

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل
شهادة الماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة



تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دور التدقيق الداخلي في دعم وتفعيل القرار في المؤسسة
دراسة حالة: وحدة تغذية الأنعام - مستغانم -

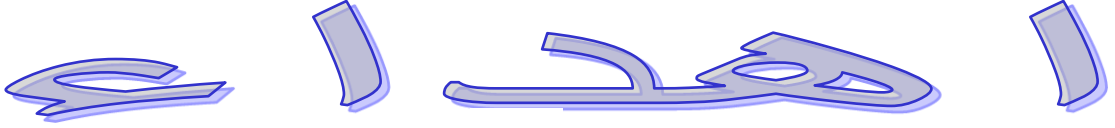
إشراف الأستاذ:
سليمان عائشة

من إعداد الطالب:
بلعياشي منور

أستاذ مؤطر
أستاذ مناقشا
أستاذ رئيسا

أعضاء لجنة المناقشة

-
-
-



الحمد لله الذي نور بكتابه القلوب، فاستنارت بنوره العقول، أحمده أن جعل الحمد فاتحة أسراره
وخاتمه تصاريفه وأقداره أما بعد:

اهدي هذا العمل إلى:

من قال فيهما الله سبحانه وتعالى "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني
صغيرا"-والدي الكريمين -أطال الله في عمرهما" إلى الاخوان والاخوات و كل ابناء العم والاصدقاء

والى الزملاء في دفعة ماستر تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير 2016-2017

شكر

الحمد والشكر لله تعالى نحمده ونستعينه الذي قدرنا ووقفنا في إنجاز هذا العمل المتواضع والصلاة والسلام على الرحمة المهداة وحبیبنا المصطفى محمد صلى الله عليه وسلم واجمعنا معه في الفردوس الأعلى،

ولا يسعني وأنا أضع بحثي هذا إلا أن نتقدم بالشكر الجزيل وعظيم الامتنان إلى كل من ساعدني في إعداد هذا العمل خاصة إلى الأستاذة المشرفة الفاضلة <<سليمان عائشة>> التي تفضلت بإشراف على بحثي ومتابعته معي خطوة بخطوة ولم تبخل عليا بالنصائح والتوجيهات القيمة.

وكما أتوجه بجزيل الشكر إلى كافة أساتذة الكلية

والشكر الجزيل لكل الأصدقاء الذين صادفتهم في مشواري الدراسي

كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد

وفي الأخير نسأل ربنا الله عز وجل أن يجعل عملنا هذا خالصاً لوجهه ومقبولاً عنده ورفعاً لأعمالنا ومزايا حسنتنا ويسد لنا في يوم يقبل فيه الشفعة إلا يرفع فيه مالاً ولا نبوة إلا لمن له الرحمن وصلى الله على سيدنا محمد وعلى آله وصحابه التابعين له إلى يوم الآخرة.

مقدمة عامة

المقدمة

عرف العالم بأسره في الآونة الأخيرة تطورا سريعا و مذهلا في كافة المجالات السياسية، الثقافية، الاجتماعية وكذا الاقتصادية. ولقد مس هذا التطور المؤسسات التي أخذت تتنوع من حيث الحجم والشكل والعمليات التي تمارسها ضمن نشاطها الاستغلالي، و مع اشتداد حدة المنافسة و انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة و ما تسبب به من تعذر التحكم الجيد لأصحاب رأس المال في إدارة مؤسساتهم ، ألحت الضرورة إلى تطوير مختلف الأنظمة الرقابية المطبقة داخل المؤسسة بما في ذلك التدقيق الداخلي .

يعتبر التدقيق الداخلي أحد الركائز الأساسية التي تقوم عليها جملة الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة، حيث تعمل على توظيف أشخاص تمتعون بالتأهيل العلمي والخبرات العلمية و الاستقلالية التامة في طرح آرائهم و إعداد التقارير المختلفة لحلها و إيصالها بشكل مباشر للأطراف المعنية بها بهدف التأكد من مدى دقة و فاعلية الأنظمة و الإجراءات المطبقة في المؤسسة.

تعتبر عملية اتخاذ القرارات المناسبة و الرشيدة من أصعب المسؤوليات في المؤسسة خاصة الإستراتيجية منها. و لذلك فإن الإقبال على اتخاذ مثل هذه القرارات يحتاج إلى توفير معلومات موثوق منها، و هنا يأتي دور خلية المراجعة الداخلية في المؤسسة كونها المصدر الأساسي الذي يستند إليه أصحاب صنع القرار للحصول على المعلومات المؤكدة الخاصة بمختلف مصالح المؤسسة ، و التي ستستعمل لاحقا في عملية اتخاذ القرار. و على هذا الأساس و للإلمام بجميع جوانب الموضوع، ارتأينا أن يكون التساؤل الجوهري الذي سنعمل على الإجابة عنه كالتالي:

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة ؟

و للمزيد من التفصيل اعتمدنا التساؤلات الفرعية التالية:

-ما هو التدقيق الداخلي ؟ و ما هو دوره و أهميتها في المؤسسة ؟

-هل تعتمد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على التدقيق الداخلي في اتخاذ قراراتها ؟

و لمعالجة الإشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية الناجمة عنها نضع الفرضيات التالية:

-يساهم التدقيق الداخلي بشكل كبير في اتخاذ القرارات الرشيدة ؛

-إن اعتماد التدقيق الداخلي بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق الأهداف المرجوة منها

كما تزيد توجهات الخبرات الخارجية من فاعلية التدقيق الداخلي .

-تعتمد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على التدقيق الداخلي في اتخاذ قراراتها؛

-التدقيق الداخلي يتعرض إلى معوقات و صعوبات كثيرة تحول دون تطبيقها وفقا للمعايير والنظم المتفق عليها.

كمنهج للبحث فقد عمدنا إلى تطبيق المنهج الوصفي كونه ملائم لإبراز جميع المفاهيم و الأطر النظرية المرتبطة بالمراجعة الداخلية من جهة و بعملية اتخاذ القرار من جهة أخرى . كما سنعلم المنهج لتحليلي في إظهار كيفية تأثير التدقيق الداخلي على عملية اتخاذ القرار و كذا في تفسير و تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

قسمنا موضوع بحثنا إلى ثلاثة فصول، الأول و الثاني نظريين و الثالث ميداني، فبدئنا في الفصل الأول بالحديث عن التدقيق الداخلي في المؤسسة حيث عرضنا مفاهيم عامة حول التدقيق و التدقيق الداخلي، ثم تكلمنا عن الضوابط التي تحكم التدقيق الداخلي كموقعها في التنظيم و مهمتها .

أما في الفصل الثاني و الذي يتمركز حول مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار فتطرقنا إلى عرض مفاهيم عامة حول القرار و أساليب اتخاذه، ثم وضحنا أثر التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار و انتهينا بالعوائق و الصعوبات التي تواجهها التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار.

أما الفصل الثالث فخصص للدراسة الميدانية و التي كانت بالمؤسسة الوطنية لتربية الأنعام ONAB أين تطرقنا إلى عرض عام حول المؤسسة، ثم قمنا بعرض التدقيق الداخلي في تسيير الوحدة موضحين منهجية و آلية عملها .

و قد ختمنا المذكورة بإبراز أهم النتائج المتوصل إليها، و تقديم بعض الاقتراحات في شكل توصيات ، لتلها عملية استعراض المراجع التي تم اعتمادها حيث رتبناها حسب الترتيب الزمني حسب اللغة التي صدرت بها .

الفصل الأول : التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية

مقدمة الفصل :

عرف التدقيق الداخلي تغيرات جذرية منذ بداية ممارستها إلى غاية اليوم، ولقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة، حيث كانت محل اهتمام العديد من المهنيين والمؤسسات والهيئات الحكومية والباحثين، وكان لهم الفضل الكبير في إعطاء المراجعة نقلة نوعية وشكلية كبيرة في جميع جوانبها، وأصبح التدقيق الداخلي أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي، وهذا لما ظهر لها من حاجات متزايدة من داخل المؤسسة ومن خارجها، فكانت هناك حاجات ملحة من داخل المؤسسة إلى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفاعلية وكفاءة، كما كانت هناك حاجة لكل من له علاقة بالمؤسسة إلى مزيد من الشفافية عند إجراء مختلف التعاملات معها.

ولقد وضعت عدة معايير لتحكم حسن سير نشاط هذه المهنة بكافة جوانبها سواء كانت تتعلق بالشروط التي يجب توفرها في المراجع الداخلي أو كيفية مواصلة نشاطه وصولاً إلى الطريقة التي يتم بها إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق .

المبحث الاول: نظرة حول التدقيق في المؤسسة الاقتصادية .

شغلت المؤسسة الاقتصادية حيزا هاما في كتابات وأعمال الاقتصاديين بمختلف اتجاهاتهم الإيديولوجية باعتبارها تمثل وبشكل عام منظمة اقتصادية اجتماعية ذات استقلالية نسبية وفيما تتخذ القرارات البشرية والمادية لإنشاء قيم مضافة.

كما يشمل تعاملها البيئة المحيطة بها سواء أكانت جزئية أو كلية تؤثر فيها تتأكد لكونها تعد مصدر هاما من الموارد الاقتصادية التي تعتبر مدخلات هذه الأخيرة تساهم في إنتاج مخرجاتها، غير أن هذه الموارد تحكمها مجموعة من المتغيرات والتي تعد أداة كاشفة لمستوى عناصر إنتاجها وبالتالي مستوى أدائها وجودة سلعها. كما تعد المؤسسة الاقتصادية الهيكل القائم والمحرك الأساسي لكل نشاط اقتصاد باعتبارها النواة الأساسية فيه ، حيث تمارس نشاطها وسط محيط تختلف مميزاته من مجتمع إلى آخر ومن وقت إلى آخر ، وبذلك تتسم بعدم الاستقرار نتيجة لجملة من المتغيرات السريعة التي تمس مجالات مختلفة وبالتالي يصعب التنبؤ بها ولا يمكن السيطرة عليها وهي بذلك يتشكل تهديدا مستمرا عليها لدى تسعى دوما إلى محاولة التكيف معها واستثمارها لصالحها من خلال العمل المستمر على التنبؤ بالمستقبل والترصد بالتقلبات التي قد تطرأ .

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية.

تختلف المفاهيم حول المؤسسة باختلاف وجهات النظر ، حيث يعتبرها البعض مكسب لأرباح وقد يعتبرها البعض الآخر مكسبا للرزق وقد ترى لبعض الأطراف كمصدر لازدياد ثروة الأمم .ومن خلال هذا المنظور تتحدد الأهداف التي تسعى إليها آل مؤسسة.

أولا: تعاريف عن المؤسسة .

يمكن إعطاء تعاريف مختلفة للمؤسسة و لكن أهمها يكمن في تلك التي تعتبرها تنظيما يجمع بين وسائل الإنتاج والإنسان.

تعريف (1) : " المؤسسة عبارة عن تجمع إنساني متدرج تستعمل وسائل فكرية ، مادية ومالية لاستخراجه ، تحويل ، نقل وتوزيع السلع أو الخدمات طبقا لأهداف محددة من طرف المديرية بالاعتماد على حوافز الربح والمنفعة الاجتماعية بدرجات مختلفة"¹

تعريف (2) : " المؤسسة هي منظمة تجمع بين أشخاص ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس الأموال وقدرات من أجل إنتاج سلعة ما ، والتي يمكن أن تباع بسعر أعلى من تكلفته"².

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل للمؤسسة يتمثل في ذلك التنظيم الذي يجمع بين الوسائل المالية والمادية والبشرية بغية الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة.

¹ درحمون هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات لتسيير و مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص نقود و مالية كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2005، ص :13.
² - ناصر داداي عدون ، اقتصاد مؤسسة ، دارالمحمدية العامة ، الجزائر ، الطبعة الأولى ، 1998 ، ص:10.

ثانيا: خصائص المؤسسة الاقتصادية:

من خلال سرد التعاريف السابقة للمؤسسة ، يمكن استخلاص الصفات أو الخصائص التالية التي تتصف بها المؤسسة الاقتصادية: 3

- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.
- القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها .
- أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها تمويل كاف وظروف سياسية مواتية و عمالة كافية ، وقادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة.
- التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهداف معينة تسعى إلى تحقيقها ، أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج، تحقيق رقم معين....
- ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها، ويكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات ، وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض ، أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف.
- لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة فالمؤسسة لا توجد منعزلة فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف ، أما إذا كانت معاكسة فإنها يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة وتفسد أهدافها.
- المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي ، بالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني ، فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد .
- يجب أن يشمل إصلاح مؤسسة بالضرورة فكرة زوال المؤسسة ، إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها....

ثالثا: أهداف المؤسسة الاقتصادية:

- تختلف أهداف المؤسسات حسب طبيعة النشاط الذي تقوم به، و حسب توجهات أصحابها وبالرغم من صعوبة حصرها ، إلا أن أغلبية المؤسسات تسعى أساسا لتحقيق الأهداف الآتية:4
- أهداف اقتصادية : وتمثل في الربح، الاستجابة لرغبات المستهلكين وعقلنة الإنتاج.
 - أهداف اجتماعية: تتعلق بضمان مستوى مقبول من الأجور، تحسين مستوى معيشة العمال إقامة أنماط استهلاكية معينة ، الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال، توفير تأمينات ومرافق عامة .
 - أهداف ثقافية ورياضية: كتوفير وسائل ترفيهية وثقافية، تدريب العمال المبتدئين ، رسكلة القدامى و تخصيص أوقات للرياضة.

³ عمر صخري، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، الطبعة الثانية، 1993 ص26،25
⁴ - ناصر داداي عدون ، نفس المرجع ، ص:10.

- أهداف تكنولوجية : كإنشاء هيئة للبحث والتطوير ، استعمال وسائل إعلامية حديثة لريح الوقت وتقليص التكلفة، والحصول على معلومات دقيقة وموثوقة.
- كما يمكن النظر إلى المؤسسة كمتعامل اقتصادي، تربطه التزامات داخلية و خارجية اتجاه خمس ممثلي مجموعات يتم من خلالها تحديد أهداف المؤسسة وهم :5
- الملاك : لا يقتصر هدف الملاك في تعظيم الربح بل يمتد ليشمل أهداف تتعلق بالمحيط و خدمة الصالح العام و تحسين الظروف المعيشية للعمال.
- الزبائن : من بين المجموعات التي تهتم بها المؤسسة هي الزبائن حيث يتم من خلالهم تحديد قيمة الإنتاج على أساس سعر البيع الذي يقبلونه أو يرفضونه، وتحدد أهداف المؤسسة تجاه الزبائن عن طريق العوامل الآتية : النشاط، السعر، النوعية، آجال التسليم، و الخدمات ما بعد البيع.
- السلطات العمومية : ويتعلق الأمر هنا ببعض الالتزامات التي يجب أن تخضع لها المؤسسة ، وتجعل تحقيق أهدافها مرهون بتطبيق هذه الالتزامات منها الإطار القانوني الذي يحكم المؤسسة سواء تعلق الأمر بالقوانين الوطنية أو الدولية ، احترام حقوق العمال وهذا طبقا لما جاءت به بعض المدارس التنظيمية التي تلت المدرسة الكلاسيكية ، والامتثال إلى بعض الضغوطات التي تنادي بها مجموعات المحيط خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تنتج مواد كيميائية أو مواد سامة.
- العمال : إن مستقبل المؤسسة و بلوغ أهدافها مرهون بمهارات عمالها، فالعامل الذي يكتسب خبرة طوال السنوات التي قضاها في المؤسسة لا يمكن استبداله بسهولة، خاصة في تلك التي تتمتع بتقنيات عالية في عملية الإنتاج، أو بصفة خاصة تلك التي تعتمد على فكر وذكاء العمال. فمعرفة العمال تكون ما يسمى برأسمال المعرفة الذي يصعب حقيقة تقييمه كباقي عناصر أصول المؤسسة ، و لا يمكن الإحساس بفعاليتها إلا بفقدانه . و آل تصرف إيجابي تجاه العمال يؤدي إلى تخفيض التكاليف، احترام آجال التسليم، وتحسين النوعية، و ذلك بجعل العامل يحس بأنه جزء لا يتجزأ من هذه المؤسسة.
- الموردون : يشكل الموردون المصدر الخارجي لموارد المؤسسة ،(سواء كانت موارد مادية ، مالية، أو بشري). فالموارد المادية تتمثل في الاستثمارات والسلع التي يمكن للمؤسسة أن تحصل عليها دون أن تدفع ثمنها فورا ، بالتالي يمكن لها استغلالها والحصول على عوائد تسمح بتسديد ثمنها وتحقيق ربح للمؤسسة. أما الموارد المالية فتتمثل في القروض الطويلة ، المتوسطة وقصيرة الأجل التي يمكن للمؤسسة الحصول عليها؛ و أما بخصوص الموارد البشرية فالمقصود هنا المقابلة من الباطن التي تمكن المؤسسة من رفع رقم أعمالها و بالتالي من أرباحها.

⁵ -LASARY , comptabilité analytique , Imprimerie Es- Salem , Alger , 2001 , PP 14-15. -

المطلب الثاني : ماهية التدقيق و أنواعه

أ- تعريف التدقيق:

-هناك مجموعة من التعاريف المتعلقة بالتدقيق منها مايلي:

- هو عملية تجميع و تقييم الادلة حول المعلومات من اجل تحديد درجة ارتباط وامتثال المعلومات و الاسس المتبعة , و اللابلاغ عن نتيجة العملية من خلال رأي مهني محايد و يجب ان يقوم بالتدقيق شخص كفؤ.
- يعرفها " H.Bouquin بأنها احد الشروط الاساسية لمتابعة اعمال المؤسسة تكمن في قدرة الافراد على العمل باستمرار بما يتماشى مع الاهداف⁶.
- و عرفها "Germond B" على أنها اختبار تقني صارم و بناء من طرف مهني مؤهل ومستقل يمكنه من اعطاء رأي فني محايد و معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة . و على مدى احترام المعايير في اعداد هذه المعلومات⁷.
- و من هنا يمكن أن نلخص تعريف شامل للتدقيق , حيث تشمل عملية التدقيق الفحص و التحقيق و التقرير حول المعلومات المقدمة و المصورة لنتائج الاعمال.

الفحص :- التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها وتبويبها (فحص القياس المحاسبي).

التحقيق :- يعمل المحقق على التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة و على تسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة , فضلا على التأكيد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر على عناصر الدخل أو الذمة.

التقرير :- تقرير المدقق يدرج المشكلة و أهميتها و طريقة معالجتها وما توصل اليه من نتائج و توصيات.

2-خصائص المراجعة

-ظهور المراجعة كعلم له اصول علمية و عملية جعلها تقوم على مجموعة من الفرضيات و المبادئ التي تمثل الاساس الصحيح الذي يجب الرجوع اليه عند القيام بعملية المراجعة , و من هنا سنتطرق لفروض المراجعة وهي:

- قابلية البيانات المالية للفحص - : و تشمل على عدة معايير تتمثل في:
 - الملائمة : و هو ملائمة البيانات المستخدمين المحتملين , و ارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
 - القابلية للفحص.
 - البعد عن التحيز.
 - القابلية للقياس الكمي.
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من مراقب الحسابات و الإدارة.

⁶ 1هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق : من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل، عمان، الأردن، 2006، ص41

⁷ Michel Weill, L'audit Stratégique : Qualité et Efficacité des Organisations, Afnor, France, 2007, p : 38

- خلو القوائم المالية و اية معلومات اخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية.
 - وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء.
 - التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي الى سلامة القوائم المالية للمركز المالي.
 - العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.
 - مراقب الحسابات يزاول عمله فقط.
 - يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب و هذا المركز.
- ب- انواع التدقيق

-رغم تعدد انواع التدقيق فهذا لا يؤثر على جوهره و المهمة المخولة له , انواع التدقيق كما يلي:

1-من حيث القائم بعملية التدقيق⁸:

التدقيق الداخلي :- هذا التدقيق تقوم به مصلحة توجد داخل المؤسسة , فالتدقيق الداخلي تخول له مهام التقييم و المراقبة و التحقق , كما أن عمل التدقيق الداخلي دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة. و لقد تعرضت وظيفة التدقيق الداخلي الى عدة تطورات نتيجة لعدة عوامل منها:

- اكتشاف الأخطاء والغش :- و هنا تطمئن المراجعة الداخلية للإدارة من ناحية السلامة ودقة الحسابات
- و كذلك اكتشاف حالات الخطأ و الغش في وقت مبكر للإحداث الإجراءات التصحيحية.
- الحاجة الى التقارير الدورية :- تزود الادارة بالبيانات و معلومات ادارية و محاسبية دقيقة وذلك بهدف مساعدتها في عملية التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار ويتطلب ذلك وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.
- ظهور مؤسسات ذات فروع و انتشارها :- نظام المراجعة الداخلية يساعد الادارة على فرض رقابتها على تلك الفروع و سلامة المعلومات المتدفقة منها.
- ظهور المؤسسات المالية الكبرى :- بحكم ما تتطلبه المؤسسات من هذا النوع من مراجعة مستمرة و
- دقيقة حيث أن أي تلاعب أو خطأ يؤثر على سمعتها في حقل نشاطها.

