة لمختلف النشاطات التي هي بحاجة إليها من أجل اتخاذ القرار المناسب و اللازم لمعالجة لتصحيح الانحرافات و رسم خطط و السياسة المستقبلية.

أصبح التدقيق الداخلي من الضروريات التي تشغل الهيئات العلمية ف الوقت الحالي و ذلك بعد الفسائح و الانهيارات المالية في الوحدات الاقتصادية العالمية، إذ أوصت التقارير العلمية في جميع الدول على ضرورة الاهتمام بالدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي بتوفير المعلومات اللازمة للإدارة عن طريق فحص و تقويم النشاطات المالية و الإدارية التي توم بها من أجل مساعدتها على تنفيذ استراتيجياتها بشكل صحيح و هذا الذي يمكنها من تنفيذ و تحقيق الاهداف المرجوة منها، و كذلك تحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة و ايجاد حلول لمعالجتها قبل حدوثها.

كما تعتبر عملية اتخاذ القرار المناسب و الرشيد من أصعب المسؤوليات في المؤسسة خاصة الاستراتيجية منها، و لذلك فإن الاقبال لاتخاذ مثل هذه القرارات يحتاج إلى توفر معلومات موثوقة، و هنا يأتي دور خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة و التي تعتبر المصدر الأساسي الذي يعتمد عليه أصحاب صنع القرار نظرا لما يقدمه من المعلومات المؤكدة الخاصة بمختلف مصالح المؤسسة، و التي يتم استخدامها لاحقا من طرف الادارة العليا للمؤسسة في عملية اتخاذ القرار.

بغية الإلمام بهذا الموضوع، و من خلال ما سبق سنحاول من خلال دراستنا الاجابة على الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية؟

و على هذا الأساس يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو التدقيق الداخلي و ماهي أهدافه؟
- كيف يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار وما العوامل التي تؤثر عليه؟
- فرضيات البحث:

و للإجابة على هذه الاشكالية و مجموعة الأسئلة الفرعية أعلاه تم وضع الفرضيات التالية:

- يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة بالمؤسسة و يعتمد متخذ القرار فيها على نتائج التدقيق الداخلي.
- هناك علاقة إيجابية بين التدقيق الداخلي و اتخاذ القرار.

● أهمية الدراسة:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى:

- التعرف على التدقيق الداخلي و مختلف المعايير و القوانين التي تنظمه كوظيفة داخل المؤسسة العالمية بصفة عامة و المؤسسة الجزائرية بصفة خاصة.
- تزايد أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية نتيجة التطورات الحاصلة و التنوع في المؤسسات.
- حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى التدقيق الداخلي من اجل اتخاذ القرارات السليمة و الصائبة و تحقيق أهدافها على أكمل وجه.

● أهداف الدراسة:

من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة:

- التعرف على التدقيق الداخلي بصورة كافية.
- معرفة أهمية التدقيق الداخلي في تسيير المؤسسة الاقتصادية.
- معرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

● أسباب اختيار الموضوع:

من أسباب اختيارنا لهذا الموضوع :

- ملائمة الموضوع لمجال تخصصنا.
- مدى اهمية الموضوع خاصة في ظل الظروف الحالية التي تشهدها المؤسسات الجزائرية.
- الرغبة في التعمق في مجال المدقق الداخلي.
- الرغبة في رفع القدرة الشخصية من خلال الدراسة التطبيقية في المؤسسات الجزائرية.
- العمل على التكوين العلمي الجيد لممارسة مهنة التدقيق بصورة دقيقة و سليمة في المستقبل.

● منهج الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة و اختبار صحة الفرضيات، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي و الذي يمكننا من وصف و تحليل الاطار النظري لكل من التدقيق الداخلي و اتخاذ القرار، بالإضافة إلى منهج دراسة الحالة و ذلك من أجل التعرف على مختلف جوانب الموضوع من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل التريص.

● محددات الدراسة:

- الحدود المكانية: تمت الدراسة على مستوى اتحاد التعاونيات الفلاحية لولاية مستغانم طريق تحلايتي \_عثمان\_ ص ب476 بمستغانم.
- الحدود الزمانية: 04 أفريل 2023 إلى غاية 24 ماي 2023.

● صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على المعلومات الكافية الخاصة بالتدقيق الداخلي.
- قصر فترة الدراسة مقارنة بحجم الموضوع.

● الدراسات السابقة:

1. فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، تتمحور إشكالية الدراسة حول ما هو دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، توصل الباحث في هذه الدراسة إلى أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على التدقيق الداخلي في اتخاذ قراراتها بالاعتماد على نتائج التدقيق الداخلي في تحسين مختلف الأنشطة و منع حدوث الأخطاء و الانحرافات .
2. عدالة أسامة، دور المراجعة الداخلية غي دعم و تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم مالية و محاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم، 2014-2015، تتمحور إشكالية الدراسة حول مدى تمكن التدقيق الداخلي من المساهمة في تفعيل القرارات المتخذة، حيث توصل الباحث إلى ان التدقيق الداخلي أداة إدارية فعالة تساعد في التحكم في المؤسسة من خلال الدور الذي تلعبه في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يضمن بدوره توفير المعلومات مؤهلة يستعان بها لدعم و تفعيل هذه القرارات فيما يضمن الحصول على أكبر عائد منها.

● هيكل الدراسة:

- انطلاقا من الأهداف المرجوة من الدراسة، و من أجل معالجة الإشكالية المطروحة و الأسئلة الفرعية، تم تقسيم البحث إلى فصل نظري و فصل تطبيقي كما يلي:
- خصص الفصل الأول كإطار نظري للدراسة حيث قسم إلى ثلاث مباحث، حيث تضمن المبحث الأول مدخل إلى التدقيق الداخلي و تم فيه التعرف على التدقيق بشكل عام و تحديد مفهوم و أهداف و أنواع التدقيق الداخلي أما المبحث الثاني مدخل إلى اتخاذ القرار و ذلك من خلال تحديد مفهومه و أنواعه و مراحل و أساليب اتخاذ القرار و العوامل التي تؤثر عليه، في ما يخص المبحث الثالث دور التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار تم في التعرف على دور التدقيق الداخلي و أثره على عملية اتخاذ القرار في المؤسسة .
  - أما الفصل الثاني خصص للدراسة الميدانية و جاء بعنوان الإطار التطبيقي للدراسة حيث تم دراسة حالة مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية و تضمن مبحثين، تناول المبحث الأول نشأة مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية و هيكلها التنظيمي، بينما عالج المبحث الثاني أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل القرار في المؤسسة محل التريص.
  - و في الأخير الخاتمة حيث تم الإجابة على الإشكالية المطروحة و اختبار صحة الفرضيات و كذا استخلاص النتائج و اقتراح مجموعة من التوصيات.

# الفصل الأول

تمهيد :

إن التدقيق من أهم وظائف المؤسسة و ينقسم إلى عدة أنواع و لعل أهمها هو التدقيق الداخلي الذي يعتبر وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل كل مؤسسة.

تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على فحص و تقييم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، و لذلك لا بد من وجود خلية أو قسم أو حتى مصلحة تخصص للتدقيق الداخلي في المؤسسة من أجل تدقيق و مراقبة و تقييم أداء جميع أقسامها و العمليات التي تقوم بها، فهو يساعد و يسهل للإدارة أو مجلس الإدارة عملية التحكم في اتخاذ القرار و كشف الأخطاء و الانحرافات و العمل على تصحيحها، بغية تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة. سنتناول في هذا الفصل الإطار النظري للتدقيق الداخلي و اتخاذ القرار و مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار، و تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول : مدخل إلى التدقيق الداخلي

المبحث الثاني : مدخل إلى اتخاذ القرار

المبحث الثالث : دور عملية التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار

## المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي

تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية كما تعتبر مهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول ولها تقاليد ومسؤولياتها المهنية التي تحددها جمعيات ونقابات المحاسبين والمدققين ولقد ساهمت مهنة التدقيق بشكل كبير في تنمية المجتمعات ولهذا نحن بصدد دراسة هذا الموضوع في هذا المبحث.

## المطلب الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي

## أولاً: التطور التاريخي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته و التأكد من مدى مطابقتها تلك البيانات للواقع.

وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها و هكذا نجد أن كلمة تدقيق "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع.<sup>1</sup>

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع و منشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة لوقا باشيليو عام 1994، فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة و التدقيق، فقد نشأت حاجة صاحب أو أصحاب المشروع إلى التأكد من الدقة الحساسة للسجلات و مطابقتها ذلك لواقع حال المشروع، و قد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت، و ظهور شركات الأموال، و ما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع و إدارته، مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء بأجر عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية Roxonati، و كانت تتطلب 6 سنوات تمرينيه بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، و قد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرطاً من شروط مزاوله مهنة التدقيق. ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة.

و قد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت "جمعية المحاسبين القانونية" بأدنبرة" عام 1854 بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير 1773م.

و قد جاء قانون الشركات سنة 1862م ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، و قد دفع هذا القانون المهنة التدقيق لخطوات إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها و انتشارها بسبب الحاجة التي نشأت جراءه.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق و رقابة البنوك، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص13

ظهر في فرنسا عام 1881م، أما الولايات المتحدة الأمريكية عام 1882م ( المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916 م)، وألمانيا عام 1896م، وكندا عام 1902م، وأستراليا عام 1904م، وفنلندا عام 1911 م ، و هكذا حتى أصبح لا يخلو منها أي بلد في عصرنا الحاضر.<sup>1</sup>

و من ناحية التطور التاريخي في العالم العربي فكان السبق لمصر في مزاولة مهنة التدقيق دون تنظيم من سنة 1909م عند صدور القانون رقم (1) المنظم لمزاولة المهنة.

العراق: تشريعات متقدمة فيه سنة 1919 مستمدة من القانون البريطاني و الهندي حتى سنة 1957 صدر قانون الشركات العراقي سنة 1958.

سوريا و لبنانك تطبيق القانون التجاري العثماني منذ سنة 1850 لغاية إصدار القانون التجاري اللبناني سنة 1943 و السوري سنة 1949.

فلسطين و الاردن: فلسطين متقدمة للمهنة سنة 1919 مستمدة من البريطاني و أبقى تشريع الشركات الفلسطيني على نفس النصوص سنة 1929 حتى 1948، و قد أدى قانون ضريبة الدخل في الأردن سنة 1946 (تعديل القانون سنة 1932) إلى تطور مهنة التدقيق بها.<sup>2</sup>

#### ثانياً: تعريف التدقيق

لقد تعددت تعاريف حول التدقيق، و هذا باختلاف الهيئات و الأطراف الصادر عنها و من هنا سنتطرق إلى بعض من هذه التعاريف :

- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA التدقيق : بأنه " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".<sup>3</sup>
- تعريف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق: بأنه "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو الأرصدة الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين".<sup>4</sup>
- يعرف التدقيق على أنه " فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها".<sup>5</sup>
- كما عرفه الاقتصادي باري Bary: أنه "عملية فحص أو بحث عن أدلة إثبات وتقييمها بصورة موضوعية بهدف إبداء الرأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية من قبل شخص مؤهل

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق و رقابة البنوك، مرجع سبق ذكره، ص13-14

<sup>2</sup> خالد الخطيب، د خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العلمي، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص09.

<sup>3</sup> شرقي أحلام حسنية ، دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، قسم مالية و محاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير، الجزائر، جامعة مستغانم، 2015، ص 05.

<sup>4</sup> هادي تميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر و التوزيع ، ط3 ، الأردن، 2006 ، ص20.

<sup>5</sup> غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ،دار المسيرة للنشر و التوزيع، ط2،الأردن، 2009، ص14.



ومستقل عن معدي البيانات وعن الأشخاص الذين يستفيدون من هذه المعلومات بشكل مباشر، ثم إصدار تقرير عن هذه البيانات لزيادة موثوقيتها وزيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها".<sup>1</sup>

- و على هذه التعاريف نستخلص أن عملية التدقيق تركز على النقاط التالية:<sup>2</sup>

1- الفحص: التأكد من صحة قياس العمليات التي يتم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص قياس المحاسبي.

2- التحقيق: هو إمكانية الحكم على صحة القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

3- التقرير: بلورة نتائج الفحص والتحقق و اثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

- استنادا إلى التعاريف السالف ذكرها يمكن استنتاج تعريف للتدقيق على أنه:

عملية منظمة و منهجية تقوم على جمع و تقييم أدلة الاثبات، يقوم بها شخص مهني مستقل و مؤهل علميا و عمليا يمكن أن يكون من داخل المؤسسة أو خارجها، عن طريق فحص السجلات و المستندات المحاسبية و الكشوفات المالية للتأكد من صحة العمليات المنجزة للأحداث الاقتصادية، و إبداء رأي فني محايد حول صلاحية و سلامة الكشوفات المالية الختامية، و جمع نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير، يوجه هذا الأخير إلى الجهة المعنية لتبليغها بنتائج هذا التدقيق خلال فترة زمنية معينة.

ثالثا: أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، ومن الفئات المستفيدة:<sup>3</sup>

- إدارة المؤسسة: تعتمد اعتمادا كليا على القوائم المالية التي يتم تقييمها من قبل المدقق المستقل والمحايد في رسم السياسات والخطط للمستقبل، ومتابعة تنفيذها لتقييم أداء العاملين عليها، كما أنها تعد وسيلة لإثبات، أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى تجديد الثقة في أعضاء مجلس إدارتها وكذلك زيادة مكافأتهم.

- المستثمرين: يهتم المستثمرين بالقوائم المالية وتقرير المدقق على اعتبار أنها تمثل المرآة العاكسة لحقيقة وضع المؤسسة، وذلك للحكم على معدلات الربحية ومدى تحسن المركز المالي من أجل تقدير حدود المساهمة في رأسمالها، وإمكانية اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة في توجيه المدخرات والاستثمار بهدف تحقيق أكبر عائد ممكن مع الحماية.

- البنوك و المؤسسات المالية: تعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية و نتيجة الأعمال للمؤسسات التي تتقدم بطلبات قروض و تسهيلات ائتمانية منها و ذلك لضمان القدرة على السداد لتلك القروض مع فوائدها المستحقة في المواعيد المحددة.

<sup>1</sup> رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2015، ص24.

<sup>2</sup> خالد الخطيب، د خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العلمي، مرجع سبق ذكره، ص10.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة السادسة، عمان، الأردن، 2012، ص 45.

- الموردون و الدائنون الآخرون: إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات التي تتم بين المؤسسة والموردين أو الدائنين حيث يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في صحة القوائم المالية، كما أن درجة السيولة والربحية تعدان ذات أهمية قصوى لهم، كونها تعتبر أساس تقرير سلامة الحالة المالية.
- الإدارة الجبائية: المصادقة على احتارم النصوص القانونية والقواعد الضريبية التنظيمية، وفق المبادئ المحاسبية المتفق عليها تضيف الثقة على الحسابات أمام إدارة الضرائب، والتأكد صحة التصريحات الجبائية.
- الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأمور، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو الإحصاء أو رسم السياسات الاقتصادية والمالية، فلا يمكن للدولة القيام بأعمالها دون معلومات موثقة من طرف جهات محايدة.
- نقابات العمال: تعتمد عليها نقابات العمال في مفوضاتها و مسوماتها مع الإدارة بشأن الأجور و المشاركة في الأرباح و ما شابه.

