

جامعة عبد الحميد بن باديس
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و علوم الجارية
قسم العلوم المالية و المحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة

الشعبة: العلوم المالية و المحاسبية

التسيير

الموضوع:

أثر التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات - دراسة حالة مقاطعة نفظال للوقود "بمستغانم"

تحت إشراف الدكتور:

ولد سعيد محمد

من اعداد الطالبة:

بن ويس مروى

أمام لجنة المناقشة متكونة من:

الاسم و اللقب	الرتبة	جامعة	الصفة
مدوري نور الدين	أستاذ محاضر أ	- جامعة مستغانم	رئيسا
ولد سعيد محمد	أستاذ مساعد أ	- جامعة مستغانم	مشرفا
برياطي حسين	أستاذ محاضر أ	- جامعة مستغانم	مناقشا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

الى التي حملتني وهنا على وهن تسعة أشهر وغمرتني بحنانها وكانت سندا لي في دربي وعانت الحلوو
المرحّتى أوصلتني الى ما أبغى. الى أعلى ما أملك في الوجود..... أمي الحبيبة.....

الى الذي تكفل المشقّة في تعليمي ولم يبخل عليّ بشيء الى الذي رباني وأرادني أن أبلغ المعالي الى الذي
كان مثلي الأعلى في الصبر والطاعة لله الى أعز ما عندي أبي الغالي.....

الى كل من قاسموني مرارة العيش و حلاوتها و حب الوالدين و طاعتهما الى اخوتي و أخواتي

الى حبايب قلبي و نور عيني الى اللذان يزرعان البسمة على وجهي

الى ...أسامة و مريم.....

الى كل أهلي و أقاربي و كل من يحمل لقب بن ويس و بلغيث

الى أعز و أعلى أصدقائي بن عثمان عبد القادر و كل صديقاتي

بالأخص بن أحمد سهام

الى كل عمال نفضال واحدا واحدا

و الى كل من نساهم قلمي و كل من ساعدني في اتمام هذا العمل بنجاح

اهدي ثمرة جهدي هذا العمل المتواضع

كلمة شكر

بسم الله الرحمن الرحيم

"لئن شكرتم لأزيدنكم" صدق الله العظيم

لا يسعنا إلا أن نسجد لله سبحانه وتعالى حمداً وشكراً على عظيم نعمته وجزاء فضله و على عونه و توفيقه في اتمام مراحل هذه الدراسة.

ومن الوفاء أن نتقدم بأسمى معاني الشكر والتقدير والعرفان بالجميل للوالدين العزيزين لما قدّموه لي من عون في كل خطوة خطوتها نحو العلم والتعلم.

نتقدم بخالص الشكر للأستاذ الفاضل المشرف على هذا العمل: **ولد سعيد محمّد**

كما نتوجه بالشكر لكل من قدّم لي العون في مقاطعة نفضال

ولا ننسى أن نشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد

الفهرس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
01 الى 05	مقدمة عامة
الفصل الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي	
07	تمهيد الفصل
08	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي
08	المطلب الأول: نشأة وتعريف التدقيق الداخلي
11	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي
13	المطلب الثالث: خصائص وأنواع التدقيق الداخلي
15	المبحث الثاني: معايير وأدوات التدقيق الداخلي
15	المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي
17	المطلب الثاني: تقنيات التدقيق الداخلي
19	المطلب الثالث: أدوات التدقيق الداخلي
24	المبحث الثالث: أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية
24	المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية
26	المطلب الثاني: خصائص الرقابة الداخلية
28	المطلب الثالث: مكونات الرقابة الداخلية
32	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار	
34	تمهيد الفصل
35	المبحث الأول: مدخل معرفي حول عملية اتخاذ القرار
35	المطلب الأول: مفهوم وأهمية اتخاذ القرار
37	المطلب الثاني: أهداف وخصائص اتخاذ القرار
39	المطلب الثالث: أنواع القرارات
41	المبحث الثاني : طرق اتخاذ القرار
41	المطلب الأول: عناصر اتخاذ القرار
42	المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرار
45	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار
47	المبحث الثالث: علاقة اتخاذ القرار بوظيفة التدقيق الداخلي للمؤسسة
47	المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات
50	المطلب الثاني: أثر تقييم نظام الرقابة على اتخاذ القرارات

53	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر التدقيق الداخلي على اتخاذ القرارات في مؤسسة نفضال	
55	تهميد الفصل
56	المبحث : التعريف بمؤسسة نفضال
56	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة نفضال
59	المطلب الثاني: التعريف بمؤسسة نفضال للوقود مستغانم
63	المطلب الثالث: دراسة ميدانية بمحطة الوقود ببلدية سيدي علي ولاية مستغانم
65	المطلب الرابع: نتائج الدراسة الميدانية
67 الى 69	الخاتمة العامة
قائمة المراجع	
قائمة الملاحق	

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
13	أهداف التدقيق الداخلي	01-01
23	أشكال ورموز خرائط التدفق	02-01
31	المكونات الخمس للرقابة الداخلية	03-01
40	أنواع القرارات في المستويات الادارية	01-02
47	تأثير عنصر الزمن على اتخاذ القرار	02-02
69	خطوات اتخاذ القرار	03-02
57	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال المديرية العامة بالجزائر العاصمة	01-03
60	الهيكل التنظيمي لمقاطعة نפטال للوقود مستغانم	02-03
62	محطات البنزين الموزعة على مستوى ولاية مستغانم	03-03

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
61	عدد وأنواع العمّال في مؤسسة نפטال مقاطعة الوقود	01-03
61	عدد محطات البنزين الموزعة على مستوى ولاية مستغانم	02-03

فهرس المختصرات

IIA	Institute of Internal Auditors
IFACI	Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes
COSO	The Comate Of Sponsoring Organization Of the tread way commission
IASB	International Accounting Standards Boyards
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants



المقدمة العامة

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي أحد أهم القضايا التي تشغل المجتمع المالي حيث تعمل بمساهمتها بقدر كبير في تحقيق نمو و تقدم المؤسسات لما تضيفه من ثقة و مصداقية على المعلومات المقدمة للإدارة العليا . ونظرا لأهميتها البالغة في المؤسسات زادت الحاجة إلى توظيف أشخاص على درجة معتبرة من الكفاءة والاستقلالية و التأهيل العلمي و العملي، يقومون بإعداد تقارير دورية تتضمن التحاليل و الآراء و التوصيات الملائمة و المتعلقة بالعمليات و النشاطات المفحوصة ثم إيصالها إلى إدارة المؤسسة ، فالتدقيق الداخلي يقوم بفحص و تدقيق النظم الرقابية و مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات و كذا تقديم الضمان المستمر على صحة و دقة البيانات المحاسبية باستناد إلى أدوات علمية متخصصة ثم القيام بمطابقتها بالمعايير المطلوبة لبلوغ الأهداف المحددة بكفاءة و فعالية.

و بذلك أصبح التدقيق الداخلي أداة إدارية يعتمد عليها لاختيار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية و تقييمها، والكشف عن الانحرافات و مواطن الضعف و تنبيه إدارة المؤسسة بما تواجه من تهديدات و ما يتاح أمامها من فرص.

يعد اتخاذ القرار من أصعب و أهم العمليات التي يقوم بها القادة و الأفراد ذوي المسؤوليات في الإدارة لكونه الرابط المباشر بصناعة أهداف المؤسسة ، إذ أن عدم الشروع في اتخاذ القرار أو عدم اتخاذه بالشكل المناسب من شأنه أن يؤثر على أداء المؤسسة فضلا عن تعريضها للمشاكل و عدم تمكنها من الوصول الى سبل الاستقرار، و بالتالي لا يكون للإدارة أي دور. فعملية اتخاذ القرار هي صميم عمل الإدارة و محور نشاط وظائفها فمع مطلع الألفية الثالثة لم تعد تقتصر على التجربة و الخطأ أو التخمين فقط و إنما أصبحت تستند إلى أسس و أساليب علمية تساهم بقدر كبير في حل المشكلات و تساعد على اتخاذ القرارات الأكثر وضوحا و دقة معتمدة في ذلك على معلومات دقيقة تمكنها من التعرف على طبيعة المشكلة و بدائل الحلول لاختيار أنسب حل و أكثره ملائمة. وهنا تظهر أهمية التدقيق الداخلي كونه المصدر الأساسي الذي يعتمد عليه متخذي القرارات للحصول على معلومات مؤهلة تمكنهم من اتخاذ القرارات الصائبة التي تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.

و بغية الإلمام بهذا الموضوع يجب علينا الإجابة على السؤال الجوهرى التالى:

كيف يؤثر التدقيق الداخلي على اتخاذ القرارات في مؤسسة نفضال؟

ويتولد عن هذا السؤال الجوهرى الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما المقصود بالتدقيق الداخلي و ما هي أهدافه ؟
- 2- كيف يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات بمؤسسة نفضال؟
- 3- هل يمتلك المدققين الداخليين بمؤسسة نفضال التأهيل و الكفاءة المهنية لممارسة أعمالهم؟

وللإجابة على الأسئلة المطروحة أعلاه علينا أن ننتقل من فرضيات مبدئية وهي:

- التدقيق الداخلي هو نشاط محايد موضوعي استشاري مستقل يهدف الى اضافة قيمة وتحسين العمليات التشغيلية للمؤسسة.
- يساهم التدقيق الداخلي بشكل مباشر في اتخاذ القرارات بمؤسسة نفعال وذلك بتقديم تقارير مفصلة ودقيقة حول القوائم المالية .
- يمتلك المدققين الداخليين بمؤسسة نفعال التأهيل و الكفاءة المهنية لممارسة مهامهم في ظل استخدام المعايير المهنية.

أهمية الدراسة:

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

أهداف الدراسة:

- تسليط الضوء على مفهوم التدقيق الداخلي باعتباره وسيلة إرشادية تسهل الوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها إلى جانب التعرف على كيفية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.
- معرفة مدى اعتماد المؤسسات الجزائرية على التدقيق الداخلي في تفعيل قراراتها.
- الإطلاع على جوانب النقص في ممارسات التدقيق الداخلي بالمؤسسات ومحاولة إبراز مدى التزام هذه المؤسسات بالخطط والسياسات ووسائل الرقابة الداخلية.
- إبراز أهمية استخدام الطرق والأساليب الكمية التي من شأنها ترشيد مختلف القرارات.
- تحديد مدى فعالية القرارات في المؤسسة محل الدراسة.

أسباب اختيار الموضوع:

الأسباب الموضوعية:

- المؤسسات الجزائرية للتدقيق الداخلي نتيجة للدور الفعال الذي يلعبه داخل المؤسسة، خصوصا في ظل التحولات الاقتصادية الذي يشهدها المحيط الذي ينشط فيه.
- الإحساس بالضرورة الملحة لتطبيق التدقيق الداخلي كأداة مساهمة في تفعيل القرارات التي يتم اتخاذها على جميع المستويات الإدارية بالاعتماد على أدوات وأساليب لدراسة البدائل المتاحة لمتخذ القرار وبيان آثارها المحتملة للوصول الى أفضل الحلول الممكنة للمشاكل موضع القرار.

الأسباب الذاتية:

- ارتباط موضوع البحث المقدم لنيل شهادة التخرج مع مجال التخصص (التدقيق المالي والمحاسبي).
- إثراء المعرفة الذاتية حول الموضوع، نظرا لرغبتنا في التعرف على المحيط المهني والعمل في هذا المجال مستقبلا.
- محاولة انجاز بحث يكون عبارة عن مادة نظرية وميدانية تساعد الطالب المهتم بهذا الموضوع.

الدراسات السابقة:

- 1- عمر على عبد الصمد دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات ، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009، تتمحور الإشكالية حول كيفية الاستفادة من التدقيق الداخلي كأداة لتطبيق الحوكمة بمختلف المؤسسات، توصلت هذه الدراسة الى أن هناك ثلاث مجالات أساسية يساهم التدقيق الداخلي من خلالها في تطبيق حوكمة المؤسسات وهي دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر إلى جانب التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي مع باقي أطراف حوكمة المؤسسات.
- 2- نورة ظريف، حياة سكودارلي، الاتصال ودوره في ترشيد قرارات المؤسسة، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، البويرة، 2012، تتمحور اشكالية هذه الدراسة حول كيفية مساهمة الاتصال في ترشيد قرارات المؤسسة تمت هذه الدراسة بالمخبر الصيدلاني "LPA"، حيث توصلت الى أن الاتصال بمثابة الشريان الذي يجهز المعلومات عبر القنوات المختلفة، الأمر الذي يساهم في اتخاذ قرارات فعالة ورشيحة تحقق أهداف المؤسسة.
- 3- نفاذ أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرارات، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2007، تتمحور اشكالية الدراسة حول مدى

تمكن التدقيق الداخلي من المساهمة في تفعيل القرارات المتخذة بمجمع صيدال، حيث خلص الباحث الى أن التدقيق الداخلي أداة ادارية فعّالة تساعد في التحكم في المؤسسة من خلال الدور الذي تلعبه في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يضمن بدوره توفير معلومات مؤهلة يستعان بها لدعم وتفعيل هذه القرارات بما يضمن الحصول على أكبر عائد منها.

انطلاقا من الدراسات السابقة، والتي عالجت الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، فإنّ بحثنا سيتمحور حول التوجه التالي:

- تحديد الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية و ادارة المخاطر وتحسين الحوكمة وأثرهم على عملية اتخاذ القرارات،
- أهمية تقارير المدقق الداخلي، ومدى مساهمتها في اتخاذ القرارات.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: القيام بالدراسة في مقاطعة نفطال للوقود بمستغانم، وذلك لمعالجة الاشكالية المطروحة.
- الحدود الزمانية: تحدد الدراسة في السداسي الثاني للسنة الجامعية 2019/2018

المنهج المتبع: للإجابة على الاشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، المنهج الوصفي التحليلي يستخدم لمعرفة أساسيات اتخاذ القرارات وكذا التدقيق الداخلي، وذلك من خلال التطرق الى مختلف المفاهيم النظرية لتبيان الاطار النظري لكل من اتخاذ القرار والتدقيق الداخلي، الى جانب تحليل ورصد وتقييم أثر التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، كما تستعين الدراسة بأداة المقابلة والاستبيان، للوصول لأهم النتائج، و من ثم استخلاص أهم التوصيات، أما دراسة حالة وذلك باسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة نفطال.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على المعلومات الخاصة بالتدقيق الداخلي من المؤسسة محل الدراسة، نظرا لتحفظ العمال حول هذا الأمر.
- قصر فترة الدراسة مقارنة بحجم الموضوع.
- بما أن المؤسسة محل الدراسة عبارة عن مقاطعة، فانها لا تتمتع بحرية اتخاذ جميع القرارات، هذه الأخيرة تكون من صلاحية المديرية العامة بالجزائر العاصمة، كل هذا يشكل صعوبة للباحث في الحصول على المعلومات التي تخص عملية اتخاذ القرارات.

