



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة  
دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" مستغانم

تحت إشراف الأستاذ

مقدمة من طرف الطالب :

معرفية الطيب

معرفية بلعربي

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن زيدان ياسين	أستاذ محاضراً	مستغانم
مشرفا	معرفية الطيب	أستاذ محاضر	مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ محاضراً	مستغانم





جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة  
دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" مستغانم

تحت إشراف الأستاذ

مقدمة من طرف الطالب :

معارفية الطيب

معارفية بلعربي

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن زيدان ياسين	أستاذ محاضراً	مستغانم
مقررا	معارفية الطيب	أستاذ محاضر	مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ محاضراً	مستغانم

السنة الجامعية : 2020/2019

# إهداء

وقف العقل و اليد حائرين في من أخص بالذكر و أهديهم عملي المتواضع هذا إلى أن سال الحبر و  
قويت يدي على حمل قلبي لأهدي ثمرة جهدي إلى من أمدتني بقلبيها و جوارحها و عطفت علي بحنانها و  
أعانتني بدعائها و أنستني في السراء و الضراء إلى شمس حياتي و مصدر سعادتي إلى الحبيبة الغالية  
"أمي" حفظها الله تعالى و أطال في عمرها . إلى الذي حملني و دفعني للنهوض و إلى من كان سببا في  
و جودي "والدي العزيز" حفظه الله و أطال في عمره .

إلى أحبائي إخوتي و إلى كل العائلة الكريمة ...

إلى الذي يفرح لفرحي و يحزن لحزني مهما قلت فيه لن أوفيه.....

و إلى كل زملائي الطلبة ...

إلى كل من أعرفهم من قريب أو من بعيد حملهم قلبي و لم يذكرهم قلبي إلى كل دفعة. 2020 /2019

بالأخص "تدقيق مالي ومحاسبي"

# شكر وتقدير

نحمد الله العلي العظيم الذي وفقنا بإتمام هذا العمل المتواضع و نصلي و نسلم على رسولنا و حبيبنا

محمد عليه أفضل الصلوات و السلام . فهو من قال :

" من سلك طريقا يلتمس له سهل الله له طريقا إلى الجنة".

نتقدم بأسمى عبارات الشكر و العرفان إلى الأستاذ المؤطر السيد " معارفية الطيب " الذي قدم لنا

النصائح و الإرشادات حتى يكون عملنا في المستوى

كما نتوجه بالشكر إلى أساتذتنا من الطور الابتدائي إلى الجامعي .

... الشكر و العرفان لهم جميعا ...

و نرف عبارات الشكر إلى مدير مؤسسة سوناغاز ... و عمالها الذين سهلوا علينا المهمة و

أخص بالذكر " بن يمينة" ... بالإضافة إلى من ساعدنا على إتمام هذا العمل و تقديمه في أحسن

صورته "محمد نور الدين"

و إلى كل من كان سندا و عوننا لنا في هذا العمل المتواضع...

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	التشكر
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الأشكال
	فهرس الجداول
01	مقدمة عامة
07	الفصل الأول : عموميات حول التدقيق الداخلي
07	تمهيد الفصل
08	المبحث الأول : ماهية التدقيق الداخلي
08	المطلب الأول : مفهوم التدقيق الداخلي
12	المطلب الثاني : أهداف وأهمية التدقيق الداخلي
15	المطلب الثالث : أنواع التدقيق الداخلي
18	المبحث الثاني : هيكله ومسؤولية التدقيق الداخلي
18	المطلب الأول : الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي
20	المطلب الثاني : حقوق وواجبات المدقق الداخلي
21	المطلب الثالث : مقومات ومبادئ التدقيق الداخلي
25	المبحث الثالث : ضوابط التدقيق الداخلي
25	المطلب الأول : معايير الأداء المني للتدقيق الداخلي
33	المطلب الثاني : مراحل عملية التدقيق الداخلي
38	المطلب الثالث : وسائل التدقيق الداخلي
40	خلاصة الفصل
42	الفصل الثاني : مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات
42	تمهيد الفصل
43	المبحث الأول: ماهية اتخاذ القرار
43	المطلب الأول : مفهوم وأهمية اتخاذ القرار
46	المطلب الثاني : أهداف وخصائص اتخاذ القرار

48	المطلب الثالث : أنواع القرارات
51	المبحث الثاني : أساسيات اتخاذ القرار
51	المطلب الأول : عناصر اتخاذ القرار
52	المطلب الثاني : مراحل اتخاذ القرار
55	المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات أساليب
60	المبحث الثالث : علاقة اتخاذ القرار بوظيفة التدقيق الداخلي
60	المطلب الأول : أهمية تقارير المدقق الداخلي في اتخاذ القرارات
65	المطلب الثاني: أثر التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات
70	المطلب الثالث: صعوبات التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات
74	خلاصة الفصل
76	الفصل الثالث:دراسة حالة بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" وحدة مستغانم
76	تمهيد الفصل
77	المبحث الأول : تقديم المؤسسة
77	المطلب الأول : تعريف المؤسسة
82	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة
84	المطلب الثالث : مهام وأهداف المؤسسة
91	المبحث الثاني : تحليل بيانات الدراسة
91	المطلب الأول : الأدوات المستخدمة في الدراسة
91	المطلب الثاني : عرض وتحليل بيانات المقابلة
94	المبحث الثالث : عرض تقييمي للتدقيق الداخلي في المؤسسة
94	المطلب الأول : تقييم المدقق الداخلي في المؤسسة
95	المطلب الثاني : تقييم عملية اتخاذ القرار في المؤسسة .
96	خلاصة الفصل
98	خاتمة عامة
102	قائمة المراجع

# قائمة الجدوال والأشكال والملاحق

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
13	الشكل رقم (1-1) : أهداف التدقيق الداخلي .	01
17	الشكل رقم (1-2) : أنواع التدقيق الداخلي	02
45	الشكل رقم (2-1) يوضح مفهوم القرار فرق	03
54	الشكل (2-2) مراحل اتخاذ القرار	04
64	الشكل ( 3- 2 ) ورقة كشف وتحليل المشكل: (FRAP)	05
82	الشكل ( 3- 1 ) التنظيم الهيكلي للمؤسسة	06
83	الشكل ( 3-2 ) الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة	07

مقدمة عامة

تشهد المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن منافسة شديدة جدا، وإدخال أدوات مالية جديدة وظهور جهات مختصة لوضع المعايير وإدخال التغييرات والتحسينات في نوعية المعلومات، اهتمت أغلب المؤسسات باللجوء إلى أدوات رقابية تكون مستقلة عن الإدارة تساعد في القيام بوظائف المؤسسة بكفاءة وفعالية، وذلك من خلال التحقق من دقة التسجيلات المحاسبية ومطابقتها للعمليات والتأكد من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات المنتهجة، مما اضطرها إلى الاعتماد والبحث عن خلية داخلية تقوم بعملية التدقيق والتي تتمثل في التدقيق الداخلي .

فقد أصبح التدقيق الداخلي أمرا حتما في الإدارة العلمية والحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة، ولاطمئنان مجالس الإدارة علة سلامة العمل وحاجاتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات ورسم السياسة المستقبلية ومن بين أهم وسائل التدقيق الداخلي حيث ظهر هذا الأخير مع التطورات والتغيرات التي شهدتها الاقتصاد العالمي وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية ورؤوس أموالها وذلك ما أدى إلى انفصال الملكية عن التسيير وظهرت مخاوف أصحاب الأموال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة وذلك ما تطلب لجوء أصحاب الأموال إلى ما يسمى بالمدقق ليطمئن الملاك عن نتيجة الأموال المستثمرة ، ومن هذه أصبحت المؤسسة بحاجة ملحة إلى وظيفة التدقيق الداخلي التي تساعد تزويد مختلف الأطراف المعنية بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات على أسس معينة .

وبناء على ما سبق سنحاول من خلال محاولتنا الإجابة على الإشكالية التي تتمحور حول التساؤل الرئيسي التالي : كيف يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في مؤسسة نوزيع الكهرباء والغاز سونلغاز؟

انطلاقا من هذا التساؤل يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

\_ ماهية أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات ؟

\_ هل تعتمد المؤسسة على التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار ؟

\_ ماهية علاقة التدقيق الداخلي باتخاذ القرار ؟

فرضيات البحث :

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

\* للتدقيق الداخلي دور وأهمية كبيرة في اتخاذ القرار الملائم في المؤسسة .

\* يعتمد متخذ القرار على نتائج التدقيق الداخلي .

\* توجد علاقة إيجابية بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار .

أهمية البحث :

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

أهداف البحث :

✓ التعرف على مدى اعتماد المؤسسات الجزائرية على التدقيق الداخلي في تفعيل قراراتها .

✓ تحديد مدى فعالية المؤسسة في القرارات .

✓ محاولة إبراز أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة باعتباره أداة فعالة .

✓ التعرف على مدى تأثير المدقق الداخلي على القرارات المتخذة من طرف المسيرين .

✓ الإطلاع على جوانب النقص في ممارسة التدقيق الداخلي في المؤسسات، ومحاولة إبراز مدى التزام المؤسسات بالخطط السياسية ووسائل الرقابة الداخلية .

### أسباب اختيار الموضوع :

\_ حاجات المؤسسات الجزائرية للتدقيق الداخلي نتيجة الدور الفعال الذي يلعبه داخل المؤسسة.

\_ ارتباط موضوع البحث مع مجال التخصص (تدقيق محاسبي).

\_ إثراء المعرفة الذاتية حول الموضوع، نظرا لرغبتنا في التعرف على المحيط المهني والعمل في هذا المجال مستقبلا .

\_ محاولة تقديم فائدة علمية ومرجع علمي يستفيد منه ذوي الاختصاص .

### الدراسات السابقة :

1 - فاطمة بعوج : دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2015، تتمحور إشكالية الدراسة حول دور التدقيق في تفعيل اتخاذ القرار بمؤسسة الجزائرية للنسيج والتجهيز

SONITEX

حيث توصلت الباحثة إلى ضرورة استعانة المؤسسة بخلية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة من ناحية كأحد أحدث الأنظمة الرقابية وأكثرها ، ومن ناحية أخرى كمصدر موثوق به يسمح بالتزويد الدائم والمستمر للمعلومات ذات الجودة العالية التي لا يمكن الاستغناء عنها في عملية اتخاذ القرار.

2 - عبد الباقي مقدم : التدقيق الداخلي ودوره كأداة فعالة في تحسين اتخاذ القرار ، مذكرة لنيل شادة الماستر ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2016. تتمحور إشكالية الدراسة حول ما مدى مساهمة التدقيق

الداخلي في تحسين عملية اتخاذ القرار في مؤسسة مطاحن الواحات ، تقرت .حيث توصلت إلى أن التدقيق الداخلي ضروري في المؤسسات كونه أداة إدارية تابعة للإدارة العليا في المؤسسة .

#### حدود الدراسة :

الحدود المكانية : القيام بالدراسة بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" ، وحدة مستغانم و ذلك لمعالجة الإشكالية المطروحة .

الحدود الزمنية : تحدد الدراسة في السداسي الأول للسنة الجامعية 2020/2019 .

#### المنهج المتبع :

الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات اعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة .المنهج الوصفي التحليلي يستخدم لمعرفة أساسيات اتخاذ القرارات وكذا التدقيق الداخلي. وذلك من خلال التطرق إلى مختلف المفاهيم النظرية لتبيان الإطار النظري لكل من اتخاذ القرار والتدقيق الداخلي إلى جانب تحليل ورصد وتقييم مساهمة التقييم الداخلي في اتخاذ القرارات. كما تستعين الدراسة بأداة المقابلة للوصول إلى أهم النتائج، ومن ثم استخلاص أهم التوصيات وذلك بإسقاط الدراسة النظرية على :

#### صعوبات الدراسة :

- صعوبة وجود موضوع الدراسة في بعض المؤسسات .
- فكرة أسرار المؤسسة والحفاظ عليها، أدت إلى صعوبة الحصول على المعلومات .
- صعوبة الحصول على الكتب من المكتبة .
- قصر فترة الدراسة مقارنة بحجم الموضوع .

#### هيكل الدراسة :

انطلاق من الأهداف المرجوة من هذه الدراسة ، ولعلاج الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية ، ثم تقسيم البحث إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي كما يلي :

خصص الفصل الأول كإطار نظري للتدقيق الداخلي حيث قسمناه إلى ثلاث مباحث ، تضمن المبحث الأول ما هي التدقيق الداخلي وذلك من خلال تحديد مفهومه وأهدافه ومختلف أنواعه ، بينما عالج المبحث الثاني هيكله ومسؤولية التدقيق الداخلي ، وتطرقنا في المبحث الثالث إلى ضوابط التدقيق الداخلي والذي بينا معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي ووسائله .

بينما قدم الفصل الثاني بعنوان مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات وجاء تقسيمه على ثلاث مباحث ، يتناول المبحث الأول ما هي اتخاذ القرار فيما يعالج المبحث الثاني أساسيات اتخاذ القرارات فيما اعتنى المبحث الثالث علاقة اتخاذ القرار بوظيفة التدقيق الداخلي .

كما خصصنا الفصل الثالث للدراسة الميدانية وجاء بعنوان دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" وحدة مستغانم وتضمن ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول التعريف بمديرية توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" بينما عالج المبحث الثاني تحليل بيانات الدراسة ، فيما المبحث الثالث تعلق

عرض تقييمي للتدقيق الداخلي في المؤسسة.

# الفصل الأول

## عموميات حول التدقيق الداخلي

## تمهيد الفصل

تشهد وظيفة التدقيق الداخلي تطورا ملحوظا في مختلف المجالات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية عبر الزمن، نتيجة لكثافة نشاطات المؤسسة ودخولها في عمليات جد معقدة وذلك حتم عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بتطبيق مراقبة وفحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف إدارة أو المديرية العامة قصد تسيير المؤسسة ومراقبة الوسائل المادية والبشرية، وأصبحت وظيفة التدقيق الداخلي ركيزة أساسية داخل المؤسسة .

ولالإلمام بالموضوع بشكل واضح قسمنا الفصل إلى المباحث الموالية :

المبحث الأول : ماهية التدقيق الداخلي

المبحث الثاني : هيكلية ومسؤولية التدقيق الداخلي

المبحث الثالث : ضوابط التدقيق الداخلي

## المبحث الأول : ماهية التدقيق الداخلي

يعتمد المديرون والمستثمرون والدائنون فضلا عن الجهات التنظيمية المختلفة عن المعلومات في اتخاذ قراراتهم وحتى يتم اتخاذ قرارات سليمة وصائبة ومناسبة في الوقت المناسب يتعين أن يتركز على معلومات موثوقة منها وصادقة ، فأن التدقيق بمثابة صمام أمان في يد الإدارة فهو نشاط تقييبي لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن والمحافظة على الموارد المتاحة والتأكد من سلامة البيانات المالية .

## المطلب الأول : مفهوم التدقيق الداخلي

أولا : نشأة التدقيق .

ولد مفهوم التدقيق ما بين 1920 و 1940 في الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث كانت هناك حاجة ملحة لوجوده من أجل كفاءة وفعالية أكبر لنظام الرقابة الداخلية .

أدت الأزمة الاقتصادية سنة 1929 في الولايات المتحدة الأمريكية إلى قيام عدد من الشركات الكبرى بإحالة المديرين التنفيذيين الماليين إلى مدققين يقومون بأعمال مكاتب التدقيق وحققت من خلال القيام بذلك هدفين :

\_ تقليل مبلغ الفواتير التي تدفعا لمكاتب التدقيق ، حيث أن هذه المكاتب تقوم بمهام ثانوية لا تستحق حجم الكبير للأموال التي تأخذها خاصة في ظل تلك الأزمة ؛

\_ الاحتفاظ بالموظفين الذين لم ترغب في فصلهم ، والاستفادة من خبراتهم وتجاربهم السابقة من خلال توظيفهم في منصب جديد أكثر ملاءمة وأكبر فائدة ؛

وبعدما أطلق اسم المدقق على هؤلاء الموظفين التابعين للكيان، الذين يقومون بأعمال التدقيق ، ولتمييزهم عن العديد من مكاتب التدقيق ، أطلق عليهم اسم المدققين الداخليين ، وهكذا ظهر الاسم وليس

الوظيفة في حد ذاتها . وبمرور السنوات وتراجع أثار الأزمة العالمية ، توسع نطاق أنشطة المدققين الداخليين ، فلم يعد المدقق يكتفي بتحليل القوائم المحاسبية بل أصبح يهتم بكيفية إعدادها ومن ثم متابعتها والتنقيب عن الأخطاء بأكثر دقة ، وفي الأخير تم تعميق عمل المدقق والسهر على جودته ،

وأصبح العديد من المدققين الداخليين يتساءلون من نحن ؟ ماذا نفعل ؟ وغيرها من الأسئلة التي دفعت بهم إلى المبادرة في التشاور مع بعضهم البعض لوضع الأسس للوظيفة الجديدة من خلال استخلاص الصورة الكاملة لخبراتهم وتجاربهم السابقة ، وهذا كان أول عمل لهم هو تشكيل<sup>1</sup> مجموعة من المبادئ التي الوحدة للوظيفة التي حددها حديثا .

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، ولقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على ان حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات ، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة " والتي معناها يدل على استماع أو يستمع . audire " مشتقة كلمة يونانية " auditing التدقيق وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م. حيث تأسست كلية لتكوين الخبراء المحاسبين . إذ يجب على مزاوله مهنة التدقيق أن يكون عضو في هذه الكلية . ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة ، وقد كانت بريطانيا من الدول التي لكان لها فضل السبق في هذا التنظيم ، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة 1854م ، بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير 1773م . وبعد ذلك صدر قانون الشركات سنة 1862م والذي تنص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات ، فهذا القانون ساعد مهنة التدقيق على التقدم بعض الخطوات إلى الأمام حيث ساعد على انتشارها الاهتمام بها أكثر. ففي فرنسا ظهر في 1881م ، أما الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1882م (

<sup>1</sup> نسبية بولخرص ، دور نظام الرقابة الداخلي في تعزيز التدقيق الداخلي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة مالية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة أم البواقي، 2017، ص24. 26.