#### رابعاً: أهداف التدقيق

يتمثل الهدف الأساسي للتدقيق في الوقت الحاضر بإعطاء تأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغش، أما تاريخياً فلا بد من الإشارة إلى أن أهداف التدقيق مرت بتطورات مستمرة متأثرة بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية<sup>1</sup>. ويمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى مجموعتين و هي كالآتي:<sup>2</sup>

#### ✓ الأهداف التقليدية للتدقيق:

- التحقق من مدى صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء الرأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء و غش أو تلاعب في الحسابات.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات و اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- مساعدة الجهات الحكومية في تخطيط الاقتصاد الوطني.

#### ✓ الأهداف الحديثة للتدقيق:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

<sup>1</sup> علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2015، ص 12

<sup>2</sup> خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري، ط1، دار البداية للنشر و التوزيع، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص23-24.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

#### خامسا: أنواع التدقيق

ينقسم التدقيق إلى أنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من إلى التدقيق من خلالها و لكن مستويات الأداء التي تحكم جميع هذه الأنواع واحدة، و بوجه الإجمال يصنف التدقيق حسب الزوايا المختلفة إلى ما يلي:

#### أولاً: تدقيق من حيث النطاق:

##### 1- تدقيق كامل:

هنا يقوم المدقق بفحص القيود و المستندات و السجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، و قد كان هذا النوع تدقيقاً كاملاً تفصيلياً، أي يتم المدقق بفحص القيود و السجلات المختلفة و المستندات و غيرها 100 % و ذلك يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم و عملياتها قليلة العدد.

و قد تحولت إلى تدقيق كامل اختياري أي قائم على أسلوب العينة الاحصائية نتيجة للتطور الذي حدث في دنيا الأعمال و ما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة و الشركات المساهمة بحيث لم يعد من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات، و كافة السجلات و المستندات، و إن اتباع أسلوب العينة و الاختبار في التدقيق زاد من اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية لأن عملية الاختبارات و حجم العينات يعتمد على درجة (تلك الأنظمة المستعملة) مئاة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المدقق من نسبة اختباره في حالة ضعف تلك الأنظمة و وجد ثغرات و العكس صحيح بالطبع. و هكذا يتضح أن الفارق بين هاذين النوعين من التدقيق يكمن في اختلاف نطاق عملية التدقيق فقط لا يمكن الحد من سلطة المدقق في النوعين بأي شكل من الأشكال فله وحده حق تقرير نطاق عملية التدقيق.<sup>1</sup>

##### 2- تدقيق جزئي:

هو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات و البنود و غيرها كأن يعهد إليه تدقيق النقدية فقط في هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية و إنما يقتصر تقريره على ما حدد له من مواضع.

لا يهدف إلى هذا النوع للحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية و مدى دلالتها للمراكز المالية و نتيجة الاعمال كما هو في التدقيق الكامل، و إنما يهدف إلى الحصول على تقرير مضمن الخطوات التي اتبعت و النتائج التي توصل إليها الفحص و يجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوبة قيامه بها و نطاقها ليحمي نفسه و لا ينسب إليه تقصيره في الاداء.<sup>2</sup>

#### ثانياً: التدقيق من حيث الوقت:<sup>3</sup>

##### 1- تدقيق نهائي:

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، تدقيق و رقابة البنوك، مرجع سبق ذكره، ص 30

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2004، ص 20

<sup>3</sup> خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 23 – 24.

يقصد به بداية التدقيق في نهاية السنة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسوية قد أجريت، والقوائم المالية قد أعدت.

و يمتاز هذا النوع من التدقيق بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر، و تغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها بحيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات و اقفال الدفاتر .  
يلتزم المنشآت الصغيرة و المتوسطة و يقتصر على فحص مفردات القوائم المالية و خاصة مفردات الميزانية فحفا تفصيليا للدفاتر و السجلات للتأكد من مطابقة مفردات القوائم المالية لما هو بالدفاتر و السجلات، لذا فهو عادة ما يطلق عليه تدقيق الميزانية العمومية.

## 2- تدقيق مستمر:

يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق و مندوبيه بزيار المنشأة في فترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات. بالإضافة لتدقيق نهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات و اقفال الدفاتر، و يلتزم المنشآت الكبيرة مثل شركات المساهمة.

## ثالثا: التدقيق من حيث الهيئة:<sup>1</sup>

### 1- تدقيق داخلي:

هو التدقيق الذي تقوم به مصلحة توجد داخل المؤسسة فالتدقيق الداخلي تخول له مهام التقييم و المراقبة و التحقق كما أن التدقيق الداخلي دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

### 2- تدقيق خارجي:

هو الذي يتم بواسطة طرف آخر من خارج المؤسسة، و بالتالي يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه التدقيق الذي يتم من قبل هيئة خارجية مستقلة عن المؤسسة بهدف أبداء رأي فني محايد عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

## رابعا: من حيث درجة الالتزام:<sup>2</sup>

1- تدقيق الإلزامي: تم وفقا لإلزام قانوني أي تفرضه التشريعات القانونية فهو اجباري مقرون بعقوبات و جزاءات قانونية للمخالف لمواده، و ذلك ضمانا و حماية لحقوق الهيئات و الجهات المهتمة بالكشوفات المالية للمؤسسة.

2- تدقيق اختياري: يقصد به التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، و إنما تطلبه المؤسسة الاقتصادية وخاصة المؤسسات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص.

<sup>1</sup> صغيري عمر، غربي علاء الدين، دور التدقيق في تحسين فعالية و مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم اقتصادية و تجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2021، ص 7.

<sup>2</sup> فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 13.

خامسا: تدقيق حسب الهدف:

- 1- التدقيق المالي: و يتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية و السجلات و المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع و عن إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية للمشروع.
- 2- التدقيق الإداري: أي تدقيق الكفاءة الانتاجية للإدارة أي على المدقق أن يتأكد من أن أموال المشروع تصرف بشكل اقتصادي، بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة بأقل تكلفة ممكنة و يتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الاجراءات الادارية و من الرقابة المالية على التكلفة .
- 3- تدقيق الأهداف: يقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة مسبقا و المخطط لها تحققت فعلا، و علينا أن نتذكر أن الهدف من عملية التدقيق ليس تصحيح الأخطاء و إنما تحسين الأداء و تحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية و الانجاز.
- 4- التدقيق الاجتماعي: إن تأكد من المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة و الأهداف العامة اتجاه البلد التي تعمل به فشركة المساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح و في نفس الوقت عليها مراعاة و تحقيق الرفاهية الاجتماعية و الصحة للمجتمع الذي تعمل لخدمته.<sup>1</sup>
- 5- التدقيق القانوني: يقصد به تأكد المدقق من أن المنشأة قد طبقت النصوص القانونية و الأنظمة المالية و الادارية التي أصدرتها سواء السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة.<sup>2</sup>

سادسا: من حيث درجة الشمولية:<sup>3</sup>

- 1- تدقيق عادي : هو فحص البيانات المثبتة بالسجلات و الدفاتر و التأكد من صحة القوائم المالية و مدى دلالتها لنتيجة الأعمال و المركز المالي، و ابداء رأي المدقق الفني المحايد حول ذلك.
- 2- تدقيق لغرض معين: يكون هذا النوع من التدقيق يهدف للبحث عن حقائق معينة و الوصول إلى نتائج محددة يستهدفها الفحص، و قد تكون الحسابات و البيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقا عاديا بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي و نتائج الأعمال.
- و من أمثلة عن الفحص لغرض معين فحص السجلات بهدف اكتشاف غش ما، أو التعرف على أسباب اختلاس معين، أو بغرض تحديد أسهم في حال انسحاب شريك و انضمام الآخر، و لتحديد قيمة الأسهم في حالة الإندماج، و في حالة حساب شركة ما تشمل أسهمها، و غير ذلك.

<sup>1</sup> خالد الخطيب، د خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص21

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، تدقيق و رقابة البنوك، مرجع سبق ذكره، ص 36

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، تدقيق و رقابة البنوك، مرجع سبق ذكره، ص 34.

## المطلب الثاني : ماهية التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الوظائف في الوقت الحالي حيث أنها أصبحت حالياً تحظى باهتمام عالمي كبير و دعم من قبل الادارات نظرا للفضائح المالية الكبيرة من اختلاسات و خسائر تكبدتها البنوك و المؤسسات في أنحاء العالم، و ذلك لاعتباره وسيلة للحذر ومحاربة الغش و الاخطاء المهنية و المخلفات وعلى ضوء هذا يعتبر الركيزة الأساسية لمعرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

## أولاً: نشأة وتطور التدقيق الداخلي

ترجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي في عام 1941م، حيث تم إنشاء معهد للمدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية ، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة من أجل المضي قدماً بهذه المهنة، حيث في عام 1949م أصدر معهد المدققين الداخليين أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.

في عام 1964م تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي : على أنه مراجعة الاعمال والسجلات تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحيانا و بواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض و يختلف نطاق و أهداف التدقيق الداخلي كثيرا في المنشآت المختلفة و قد تميز و خاصة في المنشأة الكبيرة إلى أمور متعددة تتعلق مباشرة بالنواحي المالية. و تعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث في عام 1974م تم تشكيل لجان لدراسة واقتراح إطار متكامل للمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، وفي عام 1977م انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراستها وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع و الثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978 و بحق فإن هذه المعايير التي تم اقرارها من غالبية ممارسي المهنة و روادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي و الجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة و بزوغ مهنة جديدة.

عام 1996م تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق صادر عن معهد المدققين الداخليين و في عام 1999م وافق مجلس ادارة معهد المدققين الداخليين على مجموعة جديدة من الارشادات تحت عنوان إطار الممارسات المهنية. و تم صياغة دليل جديد بتعريف التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين على أنه نشاط نوعي و استشاري و موضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراجعة وتحسين انجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط و الاجراءات الموضوعية و اقتراح التحسينات اللازمة ادخالها حتى تصل إلى درجة كفاية الانتاجية القصوى، و في عام 2001م تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.

## ثانيا: تعريف التدقيق الداخلي

لقد تعددت تعاريف التدقيق الداخلي نذكر منها:<sup>1</sup>

■ **تعريف التدقيق الداخلي حسب معهد المدققين الداخليين:** " التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط تقييمي مستقل و موضوعي يقدم تأكيدات و خدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة و تحسين عملياتها، و يساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم و تحسين عمليات الحوكمة و إدارة المخاطر و الرقابة".

■ **تعريف التدقيق الداخلي حسب المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين:** "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 المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة و مناسبة".

■ **تعريف آخر للتدقيق الداخلي:** هو مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تدقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة، وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

و من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا ان: التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة تنشأ داخل المؤسسة، تعتمد عليها الإدارة لفحص و تقييم كافة أنشطتها، من أجل التأكد من صحتها و أنها قد نفذت وفقا للاستراتيجية المخطط لها، كما يساعد المؤسسة على تحسين عمليات الحوكمة و إدارة المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال العمل على كشف الأخطاء و الانحرافات و العمل على تصحيحها، من أجل بلوغ المؤسسة لأهدافها المسطرة.

## ثالثا: أهمية التدقيق الداخلي

اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة، حيث أصبح لها دورا هاما في المؤسسات وذلك لما أثبتته من ضبط للمخالفات والانحرافات عن الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها و يمكن القول ان هذه الوظيفة تعتبر كصمام الأمان للإدارة و يمكن وضعها بعيون و أذان الإدارة و من العوامل التي ساهمت في تطوير الاهتمام بالتدقيق الداخلي هي :

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

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، نفس المرجع السابق، ص33- 36



- ظهور الشركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية على معلومات لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة.
- الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة، مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال وتحمل المسؤوليات وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها.
- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لا بد من سلامة ( استعمال و تحمل المسؤوليات وفقا سياسات و النظم و الاجراءات المعمول بها ) نظام التدقيق الداخلي و الرقابة الذي من شأنه التأمين على الاموال و حمايتها.
- انتهاج أسلوب التدقيق للمركزية في الادارة و قد لجأت الادارة في المؤسسات الكبيرة و المنتشرة جغرافيا إلى تفويض السلطات إلا أنه ما زال يترتب على تلك الإدارات الالتواء بالسياسات و الاجراءات و تحقيق الفعالية المطلوبة.<sup>1</sup>

#### رابعاً: أركان التدقيق الداخلي

لإكمال عملية التدقيق الداخلي وتحقيق الأهداف المرجوة منها و تنفيذها بالنهج الصحيح يجب توفر مجموعة من عناصر وأركان تتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

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 باعتمادها من قرائن الأساسية أو الرئيسية للتدقيق.
2. **الالتزام:** يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقاً للنظم الموضوعة والقرارات المتخذة في ها المجال.
3. **التحليل:** يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية و إجراءات 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.

<sup>1</sup> حامد نور الدين، عمارة مريم، **التدقيق الداخلي للتشبيكات في المؤسسات الاقتصادية**، دار زهران، 2016، ص 22 - 23  
<sup>2</sup> كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ص 167-168.



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 و محاولة 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 .

#### خامسا: أهداف التدقيق الداخلي

يهدف التدقيق الداخلي بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة في تحقيق أغراضها و اهدافها العامة، فعن طريق التدقيق تتم مراجعة جميع العمليات المالية و الادارية و مساعدة الإدارة العليا في تحقيق أهدافها، و أن الهدف الرئيسي لأي وحدة تدقيق داخلي هو الاسهام في زيادة تعظيم قيمة المؤسسة، و يمكن تقسيم أهداف التدقيق الداخلي إلى هدفين أساسيين:

#### • هدف الحماية:

و يشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة الامور التالية: أصول الشركة لمختلف أنواعها، النظم و الاجراءات المالية و المحاسبية، السياسات و الخطط المعتمدة، السجلات و المستندات و الملفات العادية و الآلية المعتمدة في المشروع، نظام الضبط الداخلي....الخ.

#### • هدف التطوير:

يتمثل هذا الهدف في وظيفة التدقيق التي تعد وظيفة علاجية و إرشادية تتناول فحص و مراجعة تحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية ووضع الحلول لها ورفع توصيات ومقترحات إلى الإدارة فضلا عن تزويدها بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشتمل جميع أوجه نشاط المؤسسة.

و هناك أهداف أخرى للتدقيق الداخلي تتمثل في:

- ✓ التأكد من كفاءة النظام المحاسبي الذي يعطي صورة صادقة عن نتائج العمليات والموقف المالي.
- ✓ التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها، وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.
- ✓ زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها.
- ✓ تقديم الحلول الممكنة والتوصيات للمشاكل التي تواجهها المؤسسة.
- ✓ تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص181-

سادسا: أنواع التدقيق الداخلي:

يتفرع التدقيق الداخلي إلى أنواع هي:<sup>1</sup>

1- تدقيق الالتزام:

يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة و القوانين المعمول بها و الاجراءات الموضوعية من المنشأة، و تقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء:

6. التأكد من تطبيق القوانين و اللوائح و التعليمات التي تصدرها المؤسسة.

7. الامام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة.

8. رقابه مدى التزام الادارات المختلفة بالتطبيق النظام الداخلي في ادارتهم.

2- التدقيق التشغيلي:

يعرف على أنه الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لإعطاء معلومات للإدارة، عما اذا كانت العمليات (المنفذة) المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية التي تتعلق مباشرة بأهداف الإدارة ويشمل تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية، وتقييم للإجراءات المتبعة في مختلف العمليات، وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل واقتراح الطرق الكفيلة لزيادته الكفاءة والربحية.

3- التدقيق المالي:

ويهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الاصول وفق درجه المخاطر يتم تحديد نوعيه التدقيق هل هو مسبق أو لاحق؟.