التدقيق الخارجي :- يعرف بأنه عملية تأكيد يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل مقاييس . وهي تتم من طرف خارج المؤسسة مستقل عنها و مؤهل كما يجب أن يكون معتمد.

⁸ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث : الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، . الأردن،

جدول (1-1) : مقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

مراجعة خارجية	مراجعة داخلية
المراجعة مهمة ينفذها محترف ويمارسها بكيفية حرة.	المراجعة ينفذها شخص من داخل التنظيم في المؤسسة.
هدفه الاستجابة إلى طلب الشركاء يخصص درجة أمان والمصداقية التي نستطيع منحها إلى الوثائق المالية والمحاسبية.	بطبيعته ينتمي إلى مصلحة بالمديرية العامة.
أن تفحص العمليات والمراقبة الداخلية وضع أساس لتحديد مدى انضباط المراقب وثقة ومصداقية الدفاتر	فحص العمليات وفحص المراقبة الداخلية وضع أساسا لتوليد وخلق التحسينات وليقود إلى التطبيق الصحيح للسياسات والإجراءات المرسومة في المؤسسة، وهو غير محصور على منظور المالية والمحاسبة فقط.
المهمة تكون أساسا موزعة حسب وظيفة المناصب وعلاقتها بالميزانية وحسابات النتائج.	العمل يكون مقسما على حسب مختلف وظائف المصالح العملية وهذا وفقا لهذه الوظائف يكون تنظيم المؤسسة.
يكون اهتمام المراجع بالكشف والحماية من التجاوزات شيئا إضافيا باستثناء إذا ما كانت الوثائق والدفاتر تقود إلى الآثار وتسمح بكشفها بشكل مهم.	المراجع يكون مهتما مباشرة بالحماية من التجاوزات وكشفها إذا استجوب الأمر ذلك.
المراجع يجب أن يكون حرا عن المديرية ومرة واحدة على مستوى المظاهر الخارجية (كالمتعاقد) وأن لا يتمسك بفكرة مسبقة.	المراجع أن يكون مستقلا عن أمين الصندوق ورئيس المحاسبين لكنه يخضع تحت تصرف وطلب مسؤولي المؤسسة.
تفحص المعلومات المستخرجة من الوثائق والدفاتر المالية والمحاسبية، يكون دوريا في العموم مرة كل سنة.	فحص نشاط المؤسسة يكون دائما طوال السنة

Source: Howard stettler. Audit principes et méthodes générale, paris publi union, 1974, p : 131

2-من حيث الالتزام القانوني:⁹

التدقيق الالزامي- : وهي التي يلزم القانون القيام بها ,مراجعة حساب الشركات التي نصت عليها المادة

715مكررمن المرسوم القانون التجاري 93/08 الموافق ل 1993/04/27 .

-ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة لشركات المساهمة حسب القانون التجاري

الجزائري في مادته. 609

التدقيق الاختياري - : هو ذلك الذي يتم دون الزام قانوني بل بطلب من مجلس الادارة و المساهمون قصد

الاطمئنان على الحالة المالية المدروسة .

3-من حيث مجال المراجعة:

التدقيق الكامل - : وهنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل الى رأي فني

محايد حول صحة القوائم المالية ككل.

التدقيق الجزئي - : وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كان يعهد

اليهالتدقيق النقدي أو جرد المخازن.

4-من حيث حجم الاختبارات:

التدقيق الشامل - : أي المدقق يقوم بفحص و تدقيق كامل العمليات نجدها أكثر في الوحدات ذات الحجم

الصغير.

التدقيق الاختباري - : وتتم بطريقة العينات حيث تكون ممثلة أحسن تمثيل للبيانات المراد اختبارها و نجدها

في الوحدات ذات الحجم الكبير و المتداخلة الأنشطة.

5-من حيث توقيت عملية التدقيق¹⁰:

التدقيق المستمر - : وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم في نهاية السنة

بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية.

⁹ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة

لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 6011 ، 11 ص. 10

¹⁰ داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، الناشر اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان 6004 ، ص40

التدقيق النهائي :- يتم إجراء أعمال التدقيق النهائي للسنة المالية موضوع التدقيق ، فبالإضافة واستكمالاً إلى ما سبق القيام به في التدقيق المستمر من خلال التدقيق الفصلي أو المرحلي ، يتم التأكد من صحة البيانات المالية والمحاسبية .

المطلب الثالث :أهمية التدقيق في المؤسسة أهدافها وخدماتها

أولاً : أهمية التدقيق

-تكمن أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدماتها ومخرجاتها وكل طرف حسب الحاجة.

1-مسيرو المؤسسة - :تعتمدون اعتماد شبه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية) ومنه مراقبة الأداء وتقييمه ومنه تحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة.

2-البنوك - :تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض وتسهيلات ائتمانية.

3-الدولة :-فتعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها فيما يلي:التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الأسعار لبعض المواد المحمية، تقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها.

4-العمال - :حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.

5-المساهمين وملاك المؤسسة - :يهتم المساهمين في نتائج المراجعة وهذا للتأكد من:

-قدرة المسؤولين على التسيير الناجح.

-الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.

-الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

6-المساهمين المتحمليين - : وهم أصحاب المدخرات، حيث تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهماتهم.

7-الدائنون والموردون - :إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعاملها ودائنها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها. 8

ثانيا : أهداف التدقيق

-انطلاقا من التعاريف المقدمة وأهمية التدقيق يظهر لنا جليا تطور أهداف هذه الأخيرة نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى لذلك سنورد الأهداف المتوخات من المراجعة في النقاط التالية:

1-الوجود والتحقق - : يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2-الملكية والمديونية - : تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليهما، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لإطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عديدة سواء داخلية أم خارجية.

3-الشمولية أو الاكتمال - : بما أن الشمول من بين أهم العناصر الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصلة إلى الحدث، وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات من جهة، ومن جهة أخرى على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

4-التقييم والتخصيص - : تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه يضمن ما يلي:

-تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.

-الالتزام بالمبادئ المحاسبية.

-ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

العرض والإفصاح - : تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات

المحاسبية والتي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة، ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6-إبداء رأي فني : يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ولذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بفحص والتحقق من العناصر التالية:

-التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.

-مراقبة عناصر الأصول والخصوم.

-التأكد من التسجيل السليم للعمليات.

-التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.

-محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء.

-تقييم الأهداف والخطط.

-تقييم الهيكل التنظيمي.

نستطيع القول بأنه يجب على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وكل هذه الأهداف تقليدية ومتعارف عنها منذ القدم بينما في الوقت الحالي أصبحت تهدف إلى أهداف أرقى حيث أصبحت:

-مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.

-تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات.

-تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية.

-اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت.

-المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.

خدمات التدقيق الداخلي :

لماذا التدقيقات مهمة ؟

كما كل التنظيمات تأخذ حساب المورد والأنشطة تجداول أنظمة محاسبية وأنظمة المراقبة، وتنتج حالات مالية تتأقلم وطبيعة نتائج الأنشطة , تعمل على إعطاء معلومات مالية على الأجزاء الأخرى المهمة، قد يكونون أعضاء مجلس الإدارة والمستثمرين الخارجيين والمساهمين ومقترضى الأموال، هذه الأجزاء تعتبرالموجودة تأخذ معلومات بواسطة تنظيم مستقل حول مصداقية المعلومات والنظم المنتجة، لأجل ذلك يجب عموما تكليف مدقق (مراجع خارجي).

-و فيمايلي جدول يلخص أغلب المراحل التي مرت بها الحاجة المتزايدة لنظام الرقابة الداخلية و تطور اهداف التدقيق .

جدول رقم(1-2) : تطور الأهداف ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع

الفترة	الهدف من التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850 - 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1905 - 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس -اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الإختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
1933 - 1905	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي -اكتشاف الأخطاء والتلاعب	بالتفصيل و مراجعة اختباره	عدم الاعتراف بها
1940 - 1933	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي -اكتشاف الأخطاء والتلاعب	مراجعة اختباره	بداية الاهتمام بها
1960 - 1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة اختباره	اهتمام وتركيز قوي

المصدر : الصبان، م، س: نظرية المراجعة وآلية التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 . . . ص 05

المبحث الثاني : عموميات حول التدقيق الداخلي

عرف التدقيق الداخلي تغيرات جذرية منذ بداية ممارستها إلى غاية اليوم، ولقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة، حيث كانت محل اهتمام العديد من المهنيين والمؤسسات والهيئات الحكومية والباحثين، وكان لهم الفضل الكبير في إعطاء المراجعة نقلة نوعية وشكلية كبيرة في جميع جوانبها، وأصبح التدقيق الداخلي أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي، وهذا لما ظهر لها من حاجات متزايدة من داخل المؤسسة ومن خارجها، فكانت هناك حاجات ملحة من داخل المؤسسة إلى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفاعلية وكفاءة، كما كانت هناك حاجة لكل من له علاقة بالمؤسسة إلى مزيد من الشفافية عند إجراء مختلف التعاملات معها.

ولقد وضعت عدة معايير لتحكم حسن سير نشاط هذه المهنة بكافة جوانبها سواء كانت تتعلق بالشروط التي يجب توفرها في المراجع الداخلي أو كيفية مزاولته نشاطه وصولاً إلى الطريقة التي يتم بها إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق .

المطلب الاول : مفهوم التدقيق الداخلي وأهميته

أولاً : مفهوم التدقيق الداخلي

تعددت التعاريف حول التدقيق الداخلي من مرحلة إلى أخرى ومن هيئة إلى أخرى ومن أجل الوصول إلى تعريف شامل نقترح التعريفات التالية:

يعد التعريف الصادر عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي حيث جاء فيه أن "المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطة بها بدرجة عالية من الكفاءة، وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تم مراجعتها . كما تعرف على أنها" :وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم ويهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطة بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل، التقييم، التوصيات، المشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها¹¹.

أما المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية فقد عرفها على أنها" :نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة التي تساهم في خلق قيمة مضافة.¹²

من خلال هذه التعاريف المختلفة للتدقيق الداخلي يمكننا أن نستخلص تعريف شاملاً لها، إذ نعتبر التدقيق الداخلي وظيفية مستقلة داخل المؤسسة، يقوم بها شخص أو مجموعة أشخاص تابعين للمؤسسة، حيث تتمثل

المراجعة و الرقابة الحديثة في الاتجاهات مصطفى، مراد محمود.د محمد، كامل سمير.د السوافري، رزق فتحي.د - 11 ص 65-200266 الإسكندرية، للنشر، الجديدة الجامعة دار الداخلية،

¹² Institut français des auditeurs et contrôleurs internes, audit internequalité

نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية المؤسسة، وهذا من أجل مراقبة سير المؤسسة، والتحقق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية وأن العمليات شرعية والمعلومات صادقة وأن جميع الأنشطة داخل المؤسسة تسير وفقا للنظم الموضوعة.

ثانيا : أهمية التدقيق الداخلي

لقد أصبح لوظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في المؤسسة حيث ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم، فلم تعد تقتصر على الرقابة فحسب، بل أصبحت تمثل نشاط تقييمي لمراجعة وفحص مختلف العمليات والنشاطات وتحدد أهمية المراجعة بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، وتتضح بصورة خاصة من الاتجاهات المتزايدة خلال السنوات العشر الأخيرة، والتي تنادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة ويمكن أن نرجع ظهور هذه الاتجاهات لعدة عوامل مثل زيادة حالات فشل المؤسسات وإفلاسها، حيث خلصت الدراسات والبحوث التي تتناول أسباب انهيار هذه المؤسسات أن السبب الرئيسي وراء هذه المشكلة يكمن في ضعف الأداء الرقابي داخل المؤسسة نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة أو انخفاض جودة أداء لجان المراجعة أو غياب وظيفة المراجعة الداخلية.¹³

من ناحية أخرى شهدت السنوات الأخيرة تغيرات كبيرة في أنشطة ملكية المؤسسات التي تركزت في يد عدد قليل من المستثمرين الذين نادوا بضرورة التغيير في المواصفات الإدارية والإجراءات والأساليب الرقابية بما يحقق الحماية لمصالحهم، ولقد جاء تقرير لجنة تريديواي الذي أصدر سنة 1987 م تلبية رغباتهم- أي رغبات المستثمرين -حيث نص التقرير على ضرورة وجود لجان مراجعة مستقلة وفاعلة، وإشراف دقيق للجان المراجعة للتأكد من استقلالية كل من المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين¹⁴

منذ ذلك الحين تقوم الهيئات الرسمية وغير الرسمية بإصدار المزيد من التقارير والتوصيات التي تظهر أهمية وجود خلية مراجعة داخلية ضمن المؤسسة، ولعل من الأمثلة الواضحة التي تبرز الحاجة إليها- أي للمراجعة الداخلية -هي تقويم وترشيد القرارات المتخذة على مستوى الإدارة العليا للمؤسسة من خلال توفير معلومات على درجة عالية الثقة، خاصة في ظل حساسية القرارات لنوعية المعلومات التي ترتكز عليها.

المطلب الثاني : اهداف التدقيق الداخلي وتطبيقاته

أولا : أهداف التدقيق الداخلي

من خلال ما تطرقنا إليه من أهمية للتدقيق الداخلي يمكننا تحديد أهم الأهداف المرجوة منها، بحيث نعتبر الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة

فهد الملك مكتبة السلوك المهني، قواعد و الداخلية المراجعة معايير مشروع القانونيين، للمحاسبين السعودية لهيئة¹³
ص 200446 جانفي الرياض، الوطنية،

¹⁴ د.فحي رزق السوافري مرجع سبق ذكره ص145

فعالة وذلك بتزويدهم بتحليل موضوعية للبيانات، وبتقارير صحيحة عن نشاط المشروع بوجه عام ويمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى ثلاثة أقسام كالتالي :¹⁵

أ. الفحص:

يهدف المراجع الداخلي في هذه الحالة إلى فحص السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية.

ب. التقييم:

يتم الحكم على النقام الموضوع داخل المؤسسة وإظهار نقاط القوة والضعف فيه، ثم تقييم المؤسسة ككل من النواحي التشغيلية، الإدارية والمحاسبية، واقتراح التعديلات المناسبة.

ج. مراقبة التنفيذ:

تتم مراقبة التنفيذ من خلال الملاحظة والسؤال وفحص السجلات والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مرسوم له وبالنظر إلى هذه الأهداف من زاوية أخرى فإننا نستطيع تقسيمها إلى قسمين هما :

-أهداف الحماية:

يتم القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية مسبقاً لكل من: سياسات المؤسسة، الإجراءات المحاسبية، نظم الضبط الداخلي، سجلات المؤسسة، أصول المؤسسة وأنشطة التشغيل.

-أهداف البناء والتطوير:

تظهر أهداف البناء والتطوير من خلال الوظيفة الرقابية العلاجية والإرشادية التي يلعبها المراجع الداخلي في المؤسسة، إذ يتم اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة من أجل اتخاذ قرارات سليمة وفعالة.

ثانياً: تطبيقات التدقيق الداخلي

يطبق التدقيق الداخلي في العديد من المجالات التي لها تأثير على العملية التسييرية في المؤسسة، وتتمثل تطبيقات التدقيق الداخلي في:

1-مراجعة العمليات:

تشمل مراجعة العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجودة أداء المسؤولين المرتبطة بوظائف تشغيل المؤسسة، ويقوم المراجع الداخلي من خلال مراجعة العمليات بتكوين رأي حول الحكم على درجة

ص 20 - 1989 الجامعة، الإسكندرية، شباب مؤسسة الحسابات، مراجعة و الرقابة نور، أحمد.د الصحن، الفتح عبد. د¹⁵

الفاعلية داخل المؤسسة من خلال مراجعة مدى تحقق الأهداف المسطرة والمرغوب فيها، مع إمكانية من الاستعانة بنتائج المراجعات السابقة وبرامج التدريب وتقارير الأداء.

2-مراجعة الأداء:

قبل التطرق إلى مراجعة الأداء، نعرض أولاً إلى توضيح مفهومي الكفاءة والفاعلية لأهمهما الركيزتين الأساسيتين لمراجعة الأداء، فيشير مفهوم الفاعلية إلى مستوى تحقيق الأهداف المسطرة، أما مفهوم الكفاءة فيرتبط بالموارد المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف أي استخدام موارد بدرجة أقل، يعني تحقيق كفاءة أكبر. (2) ونرجع إلى مراجعة الأداء حيث يتطلب القيام بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعمل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي وإذا كانت الكفاءة والفاعلية مقياس الأداء فإنها لا تعتبر بمثابة إحلال أو بديل لتقييم أداء الإدارة ذاتها، إن ما تقدمه تقنيات المراجعة الداخلية يعتبر مصدراً للمعلومات لمساعدة الإدارة في عملية تقييم الأداء، كما تعتمد المراجعة الداخلية على مقاييس موضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء.

3-مراجعة الالتزام بالسياسات:

تهدف مراجعة الالتزام بالسياسات على تحديد ما إذا كان التنظيم يرضى عملية الالتزام بالسياسات والإجراءات والمعايير والقوانين والتعليمات الحكومية، بالإضافة إلى تحديد درجة هذا الالتزام، ولإنجاز مراجعة الالتزام بالسياسات ينبغي على المراجع الداخلي أن يعرف وبدقة ما هي السياسات والإجراءات والمعايير المطلوبة، ويحدد تقرير المراجعة الداخلية عادة درجة الالتزام الفعلية وبشير إلى عدد العناصر المحققة لهذه المتطلبات وكذلك عدد العناصر التي تمثل استثناءات، كما قد يشير تقرير المراجعة الداخلية إلى أسباب عدم الالتزام بالسياسات، وقد يمتد فحص المراجع الداخلي إلى الالتزام بالتعليمات القانونية وإبلاغ الإدارة عن أية مشاكل ناتجة عن عدم التطابق، وإن اكتشاف التجاوزات والتصحيح المبكر لها يساعد في تجنب الانتهاكات القانونية وما يترتب عنها من عقوبات وغرامات.

المطلب الثالث : معايير التدقيق الداخلي

لا تزال الجهود تبذل لتطوير مهنة التدقيق الداخلي من قبل القائمين على هذه المهنة من جهات رسمية وغير رسمية، ولقد أصدرت معايير الراجعة الداخلية سنة 1978 م من قبل معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث تم تقسيم معايير المراجعة الداخلية إلى خمسة أقسام تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم وتتمثل تلك الأقسام في الاستقلالية، العناية المهنية، نطاق العمل، أدوات أعمال المراجعة وإدارة قسم المراجعة¹⁶

1-الاستقلالية:

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، أي مستقلاً عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية يتمتع

¹⁶ د. عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره ص 206

باستقلالية كافية بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة بها، كما يجب أن يكون المراجع موضوعيا في أدائه لعمال المراجعة.

2-العناية المهنية:

يجب على المراجع الداخلي أن يؤدي مهامه بما يتفق والعناية المهنية اللازمة وهذا ما يتطلب :¹⁷

أ. بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية:

يجب القيام بما يلي:

- أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية أن المراجعين الداخليين لديهم التأهيل العلمي والعملية المناسبين للقيام بعملية المراجعة في صورتها الصحيحة.
- يجب أن يكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة، المهارات والأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجعة.
- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توفر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية.

ب. بالنسبة للمراجع الداخلي:

يجب توفر ما يلي:

- يجب على المراجع الداخلي الالتزام بمعايير سلوك المهنة.
- يجب أن يتوفر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال بفاعلية.
- يجب على المراجع الداخلي الحفاظ والزيادة من تأهيله الفني والعلمي عن طريق التعلم المستمر.
- يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال المراجعة.
- إن عدم بذل العناية المعنية الكافية من شأنه إضعاف مصداقية مخرجات نظام المراجعة الداخلية وهذا ما سيفقد المراجعة الداخلية مدلوليتها، بل وتصبح أداة مهدمة لا محسنة ومرشدة لتخذي القرارات المختلفة في مختلف المستويات الإدارية.