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (1916 م ) ، وألمانيا 1916 م ، وكندا 1902 م ، وأستراليا 1904 م ، وفنلندا سنة 1911 م ، أما في الشرق العربي فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال ، حيث بدأت مزاوله مهنة فيها دون تنظيم وظلت حرما مباحا سنة 1909 م عند صدور رقم (1) المنظم لمزاوله مهنة التدقيق ، ولقد أنشأت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية سنة 1953 م وكان الهدف الرئيسي لها محاولة تنظيم المهنة في مصر ، ثم تحولت الجمعية إلى نقابة سنة 1955 م ، وقد أصدرت هذه الأخيرة دستورا سنة 1958 م ينظم أعمال و سلوك آداب المهنة ، وواجبات وحقوق ومسؤوليات المحاسبين لها . كما كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة في فلسطين والعراق والأردن سنة 1919 م ، وقد ظل قانون الهندي مطبقا في فلسطين حتى سنة 1948 م أما العراق حتى 1958 م حيث استبدل بقانون الشركات العراقي وأصبحت مهنة التدقيق خاضعة لقانون ينظم الدخول في هذه المهنة . أما الأردن حتى صدور قانون الشركات المؤقت سنة 1962 م والذي أصبح دائما حيث صدر باسم قانون رقم(12) وذلك سنة 1964 م .أما في الكويت فقد ظل قانون الشركات الهندي لسنة 1913 م مطبقا فيها حتى سنة 1960 م عندما صدر قانون الشركات الكويتي والتي تضمن المزيد من أصول التدقيق المتطور أكثر من القانون الهندي ، وفي سنة 1962 م صدر قانون اخر نظم ممارسة مهنة التدقيق هناك .وأصبحت جميع الدول العربية تتمتع حاليا بتشريعات منظمة للمهنة وعلى رأسها المملكة العربية السعودية ، والإمارات العربية المتحدة ، وسلطنة عمان اليمن<sup>1</sup> وتونس والسودان ولسبيا والجزائر والمغرب الخ...

ثانيا : مفهوم التدقيق

تعريف التدقيق لغة : يعني إحكام ، ضبط ، بحث ، تدقيق.. إفراط في الدقة .

التدقيق الداخلي هو نشاط تقييبي مستقل ، يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى ، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة ، وهو نوع من الرقابة هدفه

خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل الأردن ، 2007 ، ص17 ، ص18 .<sup>1</sup>

فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى . وهذا النوع من التدقيق يتعامل أساسا مع الامور المحاسبية والمالية ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الامور ذات الطبيعة التشغيلية<sup>1</sup>.

التدقيق كما يلي : NAA تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية

التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والفرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق<sup>2</sup>.

وعرف منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل ، استنادا إلى معايير التقييم ، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم .

ومنه نستنتج أن التدقيق الداخلي يتصف ببعض الصفات نذكر منها :<sup>3</sup>

\* فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت .

\* أداة للتعبير عن رأي فني محايد حول صلاحيات الكشوفات المالية الختامية .

\* تختص وظيفة التدقيق الداخلي بمهمة تقييم وفحص جميع الأنشطة في المؤسسة .

\* التدقيق الداخلي وظيفته استشارية لاقتراح التحسينات اللازم إدخالها .

\* استقلالية التدقيق الداخلي تدل على موضوعية نتائج المدقق الداخلي مدى قبولها والاعتماد عليها .

<sup>2</sup> خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، 2006، ص35.

<sup>2</sup> أحمد صالح العميرات ، المراجعة الداخلية للإطار النظري والمحتوى السلوكي ، دار البشير للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1990، ص34.

<sup>3</sup> شرفي أحلام حسنية ، دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، التدقيق المحاسبي ، الجزائر ، جامعة مستغانم 2015م ، ص:05.

المطلب الثاني : أهداف وأهمية التدقيق الداخلي

أولاً : أهداف التدقيق الداخلي

ويمكن تلخيص أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي :

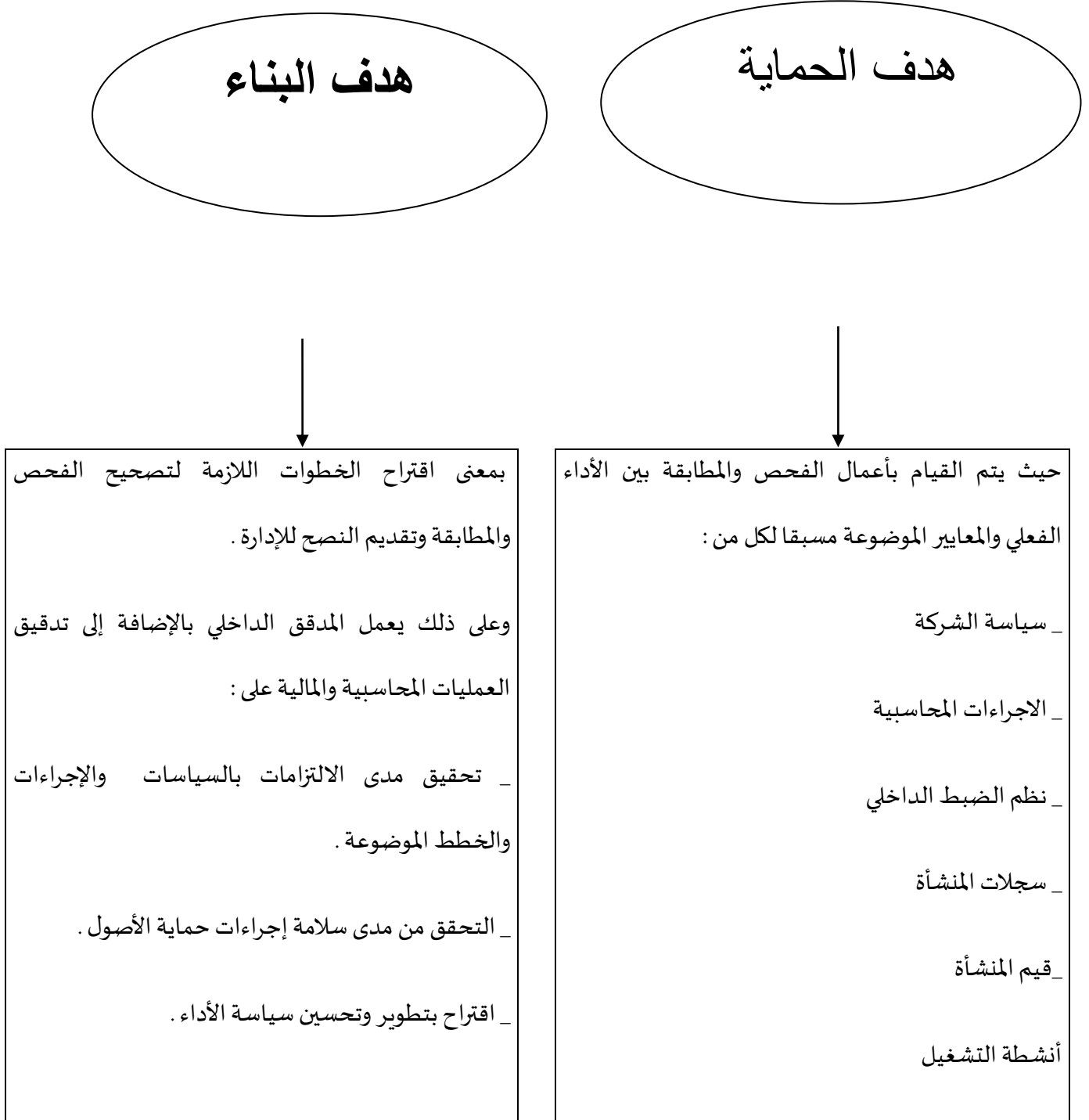
- 1\_ تأكد من دقة الأنظمة الرقابية وذلك من خلال تحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والمسائل الرقابية المصرح بها مختلف المستويات الإدارية .
- 2 \_ التحقق من مدى الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة .
- 3 \_ كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي ، وذلك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

---

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، شريفة علي حسن ، أسس المراجعة ( الأس العلمية والعملية ) الدار الجامعية ، مصر 2004 ، ص38، ص39.

وبصفة عامة يمكن تركيز أهداف التدقيق في :

الشكل رقم (1-1) : أهداف التدقيق الداخلي .



المصدر: عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السو افيرى، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدارالجامعية

الإسكندرية، مصر، 200، ص 209

## ثانيا : أهمية التدقيق الداخلي

اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة حيث أصبح لها دورا هاما في المؤسسات وذلك لما أثبتته من ضبط للمخالفات وانحرافات عن الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها ويمكن القول أن هذه الوظيفة تعتبر كصمام الأمان في الإدارة ويمكن وضعها بعيون وادان الإدارة .

ومن العوامل التي ساهمت في تطوير الاهتمام بالتدقيق الداخلي هي:

1\_ تطور حجم المؤسسات وتطورها جغرافيا على نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا

وكافة العاملين ؛

2\_ ظهور شركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية على معلومات لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات المالية والقوائم والحسابات الختامية المنشورة ؛

3\_ الاستقلال التنظيمي للإدارة ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال وتحمل المسؤوليات وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها ؛

4\_ حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لابد من سلامة (استعمال وتحمل المسؤوليات وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها)

نظام التدقيق الداخلي والرقابة الذي من شأنه التأمين علة الأموال وحمايتها .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عمارة مريم ، حامد نور الدين ، التدقيق الداخلي للثبتيات في المؤسسات الاقتصادية ، زهران للنشر ، الأردن ، 2016، ص22.

### المطلب الثالث : أنواع التدقيق الداخلي

يوجد هناك أربعة أنواع من التدقيق الداخلي والمتمثلة في :

#### 1\_ التدقيق المالي :

- يهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول . تخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي و المستندي والتي تقوم على :
- التأكد من أن الصرف يتمشى مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة المعمول بها .
- التأكد من سلامة إجراءات الصرف والتثبت من اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف وفي حدود صلاحيتها .
- المراجعة المستندية لعملية الصرف والتأكد من استكمال أصل مستند الصرف الأساسي كالفواتير والمخالصات والإيصالات والكشوف الأصلية.
- التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي لا ينفي وجود مراجعة مالية متخصصة قبل الصرف مسؤولية الإدارات والأقسام تجاه واجبات التدقيق الداخلي .

#### 2\_ التدقيق التشغيلي :

- يعرف التدقيق التشغيلي على أنه الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام المواد المادية والبشرية، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلف العمليات، ويجب أنه يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية .

3\_ تدقيق الالتزام :

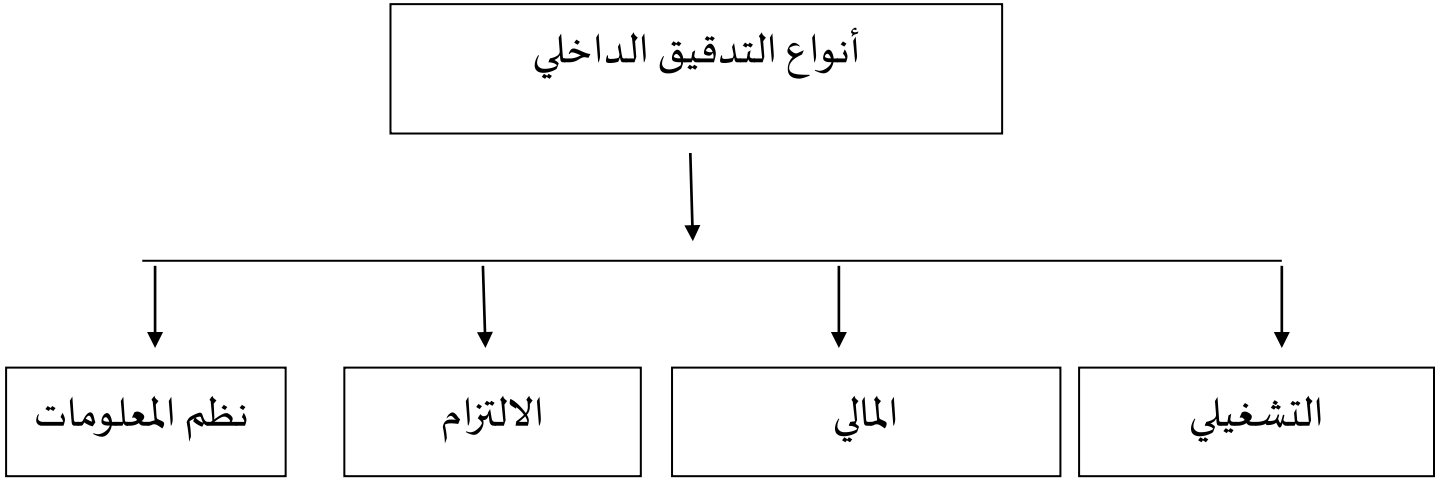
- يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعة في المؤسسة ، وتقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء :
- \* التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة .
  - \* الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة .
  - \* رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إداراتهم<sup>1</sup> .

4- تدقيق نظم المعلومات :

- يقصد بالتدقيق تكنولوجيا ( الالكتروني ) أو نظم المعلومات عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق لذا فإن التدقيق الالكتروني يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الأولى الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ص56، ص57.  
<sup>2</sup> فاطمة بعوج ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015.2014، ص30.

الشكل رقم (1-2) : أنواع التدقيق الداخلي



المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على المراجع

## المبحث الثاني : هيكل ومسؤولية التدقيق الداخلي

إن نجاح التدقيق الداخلي أو فشله في تحقيق أهدافه يتوقف على مقدار الدعم الذي يتلقاه من الإدارة العليا ، ولكي يقوم المدقق الداخلي بمهام ومسؤولياته بكفاءة، فمن الضروري أن يتاح له المجال والصلاحيات الكافية للقيام بدوره ومسؤولياته.

## المطلب الأول : الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي

يمثل قسم التدقيق الداخلي جزءا متما في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، وتقوم بأداء وظيفتها طبقا للسياسات الموضوعة من قبل الإدارة العليا، حيث أن أهداف قسم التدقيق الداخلي وصلاحيته ومسؤولياتهم اعتمادها من قبل الإدارة العليا .

وهناك العديد من العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وكذلك عند للقيام بعملية التنظيم الداخلي لقسم التدقيق الداخلي .

## 1-1 موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

إن قسم التدقيق الداخلي مستقل عن الإدارات التشغيلية ، ويتبع لأعلى سلطة في الهرم الإداري أي للإدارة العليا، إذ ستمد وقوته وسلطته منها، ويمكن موقعه من النظر إلى المؤسسة بعمق وشمولية أكبر، ويحقق له استقلالية أكبر نتيجة ابتعاده عن الإدارات التنفيذية أو التشغيلية. ويحقق تبعيته للإدارة العليا الهدف من وجوده ، ألا وهو مساعدة الإدارة العليا في الرقابة على أعمال المؤسسة .

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

\* أن يحدد موقعه عند المستوى الذي يؤكد دعم الإدارة العليا له؛

\* أن لا يقوم المدققين الداخليين بتأدية أي أعمال أو أنشطة تنفيذية وذلك لتجنب تعارض المصالح ؛

\* أن يكون مسؤول أمام جهة تتمتع بقدر من السلطة الكافية والتي تسمح بتدعيم استقلالية المدقق الداخلي وتتيح له مجالاً أوسع لتأدية أعماله .

\* ضرورة لأخذ بهذه الاعتبارات عند تحديد الموقع لتنظيمي لقسم التدقيق الداخلي ، حيث تعتبر هذه الاعتبارات من المقومات الأساسية التي تزيد من فعالية التدقيق الداخلي، والتأكيد على ضرورة دعم الإدارة العليا لهذا القسم وذلك من خلال عقد الدورات المهنية له والتي تزيد من دقة وفاعلية التدقيق الداخلي.<sup>1</sup>

## 1-2 الهيكل التنظيمي الداخلي لقسم التدقيق الداخلي :

يعتمد التنظيم الداخلي لقسم التدقيق الداخلي على عدة عوامل من بينها حجم المؤسسة ونوعها وطبيعة نشاطها وأهداف التدقيق الداخلي وإضافة إلى عدد لعاملين في قسم التدقيق الداخلي ومؤهلاتهم ، كما يجب أن يكون قسم التدقيق منظم وتحت إدارة شخص واحد على درجة عالية من التأهيل الفني والمهني، ومن المستحسن تقسيم التدقيق الداخلي إلى وحدات تدقيق مالية وتدقيق إداري، حيث تكون الحاجة إلى تخصص في بعض الأحيان أمراً ضرورياً.<sup>2</sup>

## المطلب الثاني : حقوق وواجبات المدقق الداخلي

<sup>1</sup> عثمان عبد اللطيف ، دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء داخل المؤسسة ،مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ، 2015/2014 جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، ص12،11.

إن الدور الهام الذي يلعبه المدقق الداخلي في تحقيق الشفافية المالية يجعل له حقوق يتمتع بها، وتقبله واجبات عليه القيام بها، وفيما يلي بيان لتلك الحقوق والواجبات:

### 1\_ حقوق المدقق الداخلي:

وتتمثل حقوق المدقق الداخلي في ما يلي :

- \* حق الاطلاع الكامل على كافة مستندات وسجلات المؤسسة ؛
- \* حق الوصول الكامل إلى الموارد البشرية للمؤسسة وأصولها وممتلكاتها ؛
- \* حق طلب أي بيانات وإيضاحات يراها المدقق ضرورية للمساعدة على القيام بعمله؛
- \* حق دعوة الهيئة العامة للانعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوى.

### 2\_ واجبات المدقق الداخلي :

يتم تعيين المدقق الداخلي من قبل إدارة المؤسسة، كما أن المدقق الداخلي لا ينتهي إلى قسم المحاسبة حيث يقوم هو بنفسه بتدقيق أعمال هذا القسم ورفع التقارير عنه، ويعتمد ومدى نطاق حجم عمل المدقق الداخلي حسب ما تمنحه الإدارة من صلاحيات في هذا المجال.

ويمكن تلخيص واجبات المدقق الداخلي في ما يلي :

- \* دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية؛
- \* المساعدة في تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف المرجوة منها؛
- \* تقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة لتحسين إجراءات نظام الرقابة الداخلية؛
- \* القيام بدراسة أو مهام محددة تطلبها الإدارة؛

\*القيام بإجراءات معينة يتطلبها نظام الرقابة الداخلي؛

\* القيام بأعباء التدقيق الشامل لتلبية احتياجات الإدارة ويشتمل على مراجعة الالتزام المالي والكفاءة والفعالية في المشروع؛

\*تدقيق حسابات المؤسسة وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية؛

\* تزويد الإدارة العليا بالمعلومات حول كيفية إنجاز الأعمال في المؤسسة وجودتها.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : مقومات ومبادئ التدقيق الداخلي

هناك الكثير من المقومات والدعائم التي يتركز عليها التدقيق الداخلي :

#### 1\_ استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي

يشير مفهوم الاستقلالية إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المدقق الداخلي أن يكون مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وأن يكون بعيدا عن تأثير الجهة التي يتولى تدقيق عملياتها، وهذا يعني شعور الممارسين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون قيود و انقياد لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم.<sup>2</sup>

أما مفهوم الموضوعية فيتعلق بنوعية التقديرات والقرارات والأحكام ووجدتها انطلاقا من الحالة الذهنية التي يمر بها المدقق الداخلي،بمعنى أن الموضوعية هي نتاج الاستقلالية، وأن غياب عنصر الاستقلالية بالنسبة للمدقق الداخلي يفقده القدرة على إضافة أية قيمة للمؤسسة، وبمعنى آخر تفقد العملية التدقيقية قيمتها، غير أن مفهوم الاستقلالية مفهوم مطلق وصعب التطبيق، فالمدقق الداخلي مرتبط بالمؤسسة ارتباطا تعاقديا كموظف داخل المؤسسة .

وفي ما يلي أربعة أنواع لاستقلالية التدقيق الداخلي وهي كالتالي:

<sup>1</sup> عثمان عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص 13.