هيكل الدراسة:

انطلاقاً من الأهداف المرجوة من هذه الدراسة، ولمعالجة الاشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية، تم تقسيم البحث الى فصلين نظريين وفصل تطبيقي كما يلي:

خصص الفصل الأول كإطار نظري للتدقيق الداخلي حيث قسمناه الى ثلاثة مباحث، تضمن البحث الأول مدخل الى التدقيق الداخلي وذلك من خلال تحديد مفهومه ونشأته ومختلف أنواعه، بينما عالج المبحث الثاني مختلف الأدوات والمعايير المعتمدة في عملية التدقيق الداخلي، واختتمناه بمبحث ثالث يتضمن أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية والذي بيّنا فيه مكونات الرقابة الداخلية وخصائصها.

بينما قدم الفصل الثاني بعنوان الاطار المفاهيمي لاتخاذ القرار و جاء تقسيمه على ثلاث مباحث، يتناول المبحث الأول مدخل معرفي حول عملية اتخاذ القرارات، فيما يعالج المبحث الثاني الطرق التي يتم من خلالها اتخاذ القرارات و العوامل المؤثرة فيها، فيما اعتنى المبحث الثالث بدراسة علاقة اتخاذ القرار بوظيفة التدقيق الداخلي بالتطرق لكل من ادارة المخاطر و الرقابة و الحوكمة.

كما خصصنا الفصل الثالث للدراسة الميدانية و جاء بعنوان دراسة حالة أثر التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات بمؤسسة نفضال وتضمن مبحث واحد الذي تناولنا فيه التعريف بمؤسسة نفضال وهيكلها التنظيمي، ودراسة حالة في محطة البنزين التابعة لمؤسسة نفضال دائرة سيدي علي مستغانم وعرض نتائج الدراسة الميدانية المتوصل اليها.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تواجه مهنة التدقيق الداخلي منذ نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحالي تغيرات هائلة، فقد كان توسع النشاطات وتنوعها في المؤسسات من أهم الأسباب المباشرة في ظهور هذه المهنة، وكنتيجة لكبر حجمها، أصبح من الصعب التحكم في التسيير وذلك لكثرة العمليات المنجزة والأخطاء والانحرافات، مما تطلب من القائمين على الإدارة اعتماد نظام الرقابة الداخلية لمساعدتها في القيام بوظائفها، والتحقق من تنفيذ الخطط والسياسات الإدارية المرسومة، والحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والمالية التي تتولد داخل المؤسسة، فكلما كان النظام قويا وفعالا كلما زادت درجة الاعتماد عليه من قبل المدقق والمؤسسة ككل، وبالتالي تأمين اتخاذ القرارات الصحيحة والفعالة للوصول الى الأهداف المرجوة.

ولقد وضعت عدة معايير تتحكم وتنظم مهنة التدقيق الداخلي باختلاف أنواعها ومجالات نشاطاتها لتطور أعمال المؤسسة، لذلك فإن الالتزام بها يعد أمرا ضروريا يفي من خلاله المدققين بالتزاماتهم الوظيفية حيال المؤسسة، سواء من ناحية إثبات صحة بياناتها ومصداقية قوائمها المالية، أو تحليل نتائجها من أجل معرفة نقاط القوة والضعف لديها.

ومن أجل معالجة هذا الموضوع الذي اعتبرناه كإطار نظري، والإلمام بمختلف جوانبه قسمنا فصلنا الى ثلاث مباحث رئيسية، حيث سنتطرق في المبحث الأول الى مدخل للتدقيق الداخلي، بينما يتمحور المبحث الثاني حول معايير وأدوات التدقيق الداخلي، أما المبحث الثالث فستحدث فيه عن أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: مدخل الى التدقيق الداخلي

تطور مفهوم التدقيق الداخلي مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية حيث كان ينظر اليه من قرون مضت على أنه وظيفة رقابية تمارس في المنشآت المختلفة، وقد نشأت الحاجة اليه نتيجة الحاجة للحد من التلاعبات الحاصلة ولحماية الأصول حيث أصبح محل اهتمام الكثير من المهنيين والباحثين في وقتنا الحاضر وهذا نتيجة الاهتمام بهذه الوظيفة الرقابية للإدارة.

المطلب الأول: نشأة وتعريف التدقيق الداخلي

1- نشأة التدقيق الداخلي

يرى المؤرخون أن ظهور التدقيق الداخلي يعود إلى أكثر من ستة آلاف سنة مضت، حيث يعتقد بوجود دليل على أن هناك أنظمة رسمية للتسجيل ولتحقق، كانت تستخدم في ذلك الوقت في منظمة الشرق الأدنى، وداً الاهتمام بالتدقيق الداخلي يزداد في أوروبا في القرن الثامن عشر ميلادي نتيجة ظهور حالات كثيرة للغش، حيث اقتصر في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية و اكتشاف الأخطاء ان وجدت، ولكن مع تطور المشروعات وتعدد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع نطاقه بحيث يستخدم كأداة لفحص و تقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية و مدد الإدارة العليا بالمعلومات، و بهذا يصبح التدقيق الداخلي أداة تبادل المعلومات والاتصال بين مستويات الإدارة المختلفة والإدارة العليا¹.

و يرجع بداية الاعتراف بالتدقيق الداخلي كمهنة إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941م، و يهتم بوضع معايير المهنة و الطرق و الإرشادات و الوسائل اللازم توافرها في نظام تدقيق الحسابات الداخلية في المنشآت²، هذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي و اتساع نطاق الانتفاع بخدماته، كما عمل هذا المعهد على تدعيم و تطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة، حيث تم في عام 1947م إصدار قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صادرة عن (IIA) معهد المدققين الداخليين³، إلا أنها غير ملزمة قانونياً، بعكس التوصيات و المعايير التي تصدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين⁴.

و بحلول عام 1957 حتى عام 1971 تم توسيع نطاق بيان مسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو كبير ليشتمل على عدد كبير من الخدمات المقدمة للإدارة مثل مراجعة و تقييم سلامة و كفاية أدوات الرقابة المحاسبية و

¹ مقدم عبيرات، أحمد نغاز، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص 62.

² سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 203.

³ نسيم رشام، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، غير منشورة، جامعة البويرة، الجزائر، 2013، ص 66.

⁴ حسام ابراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق الجزء الأول الطبعة الأولى دار البداية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 155.

المالية والتشغيلية، و التحقق من مطابقة الأصول للواقع الفعلي و حمايتها من الخسارة، ليتم اعتماد معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بصفة رسمية في عام 1978 التي استهدفت ما يلي¹ :

- المساهمة في توصيل دور نطاق و أهداف التدقيق الداخلي للآخرين.
- توحيد مهنة التدقيق الداخلي عبر العالم.
- وضع أساس للقياس الثابت لعمليات التدقيق الداخلي.
- وضع آلية يتم من خلالها الاعتراف الكامل بالتدقيق الداخلي كمهنة.

وفي وقتنا الراهن أصبح التدقيق الداخلي بالغ الأهمية باعتباره أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية، فقد بدأ بنطاق و مجال ضيق يقتصر على تدقيق القيود و السجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية و التشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.

إما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينيات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12/01/1988 الذي ينص على أنه " يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم و تدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و التحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها"²

كما أكمل في نص المادة 58 على أنه: " لا يجوز أحد أن يتدخل في إدارة و تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا و العاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها. تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا و يترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية و الجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن"³

2- تعريف التدقيق الداخلي:

يعتبر مفهوم التدقيق الداخلي ليس بالجديد، فقد عرف منذ فترة زمنية غير قليلة حيث تعددت التعريفات التي تناولت التدقيق الداخلي و تدرجت حسب التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة، و قد قام الباحثين باستعراض بعض التعريفات المختلفة لها و محاولة تتبع التغييرات التي طرأت عليها الى أن استقرت على التعريف الذي أصدره معهد المدققين الداخليين عام 1999، حيث قام معهد المدققين الداخليين (IIA) بتقديم أول تعريف للتدقيق بداية عام 1947 في أول نشرة أصدرها التي جاءت فيما يلي:

¹ أحمد حلي جمعة، ادراك الادارة لتطوير المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي و تأثيره على دور المدقق الداخلي، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الثالث، جامعة الزيتونة، الأردن، 29/27 أفريل، 2004، ص 09.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الثاني، القانون 01-88، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988، ص 109.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد العشرون، القانون 01/91، الصادر بتاريخ 27 أفريل 1991، ص 112.

" التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية و المالية، و العمليات الأخرى من أجل تقديم خدمات وقائية و علاجية للإدارة، و هو نوع من الرقابة هدفه فحص و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى. و هذا النوع من التدقيق يتعامل أساساً مع الأمور المحاسبية و المالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية"¹.

ولكن مع تقدم الزمن و تغير الظروف الاقتصادية اختلف هذا المفهوم كما نلاحظ في التعريف الوارد للمدققين الداخليين للولايات المتحدة الأمريكية (IIA) و الذي عرف التدقيق الداخلي على أنه:

" وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع و تتناول الفحص الانتقادي للإجراءات و السياسات، و التقييم المستمر للخطط و السياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية، و ذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية و التحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة و معلوماتها سليمة و دقيقة و كافية"².

و في عام 1999 أصدر نفس المعهد تعريفاً حديثاً للتدقيق الداخلي و الذي جاء فيه ما يلي:

" التدقيق الداخلي هو نشاط محايد موضوعي استشاري مستقل، يهدف إلى إضافة قيمة و تحسين العمليات التشغيلية للمنظمة، كما أنه يساعد التنظيم في تحقيق أهدافه من خلال استخدام مدخل منظم لتقييم و تحسين فاعلية إجراءات الإدارة في مواجهة المخاطر و فرض الرقابة و الحوكمة"³. و بين (Boyton) و زملائه على أنّ التعريف أعلاه يتضمن:

- 1- نشاط استشاري: حيث أنّ التدقيق الداخلي يطمئن وجوده و فاعليته الإدارية نحو البيانات و المعلومات المقدمة إليها، كما أنّه يقترح التحسينات على الأنظمة الموضوعية داخل المنظمة.
- 2- موضوعي و مستقل: يبيّن هذا بوضوح أنّ حكم المدقق له قيمة عندما يكون حرّاً دون تحيّز.
- 3- مدخل منظم: هذا يعني أنّ المدقق الداخلي يتبع معايير مهنية تستخدم كمرشد لعملية التدقيق الداخلي.
- 4- يساعد التنظيم في تحقيق أهدافه: هذا يعني أنّ التدقيق الداخلي موجود لمساعدة و منفعة التنظيم ككلّ و أنّ عمل المدققين يضيف قيمة للمنظمة و تعزيز فاعلية الإدارة و فرض الرقابة و أحكام العمليات.

و في نفس الإطار عرّف المعهد الفرنسي للمراجعة و الرقابة الداخلية (IFACI) التدقيق الداخلي على أنّه:

¹ أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الاطار النظري و المحتوى السلوي، دار البشير للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1990، ص 34.
² كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 162.
³ محمد خالد المهياي، التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة الفيدرالية للعراق، مجلة الادارة و الاقتصاد، العدد السادس و الستين، 2007، ص 119 - 120.

" نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات و إعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة التي تساهم في خلق قيمة مضافة"¹.

أما التعريف الموالي، والذي يعتبر أكثر تفصيلا من سابقه، فيرى التدقيق الداخلي بأنه²:

يتضح من التعريف الأخير بأنّ التدقيق الداخلي مهم جدًا لأنه يمثل أحد الدعائم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، إذ من غير الممكن وجود نظام فعّال للرقابة الداخلية بدون وجود مهنة التدقيق الداخلي. على اعتبار أن الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في تقييم العمليّة الرقابية و مساعدة الإدارة في أداء وظائفها بشكل جيّد و ذلك اعتمادا على ما يوقّره التدقيق الداخلي من بيانات و معلومات محاسبية و مالية خاصة. و تعتبر المخاطر التي تحيط بالأنشطة المختلفة العامل الأساسي الذي يؤثر في توجيه مهنة التدقيق الداخلي لأي مؤسسة، خاصة بالنسبة للمؤسسات المسجلة في الأسواق المالية.

من خلال التعاريف السابقة يرى بأنّ التدقيق الداخلي هو عبارة عن:

وظيفة مستقلة داخل المنشأة، يقوم بها شخص أو عدة أشخاص لتقديم ضمان و اطمئنان عن مدى كفاية الإجراءات و الاحتياطات المتخذة لحماية اصول المنشأة، و التحقيق من اتباع الخطط و السياسات الادارية المرسومة، من خلال القيام بالتقييم المستمر لعمليات ادارة المخاطر و الرقابة و الحوكمة، ليتمكن المدقق الداخلي من ابداء رأي في محايد يساعد الادارة في ترشيد قراراتها و استغلال مواردها بشكل أمثل.

المطلب الثاني: أهمية و أهداف التدقيق الداخلي

1- أهمية التدقيق الداخلي:

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة، حيث أشار بعض الباحثين الى أنّ سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي، هذه الأهمية تكمن في مدى قدرة وظيفة التدقيق الداخلي، على اضافة قيمة، هو ما نص عليه التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين و الذي اعتبر اضافة قيمة بمثابة الهدف النهائي و الاستراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي³.

كما يمكن تحديد أهمية التدقيق الداخلي بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لادارة المؤسسة، وتتضح بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد خلال السنوات العشرة الأخيرة و الذي ينادي بضرورة تحسين

¹Schick Pierre, *Mémento d'audit interne*, Edition dunod, paris, 2007, p5.

² فهيمة بديسي، التدقيق الداخلي و دوره في انجاح مسار تطبيق الحوكمة، الملتقى الوطني الثامن حوا مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 12/11 أكتوبر، 2010، ص4.

³ محمد فلاق، التدقيق الداخلي و علاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 11- 12 أكتوبر 2010، ص 359.

الأداء الرقابي للمؤسسة، و يمكن أن نرجع سبب ظهور هذا الاتجاه الى ثلاث عوامل هي: زيادة حالات فشل المؤسسات و افلاسها و التغيير في أنماط المليكة و التغييرات و التغييرات في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسة.