3-نطاق العمل:

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية داخل تنظيم معين والتأكد من جودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة، ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع القيام بما يلي

- مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات وتصنيفها ثم اعتمادها في اتخاذ القرارات المختلفة.
- مراجعة النظم الموضوعية للتحقق من الالتزام بتلك السياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين واللوائح.
- مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول، والتحقق من وجود هذه الأصول كلما كان ذلك ممكنا.
- تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول.

¹⁷ فتحي رزق السوافري . مرجع سبق ذكره ص 103

-مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعية. على ضوء ما سبق فإننا نستطيع حصر نطاق المراجعة الداخلية في بعدين أساسيين وهما:
ماذا يجب على المراجع الداخلي عمله، وأين يؤدي تلك الأعمال؟، ومنه فإن هذا المعيار جاء ليحدد مسؤوليات المراجعين الداخليين في المؤسسة بكل دقة.

4-أدوات عمل المراجعة:

يجب أن تتضمن أعمال المراجع كل من التخطيط لعملية المراجعة، فحص وتقييم المعلومات والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات، إذ يتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف للمراجعة ونطاق للعمل والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها وتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة والاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة المعينة، ثم القيام بمسح الأنشطة، المخاطر والإجراءات الرقابية وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج اهتماماً أكبر أثناء عملية المراجعة وأخير الحصول على الموافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة، حيث يتضمن فحص وتقييم المعلومات ضرورة قيام المراجع بتجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها لتدعيم نتائج المراجعة، وتتم عملية فحص وتقييم المعلومات على النحو التالي :¹⁸

-تجميع المعلومات التي تتعلق بموضوع المراجعة بما يتفق مع أهداف ونطاق عملية المراجعة وذلك بدراسة العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية والمقارنة بين الأداء الفعلي والداء المخطط له.
-يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها، ملائمة ومفيدة لتوفير أساس قوي يمكن الاستناد إليه في الوصول إلى النتائج والتوصيات المرغوب فيها.

-يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات، تحليلها، تفسيرها، وتوثيقها بما يوفر تأكيد كافي للحفاظ على موضوعية المراجعة.

-يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة من قبل المراجع، مع مراجعة هذه الأوراق مع المشرف على إدارة قسم المراجعة الداخلية.

يقوم المراجع، بعد انتهائه من عملية المراجعة، بإعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم وقد يعد المراجع أيضاً تقارير مؤقتة خلال عملية المراجعة، وفي جميع الأحوال يجب أن يكون التقرير على درجة عالية من الموضوعية والوضوح كما يجب أن يكون موقفاً عليه من قبل المراجع، حيث يقوم هذا الخبير بمناقشة النتائج التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب قبل إصدار تقريره النهائي الموجه لإدارة العليا للمؤسسة. نلاحظ من هذا المستوى مدى الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في مساعدة المستويات الإدارية المختلفة وهذا من أجل اتخاذ القرارات والتدابير الصائبة ثم المساعدة على متابعة القرارات والإجراءات المتخذة.

¹⁸ فتحي رزق السوافري، مرجع سبق ذكره ص 105

5-إدارة قسم المراجعة:

تقتضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير مشرف معين من قبل الإدارة العليا قسم المراجعة الداخلية وذلك بطريقة مناسبة بحيث :¹⁹

- تحقق المراجعة الأغراض العامة والمستويات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها الإدارة.
- تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية.
- تتماشى جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية الداخلية وحتى يتمكن المشرف على قسم المراجعة الداخلية من غدارة القسم بما يحقق تلك الأهداف العامة يجب توفر ما يلي:
- تكون لدى المشرف على قسم المراجعة الداخلية لائحة بأهداف، سلطات ومسؤوليات القسم .
- يقوم المشرف على قسم المراجعة الداخلية بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات القسم .
- يوفر المشرف على القسم سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في القسم .
- يضع المشرف على القسم برنامجا لاختيار وتطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية.
- يقوم المشرف على قسم المراجعة بالتنسيق بين جهود كل من قسم المراجع الداخلية والمراجع الخارجية.
- كما تجدر الإشارة إلى وجوب أن يحظى قسم المراجعة الداخلية بتنظيم محكم يضمن تحقيق الأهداف المرجوة من خلية المراجعة، مما يدفع متخذي القرار إلى الوثوق بمخرجات هذه الخلية.

المطلب الرابع : الضوابط الأساسية للتدقيق الداخلي :

تعتمد معظم الإدارات الحالية على وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة لديها، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء وتراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، ولكي تؤدي المراجعة الداخلية دورها بصورة سليمة وبفاعلية كبيرة يجب أن تحظى بمجموعة من الخصائص التي تضمن الأداء السليم للمهام المرابطة بها.

1-تنظيم التدقيق الداخلي :

عادة ما يتكون قسم التدقيق الداخلي من عدد قليل نسبيا من المراجعين ذوي المهارات العليا وذلك بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى، وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على مراجع داخلي واحد، كما قد يتسع قسم التدقيق الداخلي في تنظيمات أخرى ليشتمل أكثر من مئة مراجع، وينطوي قسم المراجعة الداخلية عادة على ثلاثة مستويات من المراجعين ممارسي المهنة .

تقع على عاتق المشرف المسؤولية العامة لقسم المراجعة الداخلية، حيث يقوم بإعطاء التوجيهات العامة، وإدارة العاملين معه بالقسم، والتنسيق مع المراجعين الخارجيين ووضع برامج للتحقق من جودة المراجعة. بينما يقوم مدير المراجعة الداخلية بإدارة أعمال المراجعة المختلفة، كما يتولى المراجع الأول الجوانب الإشرافية لأعمال المراجعة ويقومون بأداء الكثير من الأعمال الفعلية التفصيلية، في حين يتولى المراجعون المبتدئون أداء الأعمال

¹⁹ عبد الفتاح الصحن ، مرجع سبق ذكره ص 213

الروتينية غير المعقدة، كما أن شكل وحجم خلية المراجعة الداخلية غير ثابتة ويختلف من مؤسسة إلى أخرى وفق معيارين أساسيين هما: ²⁰

أ. حجم المؤسسة:

يعتبر حجم المؤسسة محددا أساسيا لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، فاختلاف أحجام المؤسسات يحتم إيجاد شكل محدد للمراجعة الداخلية، حيث أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ليست بحاجة إلى قسم للمراجعة الداخلية مماثل لتلك الأقسام الموجودة في المؤسسات ذات الحجم الكبير، حيث قد يؤدي هذا إلى حالة عدم الرشد ويزيد من تكاليف عملية الرقابة بالمقارنة مع ما تدره خلية المراجعة الداخلية من منافع على التنظيم ككل.

ب. مركزية ولا مركزية المراجعة:

عادة ما تتطلب المؤسسات الكبيرة ذات الاتساع الجغرافي الواسع وجود هياكل قارة نسبيا لتسيير الأنشطة المختلفة في مناطق انتشارها، حيث تلجأ المؤسسات إلى تطبيق أحد الأنواع التالية للمراجعة الداخلية: -مراجعة داخلية مركزية: تعتمد المراجعة المركزية على مديرية واحدة للمراجعة الداخلية تقوم ببرمجة الزيارات الميدانية المختلفة لكافة فروع المؤسسة.

-مراجعة داخلية لا مركزية:

ينص نظام المراجعة الداخلية اللامركزية على تكوين قسم أو خلية للمراجعة الداخلية على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين للمؤسسة.

-مراجعة داخلية مختلفة:

تجمع المراجعة الداخلية المختلفة بين المراجعة المركزية والمراجعة اللامركزية، حيث تنص على تكوين مديرية للمراجعة الداخلية على مستوى المديرية العامة للمؤسسة وجعل فروع لها على مستوى كل منطقة نشاط . وتعتبر المراجعة الداخلية المختلفة أفضل أنواع المراجعة لأنها تجنب عدم كفاية عدد الزيارات وعدم المتابعة الآتية لمختلف فروع المؤسسة كما هو الحال في المراجعة المركزية، كما تجنب المراجعة الداخلية المختلفة غياب التنسيق بين فروع قسم المراجعة كما يحدث في نظام المراجعة الداخلية اللامركزية. كنتيجة فإن التنظيم والتحكم الجيد لقسم المراجعة الداخلية من شأنه أن يضيف مزيدا من الثقة من قبل المستويات الإدارية المختلفة على التقارير، النتائج والتوصيات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة مما يؤدي بهم إلى اعتمادها في اتخاذ قرارات مناسبة وملائمة.

ديوان التطبيقية، و الممارسة النظري الإطار: الحسابات تدقيق و المراجعة صديقي، مسعود. د طواهر، التهامي محمد. د²⁰ ص 200654 الجامعية، المطبوعات

2-موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري :

تتناول وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة المجال التقييمي والوقائي لأصولها ثم النواحي الإدارية بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمتها، حيث يقيم المراجع الداخلي عمل الغير ولكن لا يوجه الغير في عملهم فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لمجموع الموظفين الذين يراجع عملهم. إن أداء المراجع الداخلي لمهامه لا يمكن أن نتصور اكتماله إلا في ظل تمتعه باستقلالية تامة وهذا من ناحيتين أساسيتين هما :²¹

-مكانه في التنظيم الوظيفي وارتباط عمله بالمستويات العليا، حيث أن تعقيد الإدارة له يحقق الاستقلال في عمله وتحقيق ما يوكل إليه من عمل.

-إن المراجع الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة ولهذا لا يجب أن يعهد إليه بأي مهام تسجيلية أو تنفيذية.

مما سبق يتبين لنا حتمية مراعاة استقلالية دائرة المراجعة الداخلية بشكل تام وأن تكون مربوطة بشكل مباشر مع الإدارة العليا، كما يفضل أن تكون خلية المراجعة الداخلية مربوطة بمجلس الإدارة بدلا من المدير العام لأجل ضمان تنفيذ التوصيات.

3-مهمة التدقيق الداخلي :

تختلف مهمة التدقيق الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تديره، وتتم مهمة المراجعة الداخلية من خلال اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة، ثم بداية العمل الميداني وفي الأخير إنهاء وإتمام عملية المراجعة الداخلية.

3-1-اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق :

تبدأ مهمة المراجعة الداخلية باختيار النشاط أو الجهة التي ستخضع لها عملية المراجعة، ويتم هذا وفق ثلاث طرق هي :²²

أ.الاختيار المنظم:

في طريقة الاختيار المنظم يتم اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للمراجعة استنادا إلى خطة المراجعة السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة .

ص 194 1998 الجامعية،الإسكندرية، الدار الداخلية، المراجعة و الرقابة الصحن، الفتح عبد.د السرايا، السيد محمد. د²¹

و الاقتصادية العلوم كلية مذكرة ماجستير، المؤسسات، حوكمة تطبيق في الداخلية المراجعة دور الصمد، عبد علي عمر²² المدية، جامعة محاسبة، و مالية تخصص التسيير، علوم

ب. الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا:

قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على معلومات بشأن وضع أو مشكلة ما ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل مراجعة اتفاقية محددة على وشك التوقيع أو مراجعة حساب أحد العملاء تمهيدا لدفع قيمة فاتورة ما.

ج. الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة:

حيث قد يحتاج بعض المدراء مدراء الدوائر (إلى مساعدة المراجع الداخلي لتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

2-3- العمل الميداني للتدقيق الداخلي :

يعتبر العمل الميداني الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة والتي تهدف إلى الوصول لنتائج

(واجابات لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها ويتم العمل الميداني من خلال ثلاث خطوات هي: ²³

أ. تخطيط عمل التدقيق :

يعمل تخطيط عمل المراجعة على تنظيم مهمة المراجعة زمانا ومكانا من بداية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المراجعين الداخليين المنفذين للمهمة.

ب. ورقة التغطية:

ورقة التغطية هي وثيقة تغطي في نفس الوقت وصف لطريقة تنفيذ العمل المعترف في برنامج التحقق وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الخير أيضا تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

ج. ورقة إبراز وتحليل المشاكل:

ترتبط ورقة إبراز وتحليل المشاكل بالمشكلات الميدانية التي يتعرض لها المراجع الداخلي عند قيامه بمهمته، كل ورقة يقابلها شكل معين وجمع وترتيب الأوراق عنده يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة.

3-3- إنهاء مهمة التدقيق الداخلي :

إن إنهاء مهمة المراجعة الداخلية هي آخر مرحلة، ويتم فيها وضع وإعطاء التقرير النهائي الذي يسلم إلى طالب خدماتها، ويمكن تلخيص خطوات هذه المرحلة فيما يلي :

العلوم كلية مذكرة ماجستير، المؤسسات، تسيير تحسين في مساهمتها و مهمتها الداخلية المراجعة شعباني، لطفي ²³ الجزائر ص 79 جامعة الأعمال، إدارة فرع التسيير، علوم و الاقتصادية

أ. هيكل التقرير:

يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر هيكل التقرير كأساس لتحضير التقرير النهائي المهمة.

ب. العرض النهائي:

يتمثل العرض النهائي في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المراجع الداخلي هامة وأساسية لأهم المسؤولين في المصالح محل المراجعة.

ج. التقرير النهائي للتدقيق الداخلي :

يرسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لأهم المسؤولين المعنيين وللإدارة العليا، وهذا لإعلامهم بنتائج المراجعة المتعلقة بقدرة التنظيم محل المراجعة بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تسويقها أو تحسينها، ويعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها خلية أو مصلحة المراجعة الداخلية.

د. حالة أعمال التحسين:

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقاً من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الخبير بتتبع هذه التصحيحات وتنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة .

خاتمة الفصل :

- تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها وتشعب أعمالها، وبالتالي يؤدي ذلك إلى ضمان بقاءها واستمرارها، وحتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها فهي أصبحت تولي أهمية بالتدقيق و خاصة التدقيق الداخلي، حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، من خلال الكشف عن مواطن الاختلال، وتحديد نقاط القوة وتنبية إدارة المؤسسة بما تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرص لسيير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية.

التدقيق الداخلي يعمل على تحسين وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية، حيث يعتبر وسيلة للتأكد من عدم وجود انحرافات وكذا كشف الأخطاء والغش في الدفاتر المحاسبية، والعمل على تصحيحها ويساعد على تقييم الأداء كما يعمل على اختبار مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة و يحافظ على أصول المؤسسة، ويشرف على عملياتها، ويراقب مستوى الأداء ودرجة الالتزام بتنفيذ قراراته

الفصل الثاني : التدقيق الداخلي واتخاذ القرار

مقدمة الفصل :

لا يمكن أداء نشاط في المؤسسة ما لم يصدر قرار بصدد إذن فالقرارات الإدارية هي أساس عمل المؤسسة و التي يمكن من خلالها انجاز كل أنشطة و وظائف المؤسسة بما في ذلك وظيفة المراجعة الداخلية فلا يمكن للمراجع الداخلي أداء مهامه من دون أن يصدر قرار من الإدارة العليا في شأنه و يصدر القرار من قبل متخذ القرار و الدين يكونون في الغالب عبارة عن المديرين في المؤسسة و هذا عبر كل المستويات الإدارية وفق أساليب متعددة قد يستعملونها في اتخاذ القرارات. يحتاج متخذ القرارات إلى معلومات يستخدمها في عملية اتخاذ القرارات و يحصل على هذه المعلومات من خلال ما تتوفر عليه المؤسسة من نظم معلومات و بما أننا في عصر التكنولوجيا الحديثة و لضمان تدفق معلومات تحمل مواصفات مؤهلة لعملية اتخاذ القرار فيلجأ المراجعون الداخليون إلى المعالجة الآلية للمعلومات عبر الحاسوب ليتمكنوا من إضفاء صيغة المصادقية و الشرعية على هذه المعلومات مما يساعد هذا في عملية اتخاذ القرارات هب جميع مراحلها.

كما تتأثر عملية اتخاذ القرارات بمجموعة من العوامل الداخلية و الخارجية كما تواجه عملية المراجعة الداخلية عوائق و صعوبات تقلل من مساهمتها في عملية اتخاذ القرارات، و لفهم كل ما سبق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مدخل حول عملية اتخاذ القرارات نبرز فيه مفهوم القرار و أهميته بالإضافة إلى أنواعه و أساليب اتخاذه، ثم نتطرق إلى إبراز دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار لتنتهي بالصعوبات التي تواجهها المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.

المبحث الاول : ماهية عملية اتخاذ القرار

تعد عملية اتخاذ القرار مهمة وحساسة في المؤسسة ، حيث اي خطأ +قد يكلف المؤسسة تكاليف اضافية ، وسنحاول في هذا المبحث تقديم عرض شامل لعملية اتخاذ القرار بشكل يخدم اهداف الدراسة ، من مفهوم واهمية وعوامل المؤثرة في القرارات المتخذة وزيادة فعاليته ، اضافة الى سير عملية اتخاذ القرار .

المطلب الاول : مفهوم اتخاذ القرار

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

اولا : مفهوم القرار وصفاته

ا. مفهوم القرار : يمكن تعريف القرار على انه :

القرار لغتا : مشتق من قر ، واصل معناه المستقر الثابت ، ومعناه ايضا امر يصدر عن صاحب النفوذ.²⁴

القرار اصطلاحا : سنعرض الى تعريين للقرار :

التعريف الاول : القرار هو " سلوك او تصرف واع ومنطقي ذو طابع اجتماعي ، ويمثل الحل او التصرف او البديل الذي تم اختياره على اساس المفاضلة من بين عدة بدائل وحلول ممكنة لحل المشكلة ، ويعد هذا البديل الاكثر كفاءة وفعالية بين تلك البدائل المتاحة لمتخذ القرار ويعتبر الناتج لعملية اتخاذ القرار وخلاصتها

²⁵

التعريف الثاني : القرار من وجهة نظر منظمات الاعمال ، يعرف بانه " تعبير عن ادارة او زغبة معينة لدى

شخص معين (مادي او معنوي) ، حيث يتم اعلان عن ذلك بشكل شفهي او مكتوب من اجل بلوغ هدف معين ويفترض في هذه الحالة توفر البدائل والخيارات اللازمة لبلوغ ما يصبو اليه متخذ القرار من اهداف²⁶

ومن التعريين السابقين يمكن القول ان القرار البديل الذي تم اختياره من عدة بدائل لحل مشكل معين.

ب. صفات القرار : تتمثل صفات القرار فيما يلي :

للقرار اقتصاديات بمعنى انه يجب ان نوازن بين تكلفة صناعته وتكلفة اهميته فالعلاقة بينهما طردية وتعتبر القرارات الاستراتيجية اكثر القرارات تكلفة نظرا للتكنولوجيا المعقدة والمتقدمة الداخلة في صناعتها بينما القرارات اليومية في الاقل تكلفة ، اي بشكل عام فان لقرار تكلفة اقتصادية يجب ان تراعي عند التطبيق والممارسة :

²⁴ <http://WWW.ALMAANY.COM> /AR/DICT/AR-AR/%D9%82%D8%B1%A7%D8%B1/ ; 10/05/2015 ; 03 :38

²⁵ كاسر نصر منصور ، الاساليب الكمية في اتخاذ القرارات الادارية ، دار الحامد ، الاردن ، 2006 ، ص23.
²⁶ مؤيد الفضل ، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الادارية المثلى ، دار البازوري ، الاردن ، 2010 ، ص30.