1-1 الاستقلالية المهنية : ويمكن تحقيق هذا النوع من الاستقلالية عبر تشكيل لجنة مستقلة داخل المؤسسة يصدر عنها تفويض عن المدقق الداخلي للقيام بالعمل، وكذلك قرار تعيينه وعزله وتحديد راتبه ومكافأته وتلقي تقريره من لجنة التدقيق، وهذا ما يمكن أن يطلق عليه "الاستقلال التنظيمي" ولذي يتم تدعيمه من خلال الهيكل التنظيمي.

2-1 الاستقلالية في أداء عملية التدقيق : ويقصد بها عدم تأثر المدقق الداخلي بأراء الغير عند تخطيط عملية التدقيق وعند القيام الفحص، وهذا ما يعرف بالموضوعية التي يتم تدعيمها بقواعد وأخلاق مهنية عالية المستوى يتم احترامها من قبل المدقق الداخلي ومن قبل الأطراف الذين لديهم علاقة بعمله.

3-1 الاستقلالية الفنية : ويقصد بها امتلاك المدقق الداخلي أعلى درجات المهارة في أداء العمل المنسوب له، ويتم تعزيزها من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب المناسب.

4-1 الاستقلالية المالية : ويقصد بها اعتماد مخصصات دائرة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا ومناقشة تفاصيلها مع الإدارة العليا وهذا النوع من الاستقلالية يعتبر امتداد للاستقلالية المهنية.

## 2\_ قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي

تؤكد معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد الأمريكي للمدققين الداخليين، على ضرورة التزام المدقق الداخلي بقواعد وأسس مناسبة للسلوك المهني أثناء تأديته لعمله، بحيث لا يكون هناك أي شك في نزاهتهم أو موضوعيتهم أثناء تأديتهم لعملية التدقيق ، ويمكن تلخيص ذلك في ما يلي :<sup>1</sup>

### 1-1 النزاهة :

ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

- \_ يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية ؛
- \_ يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون وأن يكتشفوا أي أفعال بواسطة القانون أو المهنة ؛
- \_ يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تكون معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو للمؤسسة التي يعملون بها؛
- \_ يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا وأن يساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.

### 2-1 الموضوعية :

ويتضمن القواعد السلوكية التالية :

- \_ يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركون في أي أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف عملية التقييمات؛
- \_ يجب على المدققين الداخليين أن لا يقبلوا أي شيء كالهدايا والخدمات وغيرها ربما يضعف أو من المفترض يضعف من حكمهم المهني ؛
- \_ يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم، فالحقائق التي لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يراجعونها.

### 3-1 السرية :

وتتضمن القواعد السلوكية التالية

\_ يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم وحمايتهم؛

\_ يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون، أو يضر بالأهداف بالأخلاقيات التي يفترض أن تكون سائدة في المؤسسة التي يعملون فيها.

#### 4-1 الكفاءة المهنية :

ويتضمن القواعد السلوكية التالية :

\_ يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا مهامهم الخدمائية بالمعرفة والخبرة والمهارة الضرورية؛

\_ يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا خدمات التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة الداخلية للتدقيق الداخلي؛

\_ يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وجودة خدماتهم.<sup>1</sup>

#### المبحث الثالث : ضوابط التدقيق الداخلي

<sup>1</sup> عثمان عبد اللطيف ، مرجع سبق ذكره ص16،15،14.

سنتناول في هذا المبحث ضوابط التدقيق الداخلي التي تحكمه و المتمثلة في : معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي وكذلك مراحل

### المطلب الأول : معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي

تنقسم معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي إلى قسمين :

#### 1\_ معايير الصفات (السمات) :

تتمثل في سمات أو خصائص الجهات التي تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي، كما توضع متطلبات التي يجب أن تتوفر لجهاز التدقيق الداخلي وكذلك متطلبات الاستقلالية والموضوعية والمعرفة والمهارة والعناية اللازمة وغير ذلك من المتطلبات لأداء المهام الملقاة على عاتقهم الداخلي، وتقييم مدى كفاءة وفاعلية إدارة المخاطر وعمليات التحكم المؤسسي والرقابة .

نستخلص هذه المعايير في ما يلي :<sup>1</sup>

#### الهدف والسلطة والمسؤولية :

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

#### الاستقلالية والموضوعية :

يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، ويجب أيضا أن يكون المدققين الداخليين موضوعيين أثناء أداء أعمالهم.

#### الاستقلالية التنظيمية :

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، مرجع سبق ذكره ص 87.

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

#### التفاعل المباشر مع الإدارة العليا :

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

#### الموضوعية الفردية :

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

#### معوقات الاستقلالية أو الموضوعية :

إذا كان هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية سواء في الواقع أو الظاهر يجب الإفصاح عنه

تفاصيل ذلك إلى الأطراف المعنية، مع العلم بأن طبيعة هذا الإفصاح تختلف باختلاف المعوقات.<sup>1</sup>

#### المهارة والعناية المهنية اللازمة :

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

#### المهارة :

يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ

المسؤوليات المنسوبة، ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يكتسب المعلومات والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ مسؤولياته.

#### العناية المهنية اللازمة :

يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي

يتحلى بمستوى معقول بيد أن بذل العناية المهنية اللازمة لا يعني الابتعاد عن الخطأ.<sup>2</sup>

#### التطوير المهني المستمر:

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الداخلي والحكومي ، ص50.

<sup>2</sup> خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، ص95،90.

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

برنامج تأكيد وتحسين الجودة :

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تطوير والحفاظ على البرنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة :

يجب أن يشمل برنامج تأكيد وتحسين الجودة أعمال التقييم الداخلي والخارجي على السواء .

أعمال التقييم الداخلي :

يجب أن يشتمل أعمال التقييم الداخلي على ما يلي :<sup>1</sup>

\_ مراقبة مستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي.

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

أعمال التقييم الخارجي :

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

\_ الحاجة لإجراء أعمال التقييم الخارجي على فترات أكثر تقارباً.

إعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة :

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

استخدام تعبير:

تم إجراؤه وفقاً للمعايير الدولية المعنية لمزاولة التدقيق الداخلي :

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة مرجع سبق ذكره ص 50.

\_ لا يجوز الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الإفادة بأن نشاط التدقيق الداخلي يتوافق مع المعايير الدولية المعنية لممارسة التدقيق الداخلي إلا إذا كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تؤيد إفادته هذه.<sup>1</sup>

#### الإفصاح عن الحالات عدم التقيد بالمعايير:

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

#### 2- معايير الأداء :

هي التي تصف طبيعة أنشاط التدقيق الداخلي وتضع المقاييس التي يتم من خلالها تقييم تلك أداء الأنشطة وذلك من خلال وضع الخطط ومتطلبات تنفيذها إلى الإدارة العليا لمراجعة تلك الخطط واعتمادها، كما تؤكد هذه المعايير على أنه ينبغي أن يحدد التدقيق المناطق والأنشطة الخاصة التي يجب تدقيقها وتتخلص في ما يلي:<sup>2</sup>

#### إدارة نشاط التدقيق الداخلي :

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

#### التخطيط :

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

#### التبليغ والموافقة :

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

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 96.

إدارة الموارد :

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

السياسات والإجراءات :

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

التنسيق :

ينبغي على الرئيس التنفيذي الداخلي أن يتبادل المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية التي تقدم الأكيد والاستشارات المرتبطة بمجال أعمال نشاط التدقيق وذلك لضمان التغطية اللازمة للعمال وتلاقي في ازدواجية الجهود.

إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة :

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا من سلطة ومسؤولية وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقا للخطة الموضوعة له .

الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي :<sup>1</sup>

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

طبيعة العمل :

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

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات ،المرجع نفسه ص 100،97.

### الحوكمة :

- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها. بما يكفى تحقيق الأهداف التالية :<sup>1</sup>
- \_ تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة .
  - \_ ضمان فاعلية إدارة الأداء على مستوى المؤسسة ككل.
  - \_ إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة للمؤسسة .
  - \_ تنسيق الأنشطة بين الإدارة العليا والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.

### إدارة المخاطر:

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تعيين فاعلية عمليات إدارة المخاطر و أن يساهم في تحسينها.<sup>2</sup>

### الرقابة :

يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في المحافظة على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها.

### تخطيط مهام التدقيق الداخلي :

يجب أن يقوم المدققين الداخليين بتطوير وتوثيق خطة عمل لكل مهمة مهام التدقيق تتضمن أهداف المهمة، نطاقها ، توقيتها ، والموارد المخصصة لها.

### اعتبارات التخطيط:

- \_ عند وضع خطة مهمة التدقيق، يجب أن يأخذ المدققين الداخليين النواحي الاتية في اعتبارهم .
- \_ أهداف النشاط الذي تجري مراجعته والوسائل التي يمكن عن طريقها مراقبة أداءه .
- \_ مدى كفاءة وفاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط .<sup>3</sup>

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة مرجع سبق ذكره،ص 52.

<sup>2</sup>خلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ص97،100.

<sup>3</sup> المرجع نفسه ص103.

أهداف مهمة التدقيق : يجب تحديد الأهداف المنشودة لكل مهمة التدقيق .

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

تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق : يجب أن يحدد المدققون الداخليون الموارد المناسبة والكافية

اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق ويتم توظيف الأفراد لتنفيذ المهمة على أساس

تقييم طبيعتها ومدى تعقيدها .

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

التدقيق .

تنفيذ مهام التدقيق الداخلي : يجب أن يقوم المدققين الداخليين بتحديد وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية

اللازمة لتحقيق مهمة التدقيق .

تحديد المعلومات : يجب على المدققين الداخليين تحديد المعلومات الكافية والمفيدة واللازمة والتي يمكن

الاعتماد عليها في تنفيذ مهمة التدقيق .

**التحليل والتقييم :**

يجب على المدققين الداخليين وضع استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل

والتقييم المناسبة<sup>1</sup> .

توثيق المعلومات : يجب على المدققين الداخليين توثيق المعلومات اللازمة لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة

التدقيق .

الإشراف على مهمة التدقيق : يجب الإشراف على المهام بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها وتأكيد

جودتها وتطوير طاقم العمل.

تبليغ النتائج : يجب على المدققين تبليغ نتائج المهام.

مقاييس التبليغ : يجب أن تشمل التبليغات المتعلقة بنتائج مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة ونطاقها

والاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات، ص112ص111.

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

حالات الخطأ والسهو : إذا احتوى أي تبليغ نهائي على الخطأ أو سهو جسيم ، فيجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ المعلومات المصححة إلى كل الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي .  
استخدام تعبير : تم إجراؤه وفقاً للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي يمكن للمدققين الداخليين الإفادة بأن مهمتهم قد تم إجراؤها بما يتفق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي فقط في حال كانت نتائج برنامج تحسين الجودة تساند تلك الإفادة .

#### الإفصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير :

\_ عندما تؤثر حالات عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير في مهمة محددة ، فيجب أن يفصح التبليغ المتعلق بنتائج مهمة التدقيق تلك كالأتي :<sup>1</sup>

\_ القاعدة أو مبدأ أخلاقيات المهنة أو المعايير التي لم يتم التقيد بها تقييداً تاماً .

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

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

الآراء الكلية العامة : عندما يتم إصدار رأي عام ، يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار توقعات الإدارة العليا وغيرها من الجهات المعنية الأخرى ، كما يجب أن يكون مدعوماً بمعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة وموثوق بها .

مراقبة سير العمل : يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع وإرساء نظام متابعة ما يتخذ اتجاه النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة .

حسم مسألة قبول الإدارة العليا للمخاطر : عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الإدارة العليا قد قامت بقبول مستوى من المخاطر المتبقية ، ويمكن أن يكون باعتقاده مستوى غير مقبول

للمؤسسة ، يجب عليه أن يناقش تلك المسألة مع الإدارة العليا .<sup>1</sup>

## المطلب الثاني : مراحل عملية التدقيق الداخلي

## أولاً : مرحلة التحضير للمهمة

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، وفيما يلي سنستعرض مراحل الفرعية لهذه المرحلة:<sup>2</sup>

أ- الأمر بالمهمة : يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة من قسم ..

## l'ordre de mission التدقيق الداخلي

من أجل إعلام المسؤولين بالإنطلاق في عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد بالأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق والأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض .

## ب- خطة التقرب : plan d'approche

بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي الجبائي ، معلومات حول السوق ، هيكل القيم ، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها، فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق ، كما تقود كذلك للاستماع إلى الموفين القدامى بالمؤسسة ، كما خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق، بل تصل إلى تكوين نظرية أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً ، كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة ، التدقيق الداخلي والحكومي ، ص54.

<sup>2</sup> فاطمة بعوج ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015.2014، ص39..43.

المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها .

#### ج- جدول الجودة والضعف : tableau des forces et faiblesse apparentes

هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدراسته فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية ، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضر التقرير التوجيهي فنقاط القوة والضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية ، ذلك حسب القواعد والإجراءات والنظم الموجودة فرأي المدقق يجب أن يكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة أمن صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة ، وذلك حسب النتائج المنتظرة فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى والضعف .

#### د- التقرير التوجيهي : le rapport d'orientation

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

#### و- برنامج التحقق : programme de verification

يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي ، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق، موجه للتعريف بالمهمة ، توزيع الفريق ، التخطيط ومتابعة أعمال المدققين ، فهو يعرف

أعمال المدققين وكذلك للتحقق منها، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، ومدى تأثير نقاط الضعف.

ثانيا: العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)

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

أ- تخطيط عمل التدقيق : **la planification de travail**

يعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زمانا ومكانا، ومن نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة التدقيق، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها.

ب- ورقة التغطية : **la feuille de couverture**

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

ج- ورقة إبراز وتحليل النتائج : **la feuille de révélation et d'analyse de probleme**

ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كليا ، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة له أما في حالة عدم وجود مشكل ، يمكن الاستغناء عن هذه الورقة

ثالثا : مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة)

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم إلى الإدارة العليا أو لطالب خدماتها ، وبدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية وهي :

أ- هيكل التقرير : **du rapport l'ossature**

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

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

\* **الكتاب المفتوح** : لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد تم عرضه والتعليق عليه من قبل المدققين ، ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أدت تلك الملاحظات ، طرح الشكوك والتأكيدات ، المناقشة ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال المدققين.؛

\* **خط الانتظار** : يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق بالضبط المسؤول المباشر والذي سيتم معه المصادقة على النتائج ، ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي وبعد المصادقة عليه ؛

الترتيب : يتضمن هذا المبدأ على عدم تقديم الأهمية لما لا يستحقها وعليه يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها انطلاقا من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز و تحليل المشاكل والعواقب ؛

مبدأ التدخل الفوري : أي لمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل التي يجب تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة ، ويتم الإشارة إلى ذلك في تقرير التدقيق ؛

مبدأ المعرفة المشتركة : يجب التأكد من أن كل الأطراف المشتركة على علم بالمشاكل الملاحظة وألا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل ، وتقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقا ، ويتم عرض الملاحظات التي يتم تحريرها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل مدعمة بأمثلة واقعية ومرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات ، ويقدمون المدققون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل ؛

### ج- تقرير التدقيق الداخلي : LE RAPPORT D'AUDIT INTERNE

يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات وأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية ونواحل عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وتنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل والقصور ، حيث يضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المدقق مقبل كل التوصيات ، من يقوم بمدى ومتى ، كما يحتوي التقرير على الملحق لتفادي إثقال النص كالجدول، النصوص الرسمية القواعد والإجراءات مع وضع فهرس يسهل بترتيبها

### المطلب الثالث : وسائل التدقيق الداخلي

يقوم المدقق الداخلي بإنجاز مهمته بالاعتماد على عدة وسائل وتقنيات منها<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> نعيمة قلقول (2018)، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية –دراسة حالة مؤسسة سونلغاز-أم البواقي، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، 2017-2018 ، ص : 6 ، 7 .

- 1- المعاينة والجرد الفعلي : لكي يتأكد المراجع من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى لأصل فيقوم بمعاينة الأصل ميدانياً والوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، فهي أهم وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل .
- 2 - المراجعة المحاسبية : تهدف إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والكشوف والقوائم من الناحية المحاسبية فقط، كمراجعة جميع صفحات دفتر اليومية وترحيل جميع المجاميع من صفحة إلى أخرى .
- 3 - المراجعة المستندية : لابد للمراجع أن يتحقق من الشروط الواجب توافرها في المستندات لأنها دليل لاثبات قرينة من قرائن المراجعة ولأن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعاً سليماً يعتمد عليها المراجع في التأكد من الحدث الفعلي، وتعتبر من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة .
- 4 - نظام المصادقات : إن المصادقات هي عبارة عن بيان إقرار مكتوب من الغير ويرسل إلى المراجع بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة، وهذه الوسيلة من أقوى أدلة الإثبات كونها من طرف ثالث خارج المؤسسة مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء .
- 5 - نظام الاستفسارات والتتبع : يوجه المراجع بعض الأسئلة الاستفسارات إلى المختصين داخل المؤسسة وعنده الاستفسارات تأخذ أحد الشكلين إما شفوية أو كتابية .
- 6 - نظام المقارنات والربط بين المعلومات : تتمثل في إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية والفترة السابقة ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية قصد ملاحظة التغيرات وتحليل أسبابها .
- 7 - المراجعة الانتقادية : يقوم المراجع الداخلي بدراسة اعتيادية فاحصة يتمعن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر أو أحد الحسابات أو القوائم المالية بهدف اكتشاف أو ملاحظة أي أمر لم يظهر أثناء المراجعة المستندية .

### خلاصة الفصل الأول:

مهمة التدقيق الداخلي في مراقبة السجلات وتقييم الأعمال داخل المؤسسة أدى إلى مصداقية ونزاهة القوائم المالية ، حيث تعتبر مهنة المدقق مستقلة داخل المؤسسة ، يستطيع مراجعة الحسابات المالية والإدارية التي تهدف إلى اكتشاف التلاعبات وتصحيحها تدريجيا ، كل هذا أدى إلى زيادة كفاءات التدقيق

الداخلي و أأزم المدقق تطبيق السلوك المهني الأخلاقي الذي يجب أن يتحلل به أثناء القيام بعملية التدقيق التي يمكن من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية ، كما أن له دور في اتخاذ القرارات .

## الفصل الثاني

# مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات

تمهيد :

لا يمكن أداء نشاط في المؤسسة ما لم يصدر قرار بصده ، فالقرارات الإدارية هي أساس عمل المؤسسة والتي يمكن من خلالها انجاز كل أنشطة و وظائف المؤسسة بما في ذلك وظيفة التدقيق الداخلي فلا يمكن للمدقق الداخلي أداء مهامه من دون أن يصدر قرار من الإدارة العليا في شأنه ويصدر القرار من قبل متخذ القرار ، الذي يحتاج إلى معلومات يستخدمها في عملية اتخاذ القرارات ويحصل عليها من خلال ما تتوفر عليه المؤسسة من نظم المعلومات .

تتأثر عملية اتخاذ القرارات بمجموعة من العوامل الداخلية والخارجية كما تواجه عملية التدقيق الداخلي عوائق وصعوبات تقلل من مساهمتها في عملية اتخاذ القرارات .