و يلاحظ في السنوات الأخيرة ظهور العديد من حالات فشل المؤسسات -خصوصا تلك الحالات التي انهارت فيها شركات عملاقة- و لفت ذلك أنظار المستثمرين، المشرعين، الباحثين، و غيرهم من المهتمين بمجالات الأعمال و الاقتصاد، و أجريت العديد من الدراسات و البحوث التي تتناول أسباب انهيار هذه المؤسسات، و خلصت الى أنّ السبب الرئيسي هو ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الادارة أو انخفاض جودة أداء لجان التدقيق أو غياب وظيفة التدقيق الداخلي.¹

2- أهداف التدقيق الداخلي:

يرجع الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي في بداية عهده حتى بداية القرن العشرين الى اكتشاف الاخطاء و الغش الذي يمكن أن يقع من قبل العاملين بالمنشأة، و يعود السبب في ذلك الى أنّ هذا الهدف كان متمشيا مع صغر حجم المشروعات و زيادة الاعتماد على جمهور المستثمرين في الحصول على رأس المال، ثم تطوّر هدفه من مجرد اكتشاف الأخطاء و الغش ليصل الى ابداء الرأي في مدى صدق و عدالة القوائم المالية، و الجدير بالذكر أنّ المدقق قد يكتشف أثناء قيامه بعملية التدقيق اخطاء أو مخالفات تأتي في الغالب كنتيجة فرعية لما يقوم به من عمليات الفحص العادي، كما أنّ عملية التدقيق الداخلي تؤدي الى خلق رادع أدبي في نفوس العاملين بالمنشأة من شأنه أن يؤدي دورا مهما في منع أو تقليل حالات الأخطاء و الغش، و على ذلك فإنّ اكتشاف الأخطاء و الغش و تقليل احتمال حدوثه يعتبر ناتجا عرضيا لعملية التدقيق الداخلي يتحقق أثناء قيام المدقق بتأدية الواجبات اللازمة لتحقيق هدف التدقيق الأصلي. و بناء على ما سبق يمكن تقسيم أهداف التدقيق كما يلي:²

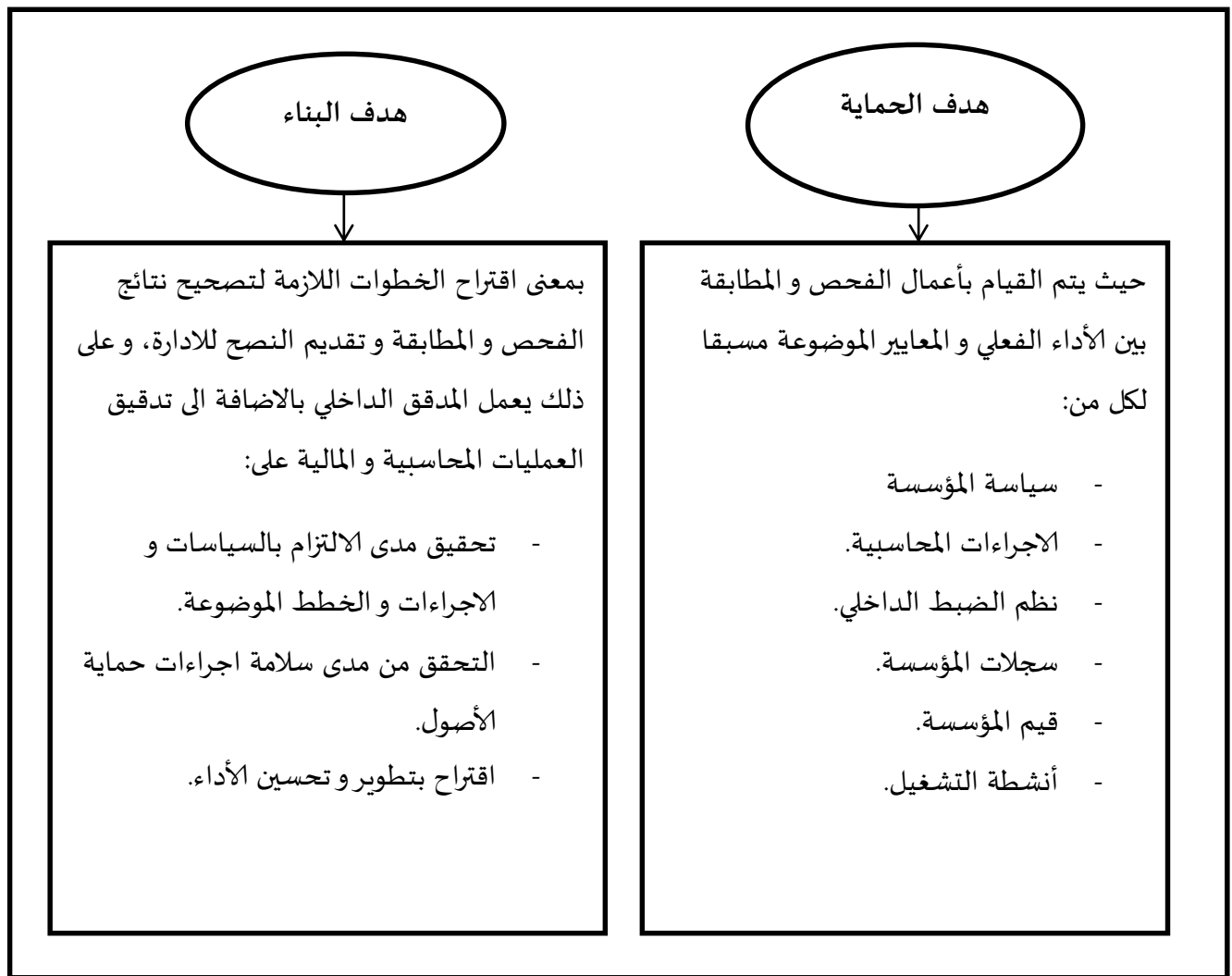
2-1 هدف الحماية: يسعى المدقق الداخلي الى حماية مصالح المؤسسة و ممتلكاتها من الغش و الأخطاء و الضياع و الانحراف باستخدام اجراءات ملائمة، كما أنه يسعى الى اظهار نواحي الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية، و يعتمد لتحقيق هذا الهدف على برنامج لتدقيق النواحي المالية و المحاسبية عن طريق التدقيق المالي و تتضمن فحص كل من النظام المحاسبي و الرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها و فعاليتها من حيث التصميم و التنفيذ و اختيار السجلات المناسبة و القوائم المالية و تحقيق عناصر المركز المالي.

¹ عمر على عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، غير منشورة، جامعة المدية، الجزائر، 2006، ص 52.

² محمد أمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص 88.

2-2 هدف البناء والاصلاح: يتمثل هذا الهدف في وظيفة التدقيق التي تعد وظيفة رقابية علاجية وارشادية، اذ يتم اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص و المطابقة وتقديم النصح للادارة، من أجل اتخاذ قرارات سلمية وفعّالة، وعلى ذلك يعمل المدقق الداخلي على فحص و تدقيق و تتبع و تحديد و تحليل النتائج الإيجابية و السلبية، و وضع الحلول لها و القيام بعملية التشخيص الممكنة، أين يتم تحقيق نقاط القوة و الضعف و رفع كل هذا بتوصيات و مقترحات الى الادارة. و هو ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (1.1): أهداف التدقيق الداخلي



المصدر: عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 209.

المطلب الثالث: خصائص و أنواع التدقيق الداخلي

1- خصائص التدقيق الداخلي:

يعتبر التدقيق الداخلي طبقة مستقلة عن باقي النشاطات و العمليات التي تخضع الى لفحص المدقق الداخلي، وهذا الاستقلال يعد حيز الزاوية في موضوعية نتائج و توصيات المدقق الداخلي، و مدى ملاءمتها، و مدى قبولها و الاعتماد عليها، و بدون استقلالية تكون هذه النتائج و التوصيات بعيدة عن الموضوعية.

يتميز التدقيق الداخلي بالخصائص التالية:¹

- 1-1 وظيفة تقييم مستقلة: يعني أن يكونه المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.
- 1-2 وظيفة استشارية: تمنح ادارة و مجلس ادارة الشركة بالدراسات و الاستشارة المناسبة لاتخاذ القرارات المناسبة فب الوقت المناسب.
- 1-3 وظيفة تأكيدية: تعمل على تقييم كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية بناء على نتائج تقدير المخاطر لتطمئن بأن هذه المخاطر مفهومة و يمكن التعامل معها في الوقت المناسب.
- 1-4 وظيفة موضوعية: يعني أن يقوم المدقق بأداء عمله دون تحيز و يمارس التجرد و العدالة في جمع و تقييم أدلة الاثبات و النتائج و تعتبر الموضوعية خاصية أساسية فهي تسمح للمدقق أن يوفر خدمات التأكد و الاستشارة الى مجلس الادارة و جميع الأطراف ذات المصلحة في المنشأة.

2- أنواع التدقيق الداخلي:

ينقسم التدقيق الداخلي الى نوعين رئيسيين هما:

1.2 التدقيق الداخلي المالي: و هو يعني تدقيق العمليات و الوثائق المالية و المحاسبية و الاجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية²:

- تحليل الحسابات و النتائج و استخراج الانحرافات الموجودة.
- اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير و موازين التدقيق.
- التحقق من الوجود الفعلي للأصول و ذلك باختبار الاجراءات الخاصة بالاستلام، الجرد الفعلي للأصول و المخزونات الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.

2.2 التدقيق الداخلي التشغيلي: و يطلق عليها أيضا التدقيق الاداري، و تدقيق الأداء و التدقيق الوظيفي وجميعها تشير لوصف عملية التدقيق الداخلي التي تهدف الى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة أو نشاط معين، و على اختلاف المصطلحات يشير التدقيق التشغيلي الى الفحص و التقييم الشامل

¹ كريمة بابا عيسى، أثر فعالية التدقيق في حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، قسم العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014، ص 4 – 5.

² زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 20069، ص 89.

لعمليات المشروع بهدف اعلام الادارة اذا كانت العمليات المخططة قد نفذت وفق السياسات و الخطط المتعلقة بالأهداف، كما يتضمن أيضا تقييم مدى كفاءة استغلال الموارد المتاحة¹.
ويعد التدقيق التشغيلي أوسع من مجال التدقيق الداخلي التقليدي الذي كان يركز على التدقيق المالي و المحاسبي، اذ يقوم المدقق بتدقيق كافة النشاطات داخل المنظمة المالية و غير المالية لتحديد مواطن الضعف في الأداء للعمل على معالجتها أو الحد منها.
و فضلا عن وجود نوع آخر للتدقيق الداخلي هو التدقيق الشامل المتعلق بالإدارات الحكومية و أنشطتها المختلفة، ويشمل هذا النوع التدقيق المالي و القانوني، و تدقيق الكفاءة و الاقتصاد، و تدقيق الأداء.

المبحث الثاني: معايير وأدوات التدقيق الداخلي

يحتاج المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته الى مجموعة من المعايير تحكم و تنظم مهنته، من خلالها يستطيع تطبيق الأدوات و التقنيات التي تساعده على جمع أدلة كافية و صحيحة لتدعيم عمله ليتمكن من اكتشاف الأخطاء المرتكبة و بالتالي تحليلها و معالجتها.

المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي

تعتبر من الاصدارات الرئيسية لمعهد المدققين الداخليين و الذي يعدّ الالتزام بها أمرا ضروريا يفي من خلاله المدققون الداخليون بالتزاماتهم الوظيفية حيال المنظمة، هي تهدف الى²:

- تحديد المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي.
- وضع اطار لأداء و تعزيز أنشطة التدقيق الداخلي.
- وضع أساس لقياس أداء التدقيق الداخلي.
- تعزيز و تحسين العمليّات التنظيمية بالمنظمة.

و فيما يلي فإنّ المعايير الدولية الجديدة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي و التي تم الموافقة عليها في 1 جانفي 2013 من قبل مجلس معايير التدقيق (IIASB) تنقسم الى³:

1- معايير السمات (Attributs standards): هي مجموعة من المعايير التي تحدد الصفات الواجب توفرها في كل من الادارة و القائمين بممارسة نشاط التدقيق الداخلي و هي تتضمن:

- **(1000) الأهداف و الصلاحيات و المسؤولية:** ينبغي تحديد الأهداف و الصلاحيات و المسؤوليات فيما يتعلق بأنشطة التدقيق الداخلي بشكل رسمي في القانون عن طريق اعداد وثيقة رسمية مكتوبة تتسق

¹ مفتاح صالح، معارف فريدة، دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر المصرفية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة الجزائر 12/11 أكتوبر 2010 ص 16.
² أحمد حلي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر و التوزيع عمان 2009 ص 34.

³ Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, The Institute Of International Auditors, 2015, p 02-27.

مع المعايير المهنية التي يعدّها المدقق الداخلي، وذلك بموافقة من الإدارة العليا ولجنة التدقيق لتتمكّن في الأخير من وضع اطار عمل لأداء وظيفة التدقيق الداخلي و العمل على تقديم اقتراحات و توصيات تساعد الإدارة و الموظفين على أداء مهامهم بفعالية،

- (1100) الاستقلالية و الموضوعية: هنا يكون عمل المدقق مستقلا بعيدا عن أية تبعية أو تدخل من طرف الإدارة ليتمكن من أداء عمله بكلّ أمانة و استقامة، تصل الى حدّ امكانية الوصول الى السجالات و الممتلكات و انجاز أية أعمال أو التبليغ عنها كلّما كان ذلك ضرورياً، الى جانب ذلك على المدقق الداخلي أن يكون موضوعي غير متحيّز أثناء أداءه لوظيفة التدقيق الداخلي، ليقوم بها بأسلوب يقتنع معه بصدق و سلامة النتائج المتوصل اليها، تقتضي هذه الموضوعية عدم تأثره بالبيئة الخارجية لكي لا يجعل حكمه خاضع لأحكام الآخرين.

- (1200) البراعة و بذل العناية المهنية: على المدققين الداخليين الالتزام بالعناية المهنية و المهارة المتوقعة من المدقق الداخلي المختص و الخبير في أداءه لأعماله و التعامل مع الأفراد و القدرة على الاتصال و الالتزام بالمعايير المهنية.

- (1300) الرقابة النوعية و برنامج التحسين: على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع برنامج للرقابة النوعية، و برنامج للتحسين بما يغطي كافة أنشطة التدقيق الداخلي من أجل التدقيق الدوري لجودة أعمال التدقيق التي تمّت، و التأكّد من سيرها وفقا للمعايير و مراقبة كلّ جزء من هذا البرنامج الذي يضمن توافق نشاط التدقيق مع المعايير الخاصة به.

2- معايير الأداء (Performance standards): هي معايير تصف أنشطة التدقيق الداخلي و معايير تطبيقه، كما تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي و تعطي معيارا للجودة و النوعية التي يمكن من خلالها قياس أداء تلك الخدمات، و هي تتضمّن:

- (2000) ادارة نشاط التدقيق الداخلي: على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطط تستند على تقييم المخاطر التي تتمّ مرّة سنويًا على الأقل، لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية، أنيعرض على الإدارة التنفيذية و مجلس الإدارة تلك الخطط و متطلبات تنفيذها بما في ذلك التغيّرات الزمنية الهامة، بغرض فحصها و الاطلاع عليها.

كما ينبغي عليه التأكّد من أنّ موارد التدقيق كافية و مناسبة و موزّعة بطريقة فعّالة لتحقيق الأهداف المسوّمة.

- (2100) طبيعة العمل: ينبغي أن يشمل نشاط التدقيق تقييم و تحسين عمليات الحوكمة و المساهمة في تقييم أنظمة ادارة الخطر التي من خلالها نستطيع تقييم مدى كفاية و فعالية الأدوات الرقابية التي تضمن التحكم بالمؤسسة لتتأكّد في الأخير من أنّ ادارة الأداء التنظيمي فعّال و أنّ هناك توصيل فعلي للمعلومات المتعلقة بالمخاطر و الرقابة الى الجهات المختصة.