- للقرار فترة صلاحية بمعنى انه خلال هذه الفترة يكون القرار فعالا ايجابيا ولكن بعدها يتحول الى سلبى ، وكثير من القرارات حولنا ولدت ايجابية ونظرا لعدم مراعاة عناصر مقوماتها وصيانتها تحولت الى سلبية ؛
- للقرارات معايير تقيس تأثير هدفها وتضمن تطبيقها خلال فترة صلاحيتها ، ومن ثم يراعى عند تصميمها ان القرار مرنا جدا حتى يكون فعالا ؛
- القرار والمعلومات وجهان لعملة واحدة ، فلا قرار بدون معلومات تضمن له الولادة الصحية وتحديث المعلومات يضمن صيانة القرار بمعنى ان يظل حيا فعلا يطول عمره ؛
- القرار والاتصالات توامان ، فالقرار يولد لكي ينفذ ، ومن ثم تخفيض المدة الزمنية بين لحظة شعور بالحاجة الى صنع قرار وحتى اتخاذه تزيد فرصة نجاح ودقة وفاعلية القرار وتضمن اقتصاديات تكلفته ، وذلك بتحديد حدوث تغيير على العوامل الداخلية والمتداخلة في صناعته واتخاذه ، اي بمعنى ادق تحويل ظروف عدم التأكد الى شبه التأكد الكامل ؛
- القرار والادارة الابن والام بدونهما ما جاء الى الحياة ، ويقدر رعايتها وحنانها يولد الولد قويا صحيحا.
- القرار بلا حرية ، يولد جبانا ، مرتعدا وبلا ديمقراطية ، يولد ناقص مبتسرا. ان هناك صناع للقرار ، واخر متخذ له ، ولا يمكن ان يجتمعوا في شخص واحد الا في القرارات البسيطة التي لا تمس حياة الغير او الشعوب .

ثانيا : مفهوم اتخاذ القرار منها :

لقد تعددت تعريف اتخاذ القرار منها :

التعريف الاول : اتخاذ القرار هو " عملية اختيار بدائل او البديل المناسب من بين عدة بدائل وهذا يتعين على الباحث ان يجمع ويجهز المعلومات عن البدائل المختلفو المتعلقة بالمشكلة التي يبحثها ثم يختار مني بينها البديل المناسب بناء على نتائج تحليلية للمعلومات .²⁷

التعريف الثاني : اتخاذ القرار هو " اختيار بين بدائل مختلفة ويتفق هذا المعنى مع طبيعة العديد من المواقف الادارية ، حيث نجد ان متخذ القرار دائما في موقف يطلب اليه ان يختار بديلا معينا من بين البدائل المطروحة امامه " .²⁸

التعريف الثالث : اتخاذ القرار هو " تحليل قيم لكافة المتغيرات المشتركة والتي تخضع بمجملها للتشخيص والتحميص ، بحيث يتم ادخالها واخضاعها للقياس العلمي ومعدلات البحث العلمي ، والنظرية العلمية والاساليب الكمية والاحصائية ، للوصول الى حل او نتيجة واخيرا الى استنتاجات وتوصيات لوضع الحل في مجال التطبيق العلمي و حيز التنفيذ ."²⁹

²⁷ محمد بونوراة خزار ، مبادئ الاحصاء ، منشورات جامعية باتنة ، الجزائر ، 1996، ص2.

²⁸ وليد اسماعيل السيفو ، عبد الحافظ قدور بالعربي ، سعد خضير عباس الرهيمي ، الاقتصاد الاداري مدخل الكمي في استراتيجيات اتخاذ القرار ، دار الاهلية ، الاردن ، 2007 ، ص 49 .

²⁹ عدنان عواد الشوابكة ، دور نظم و تكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الادارية ، دار البازوري ، الاردن ، 2001 ، ص 228 227

ومن التعاريف السابقة يمكن القول ان اتخاذ القرار هو عملية منظمة و موضوعية و بعيدة كل البعد عن العواطف ، و مبنية على اسس علميو و دراسة و تفكير موضوعي للوصول الى قرار مناسب او مرضي و هذا الاخير يعرف على انه حالة تحكيم عقلية تسبق التصرف .

المطلب الثاني : اهمية اخذ القرار و مراحل سيرها

اولا : اهمية عملية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار من الاجراءات التنظيمية المهمة في اي تنظيم ، و يرتبط اتخاذ القرار بمختلف نشاطات المؤسسة تتزايد اهمية هذه العملية كلما اتسعت و تعقدت مجالات و غايات القرار المطلوب اتخاذها، فالقرار الذي يتم اتخاذه مع اختلاف و تباين مستوياته يظل محكوما بمجموعة من اطراف الى جانب ما يتداخل مع ذلك من عوامل و مؤثرات خارجية ، و من هنا يمكن توضيح اهمية اتخاذ القرار في النقاط التالية:³⁰

- اتخاذ القرارات عملية مستمرة ، حيث يمارس الانسان العادي لاتخاذ القرارات طوال حياته اليومية ، فمن قراراته هناك السهلة و البسيطة و هناك الحاسمة و المصيرية ، و لا يختلف الامر عن المؤسسة فهي مجموعة مستمرة و متنوعة من القرارات الادارية في مختلف المجالات كالانتاج و تسويق و الافراد و غيرها ،
- اتخاذ القرارات اداة المدير في عمله ، و هي التي بواسطتها يمارس العمل الاداري حيث يقرر ما يجب عمله ؟ و من يقوم به ؟ و متى القيام به ؟ ... و عليه كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع المستوى الاداري
- اتخاذ القرارات الاستراتيجية يحدد مستقبل المؤسسة ، حيث مثل هذه القرارات يكون لها تاثير كبير على نجاح المؤسسة او فشلها ؛
- اتخاذ القرارات اساس لادارة و وظائف المؤسسة كالقرارات المتعلقة بالانتاج او التسويق او الموارد البشرية او التمويل ؛ وكذا القرارات الخاصة بادارة راس المال و استخداماته ؛
- اتخاذ القرارات جوهر العملية الادارية من تخطيط و تنظيم و توجيه و رقابة ، لان كلا من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الادارية الحاسمة .

³⁰ احمد ماهر ، اتخاذ القرار ما بين العلم والابتكار ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007، ص 34 .

ثانيا : خطوات سير عملية اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل ابتداء من تحديد وتحليل المشكلة الى تقييم القرار.

1- تحديد وتحليل المشكلة : ا ناول ما يحتاجه المدير تشخيص المشكلة التي تواجهه بشكل واضح . ففي هذه المرحلة تركز على التفهم الواسع والعميق للمشكلة التي هو بصدد معالجتها ، فات اخفاق تحديد وتعريف المشكلة يمكن ان يقود الى انحراف الخطوات اللاحقة من عملية اتخاذ القرار عن مساره الصحيح فالتشخيص الصحيح للمشكلة يعني قطع اكثر من المسافة نحو الحل المناسب. لاجل تشخيص تحديد المشكلة ، يحتاج المدير ان يطرح على نفسه وعلى مساعديه سلسلة من الاسئلة :

- ما الذي يدعو للظن بوجود المشكلة ؟
 - ماذا جرى وما الذي حدث ؟
 - اي حدث ذلك ؟ هل حدث هذا في موقع تنظيبي او جغرافي واحد او اكثر ؟
 - لماذا حدث ويحدث ذلك؟ وعند الاجابة على مثل هذا السؤال ينبغي اعطاء عناية كافية كي لا يقع خلط بين اغراض المشكلة وبين اصل المشكلة ذاتها ، او الخلط بين المجموعة من الاعراض وعلى المدير اعطاء عناية كافية لتمييز اصل المشكلة والا يكون قد حصر اهتمامه في نطاق اعراض فقط.
 - مع من حدث ذلك ؟ وهو ينبغي التركيز على الجانب الموضوعي لا الجانب الفردي والشخصي ، يجب ان نتذكر دائما ان العبرة في معالجة المشاكل ان نسال لماذا حدث الخطا ؟ وليس من ارتكب الخطا ؟ وبعبارة اخرى يجب ان لا تكون غايتنا تحديد شخص ما ليكون فداء للمشكلة او للخطا الذي حدث بل ايجاد مخرج مناسب من المشكلة ومن حدوث تكرارها .
- ان التفكير في هذه الاسئلة واجاباتها يساعد المدير على تشخيص المشكلو وحصرها . لكن في بعض الاحالات قد يجد المدير نفسه لا يزال امام (ما يبدو) مشكلة مستصعبة مركبة مما يقتضي منه الحال ان يبادر الى تجزئة هذه المشكلة المركبة الى مكوناتها. وبعدها يبدأ باعادة طرح الاسئلة من جديد مع كل مشكلة فرعية للتوصل لتحديد وتحليل المشكلة .

ومن الاساليب الناجحة في تحليل المشكلات هو ما يطرحه PETER DRUCKER في كتابه الموسوم PARCTICE OF MANAGEMENT حيث يرى ان يطرح المدير سؤالين افتراضيين هما :

- هل كان من الممكن اتخاذ اجراء ما في السابق ، ولو اتخذناه في حينه ما حدث الذي حدث ؟
- ما الذي سيترتب عليه الحال مستقبلا لو نترك الامور على ما هي عليه الان ؟

من الملاحظ ان السؤال الاول يربط الماضي بالحاضر لاجل الوصول الى بعض الدلالات المفيدة ، بينما السؤال الثاني يربط الحاضر للوصول دلالة ما ايضا . فالسؤالين معا يربطان الماضي والحاضر والمستقبل لتحليل المشكلة والبدائل المتاحة.³¹

2. جمع المعلومات وتحليلها: ان توفر المعلومات مسالة اساسية للمتخذ القرار تضمن له فرص اوسع لنجاح قرارته ، فمن دون معلومات تتحول عملية اتخاذ القرار الى حالة اقرب للحدس والتخمين ، وبالتالي تتضاءل فرص النجاح القرارات عند التطبيق .

تبدا حاجة متخذا القرار للمعلومات بشكل مبكر ، فهي تبدا افتراضها من ظهور الملامح الاولى للمشكلة حيث تبدا الادارة بالتحقق من وجود خلل او مشكلة ما وهذا مسالة لا يحسم فيها الشك واليقين الا بالبيانات وتحليلها .وهذا يجب التاكيد بان جمع المعلومات هي ليست خطوة تحديد المشكلة بل هي خطوة ملازمة لها تسير الى جنبها . وليس من باب المبالغة ابدا ان قيل ان مدى مرحلة " جمع المعلومات " يمتد الى المراحل اللاحقة من عملية اتخاذ القرار، وبذلك تمتد مرحلة جمع وتحليل المعلومات الى ما بعد مرحلة تحديد وتحليل المشكلة .

• اشرنا سابقا في مرحلة تحديد وتحليل المشكلة الى ان متخذ القرار هو بصدد مسعاها لتحديد وتحليل المشكلة يحتاج الى طرح اسئلة عديدة لمناقشة ذلك ان الادارة النيرة تعمل على توفير المعلومات قبل اندلاع لهيب المشكلة ، وتعمل على ان تكون (المعلومات) جاهزة حين الحاجة لها ، فهذا يوفر لها عناء عملية البحث والجمع عن البيانات عند استعاري مشكلة ، والا هم من ذلك يختزل الوثت للوصول الى القرارات في الظروف الحرجة ، التي غالبا ما يكون ثميننا جد في ظل بعض المشكلات ، وتبين من نتائج احدى الدراسات الميدانية ان البعض (12% من عينة الدراسة) يميل عندما يكون في اجتماع اتخاذ قرارته حتى في غياب البيانات اللازمة بدلا من تاجيل الاجتماع لاستكمال البيانات الناقصة .

ولكي لا يكون هناك لهاث هنا وهناك وراء جمع البيانات عند اوقات الشدة والحاجة لها ، يصار الى استحداث نظم للمعلومات الادارية في المؤسسات تؤمن باستمرار انسانية في عمليات جمع وتبويب وتحليل المعلومات عن كافة انشطة المؤسسة ، وكذلك عن البيئة التي تعمل فيها .

ومن الناحية العلمية يجب التسليم بان ما من قرار يتخذ بشكل سليم الا بعد توفر المعلومات الكافية . من هذه القرارات ما هو كبير ومعقد كما قد يكون الحال مع بعض القرارات الاستثمارية مثلا، وما هو بسيط جدا لا يجلب الانتباه كما هو الحال في اتخاذ قرار بشأن منح احد الموظفين الغار اجازة اعتيادية ليوم واحد مثلا. فكلما القرار ينيحتاجان الى المعلومات ذات طبيعة كبيرة ومهمة نسبيا للمؤسسة ، في حين كانت الحاجة

³¹ باسم الحميري ، مهارات ادارية ، دار الحامد ، الاردن ، 2010 ، ص ص 59-62.

للمعلومات بسيطة جدا لاتخاذ القرار الثاني وقد يوكن واثقا ان الموظف المعنى له رصيد كاف من الاجازات
اولا ، والمتخذ القرار متأكد من ان زملاءه سيعوضون عنه في غيابه ثانيا .³²

3. تحديد وتقييم البدائل : البدائل هي الحلول او الوسائل او الاساليب المتاحة امام الرجل متخذ القرار لحل
مشكلة قائمة وتحقيق الاهداف المطلوبة . وعلى متخذ القرار القيام بدراسة كافية لتحديد البدائل معتمدا
على خبرته السابقة في هذا المجال وعلى نتائج تجارب الاخرين . عمليا يجب تحديد البدائل التي لها علاقة
مباشرة بتحقيق النتائج المطلوبة على ان تكون هذه البدائل المطروحة ضمن حدود الموارد المتاحة امام متخذ
القرار ، لهذا فان عملية البدائل تتطلب من الادارة ما يلي :

- القدرة على تطوير الحلول البديلة والتصور في حقل لايجاد الحلول وخاصة الجديد
منها؛ الاعتماد الواسع على التجارب والسجلات السابقة ومعلومات وخبرات الاخرين في نفس
المجال حتى يمكن الامام بجميع المعلومات والنواحي المتعلقة بالمشكلة وبالتالي بكل الحلول
الممكنة .

اما التقييم يتطلب دراسة وافية لكل بديل تتضمن تحديد النتائج المترتبة على كل بديل وتكلفة كل بديل (موازنة بين الايجابيات والسلبيات) بناء على معايير فنية واقتصادية واجتماعية محددة وبعد ذلك يقوم
متخذ القرار بمقارنة تلك البدائل مع بعضها البعض ، وتعد هذه المرحلة صعبة جدا قياسا بالمرحلة السابقة
لانها تتطلب التنبؤ بحوادث المستقبل والظروف والعوامل التي تؤثر في القرار وهذا يقوم على معلومات يغلب
عليها صفة عدم التاكيد . حيث تفيد هذه الخطوة في تقليص عدد البدائل وذلك بعد طرح واهمال البدائل
التي لا تحقق الحد الادنى من المعايير الموضوعية (مستوى الرضا) ، وهذا يوفر وقت اكثر للادارة لاتخاذ القرار
بعيدا عما يعرف بالقرار تحت الضغط اي القرار العاجل او الفوري.¹

4. اختيار البديل الامثل : بعد الانتهاء من مرحلة تحديد البدائل وتقييم كل بديل ، يصبح امام متخذ القرار
مجموعة من الحلول الممكنة يتم بعدها تحديد نقاط القوة والضعف لكل بديل من البدائل المتاحة . وبناءا
على ذلك يستطيع متخذ القرار اختيار افضل بديل يحقق اكبر عائد، وقد يكون البديل الذي يحقق اقل
خسارة هو البديل الافضل ، اذا كان القرار يتعلق بمواجهة خسارة محتملة ، وعموما نشتطيع ان نقول متخذ
القرار يجب ان يقوم بمقارنة الايجابيات والسلبيات للبدائل بحيث تتضمن هذه المرحلة اربعة معايير لاختيار
افضل بديل وهذه المعايير هي :

- المخاطرة : قيام متخذ القرار بتقييم مخاطرة كل تصرف مقابل المكاسب المتوقعة ؛
- الاقتصاد في الجهد : تحديد اي من البدائل يمكنه اعطاء افضل النتائج ياقل جهد للمؤسسة؛

³² باسم الحميري ، مرجع سابق ، ص ص 62-65

- التوقيت : اذا كان الوقت يتصف بالعجلة فان التصرف ينبغي ان يخدم ذلك الموقف ، او وجود حجة الى جهد طويل ودائم فان البداية ستكون بطيئة لتجميع كم من المعلومات الذي قد يكون مطلوبا ، وفي بعض المواقف نجد الحل ينبغي ان يكون نهائيا ويعمل على رفع رؤية المؤسسة نحو تحقيق اهداف جديدة

- قيود الموارد : يعتبر العنصر البشري من اهم الموارد التي تنفذ القرارات وان رؤيته وكفاءته ومهارته هي التي تحدد ما يمكن عمله وما يمكن تجنبه.³³

5. مرحلة اتخاذ القرار (التنفيذ): تعد هذه المرحلة تابعة للمراحل السابقة رغم ان القرار يكون قد صدر والتنفيذ ياتي لجعل القرار واقعي ملموس خاصة بعد ان يضمن متخذ القرار تعاون وتفاعل الجميع على تنفيذ القرار ، وهذا يتطلب دورا مهما من متخذ القرار لانجاح تنفيذ القرار مثل القيام باعمال التحفيز للعاملين . ان القرار في حد ذاته عديم القيمة ما لم يتم تنفيذه ، وكثيرا ما تنفق الوقت والجهد والمال من اجل الوصول الى قرار سليم منطقي ، ثم بعد هذا نبدد كل ذلك بسبب فشلنا في تنفيذه ، ولهذا بعد اختيار البديل الانسب لحل المشكلة المطروحة ، فان القرار او الحل يجب ان تكون له فاعلية في التنفيذ حتى يتحقق الهدف المنشود . ويعتقد بعض متخذي القرار ان دورهم ينتهي باختيارهم افضل بديل ولكن هذا الاعتقاد خاطى بطبيعة الحال لان القرار يتطلب تنفيذ تعاون الاخرين ومتابعة التنفيذ لتأكد من سلامة التنفيذ وفاعلية القرار وقد يتطلب الامر معرفة والمأم من لهم علاقة بالتنفيذ ، كما ان شعور العاملين بمشاركتهم في صنع القرار تساهم بشكل كبير في حسن تحويل البديل للعمل فعلا ومنتج.

6. المتبعة والملاحظة والمراقبة وتقييم القرار: في هذه الخطوة يجب قياس مدى التقدم في تنفيذ القرار من حيث الوقت والموارد الاخرى والاثار المترتبة على القرار مدى التزام بالجدول الزمني المعد للتنفيذ. وعند القياس تتم مقارنة النتائج بالجدول الزمني او الخطة الموضوعة للتنفيذ واذا كان القرار لا يساهم في حل المشكلة تراجع خطوات اتخاذ القرار السابقة مباشرة وهي اختيار البديل ووضعه موضع التنفيذ.² وهذا كله لمعرفة مدى جودة القرار ، وكلنا نتعلم من اخطائنا السابقة كي نطور قابيلتها للمستقبل . ولتحقيق ذلك يحتاج المدير ان يعرف ما يلي :³⁴

- هل حقق القرار الاهداف المتواخاة له ؟
- ان لم يتحقق ذلك ، فما هي الاسباب التي حالت دون ذلك ؟
 - خطأ في تشخيص وتحليل المشكلة ؛
 - خطأ في اختيار الحل البديل ؛

³³عدنان عواد الشوابكة ، مرجع سابق ، ص 237،238

³⁴باسم الحميري ، مرجع سابق ، ص 72 ، 73

- انحراف في التنفيذ ؛
- ضعف في تفهم وادراك خلفيات وطبيعة القرار من قبل الفريق المنفذ ادت الى الاخفاق ؛
- خطأ في التوقيت ؛
- ضعف القدرات الجهاز التنفيذي على تنفيذ القرارات ؛
- خطأ في التنسيق مع الجهات الاخرى ذات علاقة بالتنفيذ .
- هل يمكن تدارك الموقف الان بتعديل القرار ، او بالاحرى اصدار قرار جديد ؟ فقد يساعد القرار الجديد على تصحيح الموقف برمته ، او على الاقل انقاذ ما يمكن انقاذه.

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار

على الرغم من تعدد القرارات التي قد يتخذها متخذ القرار في اليوم الواحد فان العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات تزيد صعوبة و كلفة هذه العملية و اذا ما تداخلت هذه العوامل بقوة فانها تقود احيانا الى قرارات خاطئة (قرارات غير رشيدة) لهذا فان اتخاذ القرار و مهما كان بسيطا و ذا اثار و مدى محدودين فانه يستلزم من الادارة التفكير في عدد من العوامل مختلفة التأثير على القرار ، بعضها داخل التنظيم (عوامل داخلية) وبعضها خارج التنظيم (عوامل خارجية) وبعضها الاخر سلوكي او انساني ، بالاضافة الى عوامل كمية اخرى ترتبط بالتكلفة والعوائد المتوقعة .

اولا : العوامل الخارجية

وتتمثل هذه العوامل في الضغوط الخارجية القادمة من البيئة المحيطة التي تعمل في وسطها المؤسسة والتي تخضع لسيطرتها المؤسسة بل ان ادارة المؤسسة تخضع لضغوطها وتتمثل هذه العوامل فيما يلي :

- الظروف السياسية والاقتصادية والمالية السائدة في المجتمع ؛
- التطورات التقنية والتكنولوجية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الانشطة الاقتصادية ؛
- الظروف الانتاجية القطاعية مثل المنافسين والموردين والمستهلكين ؛
- العوامل التنظيمية الاجتماعية والاقتصادية مثل النقابات والتشريعات والقوانين الحكومية والراي العام والسياسة العامة للدولة وشروط الانتاج ؛
- درجة المنافسة التي تواجه المؤسسة في السوق .