بهدف توضيح ما سبق وتبسيط الضوء على أهم النقاط ، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي :

المبحث الأول : ماهية اتخاذ القرار

المبحث الثاني : أساسيات اتخاذ القرار

المبحث الثالث : علاقة اتخاذ القرار بوظيفة التدقيق الداخلي

## المبحث الأول : ماهية اتخاذ القرار

لا يمكن أداء نشاط ما لم يتخذ قرار بصدده ،فاتخاذ القرارات هي أساس عمل المدير والذي يمكن من خلالها انجاز كل أنشطة المنظمة ،وعليه سنقوم فيما يأتي باستعراض ماهية عملية اتخاذ القرار .

## المطلب الأول : مفهوم وأهمية اتخاذ القرار

أولاً : مفهوم اتخاذ القرار<sup>1</sup>

قبل أن نعرف اتخاذ القرار سوف نعرف القرار

- تعريف القرار :

" هو اختيار بديل معين من عدة بدائل لمواجهة موقف معين أو لمعالجة مشكلة أو مسألة تنتظر الحل ."

يعرف كذلك أنه : "مجموعة من الأعمال المختارة بطريقة عقلانية من بين الإمكانيات المتاحة لتقليص من معدل عدم الملائمة المحسوس في المشكل بغرض التحقق ."

- مفهوم اتخاذ القرار :

يعرف اتخاذ القرار على أنه : " عملية التي تنقل وظيفة التخطيط إلى الواقع العملي في المؤسسة ."

ويعرف أيضا على أنه : " القدرة على اختيار الأعمال واستعمال الوسائل المتاحة لتقليص الفرق بين ما تهدف إليه المؤسسة وحالة المحيط الذي يعرض اختيارات مختلفة ."

من التعاريف السابقة يمكن صياغة تعريف شامل : فاتخاذ القرار هو قيام الشخص على الإختيار بين عدة بدائل متاحة لاختيار بديل مناسب ورفض بقية البدائل الأخرى بطريقة فعالة وفق أساليب عملية معتمد عليها .

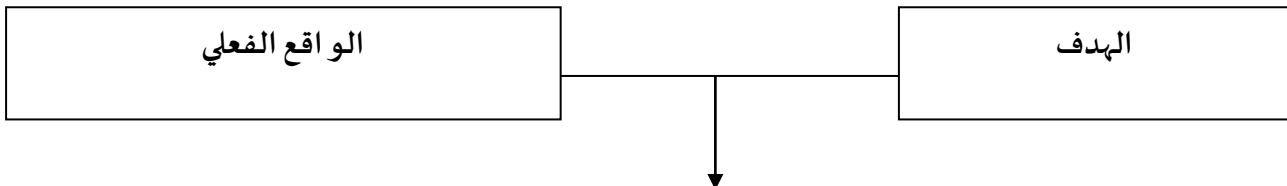
<sup>1</sup> البحري زهور ، تساليث نادية (2017)، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الإقتصادية دراسة استبائية ، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة ، 2016 – 2017 ، ص : 17

ثانيا : أهمية اتخاذ القرار

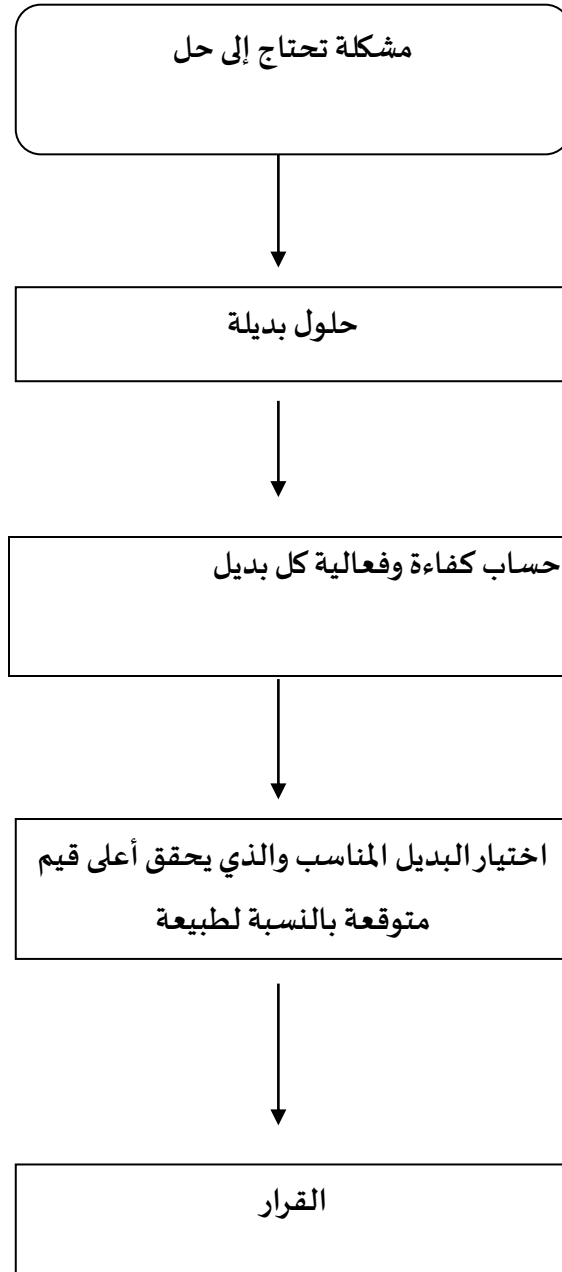
يمكن توضيح أهمية إتخاذ القرارات في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- اتخاذ القرارات عملية مستمرة ، حيث يمارس الإنسان العادي اتخاذ القرارات طوال حياته اليومية فمن قراراته هناك السهلة والبسيطة وهناك الحاسمة والمصيرية ، ولا يختلف الأمر عن المؤسسة فهي مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق وغيرها .
- اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله ، وهي التي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث يقرر ما يجب عمله ؟ ومن يقوم به ؟ ومتى يتم القيام به ؟ وعليه كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري .
- اتخاذ القرارات الإستراتيجية يحدد مستقبل المؤسسة ، حيث مثل هذه القرارات يكون لها تأثيرا كبيرا على نجاح المؤسسة أو فشلها .
- اتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة كالقرارات المتعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الموارد البشرية أو التمويل ، وكذا القرارات الخاصة بإدارة رأس المال واستخداماته .
- اتخاذ القرارات هي وسيلة لاختيار وقياس مدى قدرة القادة والرؤساء الإداريين في القيام بالوظائف
- والمهام الإدارية المطلوب تحقيقها وانجازها ، بأسلوب علمي وعملي .

الشكل رقم (1-2) يوضح مفهوم القرار فرق



<sup>1</sup> فضيل فاطمة الزهراء (2017)؛ مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه ONID ، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ، 2016 – 2017 ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، ص : 37



المصدر : جمال الدين لعويصات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار الهومة، الجزائر، 2003، ص11

المطلب الثاني : أهداف وخصائص اتخاذ القرار

أولاً – أهداف اتخاذ القرارات: يمكن تحقيق العديد من الأهداف من خلال عملية اتخاذ القرارات كمحور لنشاط التنظيمات وأهدافها، وهي تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- تحدد عملية اتخاذ القرارات مصادر السلطة داخل المؤسسة .
- تحدد المسؤوليات والصلاحيات والواجبات للأفراد في التنظيم ككل .
- تحدد الأهداف المرجوة منها، وبيانها للجهة المعنية من تنفيذها، والتزام هذه الجهة بالتنفيذ الفعلي لها
- تساعد على تحديد الأساليب والوسائل الإدارية والفنية اللازمة لتنفيذ هذه القدرات ونقلها إلى حيز الوجود تماشياً مع الأهداف العامة والخاصة للتنظيم .
- تجنب عملية اتخاذ القرارات التنظيم وأفراده من الوقوع في الأخطاء و إبعادهم عن الإنحرافات، والغموض من خلال المعلومات الدقيقة التي يتضمنها القرار .
- تساعد في انجاز الأعمال بسرعة في ضوء الإمكانيات المتاحة للتنظيم .

#### ثانياً : خصائص اتخاذ القرار

- يميز عملية اتخاذ القرار عدد من الخصائص التي تساعد في توضيحها بشكل أدق، وتلقي عليه مزيداً من الضوء ومن أهم هذه الخصائص ما يلي:<sup>2</sup>
- 1 – اتخاذ القرار هو عملية اختيار بين بديلين أو أكثر، حيث يؤكد الكثيرون من مجال الفكر الإداري أن المبرر من اتخاذ القرار هو وجود البديل .
  - 2 – اتخاذ القرار هو اختيار مدرك أو اختيار واع، وهذا يعني أن وجود عدد من البدائل يتطلب المفاضلة بينها، وذلك بناء على دراسة وفحص البدائل المحتملة، ودراسة البدائل المحتملة لكل بديل من هذه البدائل .

<sup>1</sup> فضيل فاطمة الزهراء (2017)، مرجع سابق ذكره، ص : 38

<sup>2</sup> بن غدفة شريفة (2014)، اتخاذ القرار وعلاقته بأساليب التفكير ومستوى الطموح لدى الموظفين بالمؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 2، 2013-2014، ص : 59-60 – 61 .

3- تتضمن عملية اتخاذ القرار تعيين إجراءات التنفيذ ، من منطلق أن قيمة القرار تكمن في تنفيذه وليس في القرار نفسه ، لذلك يجب أن يشمل القرار جميع الأفعال التي تلزمه لوضعه موضع التنفيذ .

4 – اتخاذ القرار عملية عقلية تكون بل أحيانا عميقة ومعقدة ومركبة خاصة إذا كان القرار هاما ، تتضمن تحليل المشكلة واكتشاف جوانبها والوصول إلى هدف يسعى الفرد إلى تحقيقه ، وجمع المعلومات حول المشكلة وطرق الحل .

5 – عملية اتخاذ القرار مهارة عقلية يمكن تطويرها لدى الفرد ، من خلال تدريبه على التفكير النقدي والحساسية للمشكلات والتخطيط ورسم الأهداف وتطوير قدرات البحث والاستقصاء وجمع المعلومات .

6 - تتصف عملية اتخاذ القرار بالاستمرارية ، فهي تتصل بعوامل و أوضاع حصلت في الماضي وتوصل إليها في الحاضر من خلال عمليات عقلية متسلسلة ومتلاحقة .

7 – تتصف عملية اتخاذ القرار أيضا أنها عملية ذات طبيعة تطويرية متغيرة ، فالمشكلة تتغير بتغير مراحل اتخاذ القرار ، كما تختلف باختلاف المعلومات المتوفرة والتي يمكن الحصول عليها في المستقبل .

8 - إن عملية اتخاذ القرار في حد ذاتها تعتبر خطوة من خطوات صنع القرار ، إذ تسبقها الكثير من الخطوات التمهيديّة التي تشكل أسس القرار الرشيد .

## المطلب الثالث : أنواع القرارات

تتعدد أنواع القرارات بتعدد المعايير التي يمكن اتخاذها أساسا للتصنيف ، حيث يمكن تصنيفها إلى

مايلي:<sup>1</sup>

أولا : حسب قابلية البرمجة : تصنف هذه القرارات حسب توافر نظم البيانات والمعلومات إلى ثلاثة أقسام:

1 – قرارات مبرمجة : تعتبر مبرمجة لأن معايير الحكم فيها عادة ماتكون واضحة ، ويوجد تأكيد نسبي بشأن البدائل المختارة ، وهي قرارات متكررة روتينية ومحددة جدا لها إجراءات معروفة ومحددة مسبقا للتعامل معها .

2 – قرارات غير مبرمجة : عادة ما تظهر الحاجة لاتخاذها عندما تواجه المؤسسة المشكلة لأول مرة ولا توجد خبرات مسبقة بكيفية حلها ، ففي هذا النوع عادة ما يصعب تجميع معلومات كافية عنها ، ولا توجد معايير واضحة لتقييم البدائل والاختيار بينها ، ولذلك فإن الظروف التي تسود هذه الحالة هي ظروف عدم التأكد .

ثانيا : حسب المستويات الإدارية : وتصنف وفق هذا المعيار إلى ثلاث أنواع هي :

1 – قرارات إستراتيجية : تؤخذ على مستوى قمة الهيكل التنظيمي بواسطة الإدارة العليا للمؤسسة ، وهي قرارات تغطي مدى زمني أطول مقارنة بالقرارات السابقة وتتعلق القرارات الإستراتيجية بالوضع التنافسي للمؤسسة في السوق ، كما تهتم أيضا بتحديد أهداف المؤسسة والموارد اللازمة لتحقيقها .

2 – القرارات الإدارية : تؤخذ على مستوى إداري أعلى مما تؤخذ فيه القرارات التشغيلية ، فعند هذا المستوى يقوم المديرون باتخاذ قرارات لحل مشكلات التنظيم والرقابة على الأداء وفرض كذلك قرارات متعلقة بالتأكد من الاستخدام الفعال لموارد المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها .

3 – القرارات التشغيلية : هي القرارات التي تتخذها الإدارات الدنيا وتتعلق بأهداف مساعدة أو فرعية للمؤسسة وتغطي فترات زمنية محددة قصيرة نسبيا .

<sup>1</sup> فضيل فاطمة الزهراء ( 2017 ) ، مرجع سابق ذكره ، ص : 39 - 40 - 41

ثالثا - حسب ظروف اتخاذها : يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أقسام وهي :

1 - قرارات في حالة التأكد : وهذه هي أبسط أنواع القرارات التي تواجه متخذ القرارات ، حيث يستطيع فيها تحديد نتائج كل بديل من البدائل المتوفرة بشكل مؤكد ، والسبب يعود إلى توفر البيانات والمعلومات اللازمة حسب طبيعة المشكلة ، ومن ثم فإن مهمة متخذ القرار في هذه الحالة هي اختيار البديل الذي يحقق أكبر عائد ممكن في ظل هذه الحالة المؤكد وقوعها .

2 - قرارات في حالة عدم التأكد : يعد هذا النوع من القرارات الأكثر صعوبة حيث يكون متخذ القرار غير متأكد من احتمالات الأحداث المتعددة ، لعدم وجود تجارب في الماضي تمكن لمتخذ القرار من تقدير هذه الاحتمالات .

3 - قرارات في حالة المخاطرة : تعرف هذه الحالة بعملية اتخاذ القرار تحت ظروف الخطر ، حيث يحدد متخذ القرار عددا من الاحتمالات أو الأحداث المتوقع حدوثها في المستقبل ، وكذلك احتمالات حدوث كل حالة من هذه الحالات أو الأحداث .

رابعا حسب نمط الإداري لمتخذها : يمكن تصنيف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى نوعين :

1 - قرارات أوتوقراطية (انفرادية) : يتم اتخاذها بشكل انفرادي من قبل المدير ويعلمها على موظفيه دون إعطائهم أي فرصة للمشاركة في اتخاذها .

2 - قرارات ديمقراطية (قرارات بالمشاركة) : يتم اتخاذها عن طريق المشاركة من خلال إشراك المستويات المختلفة في المؤسسة وكل من يعينهم أمر القرار من خارج التنظيم وتتميز هذه القرارات بفعاليتها ورشدها ، ذلك لأن مشاركة العاملين في وضعها يساعد على قبولهم لها وعدم معارضتهم لها بعد صدورها .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> فضيل فاطمة الزهراء (2017) ، مرجع سابق ذكره ، ص : 41 - 42

### المبحث الثاني : أساسيات اتخاذ القرار

إن عملية اتخاذ القرارات هي أهم عنصر في عمل المؤسسات ، فاتخاذ القرارات هي جوهر عمل القادة وهو نقطة البدء بالنسبة لجميع الإجراءات و أوجه النشاط والتصرفات اليومية التي تتم في المؤسسة وفي هذا المبحث سنحاول التعرض إلى عناصر اتخاذ القرار ، مراحل اتخاذ القرار و العوامل المؤثرة فيه .

### المطلب الأول : عناصر اتخاذ القرار

المؤسسة تعمل في محيط دائم التغير ، وحتى يواكب المدير هذا التغير أيا كان نوعه لابد من أن يتخذ بشأنه قرار يمكنه من كسب هذا التغير إلى جانبه ويكون أثره ايجابيا لا سلبيا ، فيمكن القول أن المشاكل تبرز للمدير نتيجة لوجود حاجة لإجراء تعديلات متعلقة بأحد أنشطة المؤسسة في وجه التحديات النابعة من المحيط الذي يعمل به ومن هنا تتضح عناصر عملية اتخاذ القرار والتي تتمثل في :<sup>1</sup>

1 – متخذ القرار: قد يكون فردا أو جماعة حسب الحالة ، لديه السلطة الكاملة بموجب القانون في اتخاذ القرارات.

2 – موضوع القرار: وهو المشكلة التي يتم بشأنها اتخاذ القرار لأجل معالجة ووضع حل مناسب .

3 – الأهداف والدوافع: لا يتخذ القرار إلا إذا كان هناك هدف معين يخفي وراءه دافع وجيه لتحقيقه ، حيث تعتمد درجة أهمية القرار على درجة أهمية الهدف المراد تحقيقه ، وكلما كان الهدف واضحا ساعد ذلك على اتخاذ القرار السليم .

4 – المعلومات والبيانات: حتى تتم دراسة المشكلة وتحديد أبعادها بشكل واضح لابد من جمع المعلومات والبيانات ، سواء كانت تتعلق بالماضي أو الحاضر أو المستقبل وهذا يعتمد على طبيعة المشكلة ذاتها ، والمعلومات والبيانات ليست ضرورية قبل اتخاذ القرار فقط وإنما بعد اتخاذه أيضا وذلك للتأكد من عملية تنفيذه وتحقيق الأهداف المرجوة .

5- التنبؤ: ويعني التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل ، وخاصة عندما تتعلق المشكلة بأمر مستقبلية يحتاج فيها متخذ القرار إلى معلومات وبيانات محتمل حدوثها في المستقبل .

6- البدائل : اتخاذ القرار عادة يتضمن اختيارا واحدا من مجموعة من البدائل المتاحة ، وهو الذي يمثل حلا للمشكلة التي من شأنها أن يتم اتخاذ القرار فيها .

<sup>1</sup> فضيل فاطمة الزهراء (2017) ، مرجع سابق ذكره ، ص : 42 – 43 .

7- القيود : تتم عملية اتخاذ القرار ضمن قيود تفرضها البيئة المحيطة على متخذ القرار مثل درجة المخاطرة ومدة تنفيذ القرار ... ،لذا وجب عليه أخذها في الإعتبار ودراستها حتى يتمكن من التأكد من صحة وسلامة قراره وانعكاسه على المنشأة في المستقبل .

### المطلب الثاني : مراحل اتخاذ القرار

يمكن إجمال مراحل اتخاذ القرار فيما يلي :<sup>1</sup>

1 – تحديد وتحليل المشكلة : تحديد المشكلة يساعد على القيام بتحليلها إلى عناصرها الرئيسية ليستدل من ذلك الحل المناسب لها .

2 – جمع المعلومات وتحليلها : توفر المعلومات مسألة أساسية لمتخذ القرار تضمن له فرصة أوسع لنجاح قراراته ،فالإدارة النيرة تعمل على جمع المعلومات قبل حدوث المشكلة ،وتعمل على أن تكون المعلومات جاهزة عند الحاجة لها .