4- تدقيق نظم المعلومات:

وإن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامه المعلومات لا خفاء تقارير المالية و التشغيلية في الوقت المناسب صحيحة وكاملة، مفيدة.

5- تدقيق الاداء:

تتم عملية تدقيق مستويات الاداء من خلال القيام بفحص مهني مستقل ومنهجي لفعاليات الإدارة والنظم ادارتها، وذلك لتقييم مدى نجاعتها وفعاليتها في استخدام مواردها، وتعمل عملية تدقيق مستويات الاداء على تحديد مواقع القوة والضعف في نشاطات الإدارة، وتقديم التوصيات الملائمة لإدخال المعالجات المطلوبة لذلك تعتبر عملية تدقيق الاداء وسيلة هامة لتحسين الإدارة وإدخال ممارسات الناجعة، بالإضافة إلى تعزيز مستويات المسؤولية العامة للإدارة.

6- التدقيق البيئي:

الهدف منه هو قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المؤسسة والحفاظ على الأنظمة البيئية، وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية مواردها وحماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الوراق للنشر و التوزيع، ط1،الأردن،،ص55-60

## المطلب الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي

## أولاً: معايير التدقيق الداخلي

تتمثل معايير التدقيق الداخلي في 5 معايير وهي كالتالي:

## (1) الاستقلالية:

معيار الاستقلال والحياد يعني أن يكون المدقق بعيداً عن تأثير الجهة التي يقوم بتدقيق أعمالها فيتوفر له الاستقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه ويرى معهد المدققين الداخليين أن استقلال المدقق الداخلي يقوم على دعائمين هما المركز التنظيمي للمدقق الداخلي بحيث يكون لمدير قسم التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة واللجنة التدقيق، والموضوعية بحيث يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها.<sup>1</sup>

أ. مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة (الوضع التنظيمي): يجب أن يكون لقسم التدقيق الداخلي وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها ويجب أن يحصل المدقق الداخلي على دعم من الإدارة العليا ومن مجلس الإدارة وذلك لكي يكون الأفراد الخاضعين للتدقيق متعاونين، ويجب أن يتمتع مدير قسم التدقيق الداخلي بسلطة لكي يحقق له ذلك الاستقلالية وتوسيع نطاق عمل قسمه وتنفيذ توصيات هذا القسم، كما يجب أن يكون لمدير قسم التدقيق اتصال مباشر مع مجلس الإدارة حتى يستطيع توصيل المعلومات في النواحي المهمة. ومن ناحية أخرى فإن الاستقلالية قسم التدقيق الداخلي يمكن أن تزايد 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.

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

ب. الموضوعية: يجب أن يكون المدقق الداخلي موضوعياً عند أدائه لوظيفة التدقيق الداخلي وتعتبر الموضوعية أمراً ذهنياً يجب أن يتحقق لدى المدقق الداخلي أثناء أدائه لعمله بحيث يجب ألا يكون تابعاً 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 أيضاً أن يتفادى المدقق الداخلي أداء أي مهام تشغيلية حيث أن أداء أي من المهام التشغيلية التي سيدققها فيما بعد سيجعل من موضوعيته غير متوافرة، الأمر الذي يجب أن يؤخذ في الحسبان عند الحصول على تقرير المدقق الداخلي.<sup>2</sup>

## (2) الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي:

<sup>1</sup> نادر شغبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص37.  
<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة سيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال (الواقع و المستقبل)، الدار الجامعية، مصر، 2006/2005، ص 501-502-503.

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

- تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من يعمل داخل إدارة أو قسم التدقيق الداخلي من حيث: الخبرة العلمية، فهم المبادئ الإدارية، دراسة وفهم العلوم السلوكية.
  - وضع برنامج تدريب ستعر لرفع كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي وتعسين العناية المهنية.
- (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.<sup>1</sup>

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:

- 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 الإلتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات.
- فحص مدى جودة وفعالية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة بفاعلية.

#### (4) أداء عمل التدقيق الداخلي:

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي على ضرورة أن يشمل عمل التدقيق تخطيط عمل التدقيق، فحص وتقييم المعلومات، إبلاغ نتائج التدقيق ثم المتابعة. وعلى ذلك يجب على المدقق الداخلي أن يخطط لعملية التدقيق الداخلي ويتوصل إلى النتائج بطريقة سليمة، ويجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم المعلومات والتحقق من مدى صحتها وإعداد التقارير اللازمة في الوقت المناسب عن العمليات التي قام بتدقيقها ورفعها على المختصين وأخيرا متابعة التوجيهات والملاحظات التي لاحظها من جراء عملية التدقيق.<sup>2</sup>

#### (5) إدارة قسم التدقيق الداخلي:

تقتضي معايير التدقيق الداخلي بضرورة أن يتولى المدقق الداخلي إدارتها بطريقة مناسبة. ويكون مسؤولا عن تلك المؤسسة بحيث:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول المراجعة (الإطار النظري، المعايير و القواعد، مشاكل التطبيق العلمي)، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص147-148.

<sup>2</sup> نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، نفس المرجع السابق، ص53-55.

<sup>3</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة، مصر، 2004، ص255.

1. تحقق أعمال التدقيق الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس إدارة.
2. تستخدم الموارد المتاحة لإدارة التدقيق الداخلي بكفاءة وفاعلية.
3. تتماشى جميع أعمال التدقيق الداخلي مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

ثانيا: صلاحيات المدقق الداخلي:

- حتى يستطيع المدقق الداخلي إدارة عمله بكفاءة فعالية، ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤوليته وصلاحياته، وفقا لما تقتضي به 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 ومدقق قسم التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي:<sup>1</sup>
- 1- الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة.
  - 2- تحديد نطاق عمل التدقيق، بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق، حيث يجب أن يكون نطاق أعمال التدقيق الداخلي غير مقيدة. بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة.
  - 3- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل، وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود، تحقيقا للفائدة المرجوة من التدقيق الداخلي في المؤسسة.
  - 4- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إن لزم الأمر.

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر، 2010، ص50.

## المبحث الثاني: مدخل إلى اتخاذ القرار

تعد عملية اتخاذ القرار عملية مهمة و حساسة في المؤسسة، حيث أن أي خطأ قد يكلف المؤسسة تكاليف إضافية، و سنحاول في هذا المبحث تقديم عرض شامل لعملية اتخاذ القرارات بشكل يخدم أهداف الدراسة، من مفهوم و أهمية و عوامل المؤثرة في القرارات المتخذة و زيادة فعاليتها، إضافة إلى مراحل سير عملية اتخاذ القرار.

## المطلب الأول: ماهية اتخاذ القرار

## أولاً: تعريف اتخاذ القرار

التعريف الأول: 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.<sup>1</sup>

التعريف الثاني: هو اختيار بين بدائل مختلفة ويتفق هذا المعنى مع طبيعة العديد من المواقف الإدارية، حيث نجد أن متخذ القرار دائماً يطلب إليه أن يختار بديلاً معيناً من البدائل المطروحة أمامه.<sup>2</sup> ويعرف أيضاً: أنه مسار فعل يختاره متخذ القرار باعتباره أنسب وسيلة متاحة أمامه لإنجاز الهدف أو الأهداف التي يبتغيها.<sup>3</sup>

و مما سبق نستنتج أن 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.

## ثانياً: أنواع القرارات

يختلف القرار الذي يتخذه المدير باختلاف المركز الإداري الذي يشغله ومدى الصلاحيات التي يتمتع بها والبيئة التي يعمل ضمن مؤثراتها، فقد تتعلق القرارات بسياسة عامة في المؤسسة أو بإجراءات معينة ترتبط بوظيفة أساسية ونشاطات محددة فيها، وتصنف القرارات الإدارية وفق عوامل عديدة منها:

1. تصنيف القرارات وفقاً للوظائف الأساسية بالمؤسسة: ويمكن تصنيف القرارات وفقاً لهذا المعيار إلى الأنواع التالية:<sup>4</sup>

## 1.1. قرارات تتعلق بالعنصر البشري

وتتضمن القرارات التي تناول مصادر الحصول على الموظفين، و طرق الإختيار و التعيين، و علاقة المؤسسة بالانقلابات و غير ذلك من القرارات ذات العلاقة بالعنصر البشري.

<sup>1</sup> محمد بونوار خزار، منشورات جامعة باتنة، الجزائر، 1996، ص2.

<sup>2</sup> وليد اسماعيل السيفو، عبد الحفيظ قدور بلعربي، سعيد خيضر عباس الرهيمي، الاقتصاد الكمي مدخل كمي في استراتيجية اتخاذ القرار، دار الأهلية، الأردن، 2007، ص 49.

<sup>3</sup> نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص83.

<sup>4</sup> أحمد محمد المصري، " الإدارة الحديثة: الاتصالات، المعلومات، القرارات"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2008، ص229.

**1.2. قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية ذاتها**

كالقرارات الخاصة بالأهداف المراد تحقيقها، والإجراءات الواجب إتباعها، والسياسات، و برامج العمل، و النمط القيادي الملائم، و المركزية ز اللامركزية، و تقارير المتابعة.

**1.3. قرارات تتعلق بالإنتاج**

وتتضمن القرارات الخاصة باختيار موقع المصنع، وأنواع الآلات المستخدمة، وكيفية الحصول عليها وطريقة الإنتاج.

**1.4. قرارات تتعلق بالتسويق**

وتشمل هذه المجموعة من القرارات تلك الخاصة بنوعية السلعة التي سيتم بيعها وأوصافها والأسواق التي سيتم التعامل معها، ووسائل الدعاية والإعلان الواجب استخدامها لترويج السلعة وبحوث التسويق.

**1.5. قرارات تتعلق بالتمويل**

كالقرارات الخاصة بحجم رأس المال اللازم والسيولة و طرق التمويل ومعدلات الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها.

**2. تصنيف القرارات وفقا لأهميتها: وقد صنفت القرارات وفقا لهذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:****2.1. القرارات الاستراتيجية**

وهي القرارات التي تتعلق بكيان المؤسسة ومستقبلها والبيئة المحيطة بها. وتتميز القرارات الاستراتيجية بالثبات النسبي طويل الأجل، وبضخامة الاستثمارات أو الاعتمادات المالية اللازمة لتنفيذها، وبأهمية الآثار والنتائج التي تحدثها في مستقبل المؤسسة، وبما يتطلبه اتخاذها من عناية خاصة وتحليلات لأبعاد مختلفة.

**2.2. القرارات التكتيكية**

وهذه القرارات يتخذها في الغالب رؤساء الأقسام أو الإدارات أو ما يسعى بالإدارة الوسطى، وغالبا ما تهدف هذه القرارات إلى تقرير الوسائل المناسبة لتحقيق الأهداف وترجمة الخطط، أو بناء الهيكل التنظيمي. كما أن مثل هذه القرارات تتعلق بكيفية استقلال الموارد اللازمة للاستمرار في العمل بما يحقق أعلى معدل من الأداء.

**2.3. القرارات التنفيذية**

وهي القرارات التي تتعلق بمشكلات العمل اليومي وتنفيذه والنشاط الجاري في المؤسسة، وتعتبر هذه القرارات من اختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية في معظم الأحيان، ويتم إتخاذها في ضوء الخبرات والتجارب السابقة لتتخذها، وهي قرارات قصيرة المدى لأنها تتعلق أساسا بأسلوب العمل الروتيني وتكرر باستمرار.

**3. تصنيف القرارات وفقا لإمكانية برمجتها: وتصنف هذه القرارات إلى نوعين:****3.1. القرارات المبرمجة**

وهي قرارات تشبه القرارات التنفيذية، حيث تقوم بإتباع برنامج محدد ثم تصبح بعد فترة ذات طبيعة روتينية متكررة تعالج مشاكل متكررة وتتبع إجراءات معينة متفق عليها في التنفيذ، وتتميز هذه القرارات بأن إتخاذها لا يحتاج إلى جهد وإبداع فكري من قبل متخذ القرار وإنما يمكن إتخاذها بشكل فوري وتلقائي نتيجة التجارب والخبرات السابقة.

## 3.2. القرارات غير المبرمجة

وهي تشبه القرارات الاستراتيجية وتتميز أنها ذات طبيعة هامة ومعقدة وتعالج حالات جديدة ذات آثار بعيدة على المؤسسة لذلك فإن مثل هذه القرارات يصعب اتخاذها بشكل فوري لأنها تتطلب جهدا فكريا ووقتا كافيا لجمع المعلومات والقيام بالدراسات وأخذ الآراء و الاقتراحات التي تقدم البدائل وتناقشها وتبعث في احتمالات نتائجها.

## 4. تصنيف القرارات وفقا لأساليب اتخاذها: ويصنف بعض علماء الإدارة القرارات الإدارية وفقا لأسلوب

اتخاذها إلى نوعين:

## 4.1. قرارات كيفية

وهذا النوع من القرارات يتم اتخاذه بالاعتماد على التقدير الشخصي للمدير متخذ القرار وخبراته وتجاربه ودراساته للأداء والحقائق المرتبطة بالمشكلة.

## 4.2. قرارات كمية

وهذه القرارات يتم اتخاذها بالاعتماد على الرشد والعقلانية لمخاذا والاعتماد كذلك على القواعد والأسس العلمية التي تساعد على اختيار القرار الذي يؤدي إلى زيادة ومضاعفة عائدات وأرباح المنظمة من بين مجموعة البدائل المتاحة.<sup>1</sup>

5. تصنيف القرارات وفقا لظروف اتخاذها: ويمكن تصنيف القرارات وفق هذا المعيار إلى ثلاث حالات:<sup>2</sup>

## 5.1. حالة التأكد

وذلك إذا كانت نتيجة لكل بديل من البدائل مؤكدة بالكامل.

## 5.2. حالة الخطر

وذلك إذا كان لكل بديل من البدائل نتائج متفاوتة وكل نتيجة لها درجة احتمال معروفة

## 5.3. حالة عدم التأكد

وذلك إذا كان لكل بديل من البدائل نتائج متفاوتة ولكن درجة الاحتمال لكل منها غير معروفة.

## ثالثا: أهمية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار من الإجراءات التنظيمية المهمة في أي تنظيم، ويرتبط اتخاذ القرار بمختلف نشاطات المؤسسة و تتزايد أهمية هذه العملية كلما اتسعت وتعقدت مجالات وغايات القرارات المطلوب اتخاذها، فالقرار الذي يتم اتخاذا مع اختلاف وتباين مستوياته يظل محكوما بمجموعة من الأطراف إلى جانب ما يتداخل مع ذلك من عوامل ومؤثرات خارجية، من هنا يمكن توضيح أهمية اتخاذ القرار في النقاط التالية:<sup>3</sup>

• 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 والأكراد وغيرها.

<sup>1</sup> نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، نفس المرجع السابق، ص250-254-255.

<sup>2</sup> علي أحمد أب و الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة: " اتخاذ القرارات، تقارير الاداء، تقييم الاداء"، الدار الجامعية، مصر، 1995، ص21.

<sup>3</sup> أحمد ماهر، اتخاذ القرار ما بين العلم و الابتكار، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص34.



• 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 تأثيرا كبيرا 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 و تنظيم وتوجيه ورقابة، لأن كلا من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة.

المطلب الثاني: مراحل وأساليب اتخاذ القرار

أولاً: مراحل اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل ابتداء من تحديد وتحليل المشكلة إلى تقييم القرار و هي كالآتي:<sup>1</sup>

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، لأن أي اخفاق 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.

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 و اكتشافه.

2- جمع المعلومات وتحليلها: إن توفر المعلومات مسألة أساسية لمتخذ القرار تضمن له فرصة أوسع لنجاح قراراته. فمن دون معلومات تتحول عملية اتخاذ القرار إلى حالة هي أقرب للحدس والتخمين، وبالتالي تتضاءل فرص نجاح القرارات عند التطبيق.