كما يؤثر المجتمع بما يتضمنه من جمعيات مدنية ضاغطة على قرارات المسؤولين ، ويمكن ان تكون للعلاقات مع افراد الاسرة ، الجيران ، الحي ، العرش ، والمنطقة تائيؤا كبيرا على طبيعة القرار ، بالاضافة الى التأثير المشابه الذي يكون من خلال الضغوط الممارسة على المسؤولين الاداريين في المؤسسة عند المطالبة بحقوق بعض الافراد وتحقيق العدالة والقضاء على الفقر ورعاية مصالح الاطراف السابقة سواء في التوظيف او في

المنافع ، وقد تلجا الجمعيات المدنية الى دعم معارضة الحكومات الاجنبية ، ويصبح نتيجة لذلك المسؤول الاداري تحت طائلة الضغوط التي تمسه من جراء السعس الدؤوب لتوفيق بين الاهداف الاقتصادية والاهداف الاجتماعية للمؤسسة . اما الظروف السياسية فلها تاثيرها الخاص ، وذلك عندما يتم تعيين قادة جدد بقرارات رئاسية بعد تغير السلطة السياسية في البلاد ، فياتي هؤلاء المسؤولين وهم يحملون في طياتهم الكثير من الغموض والتحفز من جوانب عدة ، فقد يكون هذا التغيير الجديد فرصة ومتنفس لبعض المسؤولين لابراز قدراتهم ومهارتهم الابداعية ، بينما يضيق منه صدر البعض فيركبهم ويحول دون اتخاذ قرارات صحيحة او قد يجعلهم يحجمون عن اتخاذ القرارات نهائيا .³⁵

وعموما يمكن القول ان الضغوط الخارجية مهما تعددت وتباينت فانها تترك اثرها على متخذ القرار في المؤسسة ، الشيء الذي يحتم عليه البحث في كيفية التعامل مع باستغلال الايجابي منها ، ومحاولة علاج وتجنب السلبي الذي تكون نتائجه غير مرغوبة .

ثانيا : العوامل الداخلية

وتتمثل بالعوامل التنظيمية وخصائص المؤسسة وهي عوامل كثيرة نذكر منه اهمها :³⁶

• عدو وجود نظام للمعلومات داخل المؤسسة يفيد متخذ القرار بشكل جيد ؛

• عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الافراد والادارات والاقسام ؛

• درجة المركزية ، وحجم المؤسسة ودرجة انتشارها الجغرافي ؛

• درجة وضوح الاهداف الاساسية للمؤسسة ؛

• القرارات التي تصدر عن مستويات ادارية اخرى ؛

ويظهر تاثير هذه العوامل بنواحي متعددة ترتبط بما يلي :

○ بالظروف المحيطة بمتخذ القرار ؛

○ تاثير القرار على مجموعة الافراد في المؤسسة ؛

بالموارد المالية والبشرية والفنية المتاحة امام ادارة المؤسسة .

³⁵نواف كنعان ، القيادة الادارية ، دار الثقافة ، الاردن ، 2007 ، ص 396.

³⁶نواف كنعان ، مرجع سبق ذكره . ص 396.

ثالثا : عوامل الشخصية و النفسية

وهذه العوامل تشمل كل من له علاقة باتخاذ القرار بابتداءا بمتخذ القرار ومستشارية ومساعديه الذين يشاركونه في اتخاذ القرار ، وهذه العوامل تنقسم الى نوعين هما :

1. عوامل نفسية : اعطى هيربرت سايمون اهمية كبيرة للعوامل النفسية واثارها على عملية اتخاذ القرارات في المنظمات الادارية 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 .

فاذا افترضنا ان تأثير هذه العوامل النفسية كان ايجابيا سيرقى سلوك متخذ القرار الى درجة كبيرة من الموضوعية اما اذا كان تأثير العوامل النفسية سلبيا فستغلب على متخذ القرار الذاتية والخلل في تنظيم الامور 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 او ايجابا . والحالة النفسية السائدة بالمنظمة وليدة الاشراف والعلاقات الانسانية السائدة وروح التفاهم والحوافز المعمول بها اضافة الى قوة الارتباط بالتنظيم والولاء له ³⁷.

2. عوامل شخصية : تتعلق شخصية متخذ القرار ومقدراته وهناك الكثير منها التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات ، فالقرار يعتمد على الكثير من المميزات الفردية والشخصية للفرد التي تطورت معه قبل وصوله الى التنظيم ، وعليه تشكل عمليات اختيار الافراد وتدريبهم عوامل مهمة في نوعية القرارات المتخذة في التنظيم .

ان السلوك الشخصي يؤثر تأثيرا مباشرا في كفاية صنع القرار ، فكل مدير وله اسلوبه حتى ولو تساوت الكفايات والمهارات ويرى رايموند مكليود ان هناك ثلاثة ابعاد لاتاحة الفرصة للاختلافات الفردية من مدير لآخر وهذه الابعاد هي :

• اسلوبهم في الاحساس بالمشكلة ؛

• واسلوبهم في تجميع المعلومات ؛

• واسلوبهم في استخدام المعلومات .

³⁷ مراد خلاصي ، اتخاذ القرار في تسيير الموارد البشرية واستقرار الاطارات في العمل ، مذكرة ماجستير ، منشورة ، تخصص علم النفس التنظيمي وتسيير الموارد البشرية ، قسم علم النفس وعلوم التربية والارطوفونيا ، جامعة منتوري، قسنطينة ، 2006/2007 ، ص 64

وبالنسبة لاسلوب الاحساس بالمشكلة ينقسم المديرون لثلاث فئات اساسية وهي : متجنب للمشكلات وحلال للمشكلات وباحث عنها ، كما ان انماط السلوك تؤثر تأثيرا مباشرا على القرار ويتم تصنيف انماط سلوك المديرين في اربعة انماط وهي المجازفة ، الحذر ، التسرع ، التهور .

رابعا : عوامل اخرى

1. توقيت اتخاذ القرار : يشكل توقيت بروز المشكلة وتحديدها بدقة اهمية كبيرة لسير السليم لبقية مراحل صنع القرار وسرعة المعالجة لان الزمن لا ينتظر والقرار السليم قد لا يصلح بعد ساعة من التأخر. كما ان تحديد الوقت اللازم لجمع المعلومات ومعالجتها يتيح الفرصة لمتخذ القرار ان يدرس المشكلة بتاني للوصول الى الحل المناسب ، واللجوء الى دراسة المشكلة المماثلة اسرع لاختيار البديل المناسب وبالتالي اتخاذ القرار في الوقت المناسب له . من ناحية اخرى تبرز مشكلة القرارات العاجلة التي تواجه المؤسسة والتي تصدر قراراتها غالبا تحت ضغط الظروف المستجدة ، وهنا يستعين متخذ القرار بحنكته الادارية وخبرته وقوته على التنبؤ على سير الامور . رغم اهمية الفترة الزمنية التي يستغرقها صناعة القرار ، فان توقيت اصداره واخراجه للعلن ذا اهمية كبيرة ، وخصوصا اذا كان القرار يلغي قرار سابقا له ويحل محله وذلك لآخذ رأي من يصدر القرار بحقهم ومدى تاثرهم به .²

- عدد الافراد الذين يتأثرون بالقرار ودرجة هذا التأثير ؛
 - كلفة القرار العائد ، حيث تزداد اهمية القرار كلما كانت التكاليف الناشئة عنه او العائد المتوقع الحصول على نتيجة هذا القرار مرتفعا ؛
 - الوقت اللازم لاتخاذ ، فكلما ازدادت اهمية القرار احتاج الاداري الى وقت اطول ليكسب الخبرة والمعرفة بالعوامل المختلفة المثيرة على القرار .
3. المشاركة في اتخاذ القرارات : صانع القرار لن يكون بالضرورة منفده ، فرغم ان المدير في الغالب من يتخذ القرار يعتبر نتاج جهود مشتركة للمؤسسين والمعاونين وكثير من المختصين اثناء مراحل عملية صنع القرار . والمشاركة في اتخاذ وصنع القرارات مستمدة من نوع الاشراف السائدة بالمؤسسة ، فهناك من ينفرد بصنع القرار ومنهم من يفوض الاخرين بصنع القرارات واتخاذها . ويستمد نوع الاشراف بدوره من ثقافة المؤسسة واهدافها ونوعية نشاطها ، فاذا مثلا المؤسسة ذات طابع امني فمن الطبيعي ان يكون نوع الاشراف استبدادي اوتوقراطي . ولمشاركة المرؤوسين في صناعة القرارات مزايا وفوائد عديدة ، اذ يشعرهم ذلك باهميتهم داخل المؤسسة خصوصا اذا نجحت القرارات المصنوعة من طرفهم والمتخذة من طرف مديرهم في حل مشكل المؤسسة . وبالنسبة للمدير مشاركة مرؤوسيه في اتخاذ القرارات . اما في حالة الانفراد بالقرار ، فالمعارضة حادثة لا شك فيها ولو بطريقة غير مباشرة ونجاح القرار لن يفرح معاونين لذا يسعون لاجهاض تنفيذه .³⁸

³⁸ عبد الله ابراهيم الفقي ، نظم المعلومات المحسوبة ودعم اتخاذ القرارات ، دار الثقافة ، الاردن ، 2012 ، ص 121 ، 122 .

المبحث الثاني : اثر التدقيق الداخلي على سير عملية اتخاذ القرار

المطلب الاول : مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار

يتم المساهمة في عملية اتخاذ القرار من خلال الدورة التي تناولناها سابقا حسب كل مرحلة ، حيث ان المعلومة التي قد تم تاهيلها والتوصل اليها هي اما اكتشاف مشكل او تحديد مجموعة من البدائل او المساعد على اختيار افضلها ... الخ . هذا يعني ان هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار ، والتي سوف نتطرق الى كل خطوة بالتفصيل مع الوقوف على التدقيق الداخلي في كل مرحلة :³⁹

اولا : تحديد المشكلة

ان تحديد المشكلة يساعد على القيام بتحليلها الى عناصرها الرئيسية ليستدل من ذلك الحل المناسب لها ، والافتراض الاساسي عند تحديد المشكلة ان الحل متضمن في المشكلة ، وان التحليل العقلي الاستدلالي المنظم يساعد الى التوصل الى اكتشافه .

كما ان عملية اتخاذ قرار اصلها وجود مشكلة وبالتالي من اهم شيء يجب حدوثه حتى يكون هناك حاجة لصنع القرار بشأنها ، ولكن في نفس الوقت يجب التاكيد على اهمية الاهداف ، حيث ان هذه الاخيرة هي التي تحدد طبيع وحجم المشكلة ، ولا يمكن تحديد طبيعة القرار ، روتيني ام لا مبرمج او غير مبرمج ، من دون تحديد المشكلة ومعرفة حجمها وطبيعتها .

ان تحديد اي مشكلة داخل المؤسسة لا يمكن ان يتم الا بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي ، ومن ثم يمكن القول انه يجب ان تتم عملية فحص مستمر للوضع الداخلي والخارجي لكي يتم تحديد المشكلة ومن ثم معرفة هل ان هذه المشكلة تحتاج الى حل مبرمج او غير مبرمج . ثم يتم تتبع نتائج ومراقبة القرار المتخذ بشأن تلك المشكلة ، يمكن اعطاء مفهوم عام للمشكلة حتمية يتسنى تحديدها فهي 'عبارة عن موقف غامض في حاجة الى تفسير' .

مما سبق يمكن القول ان وجود مشكل يعني وجود خطريواجه المؤسسة ، عليها ان تتصرف تجاه هذا الخطر ، فتعتمد على الاقتراحات المقدمة في التقارير الناتجة عن عملية التدقيق الداخلي حول هذا المشكل (الخطر) ، ويمكن القول عرض الدور الذي تلعبه وذيفة التدقيق الداخلي للحد او مواجهة او تجنب (اتخاذ قرار) خطر هناك دور للتدقيق الداخلي في علمية اتخاذ القرار على جميع المستويات ، وهذا من خلال المساعدة في اكتشاف المساعدة المحيطة والمتواجدة في المؤسسة حتى يتسنى لها مواجهتها قبل التفاجي بها . بمعنى ان التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة في تحديد الاخطار التي من الممكن مواجهتها مهما كان نوعها او من اي جهة كانت من الخارج (المحيط) او الداخل ، كما انها تحدد طريقة التصرف مع كل خطر حسب نوعه . ويتركز وظيفة التدقيق الخارجي في المؤسسة لمواجهة خطر ما (مشكل ما) حسب درجة الاثر الذي يمكن ان يخلقه هذا الخطر من جهة ، وحسب احتمال وقوعه من جهة اخرى . ولقد جاء المدققين الداخليين الامركي

³⁹عبد الله ابراهيم الفقي مرجع سبق ذكره . ص 65 - 66

من خلال ابحاثه التي يقوم بها واهتماماته بالتدقيق الداخلي في المؤسسة بنموذج تحليلي لكثافة الدور الذي من الممكن ان يلعبه التدقيق الداخلي في مواجهة المخاطر المختلفة داخل المؤسسة⁴⁰. ويأتي الشكل كما يلي :

الشكل رقم (1-2) : نموذج تحليل كثافة (درجة التركيز) التدقيق الداخلي

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

المصدر : احمد نقاز : مقدم عبيرات ، المراجعة الداخلية كاداة فعالة في اتخاذ القرار ، مجلة الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، العدد الثاني، 2007، ص79.

من خلال هذا الشكل نلاحظ ان دور التدقيق الداخلي في مواجهة (تحديد واقتراح) الخطر في المؤسسة يزيد حسب عاملين اساسين هما درجة احتمال وقوع هذا الخطر ودرجة الاثر الذي يمكن ان يخلفه هذا الخطر اذا وقع ، فاذا كان هناك احتمال قوي لوقوعه مع اثر بالغ يمكن ان يخلفه فان دور المدقق الداخلي يكون كبيرا وهذا من خلال تكثيف (التفصيل والتركيز) مهمة التدقيق . يبدأ هذا الدور من اول خطوة والتي تتمثل في تشخيص هذا الخطر (المشكل) والكشف عليه ، ومن خلال الذي سبق نلاحظ مدى مساهمة التدقيق الداخلي في هذه المرحلة (تحديد المشكلة) من مراحل عملية اتخاذ القرار.

⁴⁰ احمد نقاز : مقدم عبيرات ، المراجعة الداخلية كاداة فعالة في اتخاذ القرار ، مجلة الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، العدد الثاني، 2007، ص79.

ثانيا : ايجاد البدائل

ان من العناصر الجوهرية لوجود القرار ان يكون هناك مشكلة تتطلب حلا معيناً ، وان يكون اكثر من حل ، اي حلول متعددة تطرح لنقاش ويتم دراسته وتقويمها حتى اختيار الحل الافضل الاكثر ملائمة ، لذا فان وجود مشكلة يقتضي تباين الاراء حولها ، ذلك لان المشكلة التي ليس لها سوى حل واحد لا تعد مشكلة ذاتها ، بل تصبح حقيقة لا بد التسليم بها ، ولكن من النادر ان توجد مشكلة ليس لها سوى حل واحد بل ان الغالب والاعم هو وجود عدة بدائل لكل مشكلة ولكل بديل منها مزايا وعيوب .

وتعد الحلول او البدائل مجموع من الوسائل والامكانيات المتاحة لمتخذ القرار ، والملائمة بدرجات متفاوتة فيما بينها لحل المشكلة محل القرار ، وهذه الحلول او البدائل لا تأتي من فراغ وانما هي نتيجة التمهيد والتحصيل والتحليل للمعلومات سواء جاءت تلك المعلومات عن طريق رسمي او غير رسمي ، فيضمن بذلك التدقيق الداخلي للتوريد السليم لهذه المعلومات ، وهذا من خلال طبيعة عمل التدقيق الداخلي وانظمة المعلومات ، فتحديد البدائل الممكنة لا يمكن ان يكون دون دراسة شاملة وتشخص مستمر للحالة الجديدة (المشكل) وما هي الوسائل والامكانيات المتاحة لحل مثل هذا المشكل داخل المؤسسة ، ومساهمة التدقيق الداخلي في ايجاد مجموعة البدائل يكون في شكل الاقتراحات المقدمة في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة.⁴¹

ثالثا : تقييم وتقويم البدائل

ان تقييم وتقويم البدائل من اهم المراحل التي يجب اعطاءها اهمية كبرى قبل صنع اي قرار ، ذلك لان تقييم البائل وتقويمها هو الذي سيحدد ما اذا كان سينجح ام لا في المستقبل ، بمعنى انه يتم تحديد ابعاد كل بديل (سلبياته وايجابياته) في حل ذلك المشكل ، لكي يتسنى اختيار البديل المناسب والذي سيعطي افضل النتائج باقل عواقب غير السليمة ، هذا في حد ذاته يشير الى اهمية وضرة الاهداف .

التي يجب مراعاتها عند اختيار بديل من البدائل المتاحة ، فالهدف الاخير لصانع القرار هو احداث تغيير ما في جذور المشكلة المطروحة ، فالحل الذي تم بعد تقويم البدائل يبرز اهمية دور الخبراء والمستشارين والمعاونين في عملية بحث ودراسة البدائل المطروحة . يبرز دور التدقيق الداخلي في هذه الخطوة في انها تعمل على تقديم واقتراح البدائل التي تراها مناسبة في التقرير النهائي وهذا بعد دراسة المشكل.⁴²

رابعا : اختيار البديل او الحل الافضل

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

⁴¹ احمد نقاز، مقدم عبيرات ، مرجع سابق ، ص 77،78.

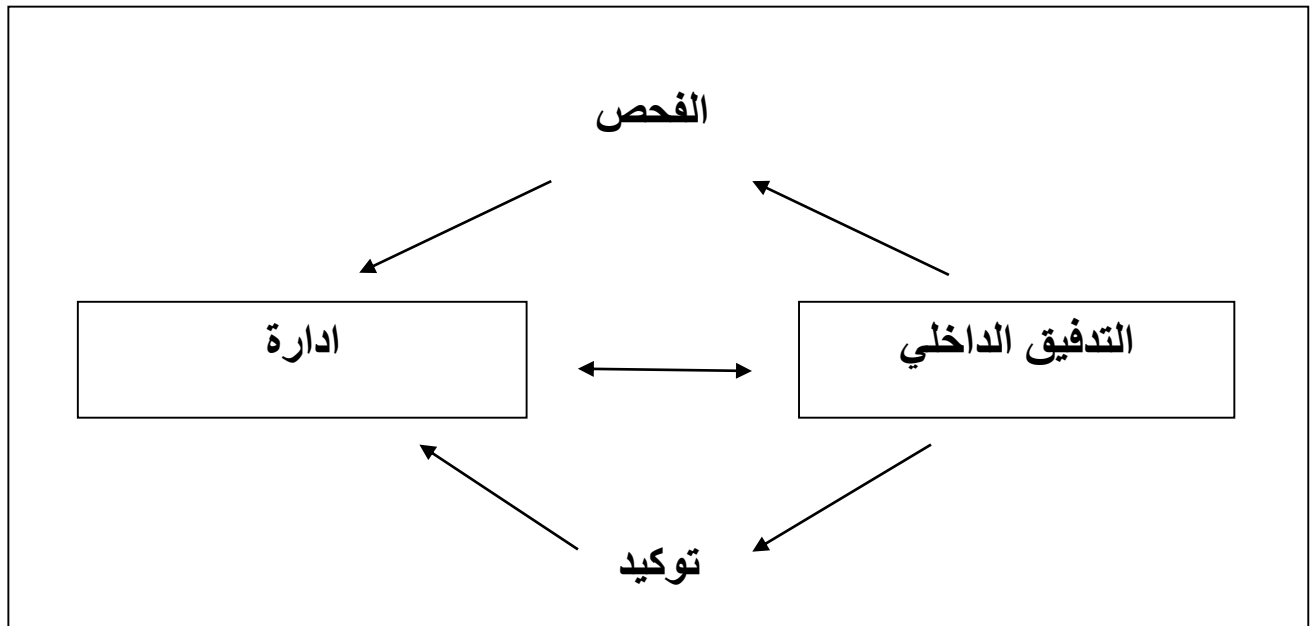
⁴² احمد نقاز ، مقدم عبيرات ، مرجع سابق ، ص 79 ، 80.