3- تحديد وتقييم البدائل : البدائل هي الحلول أو الأساليب المتاحة أمام متخذ القرار لحل مشكلة قائمة وتحقيق الأهداف المطلوبة ،وعملة تحديد البدائل تتطلب من الإدارة مايلي :

- القدرة على تطوير الحلول البديلة .

- الاعتماد الواسع على التجارب والسجلات السابقة ومعلومات وخبرات الآخرين في نفس المجال حتى يمكن الإلمام بجميع المعلومات والنواحي المتعلقة بالمشكلة وبالتالي بكل الحلول الممكنة .

أما التقييم يتطلب دراسة وافية لكل بديل تتضمن تحديد النتائج المترتبة على كل بديل وتكلفة كل بديل بناء على معايير فنية واقتصادية واجتماعية محددة وبعد ذلك يقوم متخذ القرار بمقارنة تلك البدائل مع بعضها

<sup>1</sup> عبد الباقي المقدم (2016)، التدقيق الداخلي ودوره كأداة فعالة في تحسين اتخاذ القرار ، مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، 2015-2016 ، ص : 11 – 12 – 13

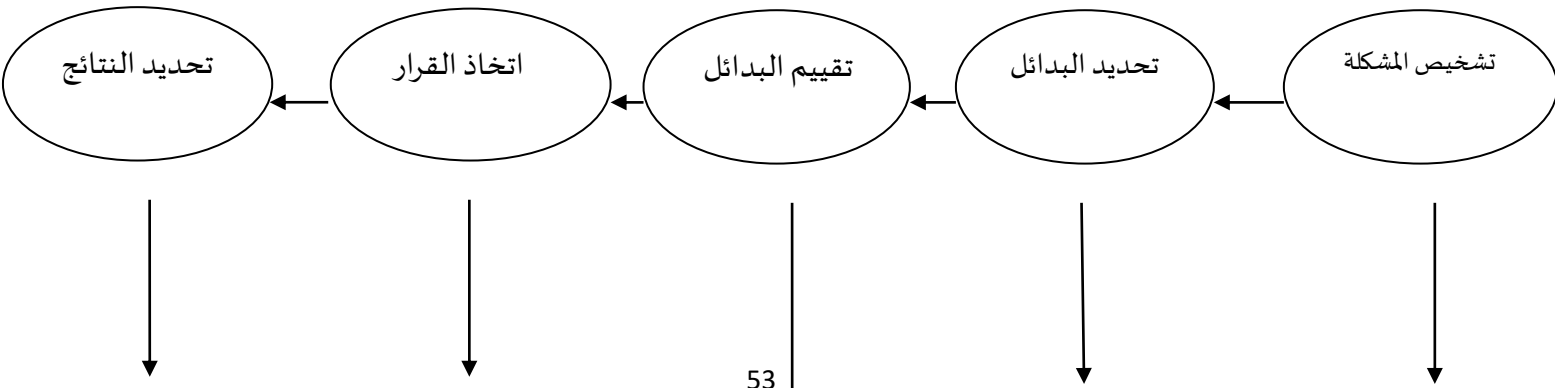
البعض ،وتعد هذه المرحلة صعبة جدا قياسا بالمراحل السابقة لأنها تتطلب التنبؤ بحوادث المستقبل والظروف التي تؤثر في القرار .

4 – اختيار البديل الأمثل : بعد الانتهاء من مرحلة تحديد البدائل وتقييم كل بديل ،يصبح أمام متخذ القرار مجموعة من الحلول الممكنة يتم بعدها تحديد نقاط القوة والضعف لكل بديل من البدائل المتاحة ،وبناء على ذلك يستطيع متخذ القرار اختيار أفضل بديل يحقق أفضل عائد وقد يكون البديل الذي يحقق أقل خسارة هو الأفضل .

5 – مرحلة اتخاذ القرار ( التنفيذ ) : تعد هذه المرحلة تابعة للمراحل السابقة رغم أن القرار يكون قد صدر والتنفيذ يأتي لجعل القرار واقعي ملموس خاصة بعد أن يضمن متخذ القرار تعاون وتفاعل الجميع على تنفيذ القرار .

المتابعة والملاحظة والمراقبة وتقييم القرار : في هذه الخطوة يجب قياس مدى التقدم في تنفيذ القرار من حيث الوقت والموارد والآثار المترتبة على القرار ،وعند القياس تتم مقارنة النتائج بالجدول الزمني أو الخطة الموضوعية للتنفيذ وإذا كان القرار لا يساهم في حل المشكلة تراجع خطوات اتخاذ القرار السابقة مباشرة .

الشكل (2-2) مراحل اتخاذ القرار



التغذية العكسية

المصدر : جمال الدين لعويصات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار الهومة، الجزائر، 2003، ص26.

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات ، الأساليب

أولا : العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات<sup>1</sup>

على الرغم من تعدد القرارات التي قد يتخذها المدير في اليوم الواحد، إلا أن العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات تزيد من صعوبة وكلفة هذه العملية وإذا ما تدخلت هذه العوامل بقوة فإنها تقود أحيانا إلى

<sup>1</sup> فضيل فاطمة الزهراء (2017) ، مرجع سابق ذكره ، ص : 45 – 46 .

قرارات خاطئة ولهذا فإن اتخاذ أي قرار مهما كان بسيطاً وذات أثر ومدى محدودين فإنه يستلزم من الإدارة التفكير في عدد من العوامل مختلفة التأثير على القرار، وفيما يلي عرض لمختلف العوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات:

أولاً : العوامل الخارجية: وتتمثل هذه العوامل في الضغوط الخارجية القادمة من البيئة المحيطة التي تعمل في وسطها المؤسسة والتي لا تخضع لسيطرتها، بل أن إدارة المؤسسة تخضع لضغوطها وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:

• الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية السائدة في المجتمع؛

• التطورات التقنية والتكنولوجية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية؛

• الظروف الإنتاجية القطاعية مثل المنافسين والموردين والمستهلكين؛

• درجة المنافسة التي تواجه المؤسسة في السوق.

ثانياً: العوامل الداخلية: وتتمثل بالعوامل التنظيمية وخصائص المؤسسة وهي عوامل كثيرة نذكر أهمها فيما يلي

• عدم وجود نظام للمعلومات داخل المنظمة يفيد متخذ القرار بشكل جيد؛

• عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام؛

• درجة وضوح الأهداف الأساسية للمنظمة؛

• القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية أخرى.

ثالثاً : عوامل شخصية ونفسية: ونجد ما يتعلق ببواعث داخلية للشخص ومنها ما تتعلق بالحالة النفسانية لأفراد المحيط المتصل به وأثره في عملية اتخاذ القرار خاصة في مرحلة اختيار البديل من البدائل المتاحة. أما

العوامل الشخصية فتتعلق بشخصية متخذ القرار ومقدراته وهناك الكثير منها التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات، فالقرار يعتمد على كثير من المميزات الفردية والشخصية للفرد التي تطورت معه قبل وصوله إلى التنظيم .

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

• أسلوبهم في الإحساس بالمشكلة؛

• أسلوبهم في تجميع المعلومات؛

• أسلوبهم في استخدام المعلومات.

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

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

خامسا : عوامل أخرى :<sup>1</sup>

<sup>1</sup> فضيل فاطمة الزهراء (2017) ، مرجع سابق ذكره ، ص : 46 – 47 .

1 - تأثير عنصر الزمن: حيث يشكل عنصر الزمن ضغطا كبيرا على متخذ القرار فكلما زادت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار كلما كانت البدائل المطروحة أكثر والنتائج أقرب إلى الصواب وإمكانية التحليل للمعلومات متاحة أكثر وكلما قلة الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار كلما تطلب منه السرعة في البث في القرار مما يقلل من البدائل المتاحة أمامه.

2 -تأثير أهمية القرار: كلما ازدادت أهمية القرار ازدادت ضرورة جمع المعلومات الكافية عنه، وتتعلق الأهمية النسبية لكل قرار بالعوامل الآتية:

• عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار ودرجة التأثير؛

• تكلفة القرار والعائد حيث تزداد أهمية القرار كلما كانت التكاليف الناجمة عنه أو العائد المتوقع الحصول

عليه نتيجة هذا القرار مرتفعا؛

• الوقت اللازم لاتخاذ فكلما ازدادت أهمية القرار احتاج الإداري إلى وقت أطول ليكتسب الخبرة والمعرفة

بالعوامل المختلفة المؤثرة على القرار.

### ثانيا :أساليب اتخاذ القرار

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

<sup>1</sup> فضيل فاطمة الزهراء (2017) ، مرجع سابق ذكره ، ص : 47 - 48 .

الأساليب التقليدية<sup>1</sup>:

يقصد بالأساليب التقليدية أو الكيفية تلك التي تفتقر للتمحيص العلمي، ولا تتبع المنهج العلمي في

عملية اتخاذ القرارات، وسنعرض في ما يلي أهم الأساليب التقليدية المستخدمة في عملية اتخاذ القرارات:

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

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

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

4 - دراسة الآراء والاقتراحات وتحليلها: المقصود بأسلوب دراسة الآراء وتحليلها هو اعتماد متخذ القرار على البحث ودراسة الآراء والاقتراحات التي تقدم له من طرف المستشارين المختصين والزملاء حول المشكلة وتحليلها، ليتمكن على ضوءها من اختيار البديل الأفضل .

الأساليب العلمية:

أمام التطور الهائل الذي شاهده إدارة المؤسسات الحديثة في العمل الحالي وتعقد المشكلات أصبه من الضروري على متخذي القرارات أن يتحولوا من استخدام الأساليب التقليدية إلى استخدام الأساليب

<sup>1</sup> عبد الباقي المقدم (2016)، مرجع سابق ذكره، ص: 14 - 15

العلمية في اتخاذ القرارات، وسنعرض في ما يلي أهم الأساليب العلمية المطبقة من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات والتي تتمثل في:<sup>1</sup>

1- بحوث العمليات: نعني بأسلوب بحوث العمليات تطبيق الوسائل والطرق والفنون العلمية لحل المشاكل التي تواجه المديرين بشكل يضمن تحقيق أفضل النتائج، ويعتمد هذا الأسلوب على صياغة المشكلة محل القرار بصورة نماذج رياضية ومن إجراء مقارنة حسابية بين البدائل واختيار البديل الأفضل.

2- نظرية الاحتمالات: تقوم نظرية الاحتمالات على استخدام فكرة الاحتمالات لبناء النماذج الرياضية واختياره في سبيل التخفيف من درجة عدم التأكد وعدم المخاطرة بعد قيام الإدارة بجمع المعلومات اللازمة في هذا المجال ، ومن أهم المعايير المستخدمة لقياس الاحتمالات في مجال اتخاذ القرار هي الاحتمال الشخصي، الاحتمال الموضوعي والاحتمال التكراري.

3 -أسلوب شجرة القرار: إن أسلوب شجرة القرار هو وسيلة تستعمل في تحليل القرارات، وهو يعبر عن الاختيارات البديلة لمصطلحات كمية يمكن التوصل إليها أثناء عملية التمحيص لمشكلة ما، ويتم تمثيل سلسلة من القرارات الخيارية في شكل فروع وتمثل النتائج اللاحقة الممكنة في شكل مزيد من التفرعات ونقطة الاتصال التي يجب عندها اتخاذ القرار يشمل عقد القرار.

4- نظرية المباريات الإدارية: يقوم أسلوب المباريات الإدارية على افتراضات مبنية على أساس التفكير المنطقي المسبق الذي يقول بأن الإنسان يسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح مع أقل قدر من الخسارة وأنه يتصرف بحكمة، وأن منافسه سوف يكون على نفس القدر من الفهم والحكمة في التصرف. وقد ساهمت هذه الطريقة في حل المشكلات التي تتعلق بوجود منافسة حيث أثبتت جدواها في اتخاذ القرارات في مواقف وظروف المنافسة ، إذ أنه في مثل هذه المواقف يجد متخذ القرار أن البدائل المتاحة تتم في إطار المنافسة لقرارات تتخذها مؤسسة أخرى إذ أن المباراة في اتخاذ القرارات قد تكون بين مؤسستين أو محتكر وآخر.

<sup>1</sup> عبد الباقي المقدم (2016)، مرجع سابق ذكره ، ص : 15 – 16

5-التحليل الحدي:يهدف أسلوب التحليل الحدي إلى دراسة وتحليل البدائل المتعددة المطروحة أمام متخذ القرار والمفاضلة بين هذه البدائل لمعرفة مدى الفائدة أو المنفعة المحققة من هذه البدائل مستخدما في ذلك القواعد التي أوجدها التحليل الحدي كأساس للمفاضلة بين تلك البدائل ، ومن أهم هذه القواعد نجد التكلفة الحدية والعائد الحدي.

6- البرمجة الخطية:يقوم على افتراض وجود علاقة خطية بين المتغيرات في موضوع معين بحيث يمكن التعبير عن العلاقة القائمة بين المتغيرات بشكل معدلات خطية .

### المبحث الثالث : علاقة اتخاذ القرار بوظيفة التدقيق الداخلي

يحتل التدقيق الداخلي دورا متميزا في تحسين أداء المؤسسات وتحقيق أهدافها، من خلال مساهمته في توفير المعلومات الضرورية التي تساعد متخذ القرار في اختيار البديل المناسب لإتخاذ القرار وهذا من خلال توفير نظام فعال للرقابة الداخلية .

المطلب الأول: أهمية تقارير المدقق الداخلي في اتخاذ القرارات<sup>1</sup>

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

يعرف تقرير التدقيق على أنه عبارة عن وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص توفرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة ، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه ، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ومدى دقة ما تحويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط المركز المالي .

ويمكن أن توجز الخصائص الرئيسية لجودة التقارير في الآتي:<sup>2</sup>

**الإيجاز:** يجب أن لا يكون التقرير مطولاً أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مرتبطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز :

**الوضوح:** يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح

**الأهمية:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية .

**الصحة والدقة:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات .

<sup>1</sup> حسام إبراهيم ، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق ، دار البداية للنشر والتوزيع ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 2010، ص243.

<sup>2</sup> غسان فلاح مطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الأردن الطبعة الأولى 2006، ص123.

الترابط : يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على غكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه .

الصدق والأمانة : يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف ، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة .

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

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

#### (1) ورقة كشف وتحليل المشكل<sup>1</sup>: (FRAP)

هي وسيلة تحليل بسيطة وفعالة يقوم المدقق بملئها كلما واجهته مشكلة أو خطأ ما ، أو ملاحظة لخلل أو نقص ، لتفسير الأسباب الحقيقية لهذه المشاكل وتحديد نتائجها ، وفيه تسمح بتوجيه استنتاجات المدقق بهدف التوصل إلى المجموعة من الحلول والتوصيات لتصحيح الخلل وتفاديته مستقبلا ، كما أن هذه الورقة تمكنه من القيام بإعداد تقرير التدقيق الداخلي ، وهي تتكون من خمسة أجزاء ممثلة كآتي :

\* المشكلة : يقوم المدقق بعرض المشكلة .

\* المعاينة : يدون فيها الأخطاء والمشاكل التي اكتشفها المدقق ، بشرط أن كل ورقة تحتوي على مشكل واحد ، حيث تنص القاعدة على أنه كل معاينة تساوي ورقة كشف وتحليل المشكل ، ككل قاعدة لها استثناءات نجد أنه توجد بعض المعاينات لها صلة ببعضها البعض ( نفس الطبيعة ونفس الأسباب ونفس النتائج ) هذا في نفس ورقة كشف وتحليل المشكل :

<sup>1</sup> محمد أمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم التسيير ،جامعة البويرة ،الجزائر، 2013،ص106.

\* الأسباب : يتعين على المدقق أن يقوم بالبحث عن الأسباب التي أدت إلى ظهور المشكل وذلك باستعمال الطريقة البسيطة للخمسة (05) ميادين والممكن من خلالها لإيجاد أسباب المشكل وهي : اليد العاملة ، المكان ، المادة ، الآلات ، الطرق ، تعد هذه النقاط الخمسة المحطات الرئيسية لفهم المشكل وتحديد أسبابه .

\* النتائج : هي النتائج التي يمكن أن يتوصل إليها المدقق الداخلي بسبب المشكل ويمكن أن تكون (نتائج مالية ، نتائج اقتصادية ، نتائج تقنية) .

\*التوصيات : تعد التوصيات التي يقوم بها المدقق الداخلي بمثابة نصائح حتى لا يكون هناك إعادة طرح المشكل ، ولإعداد هذه التوصيات يجب الإجابة على السؤالين التاليين : ما يجب عمله حتى لا نصهل للمشكل مرة اخرى؟ وما هي عناصر الرقابة الداخلية التي تسمح بتطوير أو تغيير أو تقديم إضافة جديدة ؟ يجب أن تصاغ كذلك بشكل يساعد على تحسين الإجراءات والنظم والتحكم في التسيير والمخاطر .

\* التوقيع : يجب أن يكون توقيع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كليهما معا حسبما هو مناسب .<sup>1</sup>

الشكل ( 3- 2 ) ورقة كشف وتحليل المشكل: (FRAP)

ورقة كشف وتحليل المشكل
FARP مرجع ورقة العمل :
Problème : المشكل :
Constat: المعاينة:

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ذكره ،ص 122.

Causes: الأسباب:	
Consèquences: النتائج:	
Recommandations: التوصيات:	
حضرت من طرف .....	ممضية من طرف: .....

Source ; Renard Jacques, Thèorie et pratique de l'audit Interne, Edition d'organisation ,paris2010,p269.

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

\* متابعة تنفيذ التوصيات : على المدقق الداخلي القيام بمتابعة التوصيات التي اقترحها بناء على الملاحظات التي سجلها خلال قيامه بمهمته ، وذلك بأن يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات داخل المؤسسة ، بحيث تنتهي مهمته عند تنفيذ جميع التوصيات المصادق عليها من قبل الإدارة.<sup>1</sup>

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

يتم المساهمة في عملية صنع القرار هذه الدورة حسب كل مرحلة ، حيث أن المعلومة التي قد تم تأهيلها والتوصل إليها هي إما اكتشاف مشكل أو تحديد مجموعة من البدائل أو المساعد على اختيار

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر، شحاتة سيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية الاسكندرية ،مصر، 2006، ص521.

أفضلها، وهذا يعني أن هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار ، والتي سوف نتطرق إليها بالتفصيل في كل مرحلة :

#### 1- تحديد المشكلة :

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

هناك دور التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار على جميع المستويات ، وهذا من خلال المساعدة في اكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة في المؤسسة حتى يتسنى لها مواجهتها قبل أن تصطدم بها، بمعنى أن التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة في تحديد الأخطار التي من الممكن مواجهتها مهما كان نوعها ومن أي جهة كانت من الخارج (المحيط) أو الداخل ، ما أنها تحدد طريقة التصرف مع كل خطر حسب نوعه .