تبدأ حاجة متخذ القرار للمعلومات بشكل مبكر، فهي تبدأ افتراضها من ظهور الملامح الأولى للمشكلة حيث تبدأ الإدارة بالتحقق من وجود خلل أو مشكلة ما وهذا مسألة لا يحسم فيها الشك واليقين إلا بالبيانات وتحليلها. و هنا يجب التأكيد بأن جمع المعلومات هي ليست خطوة تحديد المشكلة بل هي خطوة ملازمة لها تسير إلى جنبها. و ليس من باب المبالغة أبدا إذا قيل أن 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.

<sup>1</sup> عبد الباقي المقدم، التدقيق الداخلي و دوره كأداة فعالة في تحسين اتخاذ القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015-2016، ص11-12-13-14.

إن الإدارة النيرة تعمل على جمع المعلومات قبل اندلاع لهيب المشكلة، وتعمل على أن تكون المعلومات جاهزة عند الحاجة لها، فهذا يوفر لها عناء عملية البحث وجمع البيانات عند استعمار المشكلة، والأهم من ذلك أن يختزل الوقت للوصول إلى القرارات في الظروف الحرجة التي غالباً ما يكون ثميناً جداً في ظل بعض المشكلات.

ومن الناحية العلمية يجب التسليم بأن ما من قرار يتخذ بشكل سليم إلا بعد توفر المعلومات الكافية من هذه القرارات ما هو كبير ومعقد كما قد يكون الحال في بعض القرارات الاستثمارية مثلاً، وما هو صغير وبسيط جداً لا يجلب الانتباه كما هو الحال في اتخاذ القرارات بشأن منح أحد الموظفين الصغار إجازة اعتيادية ليوم واحد مثلاً. فكلما القرارين يحتاجان إلى معلومات ذات طبيعة كبيرة ومهمة نسبياً للمؤسسة، في حين كانت الحاجة للمعلومات البسيطة جداً لاتخاذ القرار الثاني وقد يكون واثقاً أن الموظف المعني له رصيد كافٍ من الإجازات أولاً ومنتخذ القرار متأكد من أن زملاءه سيعوضون عنه في غيابه ثانياً.

3- تحديد و تقييم 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 معتمداً على خبرته السابقة في هذا المجال وعلى نتائج تجارب الآخرين. عملياً 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.

أما التقييم يتطلب دراسة وافية لكل بديل تتضمن تحديد النتائج المترتبة على كل بديل وتكلفة كل بديل (موازنة بين الإيجابيات والسلبيات) بناء على معايير فنية واقتصادية واجتماعية محددة وبعد ذلك يقوم متخذ القرار بمقارنة تلك البدائل مع بعضها البعض، وتعد هذه المرحلة صعبة جداً قياساً بالمرحلة السابقة لأنها تتطلب التنبؤ بحوادث المستقبل والظروف والعوامل التي تؤثر في القرار وهذا يقوم على معلومات يغلب عليها صفة عدم التأكد. حيث تفيد هذه الخطوة في تقليص عدد البدائل وذلك بعد طرح وإهمال البدائل التي لا تحقق الحد الأدنى من المعايير الموضوعية (مستوى الرضا)، وهذا يوفر وقت أكثر للإدارة لاتخاذ القرار بعيداً عما يعرف بالقرار تحت الضغط أي العاجل والفوري.

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 أفضل عائد، وقد يكون البديل الذي يحقق أقل خسارة هو الأفضل، إذا كان الأمر يتعلق بمواجهة خسارة محتملة. وعموماً 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 الحاجة إلى جهد طويل ودائم فإن البداية ستكون بطيئة لتجميع كم المعلومات الذي قد يكون مطلوباً، وفي بعض المواقف نجد أن الحل ينبغي أن يكون نهائياً ويعمل على رفع رؤية المؤسسة نحو تحقيق أهداف جديدة.
- ✓ قيود الموارد: يعتبر العنصر البشري من أهم الموارد التي تنفيذ القرارات وإن رؤيته وكفاءته ومهارته هي التي تحدد ما يمكن عمله وما يمكن تجنبه.

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 ما 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 القرار أن دورهم ينتهي باختيار أفضل بديل ولكن هذا الاعتقاد خاطئ بطبيعة الحال لأن القرار يتطلب تنفيذه تعاون الآخرين ومتابعة التنفيذ للتأكد من سلامة وفاعلية القرار وقد يتطلب الأمر معرفة وإلمام من لهم علاقة بالتنفيذ، كما أن شعور العاملين بمشاركتهم في صنع القرار تساهم بشكل كبير في حسن تحويل البديل إلى عمل فعال ومنتج.

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 الالتزام بالجدول الزمني المعد للتنفيذ. وعند القياس تتم مقارنة النتائج بالجدول الزمني أو الخطة الموضوعة للتنفيذ وإذا كان القرار لا يساهم في حل المشكلة تراجع خطوات اتخاذ القرار السابقة مباشرة وهي اختيار البديل ووضعه موضع التنفيذ. 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
- 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
- ضعف قدرة الجهاز التنفيذي على تنفيذ القرارات
- خطأ في التنسيق مع الجهات الأخرى ذات العلاقة بتنفيذ القرار
- هل يمكن تدارك الموقف الآن بتعديل القرار، أو بالأحرى إصدار قرار جديد ؟ فقد يساعد القرار الجديد على تصحيحه القرار برمته، أو على الأقل إنقاذه ما يمكن إنقاذه.

## ثانياً: أساليب اتخاذ القرار

تتخذ القرارات وفقاً لأساليب عديدة ومتنوعة حسب أهمية القرار المتخذ والأطراف المعنية به، فهناك أساليب تقليدية تعتمد على التخمين والخبرة وحكم الشخص، وهناك أساليب كمية ورياضية تقوم على اتباع الطرق العلمية وفي ما يلي عرض لأهم الأساليب التقليدية والعلمية المتبعة في عملية اتخاذ القرار.

## ❖ الأساليب التقليدية:

يقصد بالأساليب التقليدية أو الكيفية تلك التي تفتقر للتمحيص العلمي، ولا تتبع المنهج العلمي في عملية اتخاذ القرارات، وسنعرض في ما يلي أهم الأساليب التقليدية المستخدمة في عملية اتخاذ القرارات.

1. الخبرة: يقصد بالخبرة التجارب العديدة التي يمر بها المدير أثناء أدائه لعمله، والتي يخرج منها بدروس سواء فشل أو نجاحه فيها، ولا تقتصر الخبرة على المدير وحده بل يمكن الاستفادة من تجارب الذين سبقوه وزملاءه وتجارهم في حل المشكلات الإدارية واتخاذ القرارات الصائبة.

2. إجراء التجارب: يقصد بأسلوب إجراء التجارب بأن يتولى متخذ القرار بنفسه إجراء التجارب آخذاً بعين الاعتبار جميع العوامل الملموسة وغير الملموسة والاحتمالات المرتبطة بالمشكلة محل القرار حيث يتوصل من خلال هذه التجارب إلى اختيار البديل الأفضل معتمداً في مدى الاختيار على خبرته العلمية.

3. الحكم الشخصي: يقصد بأسلوب الحكم الشخصي استخدام متخذ القرار لحكمه الشخصي وسرعة بديهته في إدراك العناصر الرئيسية الهامة للمواقف والمشكلات التي تعرض له، والتقدير السليم لأبعادها، والفهم العميق والسائل لكل العناصر المتعلقة بها، ويقوم هذا الأسلوب على أساس شخصية متخذ القرار وقدراته العقلية وتوجهاته النفسية والاجتماعية.

4. دراسة الآراء والاقتراحات وتحليلها: المقصود بأسلوب دراسة الآراء وتحليلها هو اعتماد متخذ القرار على البحث ودراسة الآراء والاقتراحات التي تقدم له من طرف المستشارين والمختصين والزملاء حول المشكلة وتحليلها، ليتمكن على ضوءها من اختيار البديل الأفضل.<sup>1</sup>

## ❖ الأساليب العلمية:

أمام التطور الهائل الذي شهدته إدارة المؤسسات الحديثة في العمل الحالي وتعدد المشكلات أصبه من الضروري على متخذي القرارات أن يتحولوا من استخدام الأساليب التقليدية إلى استخدام الأساليب العلمية في اتخاذ القرارات، وسنعرض في ما يلي أهم الأساليب العلمية المطبقة من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرار.

<sup>1</sup> نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 182-184-185-186.

1. بحوث العمليات: نعني بأسلوب بحوث العمليات تطبيق الوسائل والطرق والفنون العلمية لحل المشاكل التي تواجه المديرين بشكل يضمن تحقيق أفضل النتائج، ويعتمد هذا الأسلوب على صياغة المشكلة محل القرار بصورة نماذج رياضية ومن إجراء مقارنة حسابية بين البدائل واختيار البديل الأفضل.
2. نظرية الاحتمالات: تقوم نظرية الاحتمالات على استخدام فكرة الاحتمالات لبناء النماذج الرياضية واختياره في سبيل التخفيف من درجة عدم التأكد وعدم المخاطرة بعد قيام الإدارة بجمع المعلومات اللازمة في هذا المجال، ومن أهم المعايير المستخدمة لقياس الاحتمالات في مجال اتخاذ القرار هي الاحتمال الشخصي، الاحتمال الموضوعي والاحتمال التكراري.
3. أسلوب شجرة القرار: إن أسلوب شجرة القرار هو وسيلة تستعمل في تحليل القرارات، وهو يعبر عن الاختيارات البديلة لمصطلحات كمية يمكن التوصل إليها أثناء عملية التمهيد لمشكلة ما، ويتم تمثيل سلسلة من القرارات الخيارية في شكل فروع وتمثل النتائج اللاحقة الممكنة في شكل مزيد من التفرعات ونقطة الاتصال التي يجب عندها اتخاذ القرار يشمل عقد القرار.<sup>1</sup>
4. نظرية المباريات الإدارية: يقوم أسلوب المباريات الإدارية على افتراضات مبنية على أساس التفكير المنطقي المسبق الذي يقول بأن الإنسان يسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح مع أقل قدر من الخسارة وأنه يتصرف بحكمة، وأن منافسه سوف يكون على نفس القدر من الفهم والحكمة في التصرف. وقد ساهمت هذه الطريقة في حل المشكلات التي تتعلق بوجود منافسة حيث أثبتت جدواها في اتخاذ القرارات في مواقف وظروف المنافسة، إذ أنه في مثل هذه المواقف يجد متخذ القرار أن البدائل المتاحة تتم في إطار المنافسة لقرارات تتخذها مؤسسة أخرى إذ أن المباراة في اتخاذ القرارات قد تكون بين مؤسستين أو محتكر وآخر.
5. التحليل الحدي: يهدف أسلوب التحليل الحدي إلى دراسة وتحليل البدائل المتعددة المطروحة أمام متخذ القرار والمفاضلة بين هذه البدائل لمعرفة مدى الفائدة أو المنفعة المحققة من هذه البدائل مستخدماً في ذلك القواعد التي أوجدها التحليل الحدي كأساس للمفاضلة بين تلك البدائل، ومن أهم هذه القواعد نجد التكلفة الحدية والعائد الحدي.<sup>2</sup>
6. البرمجة الخطية: يقوم أسلوب البرمجة الخطية على افتراض وجود علاقة خطية بين المتغيرات في موضوع معين بحيث يمكن التعبير عن العلاقة القائمة بين المتغيرات المؤثرة بشكل معادلات خطية يتم حلها للوصول إلى القيمة الأفضل، وهذا يستلزم وجود هدف واضح مطلوب تحقيقه كتخفيض التكلفة لأدنى حد ممكن أو لتحقيق أقصى ربحية.

#### 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 الخاطئة تزيد من صعوبة وكلفة هذه العملية و إذا ما تداخلت العوامل بقوة فإنها تقود أحيانا إلى قرارات خاطئة (قرارات غير رشيدة) لهذا فإن اتخاذ أي قرار و مهما كان بسيطا و ذا آثار ومدى محدودين فإنه

<sup>1</sup> سليم بطرس جلد، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الراية، الجامعة الاردنية، الطبعة الاولى، 2008، ص 71-74-75.

<sup>2</sup> نواف كنعان، نفس المرجع السابق، 194-199.

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

و تتمثل 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 فيما يلي:<sup>1</sup>

- الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية السائدة في المجتمع.
- التطورات التقنية والتكنولوجية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية.
- الظروف الإنتاجية القطاعية مثل المنافسين والموردين والمستهلكين.
- العوامل التنظيمية الاجتماعية والاقتصادية مثل النقابات والتشريعات والقوانين الحكومية والرأي العام والسياسة العامة للدولة وشروط الإنتاج.
- درجة المنافسة التي تواجه المؤسسة في السوق.

كما يؤثر المجتمع بما يتضمنه من جمعيات مدنية ضاغطة على قرارات المسؤولين، ويمكن أن تكون للعلاقات مع أفراد الأسرة، الجيران الحي العرش، والمنطقة تأثيراً كبيراً على طبيعة القرار، بالإضافة إلى التأثير المشابه الذي قد يكون من خلال الضغوط الممارسة على المسؤولين الإداريين في المؤسسة عند المطالبة بحقوق بعض الأفراد وتحقيق العدالة والقضاء على الفقر ورعاية مصالح الأطراف السابقة سواء في التوظيف أو في المنافع، وقد تلجأ الجمعيات المدنية إلى دعم معارضة الحكومات الأجنبية، ويصبح نتيجة لذلك المسؤول الإداري تحت طائلة الضغوط التي تمسه من جراء السعي الدؤوب للتوفيق بين الأهداف الاقتصادية والأهداف الاجتماعية للمؤسسة. أما الظروف السياسية فلها تأثيرها الخاص، وذلك عندما يتم تعيين قادة جدد بقرارات رئاسية بعد تغير السلطة السياسية في البلاد، فيأتي هؤلاء المسؤولين وهم يحملون في طياتهم الكثير من الغموض والتحفظ من جوانب عدة، وتكون قرارات هؤلاء مرآة تنعكس عليها تلك الضغوط، أما صورة الانعكاس فيحسب الشخصية والحكمة والخبرة، فقد يكون هذا التغيير الجديد فرصة ومنتفس لبعض المسؤولين لإبراز قدراتهم ومهاراتهم الإبداعية، بينما يضيق منه صدر البعض الآخر فيربكهم ويحول دون اتخاذ قرارات صحيحة أو قد يجعلهم يحجمون عن اتخاذ القرارات نهائياً.<sup>2</sup>

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

<sup>1</sup> كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، الأردن، 2006، ص36.

<sup>2</sup> نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة، الأردن، 2007، ص369.

## ثانيا: العوامل الداخلية

وتتمثل بالعوامل التنظيمية وخصائص المؤسسة و هي عوامل كثيرة نذكر منها:<sup>1</sup>

- عدم وجود نظام للمعلومات داخل المؤسسة يفيد متخذ القرار بشكل جيد.
- عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات و الأقسام .
- درجة المركزية، وحجم المؤسسة ودرجة انتشارها الجغرافي .
- درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة.
- مدى توافر الموارد المالية والبشرية والفنية للمؤسسة.
- القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية أخرى.
- ويظهر تأثير هذه العوامل بنواحي متعددة ترتبط بما يلي:
- بالظروف المحيطة بمتخذ القرار.
- تأثير القرار على مجموع الأفراد في المؤسسة.
- بالموارد المالية و البشرية والفنية المتاحة أمام إدارة المؤسسة.