- (2200) التخطيط للمهمة: يلتزم المدققون الداخليون بوضع وتسجيل خطة عمل لكل مهمة، وتشمل الأهداف و الوقت و توزيع الموارد من أجل تقييم المخاطر المرتبطة بالنشاط تحت التدقيق، ولتحقيق ذلك يجب وضع نطاق مهمة كافٍ لإشباع أهداف المهمة و الذي يتضمن اعتبارات خاصة بالأنظمة الملثمة بالعاملين و النواحي المادية بما فيها تلك التي تحت سيطرة الطرف الثالث.
- (2300) تنفيذ المهمة: على المدققين الداخليين العمل على تحديد المعلومات الكافية و المناسبة و الموثوق فيها، و المفيدة لتحقيق أهداف المهمة و بناء نتائجهم على أساس تحليل و تقييم هذه النتائج، ثم تسجيل تلك المعلومات لدعم النتائج المتوصل إليها.
- (2400) إيصال النتائج: على المدققين إيصال نتائج تلك المهمة بتقرير مكتوب أو شفوي يشمل أهداف المهمة و نطاقها و الاستنتاجات و التوصيات و خطط العمل إلى الأطراف الذين يضمنون إعطاء تلك النتائج العناية اللازمة.
- (2500) مراحل الانجاز: ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع و المحافظة على نظام لمراقبة سير النتائج التي يتم توصيلها للإدارة من خلال انشاء عملية متابعة للمراقبة للتأكد من فعالية تنفيذ الأعمال الادارية، و من أن سير نتائج المهام الاستشارية تتم على النطاق المتفق عليه.
- (2600) قبول الادارة للمخاطر: يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق رفع تقرير لمجلس الادارة في حالة قبول الادارة العليا لمخاطر غير مناسبة و عدم حل هذه المسألة، مع الأخذ بعين الاعتبار اجراءات المتابعة التي يقوم بها الأطراف الأخرى.
- 3- معايير التنفيذ: (Implémentation standards): هي تطبيق لكل من معايير الخواص و معايير الأداء في الحالات اختبارات الالتزام، الحقيق في الغش و الاحتيال، و التقييم الذاتي للرقابة. و يتم وضع معايير التطبيق على أساس عمليتين هما: أعمال التوكيد و أعمال الاستشارة.

المطلب الثاني: تقنيات التدقيق الداخلي

يعتمد التدقيق الداخلي على مجموعة من التقنيات عند قيامه بمهمته، و التي بفضلها يستطيع معالجة الأخطاء و المخالفات المرتكبة، و تقديم النصح و التوصيات للإدارة العليا، و نذكر هذه التقنيات كما يلي:

1- المقابلة (L'interview):

تعتبر المقابلة من أهم التقنيات المعتمد عليها في الحصول على المعلومات، فهي ليست مجرد محادثة عادية أو اشباع لرغبة الحديث بين طرفين، و إنما هي تبادل لفظي بين الباحث و المبحوث لتحقيق هدف معين يرتبط بجمع البيانات التي من شأنها أن تشكل الرأي حول الملاحظات و الفرضيات على مراحل

مسبقة للمقابلة، و تساعد في معرفة المزيد عن البيئة الداخلية للمنشأة. و فضلا عن ذلك، يمكن تلخيص أهم مراحل المقابلة فيما يلي¹:

1-1- التحضير للمقابلة: ويتم من خلال:

- التحديد المسبق لموضوع المقابلة من ناحية المعلومات والشروحات التي يرغب المدقق الحصول عليها.
- محاولة الحصول على المعلومات عن الشخص الذي ستتم معه المقابلة.
- الاعداد لمقابلة بشكل مفتوح للحصول على إجابات واضحة.
- تحديد موعد للمقابلة.

1-2- إجراء المقابلة:

قبل البدء بالمقابلة والحصول على المعلومات، على المدقق الداخلي أن يذكّر نفسه بهدف المهمة التي سيقوم بها، ويقدم قائمة بالمواضيع التي سيقوم بمعالجتها، كما عليه أن يحاول جاهدا بكسر جدار التردد بينه وبين الشخص الذي سيجري معه المقابلة و يمنحه الثقة عند بدائية طرح الأسئلة، و بمجرد بداية المهمة على المدقق القيام ب:

- ضمان تحقيق الأهداف التي وضعها لجمع المعلومات.
- تلخيص كل الردود التي جمعها.
- العودة الى الأسئلة الأساسية اذا كان هناك وفرة في المعلومات، و محاولة الزيادة في الوقت المخصص للقيام بالمقابلة.
- وعند نهاية المقابلة على المدقق تلخيص النقاط الأساسية المسجلة و التأكد من صحتها لاجتناب الأخطاء الناتجة عن عدم الفهم والنسيان، و البحث عن أشخاص آخرين يطرح عليهم الأسئلة للتأكد من صحة المعلومات المتحصّل عليها.

1-3- اعداد ملخص للمقابلة: على المدقق أن يقوم بإعادة صياغة و تلخيص الموضوع الذي تم مناقشته من أجل تسليط الضوء على أهم النقاط المتحصل عليها، و أهم النقاط التي بقي بحاجة إليها.

2- الفحص التحليلي (L'examen analytique):

تعتبر الاجراءات التحليلية من التقنيات الفعّالة، و التي تلعب دورا هاما و أساسيا في مهمة التدقيق الداخلي، و ذلك من خلال مساعدة المدقق في التخطيط لمهمته. و نقصد بالفحص التحليلي مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات، تحريّات و مقارنات لجميع المعلومات و التدفقات بالميدان محل التدقيق، و تتركز هذه التقنية السابقة و هي المقابلة اضافة الى خرائط

¹Manuel d'audit interne CIGM, 2007, p 71.

التدقيق للوثائق و المعلومات و ذلك باستخدام أساليب و أدوات مختلفة تنطلق بالإجراءات و المقارنات البسيطة مثل الاستفسار و المناقشة، الى اجراءات معقدة تستخدم الأساليب الاحصائية و الرياضية. كما أنّ هذه التقنية تسمح للمدقق الداخلي من اكتشاف الانحرافات و الفروقات الموجودة بين ماهو مسطرّ و مقدّر و ما هو متحصل عليه كنتائج هذا من جهة، و من جهة أخرى فإنّها تساعد المدقق على تسليط الضوء على الأمور غير العادية و ذلك بمقارنتها مع البيانات المسجّلة، و بالتالي فان الفحص التحليلي يهدف الى التعمق في فحص الأمور التي تتطلّب المزيد من الأدلّة و الاثباتات، و يمكن أن تستخدم هذه التقنية كاختبار أساسي أثناء الفحص الميداني¹.

3- الملاحظات الماديّة (Observation physique):

تعتبر هذه التقنية طريقة مباشرة للحصول على أدلّة اثبات ميدانية. فالمدقق لا يكتفي بالوثائق و المستندات التي يدرسها على مستوى قسم التدقيق الداخلي، و إنّما يستدعي الأمر خروجه ميدانيا للدراسة و الملاحظة المادية مثل زيارة مصالح أو مديريات المؤسسة، حيث تعدّ هذه الزيارات و الفحوصات الميدانية قاعدة أساسية في مرحلة تحقيق تدقيق الحسابات و ذلك بهدف التحقّق و التأكد من السير الحسن و الفعلي للإجراءات، و مدى احترام مبادئ الرقابة الداخلية، كما عليه اختيار الفترة المناسبة للفحص الميداني حسب نوع و هدف المهمة. و عموما يمكن للمدقق ملاحظة و تقييم الاجراءات، الأصول، الوثائق، السلوك، و الأداء².

المطلب الثالث: أدوات التدقيق الداخلي

اضافة الى التقنيات السابقة يعتمد المدقق الداخلي في المؤسسة على مجموعة من الأدوات، و التي تعتبر بمثابة طرق منطقية تساعده في فحص مختلف العمليات المراد تدقيقها، و تستعمل هذه الأدوات عامّة بصفة متفاوتة حسب الضرورة، و يمكن تصنيفها الى ثلاث أدوات و هي كالتالي:

1- أدوات الاستفسار (Les outils de recherche):

1-1- المعاينة الاحصائية (Sondage statistique): هي خطة معاينة تطبّق بطريقة تسمح باستخدام

قوانين الاحتمالات للوصول الى آراء حول المجتمع، و المعاينة الاحصائية تعبّر عن العملية الشاملة التي تتضمن تحديد العيّنة و اختيار العناصر و اختبارها و تقييم نتائجها³. يمرّ أسلوب المعاينة بالمراحل التالية:

¹ أحمد كاروس، تصميم ادارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء و فعالية المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011، ص 156-157.

² أحمد كاروس، نفس المرجع، ص 157.

³ عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما و عملا، مطبعة الانتصار، الاسكندرية، مصر، 1991، ص 216.

أ- تحديد المجتمع الإحصائي: ويمكن تعريفه بأنه مجموعة المشاهدات و القياسات الخاصة بمجموعة من الوحدات الإحصائية و التي تخص ظاهرة من الظواهر القابلة للقياس¹. و هنا على المدقق القيام بالخطوات التالية:²

- تحديد المجتمع اي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها و ذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها.

- تحديد درجة الثقة المرغوب فيها و التي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.

- تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما و معدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه، و الذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

كما يقوم المدقق بتقسيم المجتمع الى طبقات اذا كانت هذه العملية تخص القيم و تحديد المفردات المهمة مما سيؤدي الى انخفاض حجم العينة.

ب- اختيار العينة: العينة هي عدد من وحدات المجتمع التي تم اختيارها للتدقيق، و التي على المدقق اختيارها بعناية³، عن طريق الطرق التالية:⁴

- الطريقة الموجهة الشخصية: حيث يختار المدقق العينة حسب حكمه الشخصي، أو اعتمادا على مؤهلاته و خبرته.

- الطريقة العشوائية: حيث تعطى أرقام لسلسلة من المفردات، و تختار مفردات العينة باستعمال جدول الأرقام العشوائية لتتمكّن من توفير احتمالا لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها الى العينة.

- طريقة السير الترتيبي: انطلاقا من نقطة معينة يتم اختيار المفردات بشكل مرتب.

ج- استغلال نتائج التدقيق: يتم استغلال نتائج التدقيق بنوعين من التحليل⁵: تحليل كمي

للنتائج بتأكده من أنّ الأخطاء و الانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض و الأهداف

المسطرة، تحليل نوعي للأخطاء و الانحرافات و التأكد فيما اذا كانت تكرارية أم لا، و كذلك اذا

كانت ارادية أم لا - معتمد- أم لا. و في النهاية على المدقق اتخاذ قرار قبول المجتمع أو عدم

قبوله.

إنّ تنفيذ التدقيق بأسلوب العينة يتطلّب عادة من المدقق كفاءة و خبرة، أمّا في اختيار العينة أو تحليل

النتائج، التي تؤدي الى تعميم الظاهرة المدروسة على المجتمع.

¹ لطفى شعباتي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 82.

² محمد أمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص 116.

³ هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثانية، داروائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 124.

⁴ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 93.

⁵ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 93.

1-2- ملاحظة ملفات الكمبيوتر (L'interrogation de fichier informatique): يعتبر هذا الأسلوب

من استخدامات تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق حيث يركز المدقق على نظام المعلومات المعمول به داخل المؤسسة، حيث يسمح هذا الإجراء ببيع الوقت و التقليل من تكاليف المهمّات و الحصول على معلومات أكثر دلالة على سير العمليّات¹، ويتمّ ذلك عن طريق:

- ادخال اسم البيانات التي يرغب الحصول عليها.
- وصف طريقة معالجة هذه البيانات للوصول الى النتائج المرجوة.
- استخراج المعلومات المطلوبة و تحليل النتائج.

2- أدوات الوصف (Les outils de description):

2-1- الدراسات الوصفية (Le narratif): تتمثل الدراسة الوصفية في نوعين من السرد و الوصف،

أحدهما يحدث من طرف الشخص الخاضع للتدقيق، و الآخر من قبل القائم بمهمة التدقيق (المدقق)، فالأول يكون شفهيّا أمّا الثاني فهو كتابي و النوع الأول هو الأكثر اثراء لأنّه يعطينا أكبر كم من المعلومات، بينما الثاني فما هو الأ تنظيم لأفكار و معارف المدقق².

أ- الوصف من طرف الشخص الخاضع للتدقيق: عند استعمال هذا النوع من الأدوات يكون المدقق ساكتا و يكتفي بالاستماع و تسجيل الملاحظات، فهو بعكس المقابلات لا يتم التحضير له، و لكن بشكل تلقائي و هو يمثّل أو احتكاك بين المدقق و الأشخاص الخاضعين للتدقيق.

ب- الوصف من المدقق: و يتمثل في كتابة المدقق لأهم ملاحظاته من محادثته، إضافة الى ملاحظاته المادية و نتائج الاختبارات التي قام بها دون الحاجة الى أية تقنية أو معرفة.

2-2- شبكة تحليل الوظائف (la grille d'analyse de tache): تدعى أيضا بجدول توزيع الوظائف،

تسمح هذه الشبكة بتحليل المهام المكونة لكل عملية و ذلك بهدف تحديد مسؤولية كل موظف في سياق هذه العملية. كما تهدف هذه الأداة الى التحقق من توزيع أعباء العمل على الموظفين، ضمان الفصل بين الوظائف و الواجبات و الإبلاغ عن الخروق الناجمة عن ذلك، تحديد المهام غير المنفذة³، حيث تتكون هذه الشبكة من ثلاثة أعمدة كالتالي:

- العمود الأول يتم فيه توضيح تفاصيل المهام الخاصة بكل وظيفة.
- العمود الثاني يتم فيه توضيح طبيعة المهمة سواء كانت تتعلق بالتنفيذ، التصريح، التسجيل و المراقبة.
- العمود الثالث نجد فيه الأشخاص الذين لهم علاقة بمختلف المهام الوظيفية.

¹ عبد الله عتّاني، التدقيق الداخلي للانتماء و مخاطره في البنوك التجارية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة المدية، الجزائر، 2011، ص 29-02.

²Renard Jacques, *Théorie et pratique de l'audit interne*, Edition d'organisation, Paris, 2010,p353.

³Op-cit, p29-30.

2-3- مسار التدقيق (la piste d'audit): هي طريقة تحليل يقوم بواسطتها المدقق بعمله، حيث يبدأ من الوثيقة الأخيرة أو النتيجة المتوصل إليها الى غاية المصدر، وذلك عن طريق تدقيق كل الخطوات التي تتوسط بين النتيجة و المصدر، وفي هذه الطريقة يجب على المدقق أن يقوم بعمله جيدا للبحث وأن يبدأ كما قلنا سابقا من النتيجة وصولا الى المصدر، وتكون له رخصة للتدقيق و الفحص¹.