تعتبر هذه المرحلة ادق المراحل جميعا لان الاختيار يعني في حقيقة الامر حسم الموقف والوصول الى المحصلة النهائية للجهد المبذول في المراحل السابقة ، وهذا الامر يحتاج الى قدر كبير من الكفاءة والحنكة والخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الاختيار السليم ، تبقى افضلية حل من الحلول على البقية مسألة نسبية بين البدائل المتماثلة ، وتحكمها الاعتبارات السالفة الذكر في الخطوة السابقة الا انه مما يجب يذكره ان هناك اعتبارات اخرى سياسية واجتماعية واقتصادية قد تؤثر في اختيار البديل لحل المشكلة وخاصة فما يتعلق بالمشاكل العامة للبلد .

في هذه الخطوة يزيد دور التدقيق الداخلي في عملية اختيار البديل الافضل ، وهذا من خلال الاقناعات المستمرة على اقتراح البديل المقترح في التقرير هذا لانه تم دراسته من جميع النواحي ، وان متخذ القرار في العادة يستشير المدقق الداخلي حول البديل الذي يكون اكثر موضوعية وافضل حال حتى البدائل الاخرى التي تم اقتراحها من الجهات الاخرى غير التدقيق الداخلي .

فيكون بذلك التدقيق الداخلي رؤية يمكن اعتمادها في اختيار هذا البديل او غيره (الاكثر ملائمة) ويمكن ابراز هذا الدور من خلال الشكل التالي :

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



المصدر: احمد نفاذ: مقدم عيبرات ، المراجعة الداخلية كاداة فعالة في اتخاذ القرار ، مجلة الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، العدد الثاني ، 2007 ، ص 80.

مما سبق نستنتج انه من الصعوبة بمكان يتم التوصل الى البدائل المثلى لصنع القرارات ، وذلك لان صانع القرار لا يستطيع الالمام بكل البدائل ، ولا بالنتائج المترتبة على كل بديل من تلك البدائل ، يعني ذلك ان اختيار البديل مسألة نظرية بحثة في كل الحوال ، فيكون بذلك هدف متخذ القرار من العملية هو الاقتراب باقصى ما يمكن من الامثلية يعني البحث عن الافضلية ، لذا كان لزاما على على كتحخذ القرارات في المؤسسة

الرجوع في كل مرة الى ما يراه المدقق الداخلي حول مشكل ما ، على الاقل تعمل على توجيهه وبقناعة الى البديل الافضل.⁴³

خامسا : تنفيذ القرارات

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

- ان يكون القرار قابلا للتنفيذ بالامكانيات الموجودة اي يلقي القرار حماسا ومساندة وتأييدا من قبل الذين يقومون بتنفيذه ، ان يكون القرار واضح الاهداف التي يسعى الى تحقيقها ، ان يرفع القرار من معنويات العاملين على تنفيذه ومن لهم علاقة به ان خطوة تنفيذ القرار قد تكون اكثر المهمات استهلاكا للوقت ، وذلك يعود اساسا الى اثار ونتائج التنفيذ على المؤسسة ، وعليه فان القرار المحكم لن يكون ذا اهمية وجدوى ما لم يتضمن في طياته كيفية تنفيذه من الاساس .

ان نوعية القرار وامكانية تنفيذه دليل مبدئي على نجاح ذلك القرار ، ويمكن الحكم على جودة القرار او عدمها بناءا على المعايير الاتية :

1. قياس مدى اتفاق وانسجام ذلك القرار مع السياسات وممارسات المؤسسة ؛
2. توقيت القرار ؛
3. اعتماد وتجسيده لكمية المعلومات المثلى ؛
4. تأثير صانع القرار على القرار ذاته ، وتلخص طريقة التنفيذ الناجح للقرار على النحو التالي :

- عدم تعارض المصلحة ؛
- ايجابية عامل الخطر والمكافاة ؛
- كيفية ومدى فهم منفذ القرار والمسؤولين عن ايصال القرار للاخرين .

مما سبق يمكن القول بان القرار اذا لو يتم تنفيذه على الوجه المطلوب لا يتعدى كونه قرارا على ورق فقط ، لذا يجب تنفيذ ذلك القرار حتى يتسنى تحقيق الاهداف التي من اجلها تم صنعه والوصول اليه ، قد يكون القرار المتخذ جيدا هو الافضل ، الا ان الطريق التي نفذ بها كانت غير ملائمة ، مما يؤدي الى الحكم الاولي حول القرار المتخذ بانه غير جيد وان البديل الذي تم اختياره غير سليم ، بينما يعود عدم ملائمة هذه الى

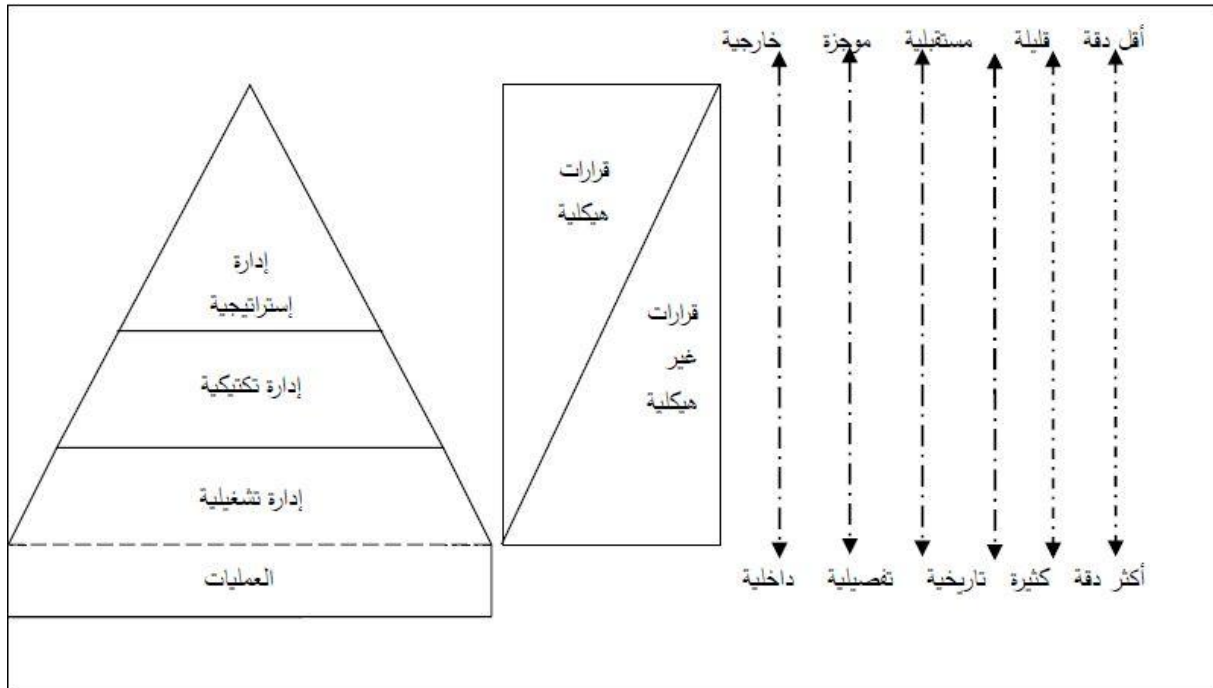
⁴³ احمد نقاز ، مقدم عبارات ، مرجع سابق ، ص 80.

الطريقة التي نفذ بها ، لذا يجب مراعاة الطريقة التي ينفذ بها هذا القرار و من الممكن ان يكون ذلك بمساعدة قسم التدقيق الداخلي وهذا بحكم طبيعة نشاطها وتعاملها مع جميع المستويات في المؤسسة.¹

سادسا : المتابعة والتقييم

ان المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل اليها ومقارنتها بالنتائج التي كان المرجو تحقيقها ، فاذا ما وجد انحراف وجب اجراء بعض التغييرات التي تكفل تحقيق التوازن ، ومن هنا تتضح مدى اهمية تحقيق الاهداف والتي بموجبها يتم تقييم مستوى الاداء ، وفي حالة عدم توافق النتائج المطلوبة ، يجب احداث تغييرات ربما في الحل الذي تم اختياره ، او في مراحل تنفيذه او حتى اعادة صياغة او تغيير الاهداف لو وجد انه من غير الممكن تحقيقها ، ففي هذه الحالة يجب اعادة صياغة نسق صنع القرار بالكامل وتصحيح مسارته حتى يتسنى تحقيق الاهداف المنشودة مسبقا . في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا لكون طبيعة عملها الرقابي ، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة ، ومن جهة اخرى وبحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع المراحل او الخطوات السابقة من تحديد للمشكلة ثم البدائل ثم اختيار البديل الافضل ...، من شأنه ان يجعل قسم التدقيق الداخلي او تسهر على التطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على التوريد المتواني للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة . نلاحظ من خلال كل هذه الخطوات ان للتدقيق الداخلي دور اساسي في كل خطوة ، الا انه يجب التفرقة بين المعلومات المختلفة والتي تستخدم من قبل مستويات مختلفة من الادارة ، حسب الطبيعة الهيكلية للقرار المتخذ ،⁴⁴ وهذا حسب الشكل التالي :

⁴⁴ احمد نفاذ ، مقدم عبيرات ، مرجع سابق ، ص 81، 82.



المصدر : احمد نقاز : مقدم عبيرات ، المراجعة الداخلية كاداة فعالة في اتخاذ القرار ، مجلة الاكاديمية العربية المفتوحة في الدمارك ، العدد الثاني ، 2007 ، ص 82

يتبين من الشكل السابق ان المستوى الاداري لمتخذ القرار ونوع القرار المتخذ يحددان خصائص المعلومات المطلوبة ، التي على دائرة التدقيق الداخلي مراعاتها اثناء اعداد تقاريرها حسب كل نوع فتحتاج الادارة الى معلومات ذات قيمة عالية لاستخدامها في التخطيط الاستراتيجي وللمساعدة على رؤية مستقبلية جيدة ، وقد لا تكون معنية بالوقت والدقة الكاملة ومن ثم تفصل تقارير ربع سنوية عن التقارير اليومية ، وهذا بوصف اغلبية القرارات المتخذة تكون هيكلية ، على عكس المستويات الاخرى .

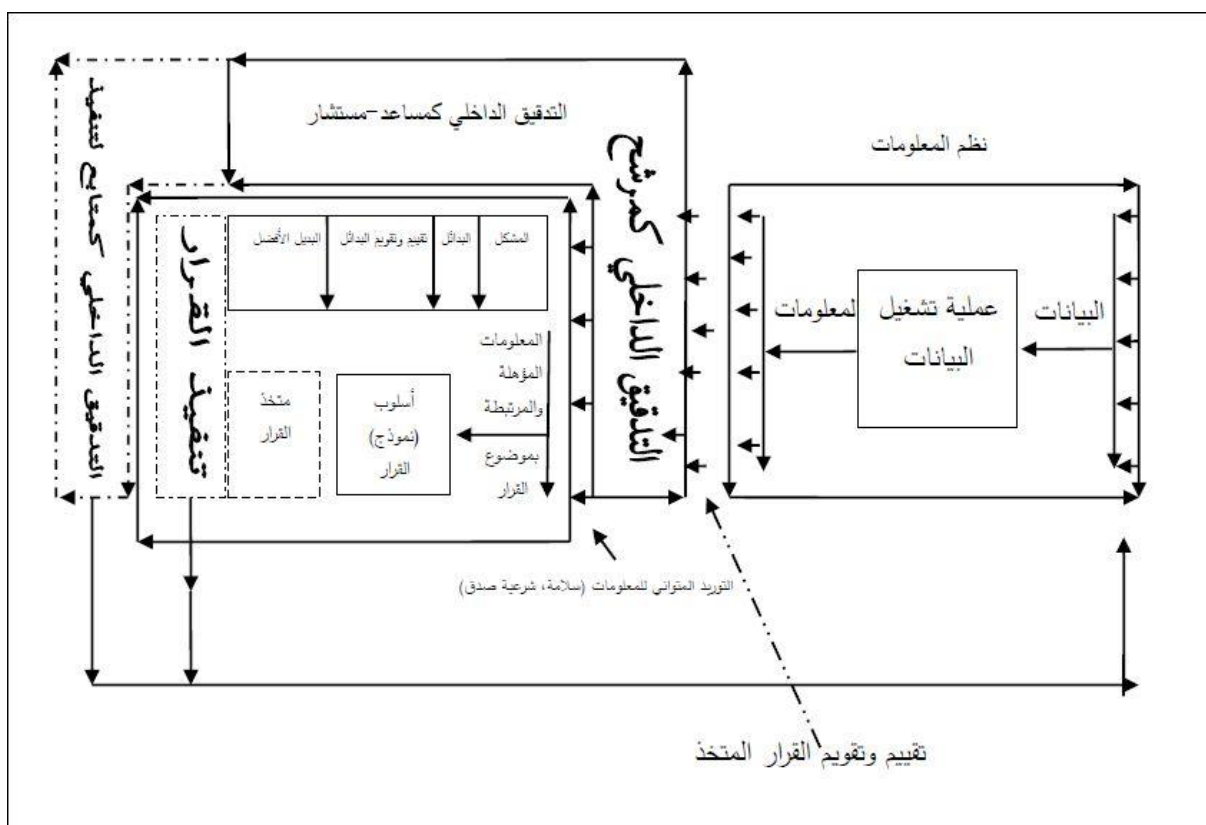
اما الادارة التشغيلية فتتخذ قرارات متعددة مع قصر الوقت المتاح امامها ، وبالتالي قد يحتاج الى تقارير معلومات يومية حتى تكون قادرة على التفاعل في توقيت مناسب مع التغيرات التي تطرا على الاحداث ، كما تحتاج الى معلومات دقيقة وفي توقيت مناسب ، وقد لا يعنهما كثيرا القيمة التنبؤية للمعلومات.

اما الادارة التكتيكية فانها عبارة عن واسطة بين الادارتين الاستراتيجية والتنفيذية ، اذ انها تساعد كل منهما على اتخاذ القرارات المناسبة ، فهي بذلك تهتم بجميع المعلومات بنفس القدر من المقدرة والتاهيل ولا تهمل اي من المواصفات⁴⁵.

اما اذا اردنا اقحام التدقيق الداخلي كمرشح للمعلومة ومؤهل لتكون في مرتبة المعلومة الادارية الصالحة لاتخاذ القرارات الادارية ، وكمساعدة او مستشار في عملية اتخاذ القرار يمكن ملاحظة ذلك من خلال الشكل التالي :

⁴⁵ احمد نقاز ، مقدم عبيرات ، مرجع سابق ، ص 81 ، 82.

الشكل رقم (2-4) : التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات



المصدر: احمد نقاز: مقدم عبيرات ، المراجعة الداخلية كاداة فعالة في اتخاذ القرار ، مجلة الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، العدد الثاني ، 2007 ، ص83.

من خلال هذا الشكل تظهر لنا الالية التي يتم بها توليد المعلومة المؤلة لاتخاذ القرار وهذا من خلال انتاجها من نظام المعلومات داخل المؤسسة ليتم ترشيحا ورفعها الى مستوى المعلومة الادارية الصالحة لاتخاذ القرار وهذا بمساهمة التدقيق الداخلي ، كما يظهر هذا الشكل الالية التي يتم استخدام المعلومة المؤهلة في عملية اتخاذ القرار وهذه الالية المتمثلة في الخطوات السابقة الذكر في عملية اتخاذ القرار ، بل يمتد الى تنفيذ ومتابعة للقرار المتخذ ، تبقى هذه الخطوات والليات المختلفة في اتخاذ القرار في شكلها العادي اي في الظروف العادية ، الا ان هناك امور اخرى يجب ان تاخذ بعين الاعتبار وهي مختلف العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة.⁴⁶

⁴⁶ احمد نقاز ، مقدم عبيرات ، مرجع سابق ، ص83.

المطلب الثاني : الخدمات والمعلومات التي يوفرها التدقيق الداخلي

بما ان التدقيق الداخلي يعتبر من الاجراءات الضرورية الواجب تطبيقها من اجل الحفاظ على حسن سير العمل حسب الاهداف المرجوة وضمن الحدود القانونية ومن اجل التاكيد من ان الموظفين والمدراء يقومون بواجباتهم ضمن الحدود المسموح بها وكما يمليه النظام الداخلي للمؤسسة هذا من ناحية .

ومن ناحية اخرى فان اجراء تدقيق العمليات يعتبر كخطوة اولية يجب اتباعها من قبل المؤسسات والشركات الملزمة باجراء تدقيق لحساباتها قبل وصول المدققين الخارجيين ، ذلك كون عملية التدقيق سوف تساعد على كشف اي قصور في نظام الرقابة الداخلي او اي مشاكل محاسبية قد تعثر عملية التدقيق الخارجي او تمنع المدقق الخارجي من منح المؤسسة رايًا مساندا لبياناتها المالية .¹ ومن بين الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للادارة :⁴⁷

1. خدمة التاكيد الموضوعي : في فحص موضوعي للدالة بفرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاية ادارة المخاطر والانظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالادارة .

2. الخدمات الاستشارية : وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدة تنظيمية داخل المؤسسة او خارجها ، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات ، والهدف منها اضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها .

وبالاضافة لهاتين الخدمتين هناك خدمات اخرى يقدمها التدقيق الداخلي وهي :³

- تزويد الادارة بالتوجيهات و النصائح المتعلقة بالاداء والنظام الداخلي ؛
- تقييم ما اذا كانت الاجراءات المتبعة تتفق مع سياسات المؤسسة ؛
- تقييم ما اذا كانت السياسات الموضوعية يتم اتباعها وتطبيقها في المؤسسة .

ولقد حددت معايير الاداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الامريكية ، هدف التدقيق الداخلي الرئيسي يتمثل في مساعدة جميع اعضاء المؤسسة على تادية مسؤولياتهم بفعالية ، وذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتوصيات والمعلومات التي تهم الانشطة التي يتم مراجعتها ، هذا بالاضافة الى ما يلي :

⁴⁷ بغداد راضية ، صبايحي نوال ، مداخلة بعنوان " دور التدقيق الداخلي في تفعيل ادارة المخاطر المصرفية " ، الملتقى الدولي حول : ادارة المخاطر وانعكاساتها على اقتصاديات دول العالم ، جامعة اكلي محمد اولحاج ، البويرة ، يومي : 12،13 ديسمبر 2012 ، ص4

• زيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط الاستراتيجيات وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ الاستراتيجيات .

• تقويم وتحسين فاعلية ادارة المخاطر ؛

• تقويم وتحسين فاعلية الرقابة ؛

تقويم وتحسين فاعلية عمليات توجيه أنشطة المؤسسة ومراقبتها

المطلب الثالث : صعوبات التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار:

تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة و في جميع المستويات الإدارية المختلفة إلا أن هذا الدور قد يكون محدودا أو منعدما بالرغم من الإجراءات العادية والسليمة للمراجعة الداخلية، و على ضوء العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار و التي قد تطرقنا إليها سابقا، يمكن أن نقف على عدة عوائق تؤثر على دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.

1-المركزية الشديدة و عدم التفويض:

نخص بالذكر هنا النمط الإداري الأوتوقراطي – الفردي – الذي يقوم المدير فيه باتخاذ قراراته دون الرجوع إلى المستويات الإدارية الأخرى، و يتدرج هذا النمط الأوتوقراطي في شدته بين نقطتين تمثل إحداهما السلوك الأوتوقراطي المتسلط أو المتحكم و تمثل النقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق، كما يتوسط هذين النقطتين سلوك يكاد يكون وسطا في شدته بين النمطين السابقين و هو السلوك الأوتوقراطي الصالح، و مهما تفرعت أنواع النمط الأوتوقراطي فقد بينت الدراسات العلمية أن متخذي القرار في ظل هذا النمط تتولد لديهم حالة من عدم الرغبة في تفويض الاختصاصات و الصلاحيات للقيادات في الصف الثاني من السلم الإداري، كما تتميز القرارات في هذا النمط بأنها تتأتى من الأعلى إلى الأسفل، وهي غير قابلة للمناقشة¹، و يكون عمل المراجعة الداخلية في ظل هذا الأسلوب مقتصر على التأكد من السير العادي للنشاط في جميع المستويات الإدارية، و لا يمكن للمراجعة الداخلية الطعن في القرارات المتخذة و لا تقييمها بالإضافة إلى أنه لا يتم الأخذ بأي اقتراح تبديهي في التقارير المختلفة، حيث يؤمن المسيرون في ظل هذا النمط بالدور التقليدي للمراجعة الداخلية و التمثل في المصادقة على ما هو ظاهر في القوائم المالية دون التدخل في شؤون التسيير و ما شابهها⁴⁸.