## ثالثا: العوامل الشخصية و النفسية

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

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

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

فإذا افترضنا أن تأثير هذه العوامل النفسية كان إيجابيا سيرقى سلوك متخذ القرار إلى درجة كبيرة من الموضوعية أما إذا كان تأثير العوامل النفسية سلبيا فستغلب على متخذ القرار الذاتية والخلل في تنظيم الأمور وعدم سلامة القرارات المتخذة وانطلاقا من اعتماد صنع القرار على المعلومات الكافية والصحيحة فالحالة النفسية للمعاونين والمرؤوسين تؤثر على كيفية جمعهم للمعلومات وطريقة تقديمها الشيء الذي يؤثر على القرار سلبا أو إيجابا والحالة النفسية السائدة بالمنظمة وليدة الإشراف والعلاقات الإنسانية السائدة وروح التفاهم والحوافز المعمولة بها إضافة إلى قوة الارتباط بالتنظيم والولاء له.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص36-37.

<sup>2</sup> مراد خلاصي، اتخاذ القرار في تسيير الموارد البشرية و استقرار الإطار في العمل، مذكرة ماجستير، منشورة، تخصص علم النفس التنظيمي و تسيير الموارد البشرية، قسم علم النفس و علوم التربية و الأروطونيا، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2006-2007، ص64.



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

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

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

رابعا: عوامل أخرى

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

• تأثير أهمية القرار: كلما ازدادت أهمية القرار ازدادت ضرورة جمع المعلومات الكافية عنه، وتتعلق الأهمية النسبية لكل قرار بالعوامل التالية:<sup>3</sup>

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

<sup>1</sup> كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص37.

<sup>2</sup> مراد خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص65.

<sup>3</sup> كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص39.



• المشاركة في اتخاذ القرارات: صانع القرار لن يكون بالضرورة منفذه، فرغم أن المدير في الغالب من يتخذ القرار إلا أن هذا القرار يعتبر نتاج جهود مشتركة للمرؤوسين والمعاونين وكثير من المختصين أثناء مراحل عملية صنع القرار والمشاركة في اتخاذ وصنع القرارات مستمدة من نوع الإشراف السائدة بالمؤسسة، فهناك من ينفرد بصنع القرار ومنهم من يفوض الآخرين بصنع القرارات واتخاذها ويستمد نوع الإشراف بدوره من ثقافة المؤسسة وأهدافها ونوعية نشاطها، فإذا كانت مثلاً المؤسسة ذات طابع أمني فمن الطبيعي أن يكون نوع الإشراف استبدادي أو توتقراطي والمشاركة المرؤوسين في صناعة القرارات مزايا وفوائد عديدة، إذ يشعرهم ذلك بأهميتهم داخل المؤسسة خصوصاً إذا نجحت القرارات المصنوعة من طرفهم والمتخذة من طرف مديرهم في حل مشكل المؤسسة. وبالنسبة للمدير مشاركة مرؤوسيه في اتخاذ القرارات وتنفيذها ضماناً له لعدم المعارضة بل سيكون لهم الفضل في نجاح القرارات. أما في حالة الانفراد بالقرار، فالمعارضة حادثة لا شك فيها ولو بطريقة غير مباشرة، ونجاح القرار لن يفرح معاونين لذا يسعون لإجهاض تنفيذه.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مراد خلاصي مرجع سبق ذكره، ص 65-66.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار.

يشغل التدقيق الداخلي حيزاً كبيراً من اهتمام المديرين والملاك حيث يساعدهم في التحكم بالعمليات داخلها وتحسينها، ومن ثم يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، ومن هذا يمكن القول أن التدقيق الداخلي يساهم في عملية اتخاذ القرار السليم.

**المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في المؤسسة بشكل عام**

يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤوليتها بتقديم الخدمات التالية:

**1- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:** تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها. هناك تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها و لذلك فإن جميع أنظمة و عمليات و أنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.

**2- قابلية المعلومات للاعتماد عليها:** يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، وكاملة، ومفيدة، وأن تكون قد قدمت في الوقت المناسب، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

**3- حماية الأصول:** يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة، و لذلك فإن الرقابة التشغيلية الجديدة تمنع سوء استخدام الأصول و حماية الأصول من المخاطر المحتملة و ذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطر.

**4- الالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعية:** يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من اتباع السياسات والخطط والاجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك. إذ قد تكون الاجراءات خاطئة و لا يمكن تطبيقها و ليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة و المخاطر الناجمة عن عدم الالتزام و ماهي الطرق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات و السياسات المحددة.

**5- الوصول إلى الأهداف والغايات:** يتم وضع الأهداف والغايات واجراءات الرقابة من قبل الإدارة، ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف المنشأة، وتقع مسؤولية وضع أهداف المنشأة على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها<sup>1</sup>.

**6- تحديد مواطن الخطر:** على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية، واعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الامر اخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر و التوزيع، 2006، ص39 ص42، ص43.

المدقق السابقة في المؤسسة، أو من معلومات مستقاة من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في شركات أخرى ذات نشاط مشابه للمنشأة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة.

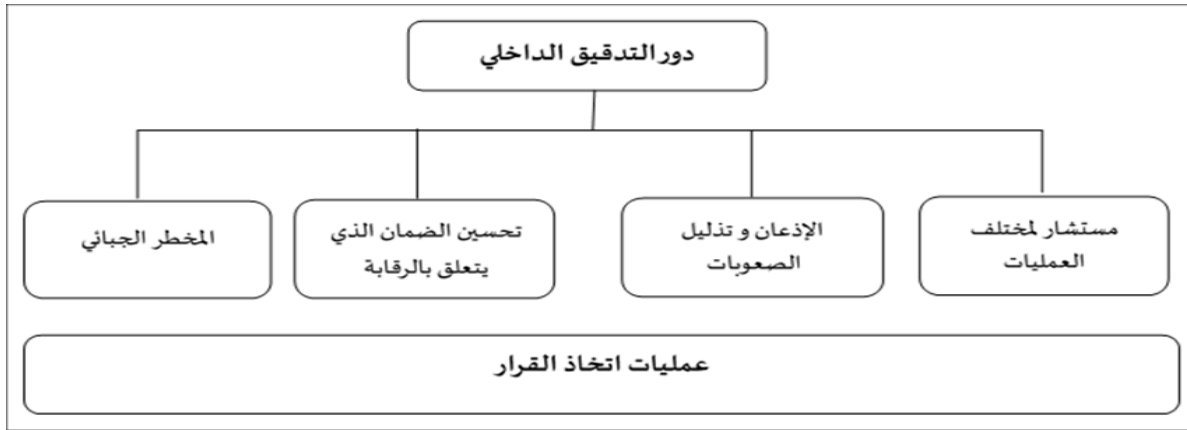
**7- منع واكتشاف الغش والاحتيال:** تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المنشأة وعلى المدقق الداخلي فحص، وتقييم كفاءة وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادر على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال، وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش<sup>1</sup>.

**8- الشك المهني:** يجب على المدقق الداخلي أن يخطط وينفذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني، إذا لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، كما ليس له افتراضات الأمانة المطلقة، وبدلاً من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الاهتمام بالظروف والاحوال التي إن وجدت فلا بأس عليه حيث أخذ الحيطة والحذر في تطبيق إجراءات التدقيق.

**المطلب الثاني: أثر التدقيق الداخلي على سير عملية اتخاذ القرار**  
**أولاً: طبيعة دور التدقيق الداخلي**

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

شكل رقم (02): طبيعة دور التدقيق الداخلي



المصدر: أحمد نفاذ، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص76.

من خلال الشكل نلاحظ أن جميع المجالات التي يمكن أن يكون للتدقيق الداخلي فيها دوره فإنه يتخللها عملية اتخاذ القرارات و من ثم فإن هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار السليم. الحقيقة أنه لا يمكن الحكم تماماً على سلامة وجود القرار دون توفر ما يسمى بالنظرة الخلفية، هذا يعني أنه بعد وضوح

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، نفس المرجع السابق، ص40، ص41

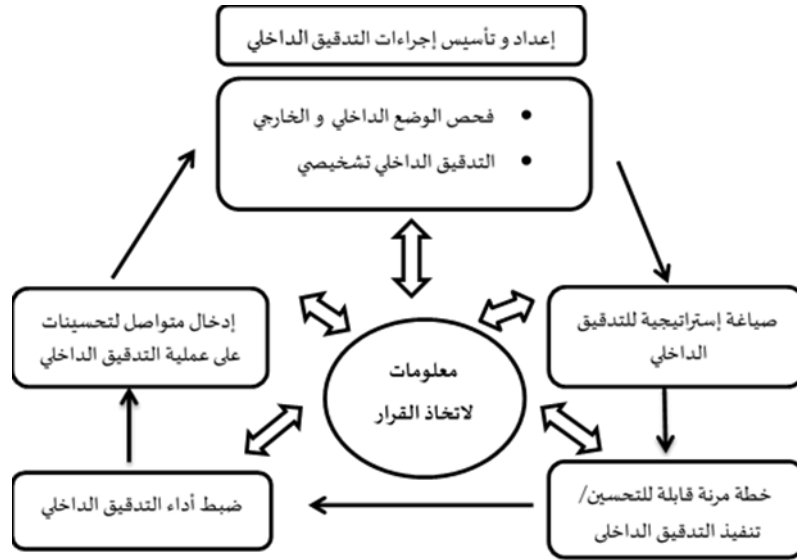
نتائج القرار يتم طرح التساؤل التالي: لوعدنا إلى وراء لوجدنا أن القرار الذي اتخذ كان الأفضل في ضوء المتغيرات التي كانت قائمة، إذا فإن هذا القرار يكون جيدا، على العكس من ذلك إذا قيل لو أخذ قرار آخر لكانت النتيجة لتكون أفضل عندما يكون القرار إما سيئا أو على الأقل لم يكن أفضل القرارات.

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

إن الطريقة الأخرى للحكم على جودة القرار تتمثل في الحكم (ليس على قرار نفسه) بل على الكيفية التي صدر بها القرار، طبقا لهذه الطريقة فإن القرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، و بطريقة منهجية أي هناك خطوات منطقية ينبغي اتباعها للوصول الى القرارات الجيدة.<sup>1</sup>

يلعب التدقيق الداخلي أدوار مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث تساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة و ذات مواصفات كاملة و كافية، ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة و فعالية، بالموازاة مع خطوات عملية اتخاذ القرار فإن التدقيق الداخلي له دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم(03): 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، ص77.

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

تبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية و إعداد إجراءات التدقيق الداخلي المناسبة لذلك الموضوع، فمن خلال هذه النظرة أو التصور يتم تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا و خارجيا و تحديد درجة الخطر الناجم، ومن ثم يتم وضع استراتيجية للقيام بعملية التدقيق، لتليها وضع الخطة اللازمة لذلك، بحيث يجب أن تتسم هذه الخطة بالمرونة و القابلية لتحسين في حال أي متغير غير مرغوب فيه، ليبدأ المدقق بتنفيذ خطة أو برنامج عمله مع العمل في كل مرة على ضبط الأداء و يتم ذلك من قبل المدير المسؤول على إدارة التدقيق الداخلي و هذا بالاعتماد مثلا على إحدى نماذج المتابعة، مع القيام بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص و هكذا دوليك في كل مدة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظة و تقديم الاقتراحات المناسبة، فينتج بذلك و من خلال كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرار و تسهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة و فاعلية.<sup>1</sup>

### ثانيا: مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار

يتم المساهمة في اتخاذ القرار من خلال أن المعلومة التي تم اكتشافها أو التوصل إليها هي إما اكتشاف مشكل أو تحديد مجموعة من البدائل أو المساعدة على اختيار أفضلها... الخ. هذا يعني أن التدقيق الداخلي في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار والتي سوف نتطرق لها بالتفصيل:

#### 1. تحديد المشكلة:<sup>2</sup>

إن تحديد المشكلة يسمح بتحليلها الى عناصرها الأساسية، ليستدل من ذلك الحل المناسب لها، والافتراض الأساسي عند تحديد المشكلة أن الحل متضمن في المشكلة، وأن التحليل العقلي الاستدلالي المنظم يساعد إلى التوصل إليه واكتشافه. كما أن عملية اتخاذ القرار أصلها وجود مشكلة وبالتالي هي أهم شيء يجب حدوثه حتى يكون هناك حاجة لصنع القرار بشأنها، ولكن في الوقت نفسه 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.

مما سبق يمكن القول أن وجود مشكلة يعني وجود خطر يواجه المؤسسة، عليها أن تتصرف تجاه هذا الخطر، فتعتمد على الاقتراحات المقدمة في التقارير الناتجة عن عملية التدقيق حول هذا الخطر.

إن تحديد أي مشكلة ما داخل المؤسسة لا يمكن أن يتم إلا بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي فعملية الفحص هذه تمكن المؤسسة من تحديد المشكلة ومنه فإن دور المدقق الداخلي يكون كبيرا من خلال التفصيل والتركيز.

#### 2. إيجاد البدائل:

إن من العناصر الجوهرية لوجود القرار أن تكون هناك مشكلة تتطلب حلا معيناً، وأن يكون أكثر من حل، أي حلول متعددة تطرح للنقاش ويتم دراستها وتقييمها حتى اختيار الحل الأفضل الأكثر ملائمة، لذا فإن وجود المشكلة يقتضي تباين الآراء حولها، ذلك لأن المشكلة التي ليس لها سوى حل واحد لا تعد مشكلة في حد ذاتها، بل تصبه حقيقة لا بد من التسليم بها، ولكن من النادر أن توجد مشكلة ليس لها سوى حل واحد بل أن

<sup>1</sup> أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص77.

<sup>2</sup> أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص77-78.

الغالب والأعم هو وجود عدة بدائل لكل مشكلة ولكل بديل منها مزايا وعيوب. تعد الحل ول 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 التمهيص والتحصيل والتحليل للمعلومات سواء جاءت تلك المعلومات عن طريق رسمي أو غير رسمي، فيضمن بذلك التدقيق الداخلي للتوريد 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) وماهي الوسائل والإمكانات المتاحة لحل مثل هذا المشكل داخل المؤسسة، ومساهمة التدقيق الداخلي في إيجاد مجموعة البدائل يكون في شكل الاقتراحات المقدمة في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة.

### 3. تقييم وتقييم البدائل:

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

### 4. 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 أو متاحة، مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير، وتعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعا لأن الاختيار يعني في حقيقة الأمر حسم الموقف والوصول إلى المحصلة النهائية للجهد المبذول في المرحلة السابقة، وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة والخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الاختيار السليم، هنا أيضا تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في عملية اختيار البديل الأمثل وهذا من خلال محاولات الإقناع المستمرة على اختيار البديل المقترح والمدون في تقارير المراجعة الداخلية، حيث أن متخذ القرار عادة ما يستشير قسم حول البديل الذي يكون أكثر فعالية و مردودية حتى بالنسبة للبدائل التي تم اقتراحها من جهات أخرى غير المراجعة الداخلية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص 77-78-79-80.

5. تنفيذ القرار:<sup>1</sup>

في هذه الخطوة يزيد دور التدقيق الداخلي في عملية اختيار البديل الأفضل، وذلك من خلال الإقناعات المستمرة على اختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي، وأن متخذ القرار في العادة يستشير المدقق الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حال حتى البدائل الأخرى التي تم اقتراحها من الجهات الأخرى غير التدقيق الداخلي. فيكون بذلك للتدقيق الداخلي رؤية يمكن اعتمادها في اختيار هذا البديل أو غيره (البديل الأمثل)

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 قابلاً للتنفيذ بالإمكانات الموجودة؛ أن يلقى القرار حماساً ومساندة وتأييداً 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.

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

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

أ. قياس مدى اتفاق وانسجام ذلك القرار مع السياسات وممارسات المؤسسة.