2-4- خرائط التدفق (La diagramme de circulation): يمكن تعريفها على أنها رسم تصويري، باستخدام مجموعة من الرموز المتعارف عليها دوليًا، يوضح بيانيا تدفق البيانات و المعلومات و تتابع العمليات و الأنشطة داخل النظام المعين، كما تعتبر من الأدوات الأساسية التي يعتمد عليها المدقق الداخلي لتقديم صورة عن النشاط الذي يتم دراسته بما يمكن فهمه و تحليله و تقييمه و اعادة تصميمه اذا تطلب الأمر².

كما يمكن القول أن خرائط التدفق هي مذكرة وصفية تسمح بتنفيذ مسار مستندات الاثبات بين مختلف الوظائف و مراكز المسؤولية و تحديد مصدرها و اتجاه حركتها من خلال استعمال رموز معينة، و بالتالي تسمح للمدقق بتكوين نظرة شاملة و متكاملة لتدفق المعلومات و الأدوات الحاملة لها و محطات العمل و القرارات و المسؤوليات و العمليات و تحديد نقاط الضعف في المنشأة³، و فيما يلي بعض خصائص خرائط التدفق:

- تسهيل عملية الفهم و الاتصال
- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المدقق يتحقق من صحة فهمه للنظام
- تسمح للمدقق بإيجاد الاجراءات الرقابية الملائمة

و لإعداد خرائط التدفق يجب أن نمر بالخطوات التالية⁴:

- التعرف على الواجبات و المستندات و طرق تدفق المعلومات و الوثائق
- توزيع المهام عبر مختلف العمليات
- تعيين كل من المحددات العملية، القرار، الرقابة و التنفيذ
- الابتعاد عن التفصيل المعقد الذي يؤدي الى تعقّد و تشابك خريطة التدفق

¹ أحمد كارلوس، مرجع سابق، ص 162.

² أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية: الاطار الفكري و النظم التطبيقية، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 158.

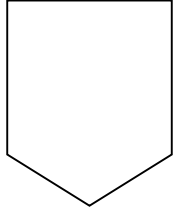
³ عايدة غاشوش، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، غير منشورة، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011، ص 38.

⁴ عبد الله عناني، مرجع سابق، ص 31.

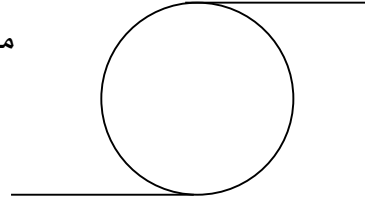
- التأكد من صحة تسلسل العمليات و المعطيات في خريطة التدفق عن طريق التحقق لدى الجهة محل التدقيق (عن طريق المقابلة).

الشكل رقم (2.1): أشكال ورموز خرائط التدفق

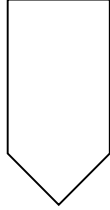
نقطة بداية المخطط



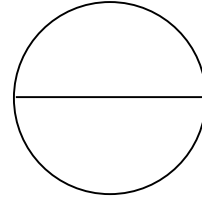
معالجة المعلوماتية



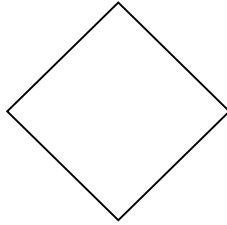
رابط خارج الصفحة



مراقبة



قرار



مستند أو وثيقة



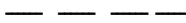
سير الوثائق



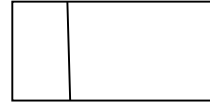
المعالجة أو العملية الإدارية



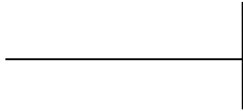
سير المعلومات



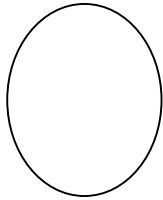
الرقابة



الخروج من المخطط



الإرسال إلى نهاية الصفحة



Source: Reda khelassi, L'audit Interne, Edition Distribution Houma, Alger, 2005, p33.

3- أدوات التنظيم (L'outils d'organisation) تتمثل أساسا في :

3-1- الهيكل التنظيمي (L'organigramme): بخلاف الهيكل التنظيمي الذي يشكل أحد عناصر نظام الرقابة الداخلية، والذي يكون معداً من قبل الإدارة، فإن الهيكل الوظيفي يعدّه المدقق الداخلي إذا كان ضرورياً لرؤية أوضح، انطلاقاً من المعلومات التي جمعها من خلال الملاحظات، المقابلات، الوصف، الخ. وتستعمل هذه الأداة من طرف المدقق ذلك من خلال فحصه للهيكل الوظيفي¹، من أجل معرفة ما إذا كان هناك:

- شخص واحد يقوم بعدة وظائف.
- وظيفة واحدة مشتركة بين عدّة أشخاص
- وجود وظيفة شاغرة بدون شخص.
- شخص بدون وظيفة.

كما يسمح رسم الهيكل الوظيفي بإثراء المعلومات المحصل عليها من خلال الجمع بين الهيكل التنظيمي و تحليل المناصب، كما يسمح بالحصول على مقارنة أولية لمشاكل الفصل بين الوظائف و التي يمكن تحليلها بدقّة أكبر من خلال شبكة تحليل الوظائف².

المبحث الثالث: أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من النظم الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة في عملها، فهي أداة لخدمة الإدارة و تقييم مدى فاعلية أداؤها، حيث تساعد في متابعة تنفيذ الاجراءات و السياسات المرسومة و اكتشاف الأخطاء و الانحرافات و تصحيحها من أجل تحقيق الأهداف المرسومة.

المطلب الأوّل تعريف الرقابة الداخلية

أخذ مفهوم الرقابة يتطوّر مع تطوّر علم الإدارة و توسع النشاط في المؤسسات، و قبل ذلك كان ينظر للرقابة باعتبارها الضبط الداخلي و كان مقتصرًا على التدقيق الحسابي، و الحفاظ على المخزون، و أضحي مفهوم الرقابة أوسع و شامل للجوانب المالية و الادارية و تقييم الأداء، فكان التعريف الصادر من طرف اللجنة الاستشارية للمحاسبة (la comité consutatif de comptabilité) في انجلترا سنة 1977 على أنّ الرقابة الداخلية هي:

"مجموعة النظم الرقابية و المالية و النظم الأخرى التي تضعها الإدارة بهدف التمكن من ادارة أعمال المؤسسة بطريقة منظّمة و فعّالة، تضمن تحقيق سياسات التسيير، و الحفاظ على الأصول، و الدقّة الكاملة للمعلومات"³

¹ أحمد كاروس، مرجع سابق، ص 161.

²Renard jack, op-cit, p355.

³Renard Jacques, op-cit, p135.

وقد عرّفت لجنة اجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) الرقابة الداخليّة بأنّها:

"خطة التنظيم وكل الطرق و الاجراءات و الأساليب التي تضعها ادارة الشركة و التي تهدف الى المحافظة على أصول الشركة و ضمان دقة و صحّة المعلومات المحاسبية و زيادة درجة الاعتماد عليها و تحقيق الكفاءة التشغيليّة و التحقق من التزام العاملين بالسياسات التي وضعتها الادارة"¹

كما صدر عن لجنة (COSO)، و هو التعريف الأكثر شمولاً بين التعاريف المتداولة، حيث عرّف الرقابة الداخلية بأنّها:

"عملية تتأثر بمجلس ادارة المؤسسة و الادارة و الأفراد، الآخرين في المؤسسة، و يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق أهداف المؤسسة في النواحي التالية: مدى كفاءة العمليات و فاعليتها، و مدى امكانية الاعتماد على التقارير المالية، و مدى الالتزام بالقوانين و الأنظمة"².

ويتّضح من خلال التعريف: أنّ الرقابة الداخلية يجب أن تكون جزءاً من عمليات و ثقافة المؤسسة، و ليست عمليات مضافة للإجراءات الاعتيادية، حتّى يتعامل معها الأفراد بتلقائية كجزء من العمليات. و أنّ الرقابة الداخلية تتأثر بالأفراد في المؤسسة، سواء كانوا أعضاء مجلس الإدارة الذين يقومون بإصدار التوجيهات اللازمة و السياسات العامّة، أو الإدارة العامّة و الأفراد في المؤسسة الذين يقومون بتنفيذ السياسات و التوجيهات الصادرة. كما يبيّن أنّ الرقابة الداخلية تزوّد مجلس الإدارة و الإدارة العليا بتأكيد معقول و ليس مؤكّداً تماماً حول تحقيق الأهداف، و تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها التشغيلية التي تتعلّق بكفاءة و فاعليّة استخدام مواردها، و أهدافها المالية، أو الأهداف المتعلقة بتحقيق الالتزام بالأنظمة و القوانين³.

كما أوضح المعيار الدولي رقم 315 أنّ الرقابة الداخلية هي:

"العملية التي المصمّمة و المنقّدة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة و الإدارة و الموظّفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية، و فاعليّة العمليات و كفاءته و الامتثال للقوانين و الأنظمة المطبّقة، و الرقابة الداخلية يتم تصميمها و تنفيذها لتناول مخاطر العمل المحدّدة التي تهدّد تحقيق أي من هذه الأهداف"⁴.

كما تشير الفقرة 08 من معيار التدقيق الدولي رقم 400 و الخاص بتقدير المخاطر و الرقابة الداخلية على أنّ نظام الرقابة الداخلية يشمل:

¹ عبد الوهاب أحمد عبد الله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الاداء المالي، مجلّة جامعة الناصر، العدد الرابع 2014، ص 161.

² Robert.RMoeller, COSO Enterprise risk management, sans Edition, canada, 2007, p4.

³ رائد جبر، تطوير عملية الرقابة الداخلية في المصارف الاسلامية بالاستفادة من مفهوم المؤسسات الراعية COSO، مجلّة الدراسات المالية المصرية، الرقم التاسع عشر، العدد الأوّل، السنة التاسعة عشر، ص 12.

⁴ حسين يوسف القاضي، حسين أحمد الدحود، التدقيق الداخلي، مديرية الكتب و المطبوعات، دمشق، فلسطين، 2007، ص 62.

"كافة السياسات و الإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى أهدافها و ضمان إدارة منظمة و كفاءة للعمل، و المتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة و حماية الأصول، منع و اكتشاف الغش و الخطأ و دقة و اكتمال السجلات المحاسبية و تهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"¹. و بصفة عامة يمكن حصر أهداف الرقابة الداخلية في الآتي:

- حماية أموال المنشأة من أي اختلاس أو تلاعب أو سوء استخدام.
 - التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أية قرارات أو رسم أي خطط للمستقبل.
 - الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.
 - زيادة الكفاءة الانتاجية للمنشأة.
 - وضع نظام للسلطات و المسؤوليات و تحديد الاختصاصات.
 - حسن اختيار الأفراد للوظائف الذين يشغلونها.
 - تحديد الاجراءات التنفيذية و اللوائح و التعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل.
- و بعد استعراض أهم التعاريف المدرجة للرقابة الداخلية، يمكننا استخلاص تعريف شامل على النحو التالي:

"الرقابة الداخلية هي مجموعة من النظم و الاجراءات و الطرق المتناسقة التي تتبناها الادارة، لتقديم المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف المتداخلة و المتعلقة في الثقة بالتقارير المالية، و احترام السياسات المسطرة من طرف الادارة العليا، الى جانب حماية أصول المنشأة و ضبط دقة و سلامة البيانات المقيدة في الدفاتر و السجلات.

المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد و الفعال بمجموعة من الخصائص الرئيسية و الهامة، و التي تمثل المقومات الاساسية المطلوب توافرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة فعالا و جيدا في تحقيق الأهداف الرئيسية و التشغيلية له، و لا شك أنّ توافر هذه الخصائص كلّها أو بعضها بشكل معين، هو اساس الحكم على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية و أساليبها و أدواتها المطبقة في المنشأة²، و من ضمن هذه الخصائص نذكر ما يأتي³:

¹ أحمد حلي جمعة، المدخل الى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 81.

² كمال مصطفى الدهراوي، محمد سرايا، مرجع سابق، ص 253.

³ فضيلة بوطورة، دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007، ص 28-29.

1. **الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد و متطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، و معالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة و أسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه.
2. **الموضوعية:** لا شك أن الإدارة المالية، تتضمن الكثير من العناصر البشرية، و لكن مسألة ما اذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة و جيدة و ينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات و اعتبارات شخصية، لأن الأدوات و الأساليب الرقابية عندما تكون شخصية، لا موضوعية، يؤثر ذلك على الحكم على الأداء، مما يجعله غير سليم، لأن التقارير المقدمة من طرف مراجع الحسابات يجب أن تكون موضوعية، حيادية تتضمن بيانات لها معنى و مدلول كافٍ عن الوضعية المالية للمنشأة.
3. **الدقة:** يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة و دقيقة و كاملة عن الأداء، و التأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات، من خلال البيانات المسجلة، بالوثائق و السجلات المحاسبية، و كذا المتابعة المستمرة، في اكتشاف الأخطاء و الانحرافات من أجل التعبير عن حقيقة المركز المالية للمنشأة في نهاية الفترة المالية.
4. **المرونة:** حتى يكون النظام الرقابي ناجحا، يجب أن تتوافر المرونة، أي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم، فنادرا ما تتشابه المشاكل و أسباب الانحرافات، مما يتطلب أن يكون التصرف مناسباً للموقف المتخذ، فاذا استجدت ظروف أملت تغيراً في الأهداف و الخطط الموضوعية، و على المدير أن تتوافر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المنشأة.
5. **التوقيت المناسب:** لا بدّ من توافر نظام سليم، لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب، و عليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، عليهم ايضاً في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها و فائدتها جزئياً أو كلياً، فمثلاً اذا تعلق الأمر باحدى المناقصات و حصلت المؤسسة على معلومات صحيحة تتعلق بشروط دخولها في هذه المناقصات امر لا قيمة له اذا جاء بعد انقضاء الأجل و الموعد المحدد للدخول.
6. **التوفير في النفقات:** الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة، و بالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به، لذا يجب أن يكون مردود النظام أكبر من تكاليفه، فمثلاً شراء نظام الكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصادياً مادامت الفوائد المتحصّل عليها لا توازي التكاليف.
7. **الاستمرارية و الملاءمة:** و نعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح، مع حجم و طبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه، فعندما تكون المؤسسة صغيرة يفضل لها أسلوب رقابة بسيط، على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظام أكثر تعقيداً و ملاءمة.

8. التكامل: يشير تكامل النظم الرقابية الى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصّة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة الى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها و أيضا تكامل بين الخطط الرقابية المستخدمة.

ممّا سبق يتبيّن أنّ أي نظام رقابة داخلية و حتى يكون نظام جيّد و فعّال يجب أن يتميّز بهذه الخصائص السابقة بشكل أو بآخر، و معنى ذلك أنّ الحكم على مدى قوّة و فعالية نظام الرقابة الداخلية يتوقّف على مدى توافر هذه الخصائص بصورة متكاملة أو مدى توافر بعضها دون الآخر.