نلاحظ أن دور التدقيق الداخلي في مواجهة –تحديد واقتراح- الخطر في المؤسسة يزيد حسب أساسين هما درجة احتمال وقوع هذا الخطر ودرجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر إذا وقع، فإذا كان هناك احتمال قوي وقوعه مع أثر بالغ يمكن أن يخلفه فإن دور التدقيق الداخلي يكون كبيرا وهذا من خلال تكثيف – التفصيل والتركيز – مهمة التدقيق.

يبدأ هذا الدور من أول خطوة والتي تتمثل في تشخيص هذا الخطر (المشكل) والكشف عليه ، ومن خلال ما سبق نلاحظ مدى مساهمة التدقيق الداخلي في هذه المرحلة –تحديد المشكلة – من مراحل عملية صنع القرار.

إيجاد البدائل :

إن من العناصر الجوهرية لوجود القرار أن يكون هناك مشكلة تتطلب حلاً أمثلاً، وأن يكون أكثر من حل، أي حلول متعددة تطرح للنقاش يتم دراستها وتقويمها حتى اختيار الحل الأكثر ملاءمة، لذا فإن وجود المشكلة يقتضي تباين الآراء حولها، ذلك لأن المشكلة التي ليس لها سوى حل واحد بل أن الغالب والأعم هم وجود و تعد الحلول أو البدائل مجموعة الوسائل والإمكانات المتاحة لمتخذ القرار ، والملاءمة بدرجات متفاوتة فيما بينها لحل المشكلة محل القرار، وهذه الحلول أو البدائل لا تأتي من فراغ وإنما هي نتيجة التمحيص والتحصيل والتحليل للمعلومات سواء جاءت تلك المعلومات عن طريق رسمي أو غير رسمي، فيضمن بذلك التدقيق الداخلي التوريد المتواني والسليم لهذه المعلومات ، وهذا من خلال طبيعة عمل التدقيق الداخلي وأنظمة المعلومات ، فتحديد البدائل الممكنة لا يمكن أن يكون دون دراسة شاملة وتشخيص مستمر للحالة الجديدة -المشكل- وما هي الوسائل والإمكانات المتاحة لحل مثل هذا المشكل داخل المؤسسة ومساهمة التدقيق في إيجاد مجموعة البدائل يكون في شكل الاقتراحات المقدمة في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة .

### 3- تقييم وتقويم البدائل :

إن تقييم وتقويم البدائل تعد من أهم المراحل التي يجب إعطاؤها أهمية كبرى قبل صنع أي قرار ، ذلك لأن تقييم البدائل ثم تقويمها هو الذي سيحدد ما إذا كان سينجح أم لا في المستقبل ، بمعنى أنه يتم تحديد أبعاد كل البديل - سلبياته وإيجابياته- في حل ذلك المشكل ، كي يتسنى اختيار البديل المناسب والذي سيعطي أفضل النتائج بأقل عواقب غير السليمة ، هذا في حد ذاته يشير على أهمية و ضرورة الأهداف التي يجب مراعاتها عند اختيار بديل من البدائل المتاحة ، فالهدف الأخير لصانع القرار هو إحداث تغيير ما في جذور المشكلة المطروحة ، فالحل الذي تم بعد تقويم البدائل يبرز أهمية دور الخبراء والمستشارين والمعاونين في عملية وبحث ودراسة البدائل المطروحة.

يبرز دور التدقيق الداخلي في هذه الخطوة في أنه يعمل على تقديم واقتراح البدائل التي تراها مناسبة في التقرير النهائي وهذا بعد دراسة المشكل.

## 4- اختيار البديل أو الحل الأمثل :

تعتبر هذه المرحلة أدق المراحل لأن الاختيار يعني في حقيقة الأمر حسم الموقف والوصول إلى المحصلة النهائية للجهد المبذول في المراحل السابقة، وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة والحنكة والخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الاختيار السليم، تبقى أفضلية حل من الحلول على البقية مسألة نسبية من البدائل المتماثلة ، وتحكمها الاعتبارات السالفة الذكر في الخطوة السابقة إلا أنه معاً يجب ذكر أن هناك اعتبارات أخرى سياسية واجتماعية واقتصادية قد تؤثر في اختيار البديل لحل المشكلة وخاصة فيما يتعلق بالمشاكل العامة للبلد.

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

فيكون بذلك التدقيق الداخلي رؤية يمكن اعتمادها في اختيار هذا البديل أو غيره – الأكثر ملاءمة – ومنه نستنتج أنه من الصعوبة أن يتم التوصل إلى البدائل المثلى عند صنع القرارات ، وذلك لأن صانع القرار لا يستطيع الإلمام بكل البدائل، ولا بالنتائج المترتبة على كل بديل من تلك البدائل ، يعني ذلك أن اختيار البديل الأمثل يبقى مسألة نظرية بحتة في كل الأحوال ، فيكون بذلك هدف متخذ القرار من العملية هو الاقتراب بأقصى ما يمكن من الأمثلة يعني البحث عن الأفضلية ، لذا كان لزاماً على متخذ القرارات في المؤسسة الرجوع في كل مرة إلى ما يراه التدقيق الداخلي حول مشكل ما، على الأقل تعمل على توجيهه وبقناعة غلأى البديل الفضل .

تنفيذ القرار:

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

/ أن يكون القرار قابلاً للتنفيذ بالإمكانات الموجودة

/ أن يلقى القرار حماساً ومساندة وتأييداً من قبل الذين يقومون بتنفيذه

/ أن يكون القرار واضح الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها

/ أن يرفع القرار من معنويات العاملين على تنفيذه ومن لهم علاقة به .

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

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

أ - قياس مدى توافق وانسجام ذلك القرار مع السياسات وممارسات المؤسسة

ب- توقيت القرار

ج- اعتماده وتجسيده لكمية المعلومات المثلى

د- تأثير صانع القرار ذاته ، ونلخص طريقة النجاح للقرار على النحو التالي :

\* عدم تعارض المصلحة

\* إيجابية عامل الخطر والمكافأة

\* كيفية ومدى فهم منفذ القرار والمسؤولين عن إيصال القرار للآخرين .

مما سبق يمكن القول بأن القرار إذا لم يتم تنفيذه على الوجه المطلوب لا يتعدى كونه قرارا على الورق فقط ، لذا يجب تنفيذ ذلك القرار حتى يتسنى تحقيق الأهداف التي من أجلها تم صنعه والوصول إليه، قد يكون القرار المتخذ جيدا هو الأفضل ، إلا أن الطريقة التي تم اختياره غير سليم، بينما يعود عدم ملاءمة هذه الطريقة التي نفذ بها ، لذا يجب مراعاة الطريقة التي ينفذ بها هذا القرار ومن الممكن أن يكون ذلك بمساعدة قسم التدقيق الداخلي وهذا بحكم طبيعة نشاطه وتعامله مع جميع المستويات في المؤسسة .

#### 6- المتابعة والتقييم :

إن المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها ومقارنتها بالنتائج التي كان المرجو تحقيقها فإذا ما وجد انحراف وجب إجراء بعض التغييرات التي تكفل تحقيق التوازن ، ومن هنا تتضح مدى أهمية تحديد الأهداف والتي بموجبها يتم تقييم مستوى الأداء وفي حالة عدم توافق النتائج المطلوبة ، يجب إحداث تغييرات ربما في الحل الذي تم اختياره ، أو في مراحل تنفيذه أو حتى إعادة صياغة أو تغيير الأهداف لو وجد أنه من غير الممكن تحقيقها ، ففي هذه الحالة يجب إعادة صياغة نسق صنع القرار بالكامل وتصحيح مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة مسبقا ، في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا لكون طبيعة عملها الرقابي ، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة ، ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد للمشكلة ثم للبدائل ثم اختيار البديل الأفضل ، ومن شأنه أن يجعل قسم التدقيق الداخلي يسهر على التطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على التوريد المتواني للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة ، نلاحظ من خلال كل هذه الخطوات أن التدقيق الداخلي دورا أساسيا في كل خطوة إلا انه يجب التفرقة بين المعلومات المختلفة والتي تستخدم من قبل مستويات مختلفة من الإدارة ، حسب الطبيعة الهيكلية للقرار المتخذ.<sup>1</sup>

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

شايب، الذقن نورالدين، سالمى صالح، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف ، المسيلة 2016/2017 ص 19-20-21-22.<sup>1</sup>

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، وفي جميع المستويات الإدارية المختلفة ، إلا أن هذا الدور يكون محدودا أو منعدما بالرغم من الإجراءات العادية والسليمة للتدقيق الداخلي، مما يواجهه مما يواجهه المدقق الداخلي صعوبة في اتخاذ قراره ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي<sup>1</sup>:

### 1. المركزية الجديدة وعدم التفويض:

إن هناك نمط أوتوقراطي لسلوك الإداري، وهذا النمط يتدرج في شدته بين نقطتين، يمثل أحدهما السلوك الأوتوقراطي المتسلط أو المتحكم، ويمثل النقطة الثانية لسلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق، كما أنه يتوسط هاتين النقطتين، سلوك يكاد يكون وسط في شدته بين النمطين السابقين، وهذا السلوك هو السلوك الأوتوقراطي الصالح أو الخير، إلا أنه وفي ظل هذه الأنماط الثلاثة يجب أن نميز بين نوعين من القيادة المتحكمة فهناك قيادة تعتمد كلية على أسلوب قيادي رقابي، يتعامل في تصرفاته بالتقارير الرقابية والتي توافيه بما تم عمله عند إصدار الأوامر للمستويات التي تلي المستويات القيادية، في هذا النوع يكون للتدقيق الداخلي دورا كبيرا جدا، ويصبح بمثابة اليد اليمنى للقيادة والتي يتم من خلالها التحكم في مجريات العمليات داخل المؤسسة ، وهذا راجع لصفة الرقابية التي تحكم التدقيق الداخلي، وهناك نوع آخر من القيادة الذي لا يعرف إلا بوجهة نظر ففي هذا النوع من القيادات يكون دور التدقيق الداخلي حدود إلى أبعد التصورات ، فلا تلقى الاقتراحات التي ترفع في التقارير النهائية أي صدى لدى قيادات المؤسسة .

### 2-ضغوط المديرين :

من خلال تناولنا للعوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات رأينا كيف متخذ القرار بعوامل ومتغيرات تابعة من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة و انه قد يكون من الممكن التحكم بتأثير البيئة الداخلية في حين يصعب على المدير التحكم بتأثير البيئة الخارجية بما فيها من متغيرات سياسية واجتماعية واقتصادية وقد أثبتت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين وخاصة الدول النامية على اختلاف مستوياتهم في

هاجر مبروك ، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات ، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، 2018/2019، ص55،56، ص1.

المؤسسة الإدارية المختلفة أيا كان نوعها ونشاطها و حجمها يتعرضون لضغوط عديدة وأن هذه الضغوط أصبحت سمة مميزة للعصر الذي نعيش فيه كما أصبحت البيئة سواء الداخلية او الخارجية هي مصدر هذه الضغوط وأثبتت هذه الدراسات ام مقدار السلطة الممنوحة للمديرين لا تتناسب مع المسؤوليات المناط بهم ، والضغوط التي تواجههم والتي ينعكس أثرها على نوعية وفعالية القرارات التي يتخذونها، إن هذه الضغوط تؤثر بشكل أو باخر على مردودية القرارات المتخذة من قبل المدير ، فبالرغم من خلية أداء التدقيق الداخلي عملها على أحسن وجه، ووفقا لجميع المتطلبات فإن مساهمتها من خلال التقارير النهائية تكون محدودة، أو حتى أنه لا يكون أي دور في عملية اتخاذ القرار ، ويمكن تقسيم هذه الضغوط التي يتعرض لها المدير ، والتي تؤثر في قراراته والتي تحد بذلك من الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار إلى نوعين :

1-2 ضغوط داخلية : تتمثل في ضغوط رؤساء، وضغوط التنظيمات غير الرسمية ، ومراكز القوى التي تخلقها ، وقصور نظم المعلومات والبيانات، ونقص الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة .

2-2 ضغوط خارجية : تتمثل في ضغوط الرأي العام، والضغوط الاقتصادية النابعة من العلاقات الاجتماعية للمدير خارج نطاق العمل، وضغوط الأجهزة الإعلامية والرقابية وكلها عوامل تؤثر في توجيه قرارات المدير أو تحد من فعاليته.

### 3- الاستقلالية المحدودة للتدقيق الداخلي<sup>1</sup>:

لعل أكثر الأمور خطورة في التدقيق الداخلي هي أن تكون مرتبطة مع المدير المالي مما يعارض أهداف التدقيق الداخلي إلى البيروقراطية بلا و إلى عدم تحقيق الأهداف بالكامل فمثلا لو اكتشف المدقق الداخلي أن هناك بعض الغش أو الأخطاء الدائرة المالية التي يرأسها المدير المالي فكيف المدقق الخارجي أن يقدم تقريره الى المدير المالي و الذي هو أصلا مسؤولا عن تلك الدائرة من هنا أتت أهمية علي استقلالية دائرة التدقيق الداخلي بشكل تام وأن تكون مربوطة بشكل يوفر لها نوع من الاستقلالية مما دعا إلى اعتمادها معايير الممارسة المهنية إذا أن من المعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي أن يكون المدقق الداخلي مستقل

<sup>1</sup> هاجر مبروك ،مرجع سبق ذكره ص56،ص57.

عن باقي الأنشطة التي تقوم بتدقيقها وهذا يتطلب ضرورة ان يكون الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي كافيا لما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة به يوجب أن يكون المدقق موضوعيا في أدائه أعمال التدقيق لأن التطبيقات العملية لهذه المهنة أثبت أنه في أي حال من الأحوال تكتمل استقلالية المدقق الداخلي وهذا من خلال زاويتين

تنظيمية رسمية : بحيث المدقق الداخلي هو أولا و أخيرا موظف داخل المؤسسة يعني تابع لها وهو مسؤول عن أعماله اتجاه مجلس الإدارة العليا ونجد ذلك من خلال موضع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

غير الرسمية: أما الزاوية الثانية التي من الممكن أن ننظر منها الى محدودية الاستقلالية الواجبة للتدقيق الداخلي داخل المؤسسة والتي سوف تؤدي إلى أن يكون عاملا من العوامل المؤثرة سلبا في درجة مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار وفي أن التواجد المستمر للمدقق داخل المؤسسة و بين باقي الموظفين و العمال الاخرين في الدائرة و المصالح الأخرى هذه العلاقات غير الرسمية تتمثل في بروز نوع هذه المصالح المشتركة بين الموظفين والمدقق الداخلي تؤثر سلبا على التقارير حول عمليات معينة و بالتالي تؤثر في مسار القرارات التي سوف تتخذ بالإضافة إلى بروز علاقات ذات طابع .

عاطفي بحيث يصبح المدقق الداخلي يغطي الأخطاء التي قام بها زملاؤه الموظفين حتى لا يتم اتخاذ قرارات صارمة تضر بمركزهم الوظيفي أو حتى تتسبب في طرده .

## خلاصة الفصل

بعد دراستنا لهذا الفصل والذي عالجتنا من خلاله موضوع اتخاذ القرار بشكل عام وعلاقته ببيئة التدقيق الداخلي توصلنا إلى أن اتخاذ القرار يجب أن يكون دقيقا و مدروسا بشكل جيد من قبل متخذي القرار لبلوغ أهدافه المرجوة وبما أن متخذ القرار يتعرض لضغوطات سواء من داخل المؤسسة او من خارجها برز دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات من خلال تزويد بالمعلومات الكافية التي تساعد علي اتخاذ القرار في التدقيق الداخلي يوفر نوع من المصداقية الموثوقية للبيانات والمعلومات التي يعتمد عليها المتخذ القرار في

العملية اتخاذ القرارات للحصول علي قرار مناسب و ملائم ضمان سيرورة و ديمومة المؤسسة و حفاظها علي مكانتها وسمعتها .

## الفصل الثالث

دراسة حالة بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" وحدة مستغانم

## تمهيد الفصل

بعد تناولنا للخلفية النظرية لموضوع مساهمة التدقيق في اتخاذ القرارات في المؤسسة في الفصلين السابقين ، سنحاول من خلال هذا الفصل واستنادا لما سبق ذكره في الجانب النظري سنحاول إسقاطها الأخير على الجانب التطبيقي ونحاول التطرق على واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز التي تعتبر من أهم المؤسسات الوطنية كما أنها تعتبر الدعامة الأساسية للاقتصاد الوطني . وإلى دراسة شاملة ودقيقة لوضع التدقيق الداخلي في هذه المؤسسة وعليه قسمنا الفصل إلى :

## المبحث الأول : تقديم المؤسسة

## المبحث الثاني : تحليل بيانات الدراسة .

## المبحث الثالث : عرض تقييمي للتدقيق الداخلي في المؤسسة

المبحث الأول: تقديم المؤسسة

المطلب الأول: تعريف المؤسسة

أنشأت الشركة الوطنية الجزائرية سونلغاز بمقتضى الأمر 6959 المنشور في الجريدة الرسمية الصادرة في الأول أوت 1969 وحلت محل كهرباء وغاز الجزائر التي حلت بنفس المرسوم.

وقد أنشأت حسب قوانين التأمين الجزائرية سنة 1947 ومنذ إنشائها قامت المؤسسة بزيادة بيع الطاقة بتجهيز وصيانة الآلات الكهرومنزلية والغازية، وسهرت على استغلال الغاز والكهرباء في المجال الصناعي والمجالات الأخرى، وقد أوكلت لها مهمة إنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز الطبيعي، ومنذ مرحلة الاستقلال سنة 1962 عرفت الجزائر طيف تسخير جهودها لإعادة تنظيم اقتصادها للاستجابة لمختلف الحاجيات الاجتماعية وذلك بقيام الشركة الأولى باقتناء تجهيزات ومعدات وأشغال كبرى خلال الفترة من 1962 الى 1967 بتخفيض تسعيرة الغاز بنسبة 50% لتشجيع الاستهلاك المحلي وفي فترة 1967 إلى 1969 كان قرار إحدى أهداف هذا المخطط الثلاثي لإنعاش التنمية<sup>1</sup>.

وبناء على الطلب المتزايد على خدمات المؤسسة قامت سنة 1973 بإعادة تشكيل قواعدها ومنشاتها لتنتقل الطاقة الإنتاجية للمؤسسة من 624 ميغاوات سنة 1969 الى 1200 ميغاوات سنة 1974 وذلك بفضل المراكز الحرارية المتواجدة في كل من عنابة، وهران بالإضافة إلى المولدات الغازية الموجودة في الجزائر، تقرت، غرداية، حاسي مسعود وأرزويو.

\* وفي سنة 1978 طورت المؤسسة خدماتها على التكيف في هيكلتها بإنشائها للوسائل ذاتية الانجاز ولتحقيق أهداف المخطط الوطني بإعادة تهيئة الكهرباء بغية تلبية حاجيات حوالي مليون ومائتي مشترك، واستحدثت خطوط جديدة قدر طولها بـ 60000 كلم، وفي عام 1983 أنشأت مؤسسات فرعية مستقلة خلفا لوحدها الأشغال، تخصص كل واحدة منها في ميدانها لتكون بذلك قادرة على الاستجابة لمتطلبات الاقتصاد الوطني وهذه المؤسسات هي:

1 - مجلة سونلغاز وخبراء الطاقة ص 72.