ب. توقيت القرار.

ت. اعتماده وتجسيده لكمية المعلومات المثلى؛

ث. تأثير صانع القرار على القرار ذاته، ونلخص طريقة التنفيذ الناجح للقرار على النحو التالي:

- عدم تعارض المصلحة.

- إيجابية عامل الخطر و المكافأة.

- كيفية ومدى فهم منفذ القرار والمسؤولين عن إيصال القرار للآخرين.

مما سبق يمكن القول بأن القرار إذا لم يتم تنفيذه على الوجه المطلوب لا يتعدى كونه قراراً على ورق فقط، لذا يجب تنفيذ ذلك القرار حتى يتسنى تحقيق الأهداف التي من أجلها تم صنعه والوصول إليه، قد يكون القرار المتخذ جيداً هو الأفضل، إلا أن الطريقة التي نفذ بها كانت غير ملائمة، مما يؤدي إلى الحكم الأولي حول القرار المتخذ بأنه غير جيد وأن البديل الذي تم اختياره غير سليم، بينما يعود عدم ملاءمة هذه إلى الطريقة التي نفذ بها، لذا يجب مراعاة الطريقة التي ينفذ بها هذا القرار ومن الممكن أن يكون ذلك بمساعدة قسم المراجعة الداخلية وهذا بحكم طبيعة نشاطها وتعاملها مع جميع المستويات في المؤسسة.

<sup>1</sup> أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص 81.



6. المتابعة والتقييم:<sup>1</sup>

إن المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها ومقارنتها بالنتائج التي كان المرجو تحقيقها، فإذا ما وجد إنحراف 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 وتصحيحه مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة مسبقا. في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا لكون طبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم بشكل نهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد المشكل ثم البدائل ثم اختيار البديل الأفضل.. الخ، من شأنه أن يجعل قسم التدقيق الداخلي أن يسهر على التطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على التوريد المتواني للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة.

## ثالثا: الخدمات والمعلومات التي يوفرها التدقيق الداخلي

بما أن التدقيق الداخلي يعتبر من الإجراءات الضرورية الواجب تطبيقها من أجل الحفاظ على حسن سير الأهداف المرجوة وضمن الحدود القانونية ومن أجل التأكد من أن الموظفين والمدراء يقومون بالعمل حسب 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 المدققين الخارجيين، ذلك كون عملية التدقيق الداخلي سوف تساعد على كشف أي قصور في نظام الرقابة الداخلي أو أي مشاكل محاسبية قد تعثر عملية التدقيق الخارجي أو تمنع المدقق الخارجي من منح المؤسسة رأيا مساندا لبياناتها المالية، و من بين الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للإدارة:<sup>2</sup>

**(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.

<sup>1</sup> أحمد نفاذ، مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص81-82.

<sup>2</sup> فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، قسم علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص 83-84.



- تقييم ما إذا كانت السياسات الموضوعية يتم إتباعها وتطبيقها في المؤسسة.
- ولقد حددت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، هدف التدقيق الداخلي الرئيسي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء المؤسسة على تأدية 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.

## الخلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار النظري للدراسة، تم فيه التطرق إلى مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالتدقيق بشكل عام كما تعرفنا على التدقيق الداخلي وأركانه وأهميته وأنواعه والهدف منه كما تعرفنا على أساسيات التدقيق الداخلي وهذا في ما يخص المبحث الأول، أما المبحث الثاني فقد كان حول ماهية اتخاذ القرار حيث تعرفنا على اتخاذ القرار وأنواع القرارات المتخذة وأهمية اتخاذ القرار ومراحل سيره وأساليب اتخاذه، بالإضافة إلى العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار، والمبحث الثالث كان حول دور التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار حيث اكتشفنا أن للتدقيق الداخلي دور فعال في عملية اتخاذ القرار، بحيث يعمل على تحديد المشاكل، وإيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة، كما يساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن كفاءة وفعالية لهذه القرارات، هذا الأمر الذي جعل التدقيق الداخلي أداة مساعدة على دعم وتفعيل قرارات، أي أن هناك علاقة طردية بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار حيث أن متخذ القرار في المؤسسة يرجع إلى المدقق الداخلي ليستشيريه باقتراحاته بالنسبة للطرق والأساليب والمناهج والبدائل الفعالة حسب كل قرار، فالتدقيق الداخلي يوفر نوع من المصداقية والموثوقية للبيانات والمعلومات التي يعتمد عليها متخذ القرار في عملية اتخاذ قراره.

# الفصل الثاني

تمهيد:

في هذا الفصل سنقوم بتجسيد الجانب النظري الذي تطرقنا إليه في الفصل السابق مع الواقع و ذلك من خلال دراسة حالة على مستوى مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية، حيث سنحاول من خلال هذه الدراسة التعرف على الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، حيث سنتناول في المبحث الأول تقديم المؤسسة محل الدراسة و هيكلها التنظيمي و أما المبحث الثاني فقد خصص لمعرفة أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة حيث تناول كيفية اتخاذ القرار و واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة التي تم التريص بها.

## المبحث الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة محل الدراسة

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة، نشأتها، مقرها، وعنوانها و الهيكل التنظيمي لمختلف المصالح و الأقسام المتواجدة في المؤسسة محل الدراسة و المهام الخاصة بكل مصلحة.

المطلب الأول: نشأة مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية<sup>1</sup>

اتحاد التعاونيات الفلاحية يقع بمستغانم، يرجع تأسيسه إلى سنوات الستينات أنظم إلى تعاونيات الحبوب والخضر الجافة التابعة لولاية غيليزان، ليصبح بعدئذ وحدة كاملة بذاتها تابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب في 1977/06/01.

يرتكز نشاطه الرئيسي في استقبال وتخزين وتسويق الحبوب القادمة عن طريق الاستيراد والإنتاج المحلي.

## 1. الاسم والصفة الاجتماعية

بموجب عقد تلقاه المكتب بتاريخ 16 فبراير 2010، مسجل بناء على طلب السيد خوادم سعيد بصفته رئيس مجلس تسيير اتحاد التعاونيات الفلاحية لمستغانم تم تكييف القانون الأساسي للاتحاد مع مقتضيات المرسوم التنفيذي 96-459 المؤرخ في 18/12/1996 حيث يحمل هذا الأخير الخصائص التالية:

■ تأخذ هذه المؤسسة تسمية اتحاد التعاونيات الفلاحية لمستغانم، كما يرمز لها باختصار باللغة اللاتينية وهي رمز لهذه المؤسسة OGO كما يرافقه علامة U.A.C DE MOSTAGANEM.

## 2. الإطار القانوني للمؤسسة

بالنسبة لوحدة التعاونيات الفلاحية فقد أنشأت قبل الاستقلال أنشأتها الحكومة الفرنسية بالتعاون مع المعمرين والفلاحين الجزائريين، لذلك فالإطار القانوني شبه منعدم قبل الاستقلال، وبعد إنشاء الديوان كان لا بد من وجود دعائم الممارسة هذه المهمة في كل ولاية ووضعها تحت وصاية الديوان، وقد دخلت مستغانم تحت الوصاية سنة 1976 كما تعتبر مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري.

## 3. المقر الاجتماعي للمؤسسة:

الموقع الرسمي للوحدة هي وحدة "اتحاد تعاونيات الفلاحية" تقع في في جنوب غرب ولاية مستغانم طريق تحلايتي \_ عثمان\_ ص ب 476 بمستغانم، تم إنشاء هذه الوحدة في الستينات وذلك من أجل استقبال وتخزين وتسويق الحبوب القادمة عن طريق الاستيراد والإنتاج المحلي.

## 4. رأس المال الاجتماعي للمؤسسة

هو رأس مال تضعه الشركة جانبا من أجل الضمان عند الإفلاس، ويقدر رأس مالها سنة دخول وحدة العمل تحت وصاية الديوان عام 1976 ب 80 مليون سنتيم.

## 5. نشاط المؤسسة

نشاطها الرئيسي هو التكفل بتوزيع بواخر الشعير والقمح بنوعية الصلب واللين المستورد من طرف الديوان الجزائري المهني للحبوب القابلة للاستهلاك والبذور المصدرة المخصصة لتموين الوطن وإنشاء رصيد منقول

<sup>1</sup>وثائق مقدمة من طرق المؤسسة

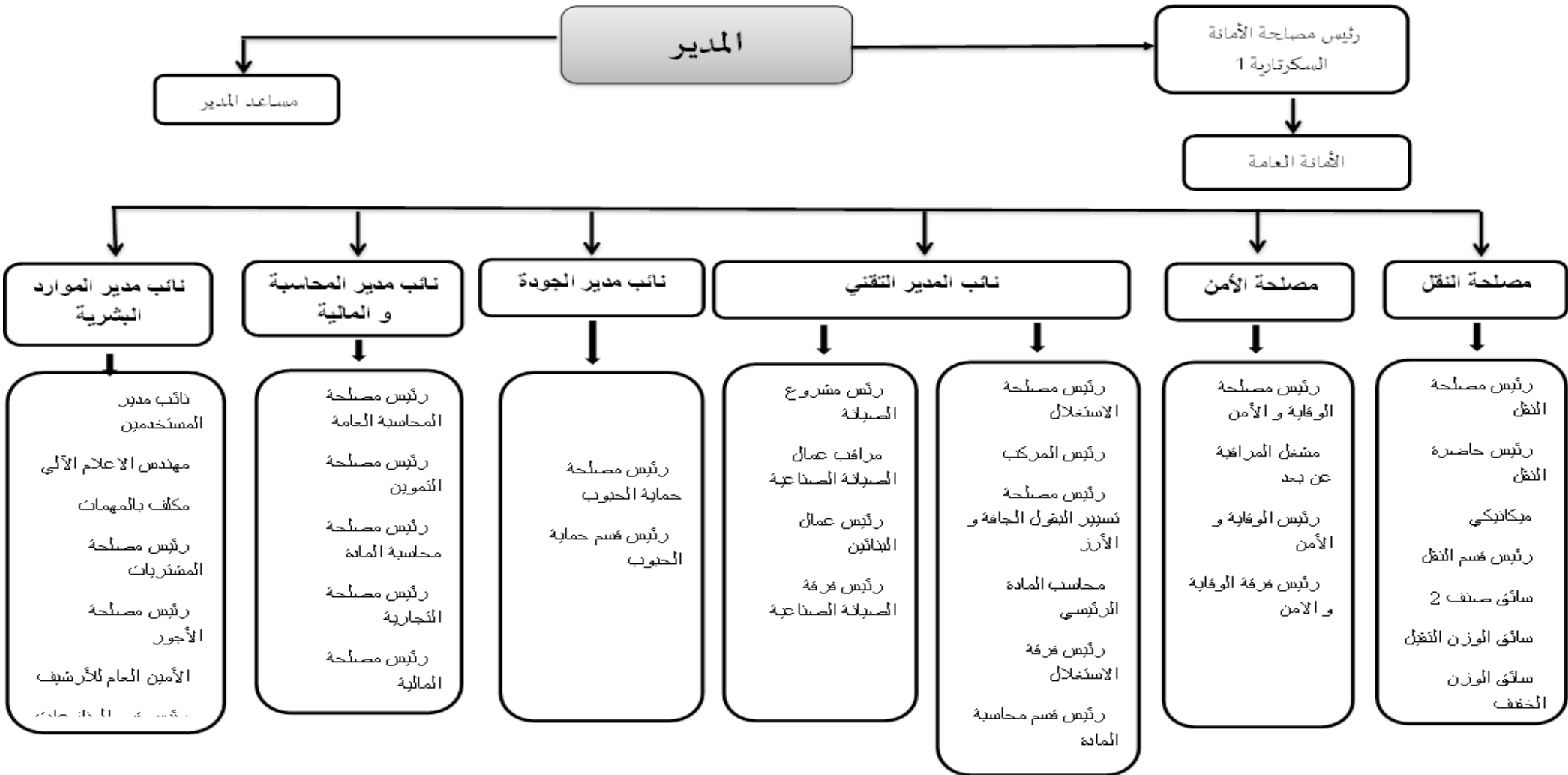
للمخزون والأمان بالإضافة إلى استلام وتخزين وتعليب وترويج الحبوب والخضر الجافة والمواد المشتقة الناجمة عن الاستيراد أو المخصص للتصدير عبر ميناء مستغانم إلى معالجة نوعية المنتجات الموردة إلى تعاونيات الحبوب والخضر الجافة أو كل مشتري آخر مهما كان تخصيص هذه المنتجات بما في ذلك تلك التي يتم تسليمها إلى المستهلكين فهي تعمل بقدر المستطاع على وضع الوسائل والمعدات بطريقة مشتركة من أجل تحقيق الأهداف التي يعجز كل منخرط على تحقيقها بواسطة وسائله الخاصة بحث دراسة وخلق كل الوسائل التقنية والصناعية والتجارية لفائدة منخرطيه.

#### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة الهيكل الذي بمقتضاه يتم رسم سلوك جميع الأفراد داخل المنظمة دون الأخذ بعين الاعتبار لموافقهم التنظيمية ومنه فإن الهيكل هو الوسيلة الإنسانية لتجميع الأنشطة وتحديد العلاقات الوظيفية بين مختلف المنتجات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> وثائق مقدمة من طرق المؤسسة

الشكل (03): الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتحادية التعاونيات الفلاحية



المصدر: مقدم من طرق المؤسسة

❖ شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

- المدير: هو أعلى نقطة في الهيكل التنظيمي، يعتبر المسؤول الأول و الأخير في المؤسسة بالسياسة التي يتبعها في التسيير لتحقيق أرباح في مشروعاتها، و تعود إليه مسائل اتخاذ القرارات و دراسة كل القضايا و رسم السياسة العامة من التخزين، و مراقبة نشاط الوحدة و كذلك تسيير و توجيه رؤساء المصالح لمساعدتهم على تنفيذها، و يقوم بما يلي:
  - دراسة البريد الوارد و الصادر.
  - دراسة الملفات و إمضاءها
  - إمضاء الشيكات و السندات.
- مساعد المدير: و يقوم بما يلي:
  - أعمال المدير إذا كان غائبا
  - مساعدة المدير في كل أعماله سواء كان في الغائب أو الحاضر حيث أن مساعدة المدير تكون غير محدودة
- رئيس مصلحة الأمانة: تسمح بتنفيذ المهمات الرئيسية بأفضل مستوى من القدرات المهنية ومن الأعمال التي يقوم بها نجد:
  - استقبال زيارات المدير (الزيائن).
  - استقبال المكالمات الهاتفية وتنظيمها للمدير.
  - دراسة الملفات وترتيبها.
  - استقبال أو إرسال الفاكس إلى الشركات الأجنبية.
  - التنسيق بين المدير و رؤساء المصالح و تنظيم الاجتماعات من أجل السير الحسن داخل المؤسسة.
- و تتكون التعاونيات الفلاحية من عدة نيابات و مصالح و هي كما يلي:
  - نائب مدير الموارد البشرية: يهتم هذا الأخير ب:
    - تسيير الموارد البشرية و المتابعة القانونية .
    - رسم مخطط لتسيير المسار المهني.
    - تحديد الأجور.
    - الاهتمام بالعمال وإعطائهم فرص للغياب.
    - ترقية العمال.
    - يهتم و يتابع المكاتب و أداؤها في المؤسسة.
  - نائب مدير المالية والمحاسبة
    - تنقسم إلى المحاسبة و المالية تتم فيها عملية المحاسبة بصفة عامة حيث يقوم ب:
      - استقبال الملفات الخاصة بالمالية وكذا المحاسبة.
      - القيام بوضع ميزانية عامة للمؤسسة.