المطلب الثالث: مكوّنات الرقابة الداخلية

تعدّدت و تطوّرت وجهات النظر حول عناصر الرقابة الداخلية عبر الزمن، فشملت من وجهة نظر، الهيكل التنظيمي، و النظام المحاسبي، و الأفراد، و من وجهة نظر أخرى تضمّنت الهيكل التنظيمي، و النظام المحاسبي، و التدقيق الداخلي، و نوعية و تدريب العاملين، و كلتا وجهتي النظر السابقتين قد أشارتا إلى عناصر لها قيمتها في الرقابة الداخلية، إلّا أنّ الرقابة الداخلية قد توسّعت و تطوّرت بشكل جعل العناصر السابقة مجرد مفردات تشكّل بعضا من جوانب الرقابة الداخلية¹.

1. البيئة الرقابية: و تتضمّن السياسات و الاجراءات التي تعكس توجهات الادارة العليا و مجلس الادارة حول نظام الرقابة و أهمّيته بالنسبة للمؤسسة، و تمثّل مظلة للمكوّنات الأخرى، و تشمل: النزاهة و القيم الأخلاقية، و تحقيق الكفاءة، و فلسفة الادارة و نمطها التشغيلي، و تحديد الصلاحيات و المسؤوليات، و الهيكل التنظيمي، و السياسات المتعلقة بتطوير الموارد البشرية، و توجيهات مجلس الادارة، و يمكن توضيح هذه العناصر السبعة كما يلي²:

- النزاهة و القيم الأخلاقية: التزام الادارة بنشر المعايير الأخلاقية لأداء العمل و التي تساعد في تعزيز الولاء و الانتماء للمؤسسة.
- الالتزام بالكفاءة: مدى امتلاك الموظّفين المعرفة و التأهيل و المهارات التي تمكّنهم من القيام بأعباء و وظائفهم، سواء الإشرافية أو التنفيذية.
- السياسات المتعلقة بالموارد البشرية: توفر السياسات الكفاءة و الفعالية و المعايير اللازمة لتوظيف و تدريب و ترقية الموظّفين و تقييم أدائهم.

1رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكوّنات الرقابة الداخلية على تقدير خطرهما في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، المجلة الجامعة، رقم ثلاثة، العدد الخامس عشر، 2013، ص 09 .
2راوند جبر، مرجع سابق، ص 13.

- تحديد المسؤوليات و تفويض الصلاحيات: وجود تحديد للصلاحيات و المسؤوليات لدى كافة المستويات الوظيفية و مدى وضوح هذه المسؤوليات و فهمها من قبل الموظفين المعنيين، و وجود نظام لمراقبة صحّة التعامل مع هذه الصلاحيات.
 - فلسفة الادارة و النمط التشغيلي: قيام الادارة بتزويد العاملين بإرشادات واضحة حول سياساتها التشغيلية و انواع المخاطر المقبولة
 - دور أعضاء مجلس الادارة و لجنة التدقيق: وجود مجلس ادارة و لجنة تدقيق منبثقة عن المجلس يتصفان بالكفاءة و الفعالية مما يؤدي الى اشراف هام ضمن البيئة الرقابية للمؤسسة
 - الهيكل التنظيمي: وضوح خطوط الاتصال و التبعية لمختلف المستويات الادارية، و وضوح المناطق الرئيسية للسلطات و المسؤوليات، بما يمكن للمؤسسة من تحقيق أهدافها.
2. تقييم المخاطر: تواجه كل منظمة سلسلة من المخاطر الداخلية و الخارجية، و التي تؤثر على تحقيق أهدافها، و من المهم أن تدرك الادارة هذه المخاطر، و المتعلقة باعداد التقارير المالية و اتخاذ القرارات، و قيامها بتحديد و دراستها و تحليلها بالشكل الذي يؤدي الى تقليلها الى أدنى حد ممكن مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات المستمرة في البيئة الداخلية و الخارجية¹.
- فعملية تحديد المخاطر و تحليلها هي عملية متواصلة و جزء أساسي من مكونات الرقابة الداخلية الفعّالة، يجب على الادارة أن تسلط الضوء عليها على مستويات المنظمة كافة، و أن تتخذ الاجراءات اللازمة لمعالجتها. و أول خطوة مهمّة بالنسبة للادارة تكمن في تحديد العوامل التي قد تزيد من المخاطر، و حالما يتم تحديد المخاطر تقوم الادارة بتقدير أهميتها و تقدير احتمالات وقوعها، و اتخاذ الاجراءات الواجب اتباعها للتقليل من تأثيراتها الى حد مقبول.
- و لا يوجد في الواقع العملي طريقة محددة لإزالة المخاطرة، و لكن يجب على الادارة أن تقدر حجمها المقبول عقلا، و تسعى جاهدة لإبقاء تلك المخاطرة ضمن هذه الحدود.
- كما يختلف تقدير الادارة للمخاطر عن تقدير المدقق لها، و لكنها ترتبط بها، فالإدارة تقوم بتقدير المخاطر كجزء من عملية تقييم الرقابة الداخلية و تطبيقها للتقليل من الأخطار و التلاعب، أما مدققو الحسابات يقدرون المخاطر لتقدير حجم الأدلة الضرورية في التدقيق من أجل مواجهة المخاطر².
3. الأنشطة الرقابية: هي عبارة عن السياسات و الاجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ الاجراءات الادارية، حيث تعتبر ثالث عنصر يدخل في تكوين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، و الذي يتخذه المدقق كأحد المعايير لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة محل الدراسة (التدقيق)، و تتمثل أساسا في الأنشطة التي يمارسها كل فرد و التي تسمح له بتسيير أعماله، في اطار احترام المبادئ العامة لنظام

1Willy groffils, introduction au contrôle interne, sans Edition, 1994, p12.

2 حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف الماضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري و الاجراءات المتقدمة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 285-286.

الرقابة الداخلية المتّبع¹. وبشكل عام يمكن تصنيف اجراءات الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية التدقيق على أنّها سياسات و اجراءات الى ما يلي²: مراجعة الأداء، معالجة المعلومات، عناصر الرقابة الفعّالة، فصل المهام.

4. المعلومات و الاتصال: هو رابع مكوّن من مكوّنات الرقابة الداخلية الذي يتعلّق بالتأكيد على أنّ المعلومات الملائمة قد تمّ تحديدها، والسيطرة عليها، و ايصالها بالشكل و الاطار الزمني المناسبين، بحيث يتمكّن الأفراد من انجاز و تحمّل واجباتهم و مسؤولياتهم بفعّالية. و تشمل هذه الناحية وجود نظام اتّصال فعّال داخل المنظمة و خارجها مع أطراف مثل: المستهلكين و الموردّين و التشريعيين و حملة الأسهم، و كذلك التعامل مع البيانات الداخلية و تلك المتعلّقة بالأحداث و الأنشطة و الظروف الخارجية³.

و قد أشار المعيار الأمريكي (SAS) رقم 78 الى أنّ "نظام المعلومات الملائم يهدف الى اضافة الثقة في التقارير المالية، و الذي يتضمن النظام الأساسي، و يتكوّن من طرق و سجلاتّ لتحديد و تجميع و تحليل و تصنيف و تسجيل و اشهار معاملات المنشأة مع المحافظة على الأصول و الالتزامات ذات العلاقة. و الاتصال يتضمّن التزويد بفهم واضح عن الأدوار و المسؤوليات الفردية المتعلّقة بالرقابة الداخلية على التقارير المالية"⁴.

لذا ينبغي للنظام المحاسبي تحقيق لكل مجموعة من العمليات المالية أهداف التدقيق الست المرتبطة بالعمليات المالية و المتمثلة في (الوجود، الكمال، الدقّة، التوبؤب، التوقيت، الترحيل، التلخيص)⁵.

5. المراقبة: إنّ أحد المسؤوليات الهامة للإدارة هي انشاء رقابة داخلية و الابقاء عليها على أساس مستثمر، و تشمل مراقبة الادارة لعناصر الرقابة باعتبار ما اذا كانت تعمل كما هو مقصود منها و أنّه يتم تعديلها حسب ما هو مناسب للتغيّرات في الظروف⁶.

تهدف مراقبة أنشطة الرقابة الداخلية الى التأكد من عمل الضوابط الرقابية كما هو مخطط لها و أنّه يتم تعديل تلك الضوابط بشكل ملائم كلّما تغيّرت الظروف، و يتحقّق هذا من خلال أنشطة المراقبة المستمرة و أعمال التقييم المنفصلة أو مزيج منهما للتأكد من استمرارية تطبيق الرقابة الداخلية على كافة المستويات في جميع أنحاء المنشأة و أنّها تحقق النتائج المرجوة

1 عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية علوم التسيير و العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007، ص 66.

2 أحمد حلبي جمعة، المدخل الى التدقيق و التأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 203.

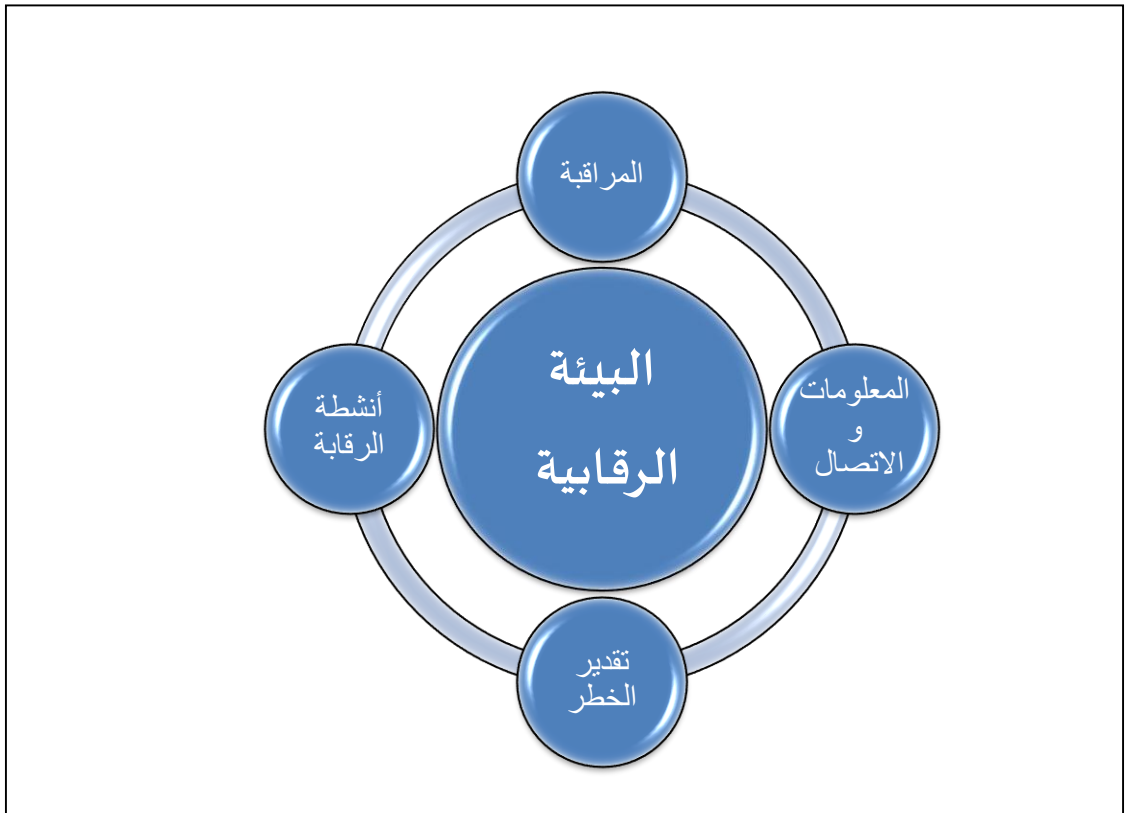
3 سليمان سند السبوع، أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لاطار (coso) على أهداف الرقابة، مجلة العلوم الادارية، رقم ثمانية و ثلاثون، العدد الأول، ص 109

4 فكري عبد الواحد سيف، أهميّة المراجعة الداخلية في تحقيق الاصلاحات المالية و الادارية في اليمن، مجلة المالية، العدد مائة و ثمانية و ثلاثون، 2010، ص 28.

5 امين السيد أحمد لطفي، مراجعة و تدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2005، ص 27.

6 أحمد حلبي جمعة، المدخل الى التدقيق و التأكيد الحديث، مرجع سابق، ص 205.

الشكل رقم (3.1): المكونات الخمس للرقابة الداخلية.



المصدر: ألفين أرينز جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 283.

الخلاصة:

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالاطار النظري للتدقيق الداخلي و الذي استعرضنا فيه بالدراسة و التحليل كل من مفهوم التدقيق الداخلي و نشأته، أهدافه و أنواعه، و ذكرنا المعايير و الأدوات و التقنيات التي يعتمد عليها المدقق الداخلي، كما تطرقنا الى مفهوم الرقابة الداخلية و مكوّناتها و طرق تقييمها.

خلصنا الى أنّ التدقيق الداخلي ووظيفة داخلية تابعة للمؤسسة تقوم بنشاط رقابي مستقل لقياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبّقة، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيماً جيّداً لا بد من توافر طرق و أدوات للتأكد من أداء العمل التنفيذي الصحيح.

و على هذا فان الوظيفة الأساسية للتدقيق الداخلي تكمن في القيام بفحص انتقادي تقييمي لنظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن المعلومات المعروضة على الادارة دقيقة و كافية، و أنّها من واقع مستندات صحيحة و سليمة لمنع الغش و التزوير و اكتشاف الأخطاء و الانحرافات و تجنّبها مستقبلاً، ممّا يؤدي الى تعزيز الثقة في الدفاتر و السجلات و المعلومات المعروضة على الادارة العليا لغرض اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

و في الأخير أصبح التدقيق الداخلي جزءاً لا يتجزأ من المؤسسة، لما له من دور كبير في تحسين التسيير و المساعدة على تحقيق الأهداف، و ذلك من خلال إتباعه منهجية محدّدة تستخدم عبرها مجموعة من الأدوات و التقنيات التي تساعدها في اختبار نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار

تمهيد الفصل

تواجه معظم البيئات المحيطة بالمؤسسات تغيرات سريعة و مستمرة في ظل البيئة الحالية وتعدد المشاكل و الصعوبات أصبح لزاما على المدير مواجهتها بأكثر الطرق فعالية ولعل أحسنها قيامه باتخاذ القرارات المناسبة داخل المؤسسة على الرغم من أنه ليس من الضروري أن يقود كل قرار متخذ إلى الحل المناسب .