1- مؤسسة إعادة تهيئة الكهرباء.

2- مؤسسة تثبيت الخطوط ذات التوتر العالي.

3- مؤسسة أعمال الهندسة.

4- مؤسسة الأعمال الصناعية.

5- مؤسسة صناعة المعدات الكهربائية وآلات القياس والرقابة.

وشركة سونلغاز هي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري والتي تحتكر لحساب الدولة النشاطات التالية.

1- إنتاج، نقل وتوزيع الكهرباء.

2- نقل وتوزيع الغاز.

وكذلك تلتزم بـ:

\* تلبية كل طلب على الكهرباء والغاز ضمن الشبكة الموجودة بنوعية وانتظام في الخدمة.

\* ضمان القيام ببرامج تطوير الهياكل القاعدية الكهربائية والغازية وخاصة برامج إيصال الكهرباء

والتوزيع العمومي للغاز.

\* تطبيق المساواة في المعالجة لكل الزبائن.

إلا أنه وفي إطار التحولات الاقتصادية التي طرأت مؤخرا تحولت مؤسسة سونلغاز من شركة ذات

طابع صناعي وتجاري إلى مؤسسة ذات أسهم، وهذا بموجب مرسوم رقم 201 المؤرخ بتاريخ 22 ذي القعدة

1422 الموافق لـ 5 فيفري 2002.

طرق جديدة سواء في المجال التنظيمي أو المجال التسييري، فأصبحت بذلك عبارة عن مجمع يضم شركات كانت سابقا عبارة عن مديريات مركزية، فضمنت بذلك ديمومتها وفق ما يقتضيه الواقع الاقتصادي المعاش<sup>1</sup>.  
 للمؤسسة ثروات مادية وفيزيائية وتتمثل هذه الأخيرة في منشآت الإنتاج، النقل، التوزيع وكذلك المنشآت القاعدية التابعة لها مثل مقرات الوحدات، نقاط استقبال الزبائن، ونظرا للتنظيم الهيكلي الذي تتميز به مؤسسة سونلغاز فقد تمكنت هذه الأخيرة من الصمود في وجه التغيرات التي عصفت بالعديد من المؤسسات الوطنية والدولية حيث مكنتها التنظيم من إثبات جداتها على مستوى المتوسط وذلك في إطار ما يعرف باقتصاد السوق وتماشيا مع التحولات السابقة الذكر عمدت المؤسسة الى انتهاز.

#### فيما يخص الغاز:

\* شبكة النقل تتكون من 4061 كلم من القنوات ذات الضغط المرتفع.

\* شبكة التوزيع تتكون من 14025 كلم من القنوات ذات الضغط المتوسط والمنخفض.

#### فيما يخص الكهرباء:

\* 07 مراكز للمحركات البخارية بطاقة إجمالية تقدر بحوالي 275. مراكز إجمالية

\* مجمع إنتاج يضم 04

\* مولدات الديازال متواجدة في الجنوب وتمثل 184

\* 08 موانع إنتاج بمحركات غازية بطاقة إجمالية 2349

\* إذ هناك طاقة إنتاج إجمالية للكهرباء بـ 5548

\* شبكة النقل تتكون من 12236 كلم من الخطوط ذات التوتر العالي 60,220 تربط بين 138 محطة.

1 - وثائق الشركة.

شبكة التوزيع على الزبائن ذات التوتر المتوسط 5,510,30 وذات التوتر المنخفض 380,220 تتكون من 173467 كلم<sup>1</sup>.

مديرية توزيع الكهرباء والغاز فرع مستغانم بإختصار هي إدارة تابعة لشركة توزيع الكهرباء والغاز في الغرب ، يقع مقرها في طريق ميناء مستغانم .

## 2-1- مهمتها

صيانة وتشغيل وتطوير شبكات الكهرباء وتوزيع الغاز، وضمان سلامة وجودة واستمرارية الخدمة في كل الولاية .

## 2-2- أعمالها

- التكيف مع شبكات اليوم ومع التكنولوجيات الجديدة والمتجددة للحفاظ بإستمرار بما يتماشى مع احتياجات العملاء.

تأمين البنية التحتية من جهة ، واتجاهات الاستهلاك، خاصة استهلاك الطاقة والاستيعاب للشبكة و المحطات الفرعية وتأمين الخطوط لتجاوز الظروف، ومن جهة أخرى تنمية الإنتاج والحوادث الكبيرة.

-رضا الزبون بأفضل الشروط المطلوبة بتزويد العميل بالغاز والكهرباء.

المساهمة في بناء سياسة اجتماعية تتفق مع قيمتنا وأهدافنا؛

المرافقة والدعم وذلك في إطار برنامج التنمية وفق المهام المديرية

- متابعة تطورات المنظمة للتكيف المستمر مع التغيرات والحقائق الجديدة فيسوق الكهرباء والغاز.

<sup>1</sup> - مجلة سونلغاز وخبراء الشركة.

3-2- خصائصها

تغطي مديرية الكهرباء والغاز لولاية مستغانم 32 بلدية بعدد سكاني إجمالي 900000 تتكون من :

8- وكالات تجارية ، 4 لخدمات الاستغلال الكهرباء و4 لخدمات استغلال الغاز .

مستغانم تدير 156024 عملاء الكهرباء و50096 عملاء الغاز-DD

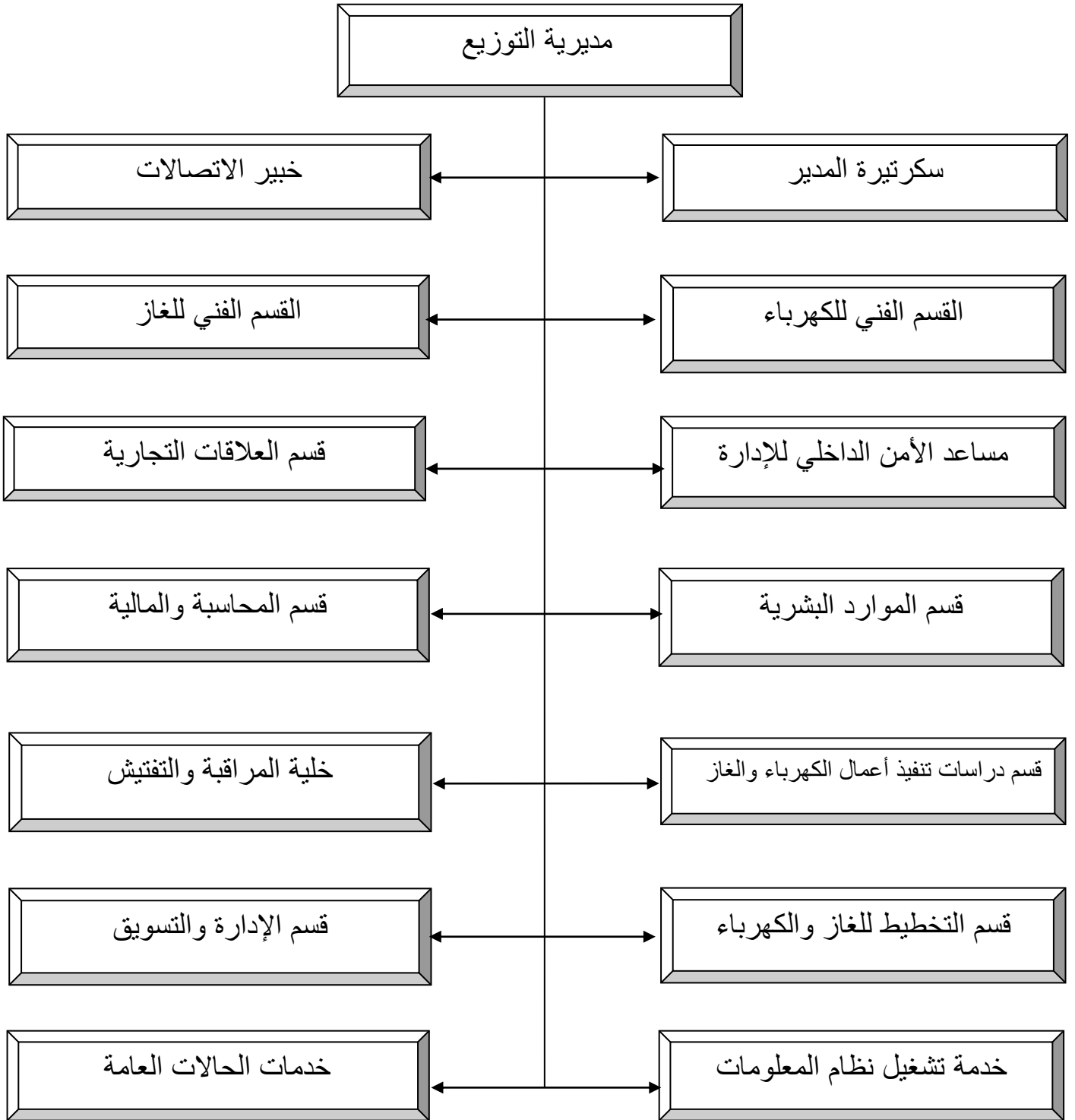
M/DA 2217 مستغانم حققت رقم أعمال الكهرباء DD في نهاية ديسمبر 2013 -

ولديها أيضا 825 من شبكات الغاز M/D 230 حققت أيضا رقم أعمال من الغاز-DD

BT من شبكة 3391 KM وMT من شبكة 1999 KMS مستغانم تسير وتشغل-DD

في مستغانم 2016.. 436 موظف DD. بلغ العدد الكلي لعمال

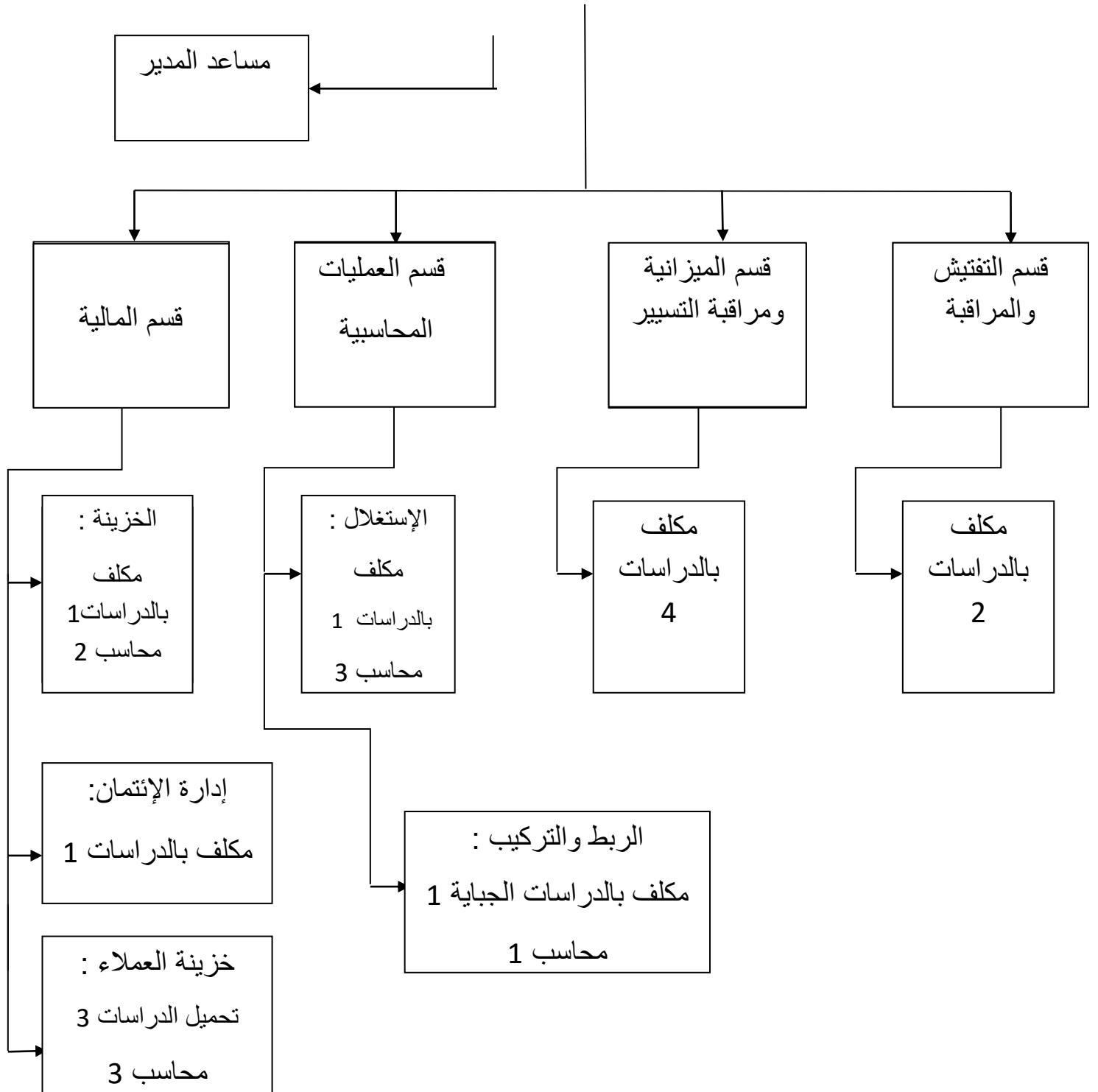
المطلب الثاني / التنظيم الهيكلي للمؤسسة الشكل رقم (3-1)



المصدر: مجلة سونلغاز، أخبار الاتحادية - مجلة ثلاثية صادرة عن الاتحادية الوطنية لعمال الصناعات الكهربائية والغازية، البيان

المشارك للدورة 14 المنعقدة يومي 29-30 سبتمبر 2011، ص 12.

الشكل (2-3) الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة



المطلب الثالث: مهام وأهداف المؤسسة .

- 1- ضمان متابعة ارتباط النشاطات المالية والمحاسبية والميزانيات.
- 2- إعداد مخطط الميزانيات والميزانية السنوية ومتابعة تطبيقاتها.
- 3- تحليل حسابات الميزانية وحسابات النتائج.
- 4- تحديد السياسة المالية والنية الاقتصادية للمؤسسة.
- 5- احترام القوانين والنصوص النظامية المتعلقة بالوظيفة المالية والمحاسبة.
- 6- تحسين التعاملات المالية مع الأطراف والأعوان الاقتصاديين.
- 7- متابعة التسيير المالي للعقود المحققة.
- 8- التحليل والاعتماد على النسب المالية.
- 9- تسوية أجال استحقاق التسديد.
- 10- المتابعة الصارمة في عمليات خزينة الميزانيات.
- 11- تطبيق النصوص الجنائية.
- 12- إعداد خلية متابعة المشاريع المحولة الى الشعب.
- 13- التعاون مع مديرية الدراسات والتنمية.
- 14- تحقيق رغبات المستهلكين.
- 15- إجراء المقارنة بين السنوات بغية التحكم في السياسة المالية للمؤسسة.
- 16- متابعة ومراقبة نشاطات المحاسبة العامة.

17- العمل على تطابق التسيير المحاسب بالنسبة للفروع.

18- إعداد يوميا محاسبة المقر.

19- مسك الدفاتر المحاسبية.

20- التدقيق بالنسبة للنتائج.

21- انجاز جميع الحالات المختلفة للمحاسبة.

22- تحقيق التمويل أو فتح شراكة.

1- مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير: وتتمثل كالتالي:

1- مراقبة الأغلفة المالية المخصصة للاستثمارات.

2- وضع التأثيرات المحاسبية على الطلبيات وهذا قبل الشروع في الإشغال بحيث لا تتجاوز قيمة هذه الإشغال

المبلغ المحدد سلفا من طرف هذه المصلحة.

3- إعداد الميزانيات التقديرية للسنة القادمة والتي تتضمن نفقات الاستثمار ونفقات الاستغلال.

4- تنفيذ المراقبة على الوثائق المحاسبية والدفاتر المحاسبية.

5- متابعة ارتباط ومراقبة تنفيذ مخطط الاستثمارات.

6- متابعة ومراقبة نشاطات المحاسبة العامة.

7- التدقيق بالنسبة للنتائج.

8- تطبيق أسس المحاسبية بالتكامل مع مصلحة المالية.

9- احترام القوانين والنصوص النظامية المتعلقة بالوظيفة المالية والمحاسبية.

- 10- المراقبة الصارمة في عملية حزينات الميزانيات.
  - 11- مراقبة التسيير المالي للعقود المحققة.
  - 12- إعداد مخطط الخزينة وتسيير الميزانية السنوية والمراقبة الصارمة في تنفيذها.
  - 13- الإشراف على المراقبة الصارمة للعمليات المحاسبية داخل الشركة من طرف رئيس المصلحة وهو المسؤول الرئيسي.
- 2- مصلحة الاستقلال المحاسبي:
- وتضم رئيس المصلحة الذي يشرف عليها إضافة إلى محاسب ويكمن دورها في :
  - 1- ضبط الحسابات الميزانية للمديرية الجهوية .
  - 2- الإمساك بالدفاتر القانونية .
  - 3- ضمان معالجة نتائج المحاسبة التحليلية والعامية.
  - 4- ضمان التسيير المحاسبي للاستثمارات.
  - 5- مسك ملفات الاستثمارات القانونية المتعلقة بالمديرية الجهوية.
  - 6- ضمان الرابط بين الوحدات التابعة لمؤسسة سونلغاز.
  - 7- ضمان حالة التقارب بالنسبة للميزانيات المحاسبية.
  - 8- تصفية الحسابات والمعالجة المحاسبية.
  - 9- ضمان النشاطات الجنائية.
  - 10- المعالجة المحاسبية للعمليات الناتجة عن المؤسسات أو المصالح الأخرى.

- 11- معالجة الفواتير الآتية من المصالح الأخرى أو المتعاملين الاقتصاديين لها.
  - 12- ضمان العلاقة مع البنك.
  - 13- تقييد الفواتير وإرسالها إلى مصلحة المالية من أجل الدفع .
  - 14- طلب الشيكات من أجل التسديد.
  - 15- التعاون مع مديرية الدراسات والتنمية.
  - 16- إلا أشرف الكلي لرئيس المصلحة وهو المسؤول عن العمليات المحاسبية (إعداد الفواتير، مسك الدفاتر المحاسبية).
  - 17- السهر على احترام القوانين والنصوص النظامية المتعلقة بالوظيفة المالية.
  - 18- ضمان العلاقة مع المؤسسات المالية.
  - 19- تسوية الوضعية المالية والجباية للمؤسسة.
- 3- مصلحة المالية:

وهو هيكل مكلف بضمان العمليات المالية للوحدة ويكمن دورها في:

- 1- تسديد كافة النفقات الشهرية والسنوية من مصلحة الاستغلال.
- 2- طلب المصاريف الشهرية المالية للمديرية.
- 3- إرسال كل أسبوع الوضعية المالية المحاسبية إلى المديرية الجهوية (وهران).
- 4- التقييد المحاسبي لمختلف النفقات.
- 5- إعداد حالة التقارب للحسابات البنكية للشركة المفتوحة لدى البنوك.