كما يجدر بالذكر أيضا أن النمط القيادي الديمقراطي لا يشكل دائما البيئة المثلى التي تسمح للتدقيق الداخلي بالتدخل في عملية اتخاذ القرار، وهذا ما أثبتته الباحثان " تانباوم و ماكجريجور " من خلال مجموعة من الدراسات حول درجة المشاركة في ظل النمط الديمقراطي حيث توصلا إلى مجموعة من النماذج نذكر منها:

أ- النموذج الأول:

⁴⁸د.نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، دار الثقافة، عمان، 2006 ص 109

هو نموذج المدير الذي يضع حدودا معينة و يطالب من رؤوسيه المشاركة في اتخاذ القرارات في تلك الحدود فقط.

ب - النموذج الثاني:

يقوم المدير بتقديم مشروع قرار - ورقة عمل - قابلة للتعديل أو حتى الإلغاء، و يتيح لرؤوسيه فرصة المشاركة في اتخاذ القرار من خلال استطلاع - المدير - لأرائهم و ردود فعلهم حول هذا القرار قبل أن يصبح نهائيا.

نلاحظ أن النموذجين السابقين يمثلان نمط ديمقراطي شكلي يقيد و يحدد دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.

2-ضغوط المديرين:

من خلال تناولنا للعوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات , رأينا كيف يتأثر متخذ القرار بعوامل و متغيرات نابذة من البيئة الداخلية و الخارجية للمؤسسة , وقد أثبتت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين في المؤسسات المختلفة أيا كان نوعها , نشاطها أو حجمها , يتعرضون لضغوط عديدة تؤثر بشكل أو بآخر على مردوديتهم في اتخاذ القرارات السليمة , فبالرغم من أداء خلية المراجعة الداخلية لعملها على أحسن وجه و وفقا لجميع المتطلبات إلا أن مساهمتها في عملية اتخاذ القرارات تحت هذه الظروف سوف تكون محدودة أو حتى معدومة, و يمكن تقسيم هذه الضغوط إلى:

-الضغوط الداخلية .

-الضغوط الخارجية.

الضغوط الداخلية:

تنشأ الضغوط الداخلية في المؤسسة أو داخلها , وهي منتشرة أكثر في بلدان العالم الثالث و نجد منها:

أ -ضغوط الرؤساء:

إن المدير الذي لا يعرف حدود سلطته أو لا يخول السلطة الكافية من رؤسائه , غالبا ما يحجم عن اتخاذ القرارات الحاسمة , و هناك عدة أسباب تدعو المدير متخذ القرار للالتزام بسلطة رئيسه , فمن جهة يريد المدير إن يضمن الحصول على موافقة رئيسه على قراراته و من جهة أخرى فإن الرئيس عادة ما يستغل سلطته الواسع و خبرته الكبيرة لاقتراح حلول و تبريرها ثم فرضها على المدير بشكل أو بآخر , يضاف إلى ذلك أن بعض الرؤساء لا يميلون لتفويض سلطتهم لرؤوسهم⁴⁹.

ب - ضغوط التنظيمات غير الرسمية:

⁴⁹د.نواف كنعان . مرجع سبق ذكره ص 113

قد توجد في المؤسسة تجمعات غير رسمية تشكل مراكز قوى فعلية و مختلفة عن مراكز القوى الرسمية , تشكل ضغوطا على المدير متخذ القرار و تؤثر في توجيه قراراته أو تحد من فاعليتها , حيث كشفت بعض الدراسات أن أغلبية القيادات غير الرسمية في المؤسسات توجه أعضاء مجموعتها إلى معارضة قرارات المديرين أو حتى عدم تنفيذها , و هذا ما من شأنه أن يشكل عامل ضغط حقيقي على المدير متخذ القرار

ج -ضغوط داخلية أخرى:

انه يعتبر من الضغوط الداخلية ضيق الوقت لدى المدير أو اضطراره إلى اتخاذ قرارات تحت ظروف معينة , حيث لا تكون هناك فرصة كافية للحصول على المعلومات الوافية عن البدائل و دراستها , كما يعتبر من الضغوط الداخلية تلك الخاصة بإمكانيات المؤسسة المالية و مدى قدرتها على توفير السيولة اللازمة لمواجهة عملياتها الجارية , وتوفير الإمكانيات اللازمة سواء كانت عناصر بشرية أو مستلزمات مادية.

الضغوط الخارجية:

تتميز الضغوط الخارجية بأنها مفروضة على جميع المؤسسات مهما اختلف حجمها أو نشاطها , حيث من الصعب التخلص منها و من الأمثلة عن الضغوط الخارجية نجد:

أ -ضغوط الرأي العام:

تفرض ضغوط الرأي العام على المدير كونه عضوا في المجتمع و عليه أن يتعامل معه , و لذلك فان القرار الذي يكون فعالا في وقت أو في منطقة معينة قد لا يكون فعالا في وقت أو في منطقة أخرى , فقد تعارض مثلا بعض فئات الرأي العام قرارات قد تعود عليها بالأضرار و لو كانت هذه الأضرار بسيطة أو غير مباشرة , مثل القرارات الخاصة برفع أسعار بعض السلع أو الخدمات

ب - الضغوط الاقتصادية:

تتمثل الضغوط الاقتصادية في حالات التضخم و الانكماش أو التغير في نسب الفوائد , كذلك التذبذب في أسعار العملات و حالات العرض و الطلب المختلفة و غيرها من العوامل التي تؤثر تأثيرا مباشرا على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها كما تنعكس آثارها على القرارات فتحد من فاعليتها.

ج -ضغوط العلاقات الاجتماعية والشخصية للمدير خارج نطاق العمل:

أوضحت الدراسات التطبيقية إن العلاقات الشخصية للمدير خارج نطاق العمل تلعب دورا بارزا في توجيه قراراته , وخاصة في الدول النامية حيث تشكل هذه العلاقات جملة من الضغوطات التي تبرز بشكل واضح عند الإعلان عن وظائف شاغرة , إجراء حركة الترقيات أو التنقلات , التعاقد على الإنشاءات أو التوريدات و غيرها , عادة ما تكون هذه الضغوطات من أشخاص يستمدون الحق في الضغط من مراكز رسمية أو من هيئات لها طابع خاص كالنقابات المهنية و المالية , الهيئات الدينية أو التنظيمات الحزبية.

خاتمة الفصل :

تعتبر عملية اتخاذ القرار من اهم أنشطة المؤسسة لانها نقطة البدء بالنسبة لجميع الأنشطة الأخرى داخل المؤسسات وخارجها (البيئة الخارجية) ، لان الركيزة الأساسية لنجاح تسيير وادارة المؤسسة هو اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب ، وبما ان متخذ القرار يتعرض الى للضغوطات سواء من داخل او خارج المؤسسة في اتخاذ قراراته من هنا ظهر دور المدقق الداخلي في مساعدة متخذ القرار في اداء عمله ، حيث يساعد التدقيق الداخلي في ايجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة ، كما يساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية وكفاءة لهذه القرارات ، هذا الامر الذي جعل التدقيق الداخلي اداة مساعدة على دعم وتفعيل قراراتها ، اي وجود علاقة طردية بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات اذا توفرت المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي ، اصبح متخذو القرار في المؤسسة يعتبرون المدققين الداخليين مستشارين لهم يستشيرونهم باقتراحاتهم عليهم بالنسبة للطرق والاساليب والمناهج والبدائل الفعالة حسب كل قرار. فالتدقيق الداخلي يوفر نوع من المصداقية والموثوقية للبيانات والمعلومات التي يعتمد عليها متخذ القرار في عملية اتخاذ القرارات.

الفصل الثالث : دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتغذية الانعام ONAB

مقدمة الفصل :

بعد تطرقنا في الفصلين السابقين للجانب النظري، سنحاول خلال هذا الفصل القيام بدراسة تطبيقية من شأنها أن تساعدنا على تحديد وإبراز مدى مطابقة موضوع بحثنا للواقع المعيشي داخل المؤسسات الصناعية الجزائرية، هذا من خلال إسقاط دراستنا على عينة من هذه المؤسسات والمتمثلة في مؤسسة تغذية الأنعام بمستغانم حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين يتضمن الأول تقديم المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فيتضمن دراسة تطبيقية لعملية المراجعة الداخلية في مختلف الأقسام.

المبحث الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة

المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها.

الديوان الوطني القومي يعتبر من الوحدات الاثني والثلاثين المورثة عن المعهد الاستعماري الموزعة عبر الوطن. تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الاسبانية "makala" ورممت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام ب 4-4-1969 وهذا تحت اشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط انتاجي لأغذية النعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة.

مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الاصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قدر بـ7.000.000.000 دج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لا مركزي وسميت بـONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث ORAVIO و OREVI و ORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار وإفلاس فقررت ONAB دمجهم ليصبحوا شركة ومنظمة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمة برأس مال قدره 80 بالمائة والشركات الأخرى ساهمت بـ20% من رأس مال وهذا كله كان بتاريخ ماي 1998 وحولت:

ORAVIO إلى GAO وتقع في ناحية الغرب

OREVI إلى GAE وتقع ناحية الشرق

ORAC حولت إلى GAC وتقع هذه الأخرى في الوسط

وكل هذه النواحي تتعامل مع المديرية المركزية (الشركة القابضة: ONAB)

الوحدة UAB محل الدراسة هي مجمع تربية الدواجن للغرب GAO-ORAVIO والذي انشأ بـ19-1-1998 برأس مال قدره 7.000.000.000 دج وارتفع إلى 703.000.000.000 دج مقرها مستغانم وتوظيف حاليا 144 عامل.

يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج والبيع والمديرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر، مستغانم وتعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنها المسؤولة والمتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتج معين أو تغييره وهي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة ومعالجة أي طوارئ كما أنها تتحمل نتيجة السنة.

هذه الوحدة تنتمي الى الغرب وتضم سبع وحدات فرعية: وهران، مستغانم، تلمسان، سيدي بلعباس، تيارت، بشار، البيض وستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات والتعامل يكون مع بعضها البعض وهذا لسد حاجاتها الضرورية والتبادل المشترك للمواد الأولية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تعريف التنظيم: تعني كلمة التنظيم التجديد وهو يشكل الإطار الذي يجب أن تعمل المؤسسة ضمنه ويمكن تعيين الجهات المعنية به فيما يلي:

المدير العام والمساعدون: مهامهم وضع الأهداف والسياسات.

رؤساء الإدارة والمصالح: وظيفتهم تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بانجاز الأهداف والسياسات المسطرة.

الهيكل التنظيمي: هو مخطط يمثل مجموعة هياكل المؤسسة الموجودة بين مختلف المصالح كما انه وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يقوم بترتيب وضعية كل عامل في المؤسسة ويبين معظم المهام المؤداة من طرف المصالح والأشخاص فهو يلعب دورا هاما في المؤسسة ويمتاز بسرعة التنفيذ وبالبساطة والسهولة.

الهيكل الخاص بالوحدة: تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح ومراقب الميزانية وأمانة المدير وتتكون هذه الأخيرة إلى ستة دوائر وتتفرع بدورها إلى مصالح كما هو مبين الهيكل الآتي:

شكل رقم 1-3 الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: الدراسة النظرية للدوائر

دائرة تسيير المخازن: تحوي على مصلحتين هما:

أ- مصلحة الإنتاج التام والمواد الأولية:

مخازن المواد الأولية: تخزن في هذه الأخيرة جميع المواد التي تم شراؤها من طرف المؤسسة مثل: الذرى، القمح، الصوجا ... الخ وعند اقتراب نفاذ أو نفاذ هذه المواد تقوم مصلحة التخزين بإعداد طلب لشراء الكمية اللازمة وتقوم مصلحة التموين بشراء الكمية المطلوبة.

ملاحظة: لا يقل مخزون الأمان في هذه المؤسسة عن 1000 طن من الذرى و7000 طن من الصوجا.

مخازن المواد التامة: تخزن فيها المنتجات التامة المتمثلة في الأغذية للدواجن والأبقار وتقوم هذه المصلحة بإخراج المنتجات تامة الصنع بناء على طلب من المصلحة التجارية وهذا مع اعداد وصل الخروج وتسلم نسخة من لكل من مصلحة المحاسبة العامة ومحاسبة المواد ومصلحة التوزيع ومصلحة التخزين.

ب- مصلحة قطع الغيار:

تقوم هذه المصلحة بتخزين قطع الغيار بمستحقات المؤسسة وعند الحاجة إليها ترسل إذن طلب إلى المصلحة التجارية.

دائرة التموين والنقل: وتتفرع إلى ثلاث مصالح:

مصلحة التموين: ويقصد بها تغطية حاجات المؤسسة من المواد الأولية في حالة نقصها فيحضر طلب من رئيس المصلحة بشراء المادة اللازمة حيث يكون مقيدا هذا الطلب بالكمية والنوعية اللازمة من المادة المراد شراؤها.

مصلحة النقل: تتكلف هذه المصلحة بنقل المنتجات التامة إلى الزبائن في حين طلبوا ذلك ونقل المادة الأولية من الموردين.

مصلحة الصيانة: درها صيانة وسائل النقل والمحافظة عليها لاستخدامها أقصى مدة ممكنة.

- دائرة الاستغلال: تتكون من ثلاث مصالح وكل مصلحة مرتبطة بالآخرى:

مصلحة الإنتاج: تصنع في هذه المصلحة اغذية الانعام والدواجن حسب الكمية والنوعية المطلوبة من الزبائن.

○ كما كان نقص في المادة الأولية قامت المصلحة بإرسال طلب لمصلحة تسيير المخازن تعتن عن نقصها لتلي هذه المصلحة الأخيرة طلبها وتسدد حاجاتها بشرائها للمادة الأولية.

المصلحة التجارية:

وظيفتها بيع المنتجات التامة حيث تأخذ من الزبون الشيك وإذن طلب وتسلمه وصل السحب حيث يتوجه الزبون إلى مصلحة الإنتاج ويتم تسجيل كل المعلومات الخاصة بالزبون والنوع المراد شرائه مع الكمية ...

ثم بعدها يتوجه إلى مصلحة تسيير المخزون فتسلمه هذه الأخيرة وصل تسليم وإذن لإخراج المشتريات التي قام بشرائها ثم يعود الزبون إلى مصلحة التجارية ليسلمها وصل الإخراج وتعطيه بدورها الفتورة شرط أن تكون فيها كل المعلومات الخاصة بالمنتج المشتري وتقدم منها نسخة إلى المحاسبة العامة قصد تسجيلها. مصلحة الصيانة: يتم فيها صيانة تجهيزات الإنتاج والمحركات الكهربائية ... تقوم هذه المصلحة برفع تقارير شهرية إلى مصلحة المحاسبة تتضمن تكاليف الشراء لقطع الغيار وتكلفة اليد العاملة ومصاريف إدخال تغيرات على الآلات...

دائرة مراقبة النوعية: مهمتها التأكد من جودة المواد الألية الداخلة للمؤسسة والمنتجات التامة أثناء عملية الإنتاج وبعدها

الإدارة العامة: تحتوي على قسم الشؤون الاجتماعية وعلى مصلحتين هما: تسيير الموارد البشرية ومصلحة الخدمات أما وظيفتها فتتمثل في تسيير ملفات المستخدمين وتحضير سجلات الأجور والعلاوات والإنذارات وملفات التقاعد والضمان الإجتماعي وكذلك دفع الاشتراكات والمنح العائلية كما تقوم بتسجيل حوادث العمل والأمراض المهنية والعطل السنوية المستحقة.

دائرة المالية والمحاسبة: تتكون من ثلاث مصالح وهي:

مصلحة المحاسبة العامة: تشمل أقسام ثلاث:

قسم الموردين: يتم على مستوى هذا القسم استقبال فواتير الشراء من قبل المصالح المعنية للوحدة مثل مصلحة التموين وتكون مصحوبة بإذن الطلب وإذن الإستلام وتراقب هذه الوثائق من طرف رئيس المصلحة وبعد التأكد منها يمضيها وتسجل في اليومية الخاصة بالمشتريات ثم تسلم من هذه الوثائق نسخ إلى مصلحة المالية والميزانية أين تسدد فيه قيمة المبالغ.

قسم الزبائن: ترسل نسخ الفواتير مرفقة بإذن الإخراج وإذن الاستلام إلى مصلحة المحاسبة العامة من طرف المصلحة التجارية أين يقوم المحاسب بمراقبتها وتسجيلها في اليومية بالزبون وفي آخر المطاف تسلك إلى مصلحة المالية والميزانية للتحصيل.

قسم الأجرة: تقوم مصلحة الموارد البشرية كل شهر بوضع مذكرة الأجور الخاصة بالعمال التي تحول من مصلحة المحاسبة العامة وتراجع من طرف المحاسب ثم تسجل على قسمين هما:

قسم خاص بالبنك: يستقبل شيكات الزبائن وتسجل في دفاتر الإيرادات والنفقات وتوجه إلى مصلحة التوزيع التي تقوم بتجميعه وبعد تسجيلها في دفتر النفقات والإيرادات وفي الأخير ترسل إلى البنك يكون هناك اتصال شهري بين المصلحة والبنك لاستخراج الكشف البنكي للمؤسسة لتأكد من صحة تسجيلاتها الدفترية.

قسم خاص بالصندوق: لا بد أن تحتوي على مبلغ احتياطي قدره 5000 دج وهذا لدفع أجور المترنين تسديد ثمن شراء الطوابع ويستعمل أيضا لشراء قطع الغيار التي لا يزيد سعرها عن 1500 دج ويجب ان تكون المديرية العامة على علم بالوضعية المالية أسبوعيا.

مصلحة محاسبة المادة: يقتصر عمل هذه الأخيرة حسب كلفة الشراء المادة الأولية وسعر التكلفة.

الأمن: من مهامه مراقبة المؤسسة والسهر على حماية الممتلكات العمومية من أي استهداف داخلي أو خارجي.

المبحث الثاني: فعالية التدقيق في تسير الوحدة

سوف نحاول من خلال هذه الدراسة الميدانية الوقوف ولو بجزء بسيط على واقع وحقيقة عملية التدقيق الداخلي للمؤسسة محل التريص والتي قمنا من خلالها بالإشراف شخصيا على مهمة تدقيق ومراجعة على مستوى وحدة تغذية الأنعام (UAB) مستغانم 2017/04/25 والذي من خلاله قمنا بفحص مجموعة من الوظائف العملياتية للوحدة.

المطلب الأول: مراجعة الإدارة والموارد البشرية

(1) الإدارة العامة والموارد البشرية:

على مستوى الإدارة العامة والموارد البشرية كان الفحص يشمل مجموعة من الدفاتر القانونية والسجلات الإجبارية والتي تتمثل في:

- دفتر الأجور: والموقوف في نهاية فيفري 2017
- دفتر الجرد
- سجل حركة المستخدمين
- سجل المستخدمين الأجانب
- سجل المراقبة التقنية والتركيبات والمعدات الصناعية
- سجل الوقاية العامة والأمن وطب العمل
- سجل حوادث العمل
- سجل الإنذار مفتشية العمل
- سجل العطل السنوية (والذي لوحظ فيه انعدام الإمضاءات بعض الأعوان المستفيدين من عطل سنوية)

إن المراجعات والمراقبات التي قمنا بها عن طريق عينات عشوائية لبعض الملفات الإدارية للمستخدمين سمحت لنا بالتأكد من أن الملفات الإدارية للمستخدمين سمحت لنا بالتأكد من أن الملفات المعاينة سليمة وصحيحة هذا من جهة.

كذلك فحص المتعلقة باقتطاعات على الأجور وكذلك الحسابات المتعلقة بمصاريف المهام لثلاثي الأول 2017، قوائم منح المردودية الفردية وكذا قوائم إمضاءات الحضور لا تسجل أي مخالفات أو تجاوزات غير قانونية.

2- إجراءات التسيير:

إجراءات جرد المخزونات والاستثمارات مطبقة بطريقة سليمة ولم تسجل بخصوصها أي ملاحظات أو احترازات في غياب صدور إجراءات المتعلقة بعملية الشراء من طرف المجمع، فإن الوحدة تعتمد على المشتريات الجارية بواسطة الطلبية البسيطة عندما يتعلق الأمر بالمشتريات التي تقل قيمتها عن 100000,00 دج إلى أن العملية تتم بطريقة مغايرة عندما يتعلق الأمر بقيمة مشتريات أكبر من 100000,00 دج .