- استلام الفواتير و الوثائق التي تثبت و تبين العمليات التي قامت بها الوحدة و كذلك تسديد مبالغ هذه الفواتير و مراقبة التحركات برصيد البنك.
  - نائب مدير الجودة: حيث يقوم ب:
    - متابعة المادة المخزنة والحفاظ على جودتها ونوعيتها.
    - استقبال الموارد الفلاحية (القمح بنوعيه اللين والصلب والشعير).
    - الحرص على تخزين الموارد في أماكن مؤهلة لذلك (المخازن)
  - نائب مدير التقني: و هو المسؤول عن ضمان عملية الإنتاج بصيانة التجهيزات وصناعة قطع الغيار الضرورية للآلات في حالة تعطل أي آلة ويقوم ب
    - متابعة صيانة جميع المخازن.
    - إصلاح كل عطب موجود أو يخص المؤسسة بما فيها الكهرباء التلحيم والأعمال الميكانيكية
  - مصلحة الأمن: تقوم ب:
    - المراقبة.
    - التحكم في تنظيم شاحنات النقل.
    - الوقاية من خلال التصدي للحوادث و الحرائق.
  - مصلحة النقل: تقوم ب:
    - تنسيق وتنظيم مختلف أنماط النقل وتنفيذه ومراقبته.
    - تطبيق تدابير الوقاية و السلامة عبر الطرق.
    - تعد فهرس أنشطة النقل و تضبطه باستمرار.
- المطلب الثالث : خلية التدقيق في المؤسسة:**
- تعتبر خلية التدقيق الداخلي بمؤسسة اتحادية التعاونيات الفلاحية بمستغانم، مصلحة مستقلة عن باقي المصالح تابعة مباشرة للإدارة العامة في المؤسسة، تتكوف من فرد واحد مستقل وحيادي يقوم بكل أعمال التدقيق، و تتمثل مهامه في تدقيق نشاط المؤسسة وتقديم تقارير للمدير حول نتيجة الأعمال و مدى صحة البيانات، و له عدة مهام و هي كالآتي:
- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
  - تقديم الاستشارة للمدير فيما يخص القرارات المتعلقة بعمليات المؤسسة.
  - تقديم التأكيدات للمدير حول تطبيق خطة العمل المعتمدة.
  - تقديم النصح والاستشارة للمصالح الأخرى.
  - اكتشاف الانحرافات ومحاولة تصحيحها عن طريق اقتراح الحلول المناسبة.
  - جمع المعلومات المتعلقة بالنشاط محل التدقيق وتحليلها للخروج بالتوصيات المتعمقة.
  - رفع تقارير للإدارة تتعلق بنتائج التدقيق التي تم التوصل إليها.

## المبحث الثالث: أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة

بعد القيام بالتعريف بالمؤسسة محل الدراسة، سنقوم بدراسة التدقيق الداخلي في المؤسسة وهذا من خلال تقديمه و شرح آلية عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة ومن ثم تقييم التدقيق الداخلي بذاته في المؤسسة ودوره في تفعيل عملية اتخاذ القرار.

## المطلب الأول: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة

## أولاً: ميثاق التدقيق الداخلي في المؤسسة

## 1- الغرض ونطاقه في المؤسسة:

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

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

- تحديد المخاطر وإدارتها بشكل مناسب.
  - التفاعل بين مختلف الجهات الفاعلة في إدارة المؤسسة على النحو المطلوب.
  - المعلومات المالية، يمكن الاعتماد عليها لأنها تساعد إدارة العمليات الهامة و الدقيقة.
  - تصرفات الموظفين تتفق مع القواعد المعايير والإجراءات والقوانين واللوائح.
  - يتم الحصول على الموارد الاقتصادية، وتستخدم بكفاءة و محمية بشكل كاف.
  - يتم تحقيق البرامج والخطط و الأهداف.
  - ويتم تشجيع الجودة والتحسين المستمر لعمليات الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- القضايا التشريعية والتنظيمية الهامة التي تؤثر على المؤسسة يتم تحديد العلاج المناسب للمشاكل.

## 2- المسؤولية:

رئيس التدقيق الداخلي وفريق التدقيق الداخلي مسؤول على:

- وضع خطة التدقيق السنوية مرنة وعلى أساس تقييم المخاطر، بما في ذلك أي المخاطر التي تم تحديدها من قبل الإدارة والمخاوف منها في السيطرة عليها ، وتقديم هذه الخطة والتحديثات الدورية إلى الإدارة العليا والموافقة عليها.
- تنفيذ مهمة التدقيق السنوية حسب الخطة الموضوعية بما في ذلك، أي عمل طلب من قبل الإدارة.
- حفاظ فريق التدقيق على المعارف والمهارات المهنية والخبرة الكافية والشهادات المهنية للقيام بمهمة التدقيق الداخلي.
- التقييم وتقييم المهام الرئيسية للاندماج والتوحيد الخدمات الأنشطة عمليات وعملية التحكم الجديدة أو المتغيرة التي تتزامن مع التنمية إنشاء أو التوسع في هذه الوظائف.
- الحصول الإدارة على تقارير دورية تلخص نتائج أنشطة خلية التدقيق.

- إبقاء الإدارة على علم الممارسات الناجحة وعمليات التي تقوم بها خلية التدقيق الداخلي.
- تزويد الإدارة العليا بلائحة الأهداف الرئيسية للتدقيق الداخلي والنتائج التي حققها (مؤشرات القياس).
- مساعدة في التحقيق في الأنشطة مشتبه بها داخل المؤسسة وإيصال النتائج التحقيق للمدير العام.
- النظر في نطاق عمل المدققين الخارجيين والجهات التنظيمية، وإذا كان ذلك مناسباً لضمان تغطية التدقيق لكل الأنشطة بتكلفة إجمالية معقولة.

### 3- الاستقلال:

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

### 4- السلطة:

يحق للمدقق الداخلي أن:

- يكون لديه السلطة الكافية (غير المقيد) للوصول إلى جميع وظائف ومصالح، وأقسام المؤسسة؛ اختيار الأعوان التي تساعد في مهمة التدقيق الداخلي، وتحديد مجالات التدخل وتطبيق التقنيات اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق.
- الاطلاع والفحص لجميع السجلات والدفاتر وكذلك الحصول على الوثائق الضرورية.
- الحصول على المساعدة اللازمة من موظفي الوحدات التنظيمية التي تجرى فيها عمليات تدقيق الداخلي.
- إعداد التقارير دون وجود أي تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص.

لا يحق للمدقق الداخلي:

- أداء المهام التنفيذية.
- أن يكون عضواً في أي لجنة مثل لجنة الجرد.
- الموافقة على المعاملات المحاسبية.
- توجيه أنشطة لأي موظف في مؤسسة ليس جزءاً من خدمات التدقيق الداخلي، إلا إذا كان الموظف قد تم تعيينه أو استدعاؤه لمساعدة المدققين الداخليين.

ثانياً: منهجية سير عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة

تعتمد مؤسسة التعاونيات الفلاحية مستغانم على المناهج العلمية المتعارف عليها في عمليات التدقيق الداخلي، كما تسعى قدر الإمكان إلى تطبيق المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، وتتم عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة حسب مراحل ومنهجية محددة ضمن القانون الداخلي لخلية التدقيق الداخلي في المؤسسة، يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات التدقيق الداخلي، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم تدقيقها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات فيها، حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسنى للمدقق الداخلي الرجوع إليها مباشرة مهامه وأخذ المعلومات اللازمة لعملية التدقيق الداخلي كما توجد هناك مهام استثنائية يتم تنفيذها تحت طلب المدير العام في حالة اكتشاف عمليات مشكوك فيها أو ظهور بعض الأخطاء أو وجود انحرافات سواء كانت كبيرة أو خطيرة أم سطحية

فقط، في كل الأحوال فإنه يتم إعداد تقرير حول المهمة مهما كانت درجة أهميتها ويمكن شرح آلية عمل التدقيق الداخلي في مؤسسة التعاونيات الفلاحية مستغانم في الخطوات التالية:

### 1. وضع برنامج للتدقيق الداخلي:

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

### 2. رسالة البدء بمهمة التدقيق:

بعد الموافقة على البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي من طرف المدير العام للمؤسسة يتم إرسال رسالة تتضمن أمر البدء بمهمة تدقيق الداخلي لمصلحة معينة ممضاة من طرف المدير وذلك حسب ما هو محدد في البرنامج، و على هذا الأساس يقوم المدقق الداخلي بالاتصال برئيس المصلحة المعنية بالمراجعة قبل يومين أو ثلاث من تنفيذ العملية، و بناء عليها يلزم المدير المدقق بالقيام بالتدقيق كما يلزم جميع أفراد المصلحة المعنية بتوفير كل الشروط لسير العملية، كما يتم في هذه الرسالة وصف مجال أو حقل التدقيق و إعطاء البنود العريضة لعملية التدقيق في المصلحة المعنية. (أنظر الملحق 01)

### 3. اختيار لجنة التدقيق

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

### 4. إعداد استبيان

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

### 5. العمل الميداني

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

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

### 6. إعداد التقرير الأولي

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

#### 7. إعداد تقرير التدقيق الداخلي النهائي

بعد الانتهاء من كل المهام يتم رفع تقرير التدقيق الداخلي النهائي حول وضعية هذه المصلحة و يحتوي تقرير المدقق الداخلي على مجموعة من التوصيات و الملاحظات التي لم تطبق و يتم الكشف عن دوائر الخطر و التي لا يمكن معالجتها على مستوى المصلحة مرفقة بأدلة الاثبات إلى المدير العام للمؤسسة. (أنظر الملحق 03).

من خلال التقرير النهائي للمدقق الداخلي يتم توضيح نتائج التدقيق في نقاط و تحديد الدوائر التي يكمن فيها الخطر و الدوائر التي تعتبر غير مهمة و غير ضرورية و التي لا ينجز عن التخلص منها أي خطر أو الوقوع في إشكال قانوني مع إعطاء الأدلة من التشريعات و القوانين الرسمية المحينة المعمول بها، أيضا على المدقق الإشارة إلى الفوارق التي توصل إليها من خلال عملية التدقيق خاصة التي تتعلق بالجوانب المادية ضمن النتائج المتوصل إليها.

في كل تقرير يقدم المدقق التدقيق جملة من التوصيات و الملاحظات فيما يخص الانحرافات التي توصل إليها في شكل نقاط و مطالبة الإدارة العليا بضرورة تطبيقها.

#### المطلب الثاني: واقع اتخاذ القرار في المؤسسة

تلجأ الإدارة العليا لمؤسسة "اتحاد التعاونيات الفلاحية" في كل مرة تريد فيها اتخاذ قرارات معينة إلى تقارير وآراء المدقق الداخلي، ليشير عليهم بتوصياته، والتي تساهم بدرجة عالية في الوصول إلى تحقيق العديد من النتائج، وهذا للدور المهم لهم في اتخاذ كل القرارات التكتيكية والتنفيذية منها:

- تطوير ام الرقابة الداخلية من خلال تحديث أدوات الرقابة.
- جعل نظام معلومات فعال يحمي المعلومات الهامة من الضياع أو السرقة.
- قرار ضرورة تناسب المؤهلات العلمية والكفاءة المهنية مع بطاقة المنصب.
- تحديث مخططات السلامة والأمن والوقاية.

ويتم اتخاذ القرارات في المؤسسة من طرف المدير بالاجتماع مع مديري المصالح ومسؤولي الأنشطة بالمؤسسة، وهناك بعض القرارات التي تتخذ بصورة فجائية دون الرجوع إلى أي مسؤول بالمؤسسة ، وهناك قرارات تأتي من الإدارة العليا و تقوم المؤسسة بتنفيذها فقط وهي القرارات الاستراتيجية التي تخص نشاط المؤسسة وهيكلها التنظيمي والتوظيف ونظام الأجور والزيادة في الإنتاج وتخفيضه وتعيين المدراء والمدققين الداخليين.

هناك حالتين من اتخاذ القرار الأولى عند وجود مشكلة يتم دراستها وتحليلها وتقديم الحلول واختيار الحل الأمثل، وهنا يتم الاستعانة بالمدقق الداخلي لتحديد الفرص والتهديدات المتعلقة بكل حل من الحلول والمخاطر الناجمة عن كل بديل، ثم تنفيذ القرار، مثل قرار الذي يقضي بترقية العامل في مصلحة المستخدمين والذي لم يخضع للترقية منذ تقلد المنصب والذي تبين أن لديه مشاكل شخصية مع مسؤوله المباشر. تم تحديد المشكلة وتقديم الحلول واختيار

الحل الأمثل وطرح كل الفرص والتهديدات المتعلقة باتخاذ القرار ثم تنفيذ القرار، وهذا يعني أن التدقيق الداخلي موجود في كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار في المؤسسة.

والثانية عندما لا تكون هنالك مشكلة أي اتخاذ القرارات العادية والتي تكون بصفة يومية والتي يمكن اتخاذها على مستوى المصالح دون الرجوع للمدير العام للمؤسسة، مثل التسجيل المحاسبي للعمليات والرقابة عليها. هنا لا يظهر دور المدقق الداخلي في مثل هذه القرارات.

### المطلب الثالث: أهمية التدقيق الداخلي لمتخذ القرار في المؤسسة

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

- يعتبر التدقيق الداخلي مرجعا أساسيا للمعلومات الدقيقة والصحيحة حيث تمكن متخذ القرار بالاعتماد عليها أن يتخذ القرار مبنية على أساس متين.
- الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي لمدير المؤسسة أو حسب متخذ القرار (مدير المديرية، رئيس المصلحة، رئيس الفرع، فخلية التدقيق الداخلي تعتبر بالنسبة للمؤسسة أداة مساعدة تلجأ لها أو تستشيرها عند اتخاذ القرارات.
- يضمن نسبيا نجاح القرارات المتخذة على أساس الخدمات التي يقدمها.
- نظرا لطبيعة عمله الرقابي تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييمها.
- يوفر التدقيق الداخلي للمستفيدين معلومات تساعد على زيادة التدفق النقدي وتحقيق الربح ورفع قيمة المؤسسة.
- يساعد المستوى التنفيذي في إدارة مهامه وتوفير الجو الملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية من خلال إتباع توصيات المدقق وذلك من خلال ما تقدمه من معلومات كمية وبيانات مالية.
- يوجه متخذ القرار من خلال تنبيهه من حيث مستوى خطورة القرار وصعوبات التي تتخل ملية تنفيذه وعواقب فشل القرار.
- يبين التدقيق الداخلي كيفية استغلال الموارد اللازمة لضمان الاستمرار في العمل سواء كانت مصادر مالية أو موارد بشرية لتحقيق الأهداف أي إعطاء رأيه فيما يخص القرارات المالية من خلال اقتراح مصادر مالية غير مستغلة وأيضا فيما يخص الموارد البشرية.
- يوفر التدقيق الداخلي معلومات تساعد على اتخاذ مختلف القرارات على مستوى جميع المصالح مثل: قرارات تسويقية، قرارات تخص المخزون (مثل) كيفية التخزين...الخ) قرارات تخص مصادر التمويل والتمويل أيضا، قرارات تخص اختيار الطرق المحاسبية المناسبة (مثل: في تحديد سعر البيع...الخ).
- يساعد التدقيق الداخلي إدارة المؤسسة على تطبيق سياستها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة.
- يساهم التدقيق الداخلي في الكشف عن مواطن الاختلال محاولة تصحيحها وتحديد نقاط القوة في المؤسسة.