وبما أن اتخاذ القرار عملية مستمرة داخل المؤسسة، فلا يمكن أداء أي نشاط من دونها، لذا وجب على المدير السعي لاتخاذ قرارات أكثر دقة ومنطقية تساهم في حلّ تلك المشكلات، معتمدةً في ذلك على معلومات ذات علاقة مباشرة بها، ولعلّ أحسن الطرق للحصول على تلك المعلومات بطريقة صحيحة ودقيقة توفرت آلية التدقيق الداخلي للتحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية الذي يساعد في عمليات إدارة المخاطر والحوكمة، إضافةً إلى الاستناد إلى أساليب مساعدة لتبسيط المشكلة خصوصاً الأساليب الكميّة منها، وذلك للوصول على أفضل حلّ ممكن لذا.

وعلى أساس ما تقدم قسمنا فصلنا إلى ثلاث مباحث أساسية، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مدخل معرفي حول عملية اتخاذ القرارات، بينما يعالج المبحث الثاني طرق اتخاذ القرارات، فيما اعتنى المبحث الثالث بدراسة علاقة اتخاذ القرار بوظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة .

تعد عملية اتخاذ القرار محور العمليات الإدارية لكونها أصعب وأهم الحالات التي يواجهها الأفراد في المؤسسة، وخاصةً في ظل التوسع في حجم المشروعات وما رافقه من تعدد وتعارض في الأهداف ، والذي أدى بدوره إلى صعوبة العمليات الإدارية.

المطلب الأول: مفهوم القرار وأهميته

1- مفهوم القرار:

تعتبر عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية، وعلى الرغم من أن "سايمون" اعتبر أن اتخاذ القرار مرادفاً للإدارة، وأن "وايت" اعتبره القلب النابض للإدارة، إلا أن عملية اتخاذ القرار ليست سهلة لكثرة تعقيدها من جهة،

وكثرة المؤثرات التي تواجهها من جهة ثانية، ولكونها تتطلب عدداً من الإجراءات والأنشطة العلمية للوصول الى قرارات رشيدة.

فقد جاء في تعريف ريتشارد سنايدر للقرار أنه:

"تلك العملية التي تتم من خلال اختيار مشكلة لتكوين موضوع القرار ما، وينتج عن ذلك الاختيار ظهور عدد محدود من البدائل يتم اختيار احدهم، لوضعه موضوع التنفيذ والتطبيق"

ويقول هيربرت سيمون في تفسيره لعملية اتخاذ القرار أن¹:

"اتخاذ القرار هو قلب الإدارة، أن مفاهيم نظرية الإدارة يجب أن تكون مستمدة من منطلق

وسيكولوجية

الاختيار الإنساني"². حيث أن هذا التعريف يركز على عنصر الإنسانية، النواحي النفسية والسيكولوجية في الاختيار.

إلا أن الهمشري عرف اتخاذ القرار على أنه :

"عمل فكري وموضوعي يسعى إلى اختيار البديل الأنسب لكل مشكلة معينة من بين مجموعة من البدائل المتاحة أمام متخذ القرار وذلك بالمفاضلة بينها باستخدام معايير محددة ،وبما يتماشى مع الظروف الداخلية والخارجية التي تواجه متخذ القرار"¹.

¹ . 1. أحمد زردومي، أهمية المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، مجلة الباحث الاجتماعي، العدد العاشر، قسنطينة، الجزائر، 2010، ص202

² . بركان دليلا، تأثير الاتصال غير الرسمي على عملية اتخاذ القرار، الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد العاشر، 2011، ص218

ولكن تجدر الإشارة هنا ، إلى أن الكثير من القرارات الهامة في المؤسسة لا يتم اتخاذها عادة من قبل فرد واحد، بل يشارك في اتخاذها العديد من العاملين من مختلف المستويات وفي مراحل مختلفة من عملية اتخاذ القرار، فبالإضافة إلى الرؤساء التنفيذيين والمديرين ، هنالك الاستشاريون والفنيون وغيرهم الذين يساهمون بدور كبير في عملية اتخاذ القرارات من خلال تزويد القادة الإداريين بالمعلومات الفنية والمقترحات والأفكار والنصائح والمشاورات ، التي لا غنى عنها في معالجة العديد من القضايا والمشكلات الإدارية التي تزداد صعوبة وتعقيداً باستمرار، وهكذا فالقرار الذي هو نتاج لعملية اتخاذ القرار هو حصيلة جهود متكاملة من الآراء والأفكار والاتصالات والمشاورات والدراسة التي تتم في مختلف . مستويات المؤسسة².

وبشكل عام يمكن تعريف اتخاذ القرار بأنه الاختيار المدرك والواعي والقائم على أساس التحقق والحساب في اختيار البديل المناسب من بين البدائل المتاحة في موقف معين، وبعبارة أخرى اتخاذ القرار هو ليس الاستجابة التلقائية ورد الفعل المباشر اللاشعوري وإنما هو اختيار واعي قائم على التدبير والحساب في تفاصيل الهدف المراد تحقيقه . والوسائل التي ينبغي استخدامها

. من التعاريف السابقة نستنبط أ ف لاتخاذ القرارات عناصر أساسية مشتركة وهي :

- أنه يمثل عملية ذهنية أو حركية أو كل يهما يتم من خلالهما الوصول إلى القرار المناسب.
 - أنه يقو على أساس الاختيار من بين عدة بدائل أو خيارات حيث يمثل البديل الذي يتم اختياره هذا القرار
 - أن هناك هدفاً أو غايةً من وراء اتخاذ القرار حيث يتمثل هذا الهدف في حل مشكلة ما أو تعديل وضع قائم.
- من خلال التعاريف السابقة يرى الباحث أن اتخاذ القرار هو:

عملية الاختيار المنطقي والموضوعي لأفضل البدائل والحلول المتاحة لمواجهة مواقف معينة أو لمعالجة مشاكل مطروحة، خلال فترة زمنية معينة وفي ضوء المعطيات المتوفرة، وذلك بإتباع عدة خطوات متتابعة تشكل أسلوباً منطقياً في الوصول إلى حل أمثل.

2- أهمية القرار:

¹ . نورة ظريف، حياة سكودارلر، الاتصال ودوره في ترشيد قرارات المؤسسة، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير البويرة الجزائر 2012 ص 48

² . شتاتحة عائشة، ثقافة المنظمة كأحد العوامل المؤثرة في عملية صنع القرار، الملتقى العلمي الدولي لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، الأعواط، 15/14 افريل 2009 ص 3 .

تعتبر عملية اتخاذ القرار عملية هامة يواجهها رجال الإدارة على اختلاف مستوياتهم الإدارية والوظيفية، وذلك لأن اتخاذ القرار من الوظائف الأساسية في الإدارة التي ينبغي على القائد أن يجيد تطبيقها وأن يكون على علم ودراية بها، لأن تركيب المؤسسة الإدارية يتحدد بالطريقة التي تتخذ بها القرارات. وتكمن أهمية هذه العملية في أنها:

أداة المدير في عمله ، فللكل ذي مهنة أدواته التي يستخدمها في عمله ، و المدير في الشركة لديه اتخاذ القرار الذي يعد الأداة التي تساعد في عمله اليومي والتي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث يقرر ما يجب عمله؟ ومن يقوم به؟ ومتى يتم القيام به ؟ وأين؟ وعليه، كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائها الإداري.¹

-تعد محور العملية الإدارية، وذلك لارتباطها بوظائف الإدارة من تخطيط وتوجيه ورقابة، لأن كل من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة.
-إن فاعلية ونجاح الإدارة يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة اتخاذ القرار.
-هي وسيلة علمية وفنية حتمية ناجعة لتطبيق السياسات والاستراتيجيات للمنظمة في تحقيق أهدافها بصورة موضوعية وعلمية.

-تؤدي القرارات الإدارية عن طريق عملية اتخاذ القرارات، دوراً هاماً في تجميع المعلومات اللازمة للوظيفة الإدارية عن طريق استعمال وسائل علمية وتكنولوجية متعددة ومختلفة للحصول على المعلومات اللازمة للتنظيم الإداري

-تكشف عن القوى والعوامل الداخلية والخارجية الضاغطة على متخذي القرارات، الأمر الذي يسهل مهمة الرقابة على هذه القرارات، والتحكم فيها والتعامل مع هذه المواقف والضغوط مستقبلاً بصورة حسنة.
-وسيلة لاختيار وقياس مدى قدرة القادة والرؤساء الإداريين في القيام بالوظائف والمهام الإدارية المطلوب تحقيقها وانجازها، بأسلوب علمي وعملي²

المطلب الثاني: أهداف وخصائص اتخاذ القرار

1- أهداف اتخاذ القرار:

يمكن تحقيق العديد من الأهداف من خلال عملية اتخاذ القرارات كمحور لنشاط التنظيمات وأهدافها وهي تتمثل فيما يلي³:

- تحدد عملية اتخاذ القرارات مصادر السلطة داخل التنظيم.
- تحدد المسؤوليات والصلاحيات والواجبات للأفراد في التنظيم ككل .
- تحدد الأهداف المرجوة منها، وبيانها للجهة المعنية من تنفيذها، والتزام هذه الجهة بالتنفيذ الفعلي لها كما هو مطلوب.

¹ . أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009، ص35

² . حسين بلعجوز، نظاما المعلومات المحاسبية ودورها في اتخاذ القرارات الانتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2009، ص 100 - 99

³ فيصل محمد يونس، استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية، مجلة البحوث التربوية والنفسية، العدد السادس والثلاثون، 2012، ص38.

- تساعد على تحديد الأساليب و الوسائل الإدارية و الفنية اللازمة لتنفيذ هذه القرارات و نقلها إلى حيز الوجود تماشياً مع الأهداف العامة والخاصة للتنظيم .
- تجنب عملية اتخاذ القرارات التنظيم و أفراده من الوقوع في الأخطاء و إبعادهم عن الانحرافات، و الغموض من خلال المعلومات الدقيقة التي يتضمنها القرار.
- تساعد في انجاز الأعمال بسرعة في ضوء الإمكانيات المتاحة للتنظيم.

2- خصائص اتخاذ القرار:

- تعد عملية اتخاذ القرار وظيفة إدارية وعملية تنظيمية، فقرارات المدير تعكس كثيراً من الوظائف الإدارية الرئيسية كتكوين الخطط و وضع السياسات و تحديد الأهداف ، كما تؤدي إلى كثير من الأهداف والنتائج المتعلقة بإدارة المؤسسة. كما لها تأثير كبير على شكل وأسلوب العمل.
- هي عملية اختيار يقوم به متخذ القرار لاختيار البديل الأفضل من بين بدائل عديدة.¹
- عملية اتخاذ القرار هي أحد خطوات عملية صناعة القرار إذ تسبقها كثير من الخطوات التمهيدية التي تشكل أسس القرار الرشيد، وتبدأ الحاجة إلى القرار عند مواجهة الفرد لمهمة أو مشكلة ويتطلب الخروج من هذا الوضع اختيار مسار سلوكي يتم من خلاله تحقيق أهداف معينة، وهذا ما يسمى بالإحساس بالحاجة إلى اتخاذ القرار.
- عملية عقلية تكون أحياناً عميقة ومعقدة ومركبة خاصة عندما يكون القرار هاماً، إذ تتضمن تحليل المشكلة واستكشاف جوانبها للوصول إلى أهداف يسعى الفرد لتحقيقها ثم جمع المعلومات ثم جمع المشكلة وطرق الحل من مصادر مختلفة.
- مهارة عقلية يمكن تطويرها لدى الأفراد، إذ يمكن تدريبهم على كيفية اتخاذ القرار الرشيد من خلال تعويدهم على التفكير و التخطيط و رسم الأهداف و تطوير قدرات البحث و الاستقصاء و جمع المعلومات.
- و بالإضافة إلى الخصائص السابقة فإن على متخذي القرارات مراعاة مبادئ معينة تساعد في الوصول إلى القرارات المناسبة والتي يمكن تطبيقها وهي:²
 1. يجب عليهم الالتزام بمبدأ الفعالية، وذلك من خلال إتباع خطوات الأسلوب العلمي في حل المشكلة
 2. اعتماد مبدأ العامل المحدد، حيث يجب عليهم أثناء عملية التقييم و الدراسة للفرضيات و البدائل أن يأخذوا بعين الاعتبار وجود العامل المحدد، و هو العامل الذي يعوق متخذي القرارات من الوصول إلى اختيار القرارات المناسبة، وذلك من خلال تحديد درجة العقلانية عند متخذي هذه القرارات .
 3. اعتماد مبدأ الملائمة، حيث يتم اتخاذ القرار في ظل الظروف الداخلية و الخارجية المحيطة بالتنظيم، و الظروف الخاصة بمتخذ القرار
 4. اعتماد مبدأ المرونة، يجب أن تتوافر في القرارات المتخذة درجة كافية من المرونة تسمح بتطبيقها، و في نفس الوقت تتلاءم طبيعة هذه القرارات مع التغيرات أو ظروف مستقبلية تحول دون تطبيقها.
- إن الخصائص السابقة و المبادئ التي تضمنتها ترمي في نهاية الأمر إلى تهيئة المناخ المناسب لاتخاذ القرار، من خلال تحديد بعض العناصر الواجب توافرها عند اتخاذه. كما يجب أن تتوافر الظروف الملائمة و الصفات الهامة

¹ كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية' الطبعة الأولى، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 32-33.

² فياض حمزة رملي، نظام المعلومات المحاسبية الحاسوبية: مدخل معاصر لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية، الأباليل للنشر و التوزيع، السودان، 2011، ص 185-183

التي تكفل اتخاذ القرارات المناسبة. وفي هذا المجال يمكن تبني بعض النقاط التي يرى أنها قد تساعد في تهيئة المناخ المناسب لاتخاذ القرار، أو تكون امتداد لسلسلة من الخصائص المطلوب توافرها في حالة اتخاذ القرارات و هي على النحو التالي :

- أن يتم تحديد أهداف التنظيم بدقة ووضوح ومعقولية، مع مراعاة أهمية تناسبها مع إمكانيات و موارد المنشأة المتاحة.
- توفر عامل الموضوعية لدى متخذي القرارات وتفهمهم لأحداث السبل.
- توفر المعلومات الكفاء والدقيقة والوقتية وسهولة الرجوع إليها.
- توفر الخبرات والاختصاصات في المجالات المتعلقة بالقرارات المتخذة أي الوقت الذي يستغرقونه في اختيار البديل وتنفيذه.
- الاهتمام بعنصر الوقت كأساس في عملية اتخاذ القرار، حيث أن ولا بد من ارتباط الحل البديل بالوقت المناسب، بمعنى أن يعالج الحل المختار المشكلة في إطارها الحالي وليس يتبع حدوث المشكلة

المطلب الثالث: أنواع القرارات

تتعدد أنواع القرارات بتعدد المعايير التي يمكن اتخاذها أساساً للتصنيف، حيث يمكن تصنيفها الى ما يلي:

1- حسب قابلية البرمجة :

تصنف هذه القرارات حسب توافر نظم البيانات والمعلومات الى ثلاث أقسام وهي :¹

- ✓ قرارات مبرمجة: هي التي تتصف بأنها متكررة وروتينية ومحددة جيداً، وتوجد إجراءات مسبقة لحلها ويلاحظ في هذا النوع من القرارات ان معايير الحكم عليها عادة ما تكون واضحة وغالباً ما تتوفر معلومات و بيانات كافية بشأنها كما أنه من السهل تحديد البدائل منها و من ثم فهناك تأكيد نسبي بأن البديل المختار سوف يترتب عليه حل المشكلة بفاعلية.
- ✓ قرارات شبه مبرمجة: هي التي يمكن تحديد بعض مراحلها بصورة جيدة و تتوافر قدر من المعلومات و البيانات بشأنها أمّا البعض الآخر منها فيصعب تحديده بصورة جيدة و يتصف بعد التأكد و من ثم يمكن برمجة جزء من تلك الخبرات.
- ✓ قرارات غير مبرمجة: هي التي تتصف بأنها غير متكررة و غير روتينية و غير محددة جيداً و لا توجد إجراءات معروفة مسبقاً لحلها، وعادةً ما تظهر الحاجة لصنع هذه القرارات عندما تواجه المنظمة مشكلة عدم وجود خبرات مسبقة بشأن كيفية حلها. وفي هذا النوع من القرارات لا توجد أنماط محددة لحل هذا النوع من المشكلات و بالتالي يسود فيها حالة عدم التأكد...