- 6- السهر على صدق الوثائق المحاسبية في المدة المحدودة.
- 7- ضمان المخطط الوطني المحاسبي والوثائق المحاسبية الشهرية.
- 8- السهر على استغلال حسابات النتيجة والميزانيات الدورية.
- 9- تقديم التقارير الدورية لمسئولي المديرية الجهوية والخاصة للبرنامج السنوي للمراقبة المحاسبية والمالية للمصالح الموضوعة تحت مسؤولياتها.
- 10- السهر على ضمان وتطبيق القواعد المحاسبية من طرف مديرية المالية والتسيير.
- 11- متابعة الميزانيات الطاقية للمديرية (شراء وبيع الغاز) بمراقبة مختلف وحدات الشركة من جهة محاسبة ومالية.
- 12- ضمان العلاقات مع الغير (هياكل الدولة، الإدارات المالية، البنوك المصرفية) وفي حدود الصلاحيات. وتضم مصلحة المالية فرعين هما:
- فرع الاستثمارات: ومن مهامها:
- 1- متابعة التسيير المالي للعقود المحققة.
- 2- مسك عمليات التعهد والتسديد.
- 3- ربط العلاقات الخارجية مع كل إمكانيات الاقتراض ومصلحة التمويل.
- 4- التعاون مع مديرية الدراسات والتنمية.
- 5- التحويل لمحاسبة الوثائق الخاصة بالتسديد والتعهدات.
- 6- تسوية أجال استحقاق التسديد.

7- مراقبة الأغلفة المالية المخصصة للاستثمارات.

8- وضع التأشير المحاسبية اللازمة على طلبيات الاستثمار وهذا قبل الشروع في الأشغال.

9- العمل على تحديد مبلغ الطلبيات بحيث لا تتجاوز قيمة الإشغال.

10- عرض المشاريع في المزاد العلني وإرساء المزاد على الأعوان الاقتصادية حسب متطلبات الطلبيات<sup>1</sup>.

### 2-3- فرع الخزينة:

1- تنفيذ مصرفي المديرية .

2- مسك يوميا دفاتر البنك والصندوق والأعوان الاقتصاديين.

3- أعداد شهريا حالة التقارب مع البنك.

4- ضمان العلاقة مع البنك.

5- إدارة خزينة المديرية.

6- تسهيل عمليات التحويل المالية من المديرية الى المتعاملين الماليين ( الإطراف الخارجية ). وكذا بالنسبة

للأعوان الاقتصاديين.

7- السهر على جلب الموارد للخزينة وتشجيع المستثمرين.

8- منح القروض ودعم الاستثمارات الوطنية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> -وثائق الشركة..

<sup>2</sup> - تقنيات المحاسبة: شبياكي سعدان.

من خلال دراستنا الميدانية لاحظنا بأن القسم المختص بتنظيم عملية التدقيق هو قسم المحاسبة والمالية وتختص بها مصلحة التفتيش والمراقبة، فالتدقيق موجود في المؤسسة بشكل ضمني ودوري حيث يقوم المسؤول عن القسم بفحص وتدقيق كافة الوثائق والسجلات الواردة من مختلف المصالح داخل المديرية .

أما التدقيق الداخلي فيكون على مستوى المديرية العامة خصصت له مصلحة مستقلة حيث تنصب

مهام التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة على شكل نشاطات والمتمثلة فيما يلي :

\* نشاطات في صور مقاربات محاسبية ومالية

\* القيام بعملية التفتيش والرقابة بشكل دوري

\* مقارنة الحسابات البنكية

المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة

المطلب الأول: الأدوات المستخدمة في الدراسة

1) المقابلة: نظرا لأهمية البالغة لأداة الدراسة، وللتعمق في فهم موضوع الدراسة المتمثل في التدقيق الداخلي، قمنا بإعداد مقابلة شخصية مع إطار محاسبي وإطار إداري لدى محل الدراسة، والتي طرحنا من خلالها بعض الأسئلة للوصول على إجابات دقيقة ومباشرة، وبالتالي الوصول إلى نتائج صحيحة تمكنا في النهاية من الحكم على وظيفة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة.

المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات المقابلة

/هل تعطي المؤسسة أهمية كبيرة للتدقيق؟

نعم، لأنه يمثل نوع من الحصانة للمؤسسة للحفاظ على هيكلها التنظيمي وترقيته ويسهل تدفق المعلومات الموثوق منها.

2/ هل هناك تعاون بين المدقق الداخلي والمصلحة المعنية بالتدقيق

نعم، يجب أن يكون هناك تنسيق وتعاون مشترك لتسهيل المهمة وتحقيق الأهداف المرجوة.

3/ هل يعتبر التدقيق الداخلي قيمة مضافة للمؤسسة؟

نعم، كونه يسعى للوصول بالمؤسسة إلى تحديد كل الفرص والتهديدات وبالتالي ضمان الإستمرارية.

4/ هل تتم مراجعة التوصيات التي يقدمها المدقق في التقرير مع المدير؟

نعم: وذلك حسب أهمية التقرير للوصول إلى قرارات مناسبة

5/ هل تتم عملية التدقيق حسب مراحل منهجية محددة؟

نعم وذلك بإعداد برنامج التدقيق الداخلي سنويا ليشمل كافة أنشطة المؤسسة وتحدد أهم العمليات والتواريخ التي تجرى فيها عملية التدقيق وكذا المصالح المعنية بالتدقيق و في الأخير يوضع تقرير مفصل لمهمة التدقيق الداخلي.

6/ هل يقوم المدقق الداخلي بكشف والإفصاح عن الانحرافات والأخطاء التي حدثت واقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيحها ؟

نعم ويساهم في الكشف عن مواطن الاختلال ومحاولة تصحيحها وتحديد نقاط القوة في المؤسسة

7/ هل للمدقق الداخلي السلطة الكافية للوصول إلى جميع المصالح وأقسام المؤسسة ؟

نعم التعليق : يحق للمدقق الداخلي الوصول إلى جميع الوظائف إذ يعتبر غير مقيد وكذلك الإطلاع والفحص لجميع السجلات والدفاتر والحصول على الوثائق الضرورية اللازمة

8/ هل يضع قسم التدقيق خطة سنوية على أساس تقييم المخاطر ؟

نعم ، تتم وضع الخطة الموضوعية وتحديد المخاطر من قبل الإدارة والمخاوف منها في السيطرة عليها وتقديم هذه الخطة ، والتحديثات الدورية إلى الإدارة العليا والموافقة عليها .

9/ هل تلجأ الإدارة إلى المدقق في كل صغيرة وكبيرة ؟

نعم، خاصة إذا ما تعلق الأمر بإشكال قانوني أو جزائي .

10/ هل يقوم المدقق بزيارات ميدانية لتقديم النصائح والتوصيات ؟

لا ، فالمدقق يقوم بالزيارات الميدانية في إطار عملية التدقيق فقط وليس من أجل تقديم النصائح .

11/ هل يعتبر المدقق الداخلي مستشارا بالنسبة لأصحاب القرار ؟

نعم ، لأن لدى مصلحة التدقيق المعلومة الصحيحة التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرار الصحيح .

12/ هل يساعد التدقيق الداخلي مجلس الإدارة في تطبيق سياسته وبلوغ الأهداف المسطرة؟

نعم، وهذا من خلال كونه يعمل على أن يكون هناك نظام رقابة داخلية فعال .

من خلال نتائج هذه المقابلة نلاحظ أنه على العموم قد نجح التدقيق الداخلي في قدر معين من تحقيق النفعية للمؤسسة فهو يعتبر قيمة مضافة للمؤسسة ،ولذلك يستحق تلك المكانة و الأهمية الكبيرة في المؤسسة و تظهر تلك الأهمية من خلال أن الإدارة تأخذ بعين الاعتبار تقارير المدقق وتستعين بنتائج التدقيق لمواجهة المخاطر وتحديد المشاكل وفي عملية اتخاذ القرارات ، ومن خلال هذه المقابلة تبين أن مصلحة التدقيق في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" مستغانم تحقق أهداف المؤسسة .

المبحث الثالث : عرض تقييمي للتدقيق الداخلي في المؤسسة

## المطلب الأول: تقييم المدقق الداخلي في المؤسسة

من خلال دراستنا الميدانية لاحظنا بأن القسم المختص بتنظيم عملية التدقيق هو قسم المحاسبة والمالية وتختص بها مصلحة التفتيش والمراقبة، فالتدقيق موجود في المؤسسة بشكل ضمني ودوري حيث يقوم المسؤول عن القسم بفحص وتدقيق كافة الوثائق والسجلات الواردة من مختلف المصالح داخل المديرية .

أما التدقيق الداخلي فيكون على مستوى المديرية العامة خصصت له مصلحة مستقلة حيث توجه مهام الداخلي في المؤسسة محل الدراسة على شكل نشاطات والمتمثلة فيما يلي :

\_ القيام بعملية التفتيش والمراقبة بشكل دوري .

\_ نشاطات في صور مقاربات حسابية ومالية.

\_ مقارنة الحسابات البنكية .

فالمدقق الداخلي يقوم بعمل وظيفته ومسؤولياته تجاه الإدارة العليا ،فهو يقيم عمل الغير بفحص وتدقيق كامل وشامل ولكن لا يواجه الغير في العمل لأنه لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذي يراجع عملهم. كما يعتبر المدقق الداخلي مستقل في وظيفته ولا يمكنه إعطاء الأوامر مباشرة بل يقوم بفحص بغرض مسؤولية المخطئ ، حيث أن ما يقوم به من تدقيق لا يبعد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل.

المطلب الثاني: تقييم عملية اتخاذ القرار في المؤسسة .

باعتبار التدقيق وسيلة لتأهيل المعلومة لتكون بمواصفات جيدة وكافية ليتم استغلالها واستعمالها في عميلة صنع واتخاذ القرار و بالاعتماد على التقرير النهائي لمؤسسة سونلغاز وحدة مستغانم يوضح مركز وموقف المؤسسة التنافسي في السوق.

خلاصة الفصل :

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على الإشكالية الدراسة المتمثلة كيف يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة وتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث ، في المبحث الأول قمنا بتقديم المؤسسة محل الدراسة، أما في المبحث الثاني تحليل بيانات الدراسة وفي المبحث الثالث تطرقنا إلى عرض تقييمي للتدقيق الداخلي في المؤسسة .

تعتبر مؤسسة سونلغاز من أهم المؤسسات الوطنية والعمومية ، فوجود نظام الرقابة فعال بها ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها، وتحقيق الأهداف المسطرة، كما يعتبر التدقيق الداخلي من الأدوات التي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وفاعليته وذلك بتقييمه ومدى كفايته، وذلك بتدعيم نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف.

خاتمة عامة

تقوم المؤسسة الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها من أجل الحفاظ على بقائها واستمراريتها وهذا ما دفعها للتركيز على أهمية التدقيق الداخلي بأنه وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يقوم على أساس فحص وتقييم الجوانب المالية وغير المالية في المؤسسة. و باعتبار التدقيق الداخلي آلية من الآليات التي لا يمكن أن تستغني عنها المؤسسة، بل وفرت لها كافة الوسائل لإنجاحها، نظرا لأهميتها في مراقبة التسيير والتوجيه، وكذلك أحيانا يصل الحد إلى التقويم بمساعدة المسير.

ويعد تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع، والمتمثل في مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة حاولنا معالجة إشكالية البحث والمتمثلة في : كيف يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة ؟ من خلال الفصول الثلاثة باستخدام المنهج المشار إليه في المقدمة انطلاقا من الفرضيات الثلاثة وبهذا تتوزع هذه الخاتمة إلى اختبار الفرضيات ونتائج البحث، والتوصيات والاقتراحات و آفاق البحث.

#### - أولا : اختبار صحة الفرضيات :

**الفرضية الأولى :** للتدقيق الداخلي دور وأهمية كبيرة في اتخاذ القرار الملائم في المؤسسة وذلك لأن التدقيق الداخلي أداة تسيير فعالة، تمثل أحد أهم مصادر المعلومات، التي يمكن الاعتماد عليها والوثوق بها في عملية اتخاذ القرارات لما يقدمه من صائح وتوجيهات وتوصيات لمتخذ القرار .

**الفرضية الثانية :** يعتمد متخذ القرار على نتائج التدقيق الداخلي وذلك من خلال المعلومات والبيانات الصادقة التي يقدمها المدقق الداخلي ويبني على أساسها القرار وذلك توفره خلية التدقيق الداخلي من معلومات البدائل المتاحة ومن دعم في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار انطلاقا من مرحلة تحديد المشكلة وصولا على متابعة تنفيذ القرارات وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

الفرضية الثالثة : توجد علاقة إيجابية بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار ، حيث أن التدقيق الداخلي يساهم في اتخاذ القرارات سليمة وصحيحة ومناسبة في الوقت المناسب وفي الوقت الملائم وبذلك وجود علاقة إيجابية بينهما .

#### - ثانيا : النتائج

\* يعتبر التدقيق الداخلي قيمة مضافة للمؤسسة، يتم من خلاله الحصول على معلومات موثوقة وذات جودة ونوعية عالية .

\* يلعب التدقيق الداخلي أهمية كبيرة على المستوى الداخلي إذ يتم من خلاله تقييم مختلف الأساليب الرقابية التي تمارسها المؤسسة في اتخاذ قراراتها .

\* يفصح التدقيق الداخلي عن المخاطر التي تعد المؤسسة عرضة لها بكل شفافية في إطار تعزيز الحوكمة .

\* يقوم المدقق الداخلي بتقوية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية عن طريق التقارير التي يقدمها إلى الإدارة العليا

\* يعتبر المدقق الداخلي المرشد الأساسي في مد تطبيق السياسات والقوانين الصادرة من المديرية العامة ومستشار الأول لها .

#### - ثالثا التوصيات

\* يجب أن يكون هناك أكثر من مدقق واحد في المؤسسة تخصيص قسم لها يترأسه مدير التدقيق الداخلي

\* إجراء دورات تكوينية للمدققين الداخليين بصورة منتظمة، لتدريبهم على العمل بالمعايير المنصوص عليها دوليا .

\* تحسيس الموظفين بعملية التدقيق وتوضيح الهدف منه،

\* الالتزام بالتوجيهات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمدقق الداخلي،

- رابعا: آفاق الدراسة

وفي الختام نقترح المواضيع التالية :

\* التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل إجراءات الرقابة الداخلية،

\* دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، وفق نظم المعلومات المحاسبية ومعايير المحاسبة

الدولية،

\* مساهمة إدارة المخاطر في اتخاذ القرارات بالمؤسسة

# قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية :

-أولا : الكتب

1. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ، دار وائل الأردن ، 2007،
2. خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، الطبعة الأولى الوراق للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 2006،
3. أحمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية للإطار النظري والمحتوى السلوكي ، دار البشير للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 1990،
4. عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، شريفة علي حسن ، أسس المراجعة ( الأسس العلمية والعملية ) الدار الجامعية ، مصر 2004 ،
5. عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية ،الإسكندرية، مصر، 2000،
6. عمارة مريم ، حامد نور الدين ، التدقيق الداخلي للثببتات في المؤسسات الاقتصادية ، زهران للنشر ، الأردن ، 2016.
7. أحمد حلبي جمعة ، التدقيق الداخلي والحكومي، دار الصفار، عمانن 2011.
8. حسام إبراهيم ، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق ، دار البداية للنشر والتوزيع ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن 2010.
9. غسان فلاح مطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة ، دار الميسر للنشر والتوزيع، الأردن الطبعة الأولى 2006.

10. عبد الوهاب نصر، شحاتة سيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية

الاسكندرية

، مصر، 2006،

11. جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار الهومة، الجزائر، 2003،

ثانيا : المذكرات

1. نسيبة بولخرص ، دور نظام الرقابة الداخلي في تعزيز التدقيق الداخلي ، مذكرة لنيل شهادة

الماستر، تخصص إدارة مالية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة أم البواقي

، 2017،

2. شرفي أحلام حسنية ، دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة

ماستر في العلوم التجارية ، التدقيق المحاسبي ، الجزائر ، جامعة مستغانم 2015م ،

3. فاطمة بعوج ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2015.

4. عثمان عبد اللطيف ، دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء داخل المؤسسة ، مذكرة ماستر في

العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ، 2015/2014 جامعة عبد الحميد بن

باديس مستغانم

5. نعيمة قلقول (2018)، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية –دراسة حالة مؤسسة

سونلغاز-أم البواقي، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، 2018.

6. بن غدفة شريفة (2014)، اتخاذ القرار وعلاقته بأساليب التفكير ومستوى الطموح لدى الموظفين

بالمؤسسات العمومية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة سطيف 2 ، 2013-2014

7. فضيل فاطمة الزهراء، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه، مذكرة تخرج ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2017.

8. البحري زهور، تساليت نادية (2017)، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية دراسة إستبائية، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، 2016  
2017

9. عبد الباقي المقدم (2016)، التدقيق الداخلي ودوره كأداة فعالة في تحسين اتخاذ القرار، مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015-2016

10. محمد أمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2013

11. شايب، الذقن نورالدين، سالمي صالح، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2016/2017

12. هاجر مبروك، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2018/2019

#### المجلات:

1. مجلة سونلغاز وخبراء الطاقة

2. مجلة سونلغاز، أخبار الاتحادية – مجلة ثلاثية صادرة عن الاتحادية الوطنية لعمال الصناعات الكهربائية والغازية، البيان المشترك للدورة 14 المنعقدة يومي 29-30 سبتمبر 2011

#### المراجع باللغة الأجنبية:

Source ; Renard Jacques, Théorie et pratique de l'audit Interne, Edition d'organisation ,paris 2010,p269.

## المخلص :

أصبح الاهتمام بالتدقيق الداخلي في تزايد مستمر لأثره ودوره الفعال في المؤسسات والحد من الأخطاء والانحرافات وأخذها بعين الاعتبار أثناء أداء الأنشطة في المراحل اللاحقة. كما يساعد في الحصول على معلومات دقيقة وسليمة تساهم في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة .

لذا نهدف من خلال هذه الدراسة إلى معرفة كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة حيث أخذنا كدراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز سونلغاز وحدة مستغانم لنتمكن من تحقيق أهداف الدراسة واختبار صحة الفرضيات معتمدين في ذلك على المقابلة .

وقد لخصت الدراسة أن التدقيق الداخلي يساهم في خلق الثقة بين مصالح المؤسسة والإدارة العليا بحيث يتضح دوره في إضفاء المصداقية للمعلومات والبيانات التي يقوم على أساسها اتخاذ القرار في المؤسسة .

## الكلمات المفتاحية:

1/ التدقيق الداخلي 2/ اتخاذ القرار 3/ المؤسسة

## Summary

The interest in internal auditing is constantly increasing due to its effective impact and role in institutions, reducing errors and deviations and taking them into consideration while performing activities in the later stages. It also helps in obtaining accurate and sound information that contributes to making decisions within the organization.

Therefore, we aim through this study to find out how the internal audit contributes to the decision-making in the organization, as we took as a case study of the Electricity and Gas Distribution Corporation Sonelgaz Unit Mostaganem so that we can achieve the objectives of the study and test the validity of the hypotheses, relying on the interview.

The study summarized that internal audit contributes to creating confidence between the interests of the institution and the higher management, so that its role in adding credibility to information and data on which decision-making is based in the institution becomes clear.

## Mots clés / Key Words

1/ internal audit 2/decision makinge 3/ institution