يعتبر التدقيق الداخلي من الأدوات الأساسية التي تستعين بها مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية في مختلف مصالحها على مستوى كل فرع يتم الاستعانة بأعمال ونتائج التدقيق الداخلي إما لمواجهة مخاطر معينة أو لإجراء تحسينات معينة، كما يلعب التدقيق الداخلي بالإضافة إلى دوره الرقابي دورا هاما في عملية اتخاذ القرار حيث يستعان به في البعض من مراحل اتخاذ القرار، حسب كل موقف أو مشكلة فقد يستعين متخذ القرار بالتدقيق الداخلي في كشف أو تحديد معالم مشكلة معينة، تجميع البدائل الممكنة لحل مشكلة ما أو في تحديد البديل الأفضل وأيضا يتم الاستعانة به (التدقيق الداخلي) في عملية تنفيذ ومتابعة القرارات المتخذة كذلك يمكن النظر إلى مساهمة خلية التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار داخل مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية مستغانم من منظور آخر ألا وهو موثوقية المعلومات التي يتم على أساسها اتخاذ القرارات السليمة وذلك من خلال ضمان شرعية المعلومات الصادرة من خلية التدقيق الداخلي وسلامتها ومصداقيتها والدور الذي تلعبه الزيارات الميدانية للمدقق الداخلي والتوصيات التي يقدمها لمختلف المصالح في عملية اتخاذ القرار، من خلال ما تسمح به هذه الزيارات من متابعة عملية اتخاذ القرارات وتمكين رؤساء مختلف مصالح المؤسسة بالعلم الكامل بما يجري في المؤسسة بمختلف الأبعاد وأدق التفاصيل.

## الخلاصة:

من خلال هذا الفصل حاولنا تجسيد الجانب النظري للدراسة، و كان الهدف من الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة و تحليل مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ مختلف القرارات بالمؤسسة، و تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، قمنا في المبحث الأول التعرف على المؤسسة محل الدراسة و نشأتها و هيكلها التنظيمي و شرحه ، أما المبحث الثاني تطرقنا لأهمية التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار في مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية حيث تهتم بخلية التدقيق الداخلي و يظهر ذلك من خلال التعليمات و السياسات الإدارية الصادرة حول مختلف وظائف المؤسسة ، و تكليف موظف كفى للقيام بعملية التدقيق الداخلي و التي تتجلى في فحص و تقييم مختلف العمليات و السجلات و التقارير الصادرة عن مختلف مصالح المؤسسة، و تصحيح الأخطاء و الانحرافات و ايجاد حلول المناسبة من أجل تقديم الاستشارة لمدير المؤسسة لمساعدته في اتخاذ القرار الصائب و السليم لتحقيق الأهداف المسطرة مسبقا بكفاءة و فعالية.



الخاتمة

من خلال هذه الدراسة حاولنا إبراز جميع الجوانب العامة المتعلقة بموضوع التدقيق الداخلي و دوره في اتخاذ القرار في المؤسسة، حيث وجدنا أن التدقيق الداخلي يعتبر جد ضروري في المؤسسات، كونه وسيلة إدارية تساعد الإدارة العليا في المؤسسة من أجل اتخاذ القرار المناسب لتحقيق أهدافها. و اسقاط الجانب النظري على مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية محل التربص قد أظهر لنا كيفية سير عملية التدقيق الداخلي و مدى أهميته في المؤسسة، و كيف يساهم في عملية اتخاذ القرار بها، حيث تبين أن المؤسسة تعطي أهمية كبيرة للتدقيق الداخلي و هذا ما يثبت لنا أن التدقيق الداخلي دور فعال في المؤسسة .

و بعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في الفصلين السابقين، و باستخدام المنتج المشار إليه في المقدمة، انطلاقاً من الفرضيات الثلاث قمنا بتوزيع هذه الخاتمة إلى اختبار صحة الفرضيات، نتائج الدراسة، التوصيات و الاقتراحات.

### 1. اختبار صحة الفرضيات:

**الفرضية 1:** التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة و مهمة داخل المؤسسة، لها دور فعال في اتخاذ القرارات بالمؤسسة و ذلك من خلال ما يقدمه التدقيق الداخلي من نصائح و ارشادات و توصيات لمتخذ القرار حيث يعتمد متخذ القرار على نتائج التدقيق الداخلي و ذلك من خلال المعلومات و البيانات الصادقة التي يقدمها المدقق الداخلي و يبني على أساسها القرار و ذلك لما توفرها عملية التدقيق الداخلي من معلومات حول البدائل المتاحة و من دعم في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار انطلاقاً من مرحلة تحديد المشكلة وصولاً إلى متابعة تنفيذ القرار.

**الفرضية 2:** نوجد علاقة ايجابية بين التدقيق الداخلي و اتخاذ القرار، حيث أن التدقيق الداخلي يساهم و بشكل كبير في عملية إتخاذ القرارات السليمة و الصحيحة و المناسبة في الوقت المناسب و ذلك من خلال تقديم الاستشارات و ترشيد القرارات المتخذة من طرف الإدارة العليا.

### 2. نتائج الدراسة:

توصلنا إلى ما يلي:

#### • نتائج نظرية :

- التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة تنشأ داخل المؤسسة و هو الوسيلة الأمثل لاكتشاف الأخطاء و الانحرافات و كل أنواع الغش و التلاعب ، و محاولة معالجتها و تصحيحها في الوقت المناسب، لتحقيق الأهداف المخطط لها بفعالية.
- يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بجملة من المبادئ و الأخلاقيات و صلاحيات التي حددها القانون له و هو ملزم بتطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها لإعطاء مصداقية حول التقارير التي يقوم بإعدادها للإدارة العليا.
- يلعب التدقيق الداخلي دوراً هاماً على المستوى الداخلي إذ يتم من خلاله تقييم مختلف الأساليب الرقابية التي تمارسها المؤسسة في اتخاذ قراراتها.
- يعتبر المدقق الداخلي المرشد الأساسي لمدة تطبيق السياسات و القوانين الصادرة من الإدارة العليا.

● نتائج تطبيقية :

- مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية موقنة بضرورة الاستعانة بخلية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة.
- يقوم المدقق الداخلي بتقديم تقرير لإدارة مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية يبين فيه النتائج و يستخرج الأخطاء الموجودة، ثم يعطي نصائح و حلول و توصيات كي يتم تطبيقها لتفعيل أنظمتها الرقابية و مساعدتها على اتخاذ القرار السليم في الوقت المناسب.
- تعتبر المؤسسة التدقيق الداخلي مصدر موثوق به يسمح بالتزويد الدائم و المستمر للمعلومات ذات الجودة العالية التي لا يمكن الاستغناء عنها في عملية اتخاذ القرار السليم .
- سعي المؤسسة دوما إلى تطوير و تحسين عملية التدقيق الداخلي للوصول بمؤسسة "اتحاد التعاونيات الفلاحية" إلى أعلى مستوى من التسيير الجيد.

3. الاقتراحات:

- توفير العناية بوظيفة التدقيق الداخلي من خلال التأكد من احترام المعايير و الشروط و القواعد التي تنظم هذه الوظيفة.
- مساندة التطورات المرتبطة بهذه الوظيفة عن طريق تكوين المدققين بما يتناسب مع التطور في مجال أهداف و مسؤوليات المدقق الداخلي.
- توفير إجراءات تسيير تساعد المدقق الداخلي على القيام بمهامه في المؤسسة الاقتصادية.
- توعية عمال المؤسسة الاقتصادية بأهمية عملية التدقيق الداخلي ، و هذا حتى يتم التجارب بين العمال و المدقق الداخلي أثناء أدائه لمهامه.
- التنسيق بين وظيفة التدقيق الداخلي و جميع الوظائف المتواجدة على مستوى المؤسسة.
- يجب أن يكون هناك أكثر من مدقق واحد في المؤسسة، و تخصيص قسم لها يترأسه مدير التدقيق الداخلي.

4. أفاق الدراسة

لاشك في أن رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم القدرة لتناول كل شيء بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون حسن يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لأثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

- التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل إجراءات الرقابة الداخلية
- دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام المعلومات المحاسبية
- التدقيق الداخلي ودوره في تحسين تسيير المؤسسات

# قائمة المراجع

الكتب :

1. أحمد ماهر، اتخاذ القرار ما بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، مصر، 2007.
2. أحمد محمد المصري، " الإدارة الحديثة: الاتصالات، المعلومات، القرارات "، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2008.
3. حامد نور الدين، عمارة مريم، التدقيق الداخلي للتثبيبات في المؤسسات الاقتصادية، دار زهران، 2016.
4. خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري، ط1، دار البداية للنشر و التوزيع، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن، . 2009
5. خالد الخطيب، د خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العلمي، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009
6. خالد أمين عبد الله، التدقيق ورقابة البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
7. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى، عمان ، 2000.
8. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة السادسة، عمان، الأردن، 2012.
9. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2004
10. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الوراق للنشر و التوزيع، ط1، الأردن.
11. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر و التوزيع، 2006
12. رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2015.
13. سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الراية، الجامعة الاردنية، الطبعة الاولى، 2008.
14. عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
15. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة سيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عوامة أسواق المال ( الواقع و المستقبل)، الدار الجامعية، مصر، 2006/2005.
16. علي أحمد أب و الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة: " اتخاذ القرارات، تقارير الاداء، تقييم الاداء"، الدار الجامعية، مصر، 1995.
17. علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2015.

18. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط2،الأردن، 2009.
19. كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، الأردن، 2006.
20. كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر.
21. محمد السيد سرايا، أصول المراجعة (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.
22. نادر شغبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006.
23. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.
24. نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة، الأردن، 2007.
25. هادي تميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع ، ط3 ، الأردن، 2006.
26. وليد اسماعيل السيفو، عبد الحفيظ قدور بلعربي، سعيد خيضر عباس الرهيبي، الاقتصاد الكمي مدخل كمي في استراتيجية اتخاذ القرار، دار الأهلية، الأردن، 2007.

#### مذكرات :

1. شرقي أحلام حسنية ، دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، قسم مالية و محاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير، الجزائر، جامعة مستغانم، 2015.
2. صغيري عمر، غربي علاء الدين، دور التدقيق في تحسين فعالية و مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم اقتصادية و تجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2021.
3. عبد الباقي المقدم، التدقيق الداخلي ودوره كأداة فعالة في تحسين اتخاذ القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015-2016.
4. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر، 2010.
5. فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، قسم علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015.

6. فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
7. محمد بونوار خزار، منشورات جامعة باتنة، الجزائر، 1996
8. مراد خلاصي، اتخاذ القرار في تسيير الموارد البشرية و استقرار الإطارات في العمل، مذكرة ماجستير، منشورة، تخصص علم النفس التنظيمي و تسيير الموارد البشرية، قسم علم النفس و علوم التربية و الأطفونيا، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2006-2007.

مجلات:

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

المؤسسة:

1. وثائق مقدمة من المؤسسة

الملاحق



الملحق (01): رسالة البدء بمهمة التدقيق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**  
 وزارة الفلاحة و التنمية الريفية  
 MINISTER DE L'AGRICULTURE  
 ET DU DEVELOPEMENT RURAL  
 OFFICE ALGERIEN INTERPROFESSIONNEL  
 UNION DES COOPERATIVES AGRICOLES DE  
 MOSTAGANEM  
 DIRECTION GENERALE  
 N°-----/DG/-----



الديوان الجزائري و المهني للحبوب  
 اتحاد التعاونيات الفلاحية  
 مستغانم  
 المديرية العامة  
 رقم-----/م/ع-----

Mostaganem : ..../..../.....

**A Monsieur**  
**L'auditeur Interne**  
**UCA**

**Objet : lettre de mission N°.../2022****Référence : plan d'audit interne 2022**

En application du plan d'audit interne 2022 de l'union des coopératives agricole de Mostaganem UCA, vous êtes chargé de conduire une mission d'audit pour le service d'achat.

Les responsable de service d'achat, ainsi que leurs subordonnés sont sollicités de réunir les conditions pour le bon déroulement de la présente mission.

**Le directeur générale**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**  
 MINISTER DE L'AGRICULTURE  
 ET DU DEVELOPPEMENT RURAL  
 OFFICE ALGERIEN INTERPROFESSIONNEL  
 UNION DES COOPERATIVES AGRICOLES DE  
 MOSTAGANEM  
 DIRECTION GENERALE  
 N°-----/DG/-----



وزارة الفلاحة و التنمية الريفية  
 الديوان الجزائري و المهني للحبوب  
 اتحاد التعاونيات الفلاحية  
 مستغانم  
 المديرية العامة  
 رقم-----/م ع-----

Mostaganem le.../.../.....

## LETTRE DE MISSION D'AUDIT INTERNE

N° :.../2022

<b>OBJET :</b>	<b>ORIGINE</b>
	plan d'audit interne 2022
<b>AUDIT SERVICE D'ACHAT</b>	

• **Description du champ d'audit et objet de la mission :**

**Procédure du service:**

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

**Les taches du service:**

- L'achat interne du complexe.
- Veille au payement des fournisseurs.
- **Champs de la mission :** audit service d'achat
- **Dat début d'audit :** 15 mars 2022
- **Date de la fin de la mission :** 31 mars 2022

**Le directeur générale**

الملاحق (02): استبيان مقدم لمصلحة الشراء

الملاحظة	لا	نعم	الأسئلة
			هل يتم اتخاذ إجراءات مناسبة من أجل عملية الشراء؟
			هل يتمتع الموظفون المسؤولين بالصفات اللازمة ( الكفاءة المهنية) لإدارة الشراء؟
			هل جميع مشتريات المؤسسة مصرح بها؟
			هل يتم معالجة جميع مشتريات المؤسسة محاسبيا و بشكل صحيح؟
			هل تتوافق التسجيلات المحاسبية لعمليات الشراء مع المصاريف الحقيقية و الفعلية للمؤسسة؟
			هل يتم استلام جميع الايصالات المتعلقة بعملية الشراء؟



## الملحق (03): تقرير نهائي للمدقق الداخلي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTER DE L'AGRICULTURE

ET DU DEVELOPPEMENT RURAL

OFFICE ALGERIEN INTERPROFESSIONNEL

UNION DES COOPERATIVES AGRICOLES DE

MOSTAGANEM

DIRECTION GENERALE

N°-----/DG/-----



وزارة الفلاحة و التنمية الريفية

الديوان الجزائري و المهني للحبوب

اتحاد التعاونيات الفلاحية

مستغانم

المديرية العامة

رقم-----/م ع/-----

Mostaganem le.../.../.....

**Rapport Final de l'auditeur interne**

Lettre de mission N°.../2022

L'auditeur :.....

Le processus audité: service achat

L'audité:.....

**Introduction :**

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

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

**Conclusion :**

.....  
 .....  
 .....

Restant à votre entière disposition pour toute information

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

**l'auditeur interne**

المخلص

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

باعتبار أن التدقيق الداخلي هو المرجع الأساسي للمعلومات والبيانات الدقيقة لاتخاذ القرارات السليمة والمناسبة وذلك من خلال التوجيه والإرشاد الذي يقدمه المدقق الداخلي لمتخذ القرار.

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

### **Summary**

The internal audit is one of the basic functions in the institution on which the senior management and the various departments and departments rely as a source of information and data that are characterized by credibility and quality. The decision is a process carried out by the senior management (the decision maker) on a permanent basis because it is considered the basis of the organization's business, as it is the starting point for any activity in the organization, and the role of internal audit is evident in giving credibility to the information and data on which the decision-making process is based, as internal audit occupies a great importance on The internal level, through which the various control methods practiced by the institution in making its decisions are evaluated. The study concluded that internal audit helps in creating trust between the interests of the organization and the senior management

Considering that the internal audit is the primary reference for accurate information and data for making sound and appropriate decisions, through the guidance and guidance provided by the internal auditor to the decision maker.

**Keywords :** internal audit, decision making, economic institution.