حيث يتم إعداد دفتر الشروط بوضع تحت تصرف المكتتبين من أجل اختيار العرض أقل تكلفة (مناقصة) عملية الشراء لا يتم تنفيذها بعد مرافقة وتأشيرة القبول من طرف لجنة المشتريات المخولة قانونيا بالوحدة أما بالنسبة بما يتعلق بجانب الاستثمار فإن تراحم مدى كفاءة المديرية العامة لمجمع تربية الدواجن الغرب عملية تسيير الوقود على مستوى الوحدة المثبتة بواسطة الإرسالية رقم 2006 /GAO/DAL/134 المؤرخة في 12 فيفري 2006 وعليه وبعد الفحص والمراجعة الدقيقين فإنه لم نسجل في هذا المجال "إجراءات التسيير" أي تجاوزات أو مخالفات غير قانونية وعليه فإن إجراءات التسيير المنتهجة في الوحدة تتم بطريقة سليمة وفقا للقوانين المعمول بها.

3) الوثائق والمستندات الداخلية:

المؤسسة تتوفر على نظام داخلي بإضافة إلى ثقافية جماعية من طرف المديرية العامة (GAO) مع مختلف التعليمات والتوصيات جماعية وعليه لم نسجل أي احترازات في هذا الجانب أما فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي فإن هذا الأخير يحتاج إلى مراجعة وإعادة النظر وذلك بسبب خروج بعض العمال والموظفين إما على تقاعد أو خروج تطوعي وهذا تحت تأثير النشاط وقدرة الإنتاج مقارنة بطاقات الحقيقية للوحدة.

(4) الممتلكات:

بالنسبة لمصلحة التوثيق فلقد سجلنا أن سجل الجرد ممسوك بطريقة سليمة ومحدثة وكذلك الأمر بالنسبة لسجل الاستثمارات وبطاقات الجرد الخاصة بالمكاتب، عملية التدوين الجديدة وفق تعليمات محترمة.

(5) المؤونات والنقل:

أ) المؤونات: المستندات المتعلقة بالتسيير المستعملة في هذه المصلحة مطابقة للإجراءات بقوة شديدة خاصة التعليم رقم 96/DG/591 المؤرخة في 1996/10/22 من طرف المديرية العامة لديوان الوطني لتغذية الأنعام (ONAB) والتي تهدف إلى عقلنة تسيير المؤونات والمخزونات.

ولكن قمنا بتسجيل بعض التحفظات نلخصها على النحو التالي:

1- الدفاتر الموجودة على مستوى الجهاز والمتعلقة بعملية النقل واستقبال المواد الأولية ليست محينة وممسوكة بطريقة سيئة

2- الفوارق في أوزان الكميات المستقبلية من (CMV) بحيث دون معالجة إلى غاية اليوم التي تمت فيه المراجعة وعلى هذا الأساس فإن الاستقبالات الخاصة بـ 3 و 4 مارس 2016 سجلت فارق سلبي بـ 60 كلغ لكل منها والغير المسجلة والمصرحة في وصل الإستلام رقم 021696 ورقم 021700.

3- استقبالات الشعير تسجل فوارق في أوزانها غير مشروحة والتي يجب أن يتم تسويتها مع المورد.

4- غياب ختم المديرية على بطاقات الموردين

معالجة فوارق الأوزان المسجلة عند استقبال المواد الأولية مطابقة لعقد النقل المبرم بين المؤسسة والناقل والذي يلزم بتعويض الفارق بمقدار مرة ونصف عن قيمته.

عندما يتعدى الفارق 60 كغ يستدعى الناقل لتسديد مبلغ الفارق.

ب) النقل: الوحدة تحتوي على شاحنة من نوع SCANIA حجم 20 طن في حالة جيدة والتي تستعمل لنقل المنتجات التامة إلى مختلف مؤسسات تربية الدواجن، وجلب المواد الأولية إلى الوحدة.

المطلب الثاني:مراجعة الموارد المادية والمالية

(1) تسيير المخزونات:

أ) على مستوى تسيير المخزونات قمنا بتسجيل ما يلي:

* سجلات الخاصة بتهوئة الاستقبالات المواد الأولية ليست محينة.

* سجلات متابعة تسيير المخزونات ممسوكة بطريقة سيئة

* بعض المستندات والوثائق لا تتوفر على أختام مسير المخزونات، أمين المخزن ومسؤول محاسبة المواد وعليه قمنا بتقديم تعليمات صارمة إلى المسؤول المباشر من أجل تصحيح الأوضاع.

ب) على مستوى تسيير الوقود: يتم من طرف مصلحة النقل ومصلحة قطاع الغيار وهذا تطبيقا لإرسالية رقم 2006 /GAO/DAL/134 المؤرخة في 12 جوان 2006 وهنا أيضا قمنا بتسجيل غياب النظافة خاصة على مستوى مخزن قطاع الغيار.

(2) التسويق:

1- ملفات الزبائن:

إن فحص مختلف ملفات الزبائن قادنا إلى أن الإجراءات الخاصة بهذا غير محترمة حيث لا تولى أي أهمية للوثائق المكونة للملف وفي هذا الإطار قمنا بتسجيل عدم توفر بعض الوثائق كبطاقة الفلاح، السجل التجاري لبعض الملفات، بطاقة الجبائية.

2- بطاقة الزبون:

لقد سجلنا أن بطاقات الزبائن ليست صحيحة مقارنة مع الملف بالإعلام الآلي وعليه فإن عملية تحيينها إجبارية.

3-الفوترة: (المبيعات)

لقد سجلنا من خلال عملية الفحص والمراجعة أن جميع الفواتير المحررة في ثلاثي أول 2017 لا تحمل أي تجاوزات غير قانونية خاصة فيما يتعلق سعر البيع خارج الرسم والمطابق للإرسالية رقم GAO/DAL/455 2014 المؤرخة في 29 أوت 2012.

الفواتير المحررة تمت استنادا إلى وجود الوثائق التالية:

- وصل خروج المنتجات التامة

- وصل التحاليل

- وصل الميزان

- وصل الاستلام

- تذاكر الميزان

وعليه قد سجلنا غياب وصل الطلبيات من طرف الزبائن الخواص كما سجلنا أيضا غياب حالة التقارب لأرقام الأعمال التجارية مع المحاسبة منه والتي يجب القيام بها تماشيا مع حالة التقارب للحقوق (الدمم) في نهاية كل شهر.

3- الدمم (الحقوق)

إن فحص ملفات الحقوق على الزبائن والمغلقة بتاريخ 2017/03/31 تبرز أن الوحدة لا تقبل بالبيع على الأجل إلى الشركات التابعة للمجمع وللمربين الذي تم اختيارهم للعملية الثلاثية.

ففي هذا الإطار فإن وضعية الحقوق كانت على النحو التالي:

جدول رقم 3-1 ذمم تابع مجمع

النسبة	القيمة	إسم الزبون
54 %	505 587 591,64 دج	SPA MOSTAVI
03 %	31 371 155,19 دج	SPA HAVIP
16 %	146 785 262,11 دج	SPA SAO
01 %	5 826 510,09 دج	SPA DAHRAVIP
26 %	249 108 277,22 دج	SPA AVICAB
100 %	938 678 746,26 دج	المجموع

خلال الثلاثي الأول 2016 فإن تغطية الحقوق لشركات التابعة للمجمع قدرت بـ

62 051 236,97 دج والتي تمثل 72% من مجموع التنزيلات الداخلية للثلاثي الأول والمقدرة بقيمة

إجبارية 86 886 992,70 دج.

باقي الذمم خارج المجمع بلغت 39 077 144,14 دج والتي تمثل ديون قديمة في طور التحصيل والمصنفة في الجدول التالي:

جدول رقم 2-3 ذمم خارج مجمع

اسم الزبون	القيمة (دج)
Universsite mosta	16624,24
Benalia ghanem	7430,18
Toula miloud	2956875,80
Merabet mohamed	1359435,43
Benyagoub aek	516726,54
Eurl ferme si mourad	411558,03
Giplait mosta	21571,86
Ferme pilote si farid	1964047,10
Gaham abdellah	1523718,96
Sarl enarou avi	29664036,42
Mekid miloud	222995,28
Ammour abdellah	66885,70
Ouadah benouda	35203,00
Dahini cheikh	87526,43
Attachi cheikh	72899,37
المجموع	39077114,14

قيمة الحقوق مطابقة عند مقارنتها مع مصلحة الميزانية.

4) المالية والمحاسبة:

في هذا القسم أو الجزء من التسيير وخلال مهمة المراقبة والمراجعة التي نقوم بها فلقد سجلنا من خلال كملنا ما يلي:

1) كل العمليات التي تمت تسويتها بواسطة البنك خلال الثلاثي الأول 2017 مدعومة بالوثائق المبررة بما فيها نسخة مطابقة للأصل عن الشيك.

2) حالة التقارب البنكي موقوفة بتاريخ 2017/03/31

3) التسجيلات المحاسبية ممسوكة إلى غاية 2017/03/31 بدون إعادة ترصيد (افتتاح) ميزانية السنة المالية 2016 .

4) دفتر اليومية العامة موقوف بتاريخ 2016./12/31

5) ميزان المراجعة الخاص بالزبائن للثلاثي الأول 2017 يبرز أرصدة غير طبيعية دائنة متعلقة ببعض الزبائن لدى يجب تطبيق رقابة صارمة من أجل تسهيل تحليل الحسابات وتهيئتها ووضعها في طور التسوية.

6) بالنسبة للصندوق سجلنا من خلال الثلاثي الأول 2017 تعبئة بقيمة 15 000,00 دج في المقابل ذلك بلغت المصاريف 8 890,00 دج أي أن رصيد الصندوق موجب بقيمة 6 110,00 دج والذي نفضله حسب النقود على النحو التالي

* ورقة نقدية ذات 1000 دج 6 أوراق ←

* قطعة نقدية فئة 100 دج ← 1 قطعة

* قطعة نقدية فئة 10 دج ← 1 قطعة

خاتمة الفصل:

تعتبر الشركة الوطنية وحدة تغذية الأنعام التابعة لمجمع تربية دواجن الغرب من أهم الوحدات بالمجمع فوجود نظام الرقابة الداخلية فعال بالوحدة يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها كما تعتبر المراجعة الداخلية أهم الأدوات الداخلية بالنسبة للوحدة والتي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وفعالته وذلك بتقييمه وتحديد مدى كفاءته فبالنسبة للمهمة التي قمنا بها على مستوى الوحدة وذلك بإتباع المراحل المنهجية للمراجعة الداخلية في تقييمنا النهائي والأخير والذي سجلنا فيه مجموعة من النقائص أهمها:

(1) غياب وصف كتابي لمهام وأعمال الموظفين

(2) الإهمال الكبير في تسجيل وتوثيق العمليات المنجزة حين وقوعها أو تنفيذها هذا ما جعلنا نقف أمام اختلاف كبير في الأرقام لهذا نوصي بضرورة تحسين العمليات وتسجيلها في دفاترها الخاصة بها.

(3) الإهمال الكبير لملفات الزبائن من جهة وكذا عدم توفر بطاقة خاصة بوضعية الزبائن لهذا ننصح باستحداث حالة تقارب لوضعية الزبائن في نهاية كل شهر أو ثلاثي على الأكثر

الخاتمة:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقاءها واستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير.

هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد وتقسيم بناء لمختلف الوظائف وحديد للمؤسسات، وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية وأدوات رقابة ملائمة.

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بالتدقيق الداخلي حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كونها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعية من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي للكفاءات من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخداماتها.

كما تناولنا معايير التدقيق الداخلي وبالضبط المعيار الثاني ، فمن خلال هذا التقييم يحدد إطار المراجعة ونطاق الفحص ومدى ونوع الإجراءات التي يجب عليه إتباعها، وكذلك طبيعة ومدى عمل أدلة المراجعة الواجب جمعها. ويعتمد المراجع الداخلي على هذا التقييم وذلك بهدف إعطاء التوصيات اللازمة والخاصة بتحسين هذا النظام وتطويره إذا لزم الأمر ذلك

وتظهر أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات لما لها من تأثير مباشر على الية اتخاذ القرار وأداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام وأخيرا كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

أما النتائج العامة المتوصل إليها فجاءت كما يلي:

-تتوقف درجة مساهمة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية المراجعة الداخلية كأداة تسيير فعالة تمثل احد أهم مصادر المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها والوثوق بها في عملية اتخاذ القرار.

-تعتبر المراجعة الداخلية بالإضافة إلى كونها إحدى أهم أنظمة الرقابة الداخلية، من بين الوسائل الأكثر فاعلية المستعملة في توجيه وترشيد عملية اتخاذ القرار لما توفره من دعم في كل خطوة من خطواته انطلاقاً من مرحلة تحديد المشكلة وصولاً إلى متابعة تنفيذ القرار، كما تزيد فاعلية هذه المساهمة إذا كان هناك تعاون وتكامل بين المراجع الخارجي ومصالحة المراجعة الداخلية في المؤسسة.

-قد تتعرض المراجعة الداخلية في المؤسسة رغم توفرها على جميع المقومات الأساسية إلى العديد من الضغوطات التي تحول دون مساهمتها الفعال في عملية اتخاذ القرار، سواء كانت ضغوط داخلية كالمركزية الشديدة أو خارجية مثل الضغوط الاقتصادية.

-تتبنى المؤسسات الجزائرية نظام المراجعة الداخلية منذ فترة قصيرة نسبياً إلا أن هذا النظام يسير نحو الأفضل يوماً بعد يوم.

أهم التوصيات المتوصل إليها تتلخص في النقاط التالية فيما يخص وظيفة التدقيق الداخلي بوحدة تغذية الأنعام التابعة للمجمع فيمكن إضافة التوصيات التالية:

العمل على تغيير نظرة المسؤولين على مستوى المؤسسة لدور التدقيق الداخلي وتبيان أهميتها ومنافعها لإتخاذ أنجع القرارات في الوقت المناسب.

استغلال الطاقة البشرية المتاحة بكيفية عقلانية مع العمل على تكوين المراجعين تكويناً يتوافق مع حاجيات مجمع والمخاطر المتعلقة به.

توحيد وتجميع وسائل الرقابة التي هي موزعة على مستوى مختلف أجزاء وفروع المجمع مع ربطها لهيكل مراجعة العمليات التي هي تابعة لنائب المدير من حيث المستوى الإداري ومدير مديرية مراجعة المجمع من حيث السلم الوظيفي.

خلق لجنة للمراجعة على مستوى مجلس الإدارة على طريقة أكبر المجمعيات الاقتصادية، وهذا بصدد التحسين ومتابعة مهمات المراجعة بالمجمع.

	اهداء
	تشكرات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
2	مقدمة عامة
	الفصل الأول: التدقيق الداخلي للمؤسسة
5	مقدمة
6	المبحث الأول: نظرة حول التدقيق في المؤسسة
6	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية
8	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق
13	المطلب الثالث: أهمية التدقيق في المؤسسة
18	المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي
18	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي واهميته
19	المطلب الثاني: اهداف التدقيق الداخلي ومراحل
21	المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي
24	المطلب الرابع: الضوابط الاساسية
29	خاتمة الفصل
	الفصل الثاني: التدقيق الداخلي واتخاذ القرار
31	مقدمة
32	المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار
32	المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرار
34	المطلب الثاني: اهمية عملية اتخاذ القرار ومراحل سيرها
39	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار
43	المبحث الثاني: اثر التدقيق الداخلي على سير عملية اتخاذ القرار
43	المطلب الأول: مساهمة التدقيق الداخلي على سير عملية اتخاذ القرار
51	المطلب الثاني: الخدمات و المعلومات التي يوفرها التدقيق الداخلي
52	المطلب الثالث: صعوبات التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار
55	خاتمة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام
57	مقدمة
58	المبحث الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة
58	المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها
59	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

61	المطلب الثالث: الدراسة النظرية للدوائر
64	المبحث الثاني: فعالية المراجعة في تسيير الوحدة
64	المطلب الأول: مراجعة الإدارة والموارد البشرية
67	المطلب الثاني: مراجعة الموارد المادية والمالية
71	خاتمة الفصل
72	خاتمة عامة
	قائمة المصادر والمراجع

قائمة الجداول

رقم الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
11	مقارنة بين مراجعة الداخلية والمراجعة الداخلية	1-1
17	تطور اهداف ومدى الفحص واهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع	2-1
68	ذمم تابع للمجمع	1-3
69	ذمم خارج المجمع	2-3

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	بيان الشكل	رقم الشكل
44	نموذج تحليل كثافة التدقيق الداخلي	1-2
46	التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والادارة	2-2
49	طبيعة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار حسب المستويات الادارية	3-2
50	التدقيق الداخلي واتخاذ القرار	4-2
60	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	1-3

قائمة المصادر والمراجع

- المراجع باللغة العربية

- د.عبد الفتاح الصحن، د.أحمد نور، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989
- عمر صخري، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، الطبعة الثانية، 1993
- محمد بونوراة خزار ، مبادئ الاحصاء ، منشورات جامعية باتنة ، الجزائر، 1996
- د.محمد السيد السرايا، د.عبد الفتاح الصحن، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998
- ناصر دادي عدون ، 'اقتصاد مؤسسة ، دارالمحمدية العامة ، الجزائر، الطبعة الأولى ، 1998
- عدنان عواد الشوابكة ، دور نظم و تكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الادارية ، دار اليازوري ، الاردن ، 2001
- د.فتحي رزق السوافري، د.سمير كامل محمد، د.محمود مراد مصطفى، الانجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002
- الصبان، م، س : نظرية المراجعة وآلية التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 .
- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدية، 2003
- لهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مشروع معايير المراجعة الداخلية و قواعد السلوك المهني، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، جانفي 2004
- داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، الناشر اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان 2004
- درحمون هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات لتسيير و مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص نقود و مالية كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2005.

- د.نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، دار الثقافة، عمان، 2006
- لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 2006
- أحمد حلي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث : الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، .الأردن، 2006
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق : من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل، عمان، ، الأردن، 2006 .
- د.محمد التهامي طواهر، د.مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات :الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
- كاسر نصر منصور ، الاساليب الكمية في اتخاذ القرارات الادارية ، دارالحامد ، الاردن ، 2006
- مراد خلاصي ، اتخاذ القرار في تسيير الموارد البشرية واستقرار الاطارات في العمل ، مذكرة ماجستير، منشورة ، تخصص علم النفس التنظيمي وتسيير الموارد البشرية ، قسم علم النفس وعلوم التربية والارطوفونيا ، جامعة منتوري، قسنطينة ، 2006/2007
- احمد نقاز: مقدم عبارات ، المراجعة الداخلية كاداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، العدد الثاني، 2007
- نواف كنعان ، القيادة الادارية ، دار الثقافة ، الاردن ، 2007 ، ص 396.
- وليد اسماعيل السيفو ، عبد الحافظ قدور بالعربي ، سعد خضير عباس الرهيني ، الاقتصاد الاداري مدخل الكمي في استراتيجية اتخاذ القرار، دار الاهلية ، الاردن ، 2007.
- احمد ماهر ، اتخاذ القرار ما بين العلم والابتكار، الدار الجامعية ، مصر ، 2007 .
- مؤيد الفضل ، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الادارية المثلى ، دار البازوري ، الاردن ، 2010.
- باسم الحميري ، مهارات ادارية ، دار الحامد ، الاردن ، 2010 .
- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011
- عبد اللاه ابراهيم الفقي ، نظم المعلومات المحسوبة ودعم اتخاذ القرارات ، دار الثقافة ، الاردن ، 2012

- بـغـدود راضية ، صبايجي نوال ، مداخلـة بعنوان " دور التدقيق الداخلي في تفعيل ادارة المخاطر المصرفية " ، الملتقى الدولي حول : ادارة المخاطر وانعكاساتها على اقتصاديات دول العالم ، جامعة اكلي محمد اولحاج ، البويرة ، يومي : 12،13 ديسمبر 2012

المواقع الإلكترونية:

- <http://WWW.ALMAANY.COM/AR/DICT/AR-AR/%D9%82%D8%B1%A7%D8%B1/> ; 10/05/2015 ; 03 :38

المراجع باللغة الفرنسية:

Howard stettler. Audit principes et méthodes générale, **paris publi union, 1974**

LASARY , comptabilité analytique , Imprimere Es- Salem , Alger , 2001

Institut français des auditeurs et contrôleurs internes, audit internequalité