2- حسب المستويات الإدارية: وهي تنقسم الى ثلاث قرارات نوضحها كالاتي²

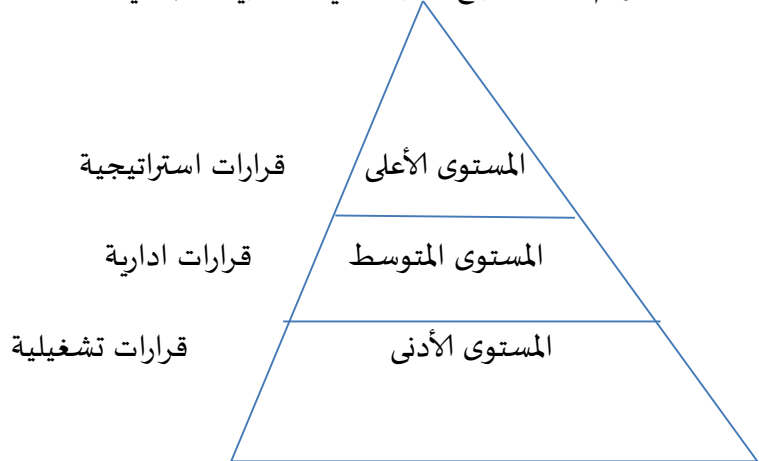
¹ متعطية خز اخليل، الإدارة و اتخاذ القرارات في عصر المعلوماتية: من منظور الخدمة الاجتماعية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص9

² . حسن بلعجوز، نظرية القرار: مدخل إداري وكمي، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2008، ص91.

- قرارات استراتيجية: هي قرارات تؤخذ على مستوى قمة الهيكل التنظيمي، بواسطة الإدارة العليا في المؤسسة، وهي قرارات تغطي مدى زمني أطول مقارنةً بالقرارات الاستراتيجية بالوضع التنافسي للمؤسسة في السوق، وفي اغتناما لفرص وتجنب مخاطر البيئة وهذا النوع من القرارات يحتاج الى معلومات خاصة بالبيئة أكثر من غيره، كما تهتم القرارات الإستراتيجية بتحديد أهداف المؤسسة و الموارد اللازمة لتحقيقها و السياسات التي تحكم عمليات التوزيع والاستخدام بهذه الموارد...إلخ.
- قرارات إدارية: فهي قرارات تؤخذ على مستوى إداري أعلى مما تؤخذ فيه القرارات التشغيلية، فعند هذا المستوى يقوم المديرون باتخاذ قرارات لحل مشكلات التنظيم و الرقابة على الأداء و فرض كذلك قرارات متعلقة بالتأكد من الاستخدام الفعال لموارد المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها. ولا توجد في هذا النوع من القرارات إجراءات معروفة مسبقا يجب إتباعها، ولكن متخذ القرار يقوم بتجميع المعلومات اللازمة لتشخيص و حل المشكلة و أن يستخدم حكمه الشخصي و رصيده من الخبرة في اختيار البدائل، في هذه الحالة يتم اتخاذ القرارات في ظروف تتسم بعدم تأكيد نسبي أي مخاطرة .
- قرارات تشغيلية: هي القرارات التي تتخذها الإدارات الدنيا و تتعلق بأهدافها مساعدة أو فرعية للمؤسسة و تغطي فترات زمنية محددة قصيرة نسبياً، وهي أقرب لإتباع تعليمات و إرشادات، منها إلى الاختيار بين البدائل، و عادة تكون متعلقة بالتأكد من المهام و الأنشطة التي قد تم تنفيذها بكفاءة و بفاعلية، و يؤخذ هذا النوع من القرارات في ظل ظروف تؤكد تام و نتائجها معروفة مسبقاً مثل تعطل في خط الإنتاج و ما يحتاجه من تصليحه من إجراءات نمطية معينة.

الشكل التالي يبيّن أنواع القرارات المتخذة على كل مستوى تنظيمي (إداري):

الشكل رقم: (2.1) أنواع القرارات في المستويات الإدارية



المصدر: حسين بلعجوز، نظرية القرار: مدخل إداري وكمي، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2008، ص92

3- حسب ظروف اتخاذها: يمكن تقسيمها الى ثلاثة أقسام وهي²:

¹ بن يعقوب الطاهر، شريف الطاهر، دور و أهمية بحوث التسويق في تفعيل القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم. التسير، العدد السابع، سطيف، 2007، ص 94

² . خالد بوشارب بولوداني، بحوث العمليات و أهميتها في اتخاذ القرار، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2011، ص4

✓ 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 الى توفر البيانات و المعلومات اللازمة حسب طبيعة المشكلة، و من ثم فان مهمة متخذ القرار في هذه الحالة هي اختيار البديل الذي يحقق أكبر عائد ممكن في ظل هذه الحالة المؤكد وقوعها.

✓ 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 متخذ القرار من تقدير هذه الاحتمالات.

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

4- حسب النمط الإداري لمتخذها: يمكن تصنيف القرارات وفقاً لهذا المعيار الى نوعين¹ :

✓ قرارات أو توقيراطية (انفرادية): يتم اتخاذها بشكل انفرادي من قبل المدير ويعلمها على موظفيه دون إعطائهم أي فرصة للمشاركة في اتخاذها .

✓ 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 مثل هذه القرارات بفعاليتها ورشدها، ذلك لأن مشاركة العاملين في وضعها يساعد على قبولهم لها وعدم معارضتهم لها بعد صدورها.

المبحث الثاني: طرق اتخاذ القرارات

يعد اتخاذ القرار من اهم العمليات التنظيمية المعتمدة عليها في تسيير المؤسسة وتحقيق اهدافها ، ولكي تستطيع الإدارة من تنفيذ هذه العملية بكفاءة عليها الاعتماد على مجموعة من الأساليب الرشيدة تساعد في الاختيار السليم للبديل المناسب لاتخاذ القرار، وذلك وفقاً للظروف المحيطة، مع تجنب العوامل التي تؤثر في فعالية هذا القرار.

المطلب الأول: عناصر اتخاذ القرار

من المعروف أن المؤسسة تعمل في محيط دائم التغيير، وحتى يواكب المدير هذا التغيير والتقلب أياً كان نوعه ووقته ومكانه لابد من ان يتخذ بشأنه قرار، يمكنه من كسب هذا التغيير الى جانبه ويكون أثره ايجابياً لا سلبياً، فيمكن القول بان المشاكل تبرز للمدير نتيجة لوجود حاجة لإجراء التعديلات الضرورية و المتعلقة بأحد أنشطة المؤسسة فيوجه التحديات النابعة من المحيط الذي يعمل به و من هنا تتضح عناصر عملية اتخاذ القرار والتي تتضمن ما يلي:²

1. متخذ القرار: قد يكون فرداً أو جماعة حسب الحالة، لديها السلطة الكاملة بموجب القانون في

اتخاذ القرارات ضمن الهرم التنظيمي في أي مستوى إداري بالمؤسسة.

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

¹ . فريد كورتل، الهام بوغليطة، الاتصال واتخاذ القرار، الطبعة الاولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن ، 2011 ، ص168167

² . نفس المرجع، صص 154 155

3. الأهداف والدوافع: لا يتخذ القرار إلا إذا كان هناك هدف معين يخفي وراءه دافع وجيه لتحقيقه، حيث تعتمد أهمية القرار على درجة أهمية الهدف المراد تحقيقه، وكلما كان الهدف واضحاً ساعد ذلك على اتخاذ القرار سليم¹.
 4. المعلومات والبيانات: حتى تتم دراسة المشكلة وتحديد أبعادها بشكل واضح لا بد من جمع المعلومات والبيانات بخصوصها، سواء كانت هذه المعلومات والبيانات تتعلق بالماضي أو الحاضر أو المستقبل وهذا يعتمد على طبيعة المشكلة ذاتها، أو المعلومات والبيانات ليست ضرورية قبل اتخاذ القرار فقط وإنما بعد اتخاذها أيضاً وذلك للتأكد من عملية تنفيذه وتحقيق الأهداف المرجوة.
 5. التنبؤ: ويعني التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل، وخاصة عندما تتعلق المشكلة بأمور مستقبلية يحتاج فيها متخذ القرار إلى المعلومات وبيانات محتمل حدوثها مستقبلاً.
 6. البدائل: اتخاذ القرار عادة يتضمن اختياراً واحداً من مجموعة بدائل متاحة، وهو الذي يمثل حلاً للمشكلة التي من شأنها أن يتم اتخاذ القرار فيها، فتعدد البدائل يعطي الفرصة لاختيار الأفضل.
 7. القيود: تتم عملية اتخاذ القرار ضمن قيود تفرضها البيئة المحيطة على متخذ القرار، مثل درجة المخاطرة، ومدة تنفيذ القرار...إلخ، لذا وجب عليه أخذها في الاعتبار ودراستها حتى يتمكن من التأكد من صحة وسلامة قراره وانعكاساته على المنشأة في المستقبل.
- ويتميز القرار الصائب والجيد بخصائص معينة، منها توفر معلومات مؤكدة، ووضوح حجم المردود المرغوب فيه، كذلك لا يجب أن يكون القرار متحيزاً لوجهات نظر أشخاص أو جهات دون أخرى، وأن يكون واقعياً، ويأخذ بالاعتبار الظروف البيئية الداخلية والخارجية.
- المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرار**
- تتعدد الأساليب المساعدة لاتخاذ القرارات، واستخدام أحد هذه الأساليب يتوقف على عدة عوامل لذا يمكن القول بأنه لا يوجد أسلوب أو مجموعة من الأساليب يعتبر أفضل من غيره يمكن تطبيقه في شتى الظروف بل أن كل ظرف يملئ نوع الأسلوب الذي يمكن تطبيقه وتنقسم هذه الأساليب إلى :
- 1- الأساليب الكيفية:**
- **البدئية أو الحكم الشخصي:** يعتمد هذا الأسلوب بالدرجة الأولى على نظرة متخذ القرار للأمور وتقديره على أساس شخصي، معتمد بذلك على تكوينه النفسي وخبرته السابقة وخلفيته الثقافية والمعلومات والبيانات المتوفرة لديه، ورغم بساطة هذا الأسلوب إلا أنه كغيره من أساليب اتخاذ القرار يتصف بفعالية في معالجة المشكلات الروتينية وذات الأثر المحدود، و يعطي مجالاً واسعاً للاستفادة من القدرات الشخصية لمتخذ القرار²
 - **التجربة (الخبرة):** هو أن يتولى متخذ القرار إجراء التجارب بنفسه، مع الأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل الملموسة وغير الملموسة والاجتماعات المرتبطة بالمشكلة محل القرار ليتوصل إلى

¹ . 1 علي عباس، أساسيات علم الإدارة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2004، ص102

² جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص73

اختيار البديل الأفضل، إلا أنه أحياناً يكون غير كافٍ للحكم على المواقف لدى متخذ القرار أن لا يجعله المقياس الوحيد المعتمد عليه في عملية اتخاذ القرار بل عليه الاعتماد على خبرة العملية.

○ الحقائق : تعد الحقائق قواعد ممتازة في اتخاذ القرارات فحين تكون الحقائق متوفرة فإن القرارات المتخذة تصبح ذات جذور قوية و منطقية، غير أن المشكلة هي أن الحقائق قد لا تكون متوفرة في كل وقت يجب اتخاذ قرار إزاء موقف أو مشكلة، الأمر الذي قد يؤدي أحياناً بالمدير إلى اتخاذ قرارات رغم عدم توفر الحقائق والأدلة المؤيدة، وإن توفر الحقائق في اتخاذ القرار لا يعني عن الحكم الشخصي من قبل المدير:

○ الآراء : يتمثل هذا الأسلوب في دراسة المدير لمجموعة من الآراء والاقتراحات المقدمة من طرف المستشارون والمختصون لحل مشكلة ما وتحليلها لاختيار البديل الأفضل، ومن مزايا هذا الأسلوب أنه أقل تكلفة، كما أنه لا يستغرق وقتاً وجهداً كبيرين

2- الأساليب الكمية:

❖ بحوث العمليات: يصف البعض بحوث العمليات بأنها المدخل الكمي لاتخاذ القرارات الخاصة بعمليات المؤسسة، والتي تبدأ بالملاحظة الدقيقة لتحديد المسألة ثم بناء النموذج العلمي الذي عادةً ما يكون نموذجاً رياضياً على أن يمثل بقدر الإمكان جميع الأبعاد الحقيقية للمسألة في الواقع العلمي، وتهدف بحوث العمليات للوصول إلى الحل الأمثل والذي يعني أنه لا يوجد بديل آخر يعطي حلول أفضل ان استخدام هذا الأسلوب لا يزود المدير بقرارات نهائية ولكن يساعده في اتخاذ القرارات في ضوء الحلول التي يضعها¹.

❖ نظرية الاحتمالات: تعتبر الحاجة إلى استخدام أسلوب الاحتمالات انعكاساً جيداً للرغبة الملحة من قبل متخذي القرار في محاولة القضاء أو التخفيف من درجة عدم التأكد التي تميز نتائج الكثير من القرارات، وفي أحيان كثيرة يبدو أن لدى متخذ القرار بعض المعلومات والخلفيات السابقة عن موضوع معين تجعله يتوقع نتائج مهمة من اتخاذ قرار معين . غير أن المطلوب هو زيادة الحيطة والتأكد من أن القرار الذي سيتخذه لا بد وأن يحقق أقصى قدر من النتائج الإيجابية وهذا بدوره يأتي من خلال التنظيم الجيد للمعلومات السابقة وتقديمها في صورة إحصائية أو رقمية يمكن من خلالها حساب احتمالات الصحة أو الخطأ أو احتمالات الكسب أو الخسارة².

❖ نظرية المباريات: تستخدم نظرية المباريات لمعالجة مشاكل اتخاذ القرارات في ظل ظروف عدم التأكد، حيث تفرض وجود عدة أطراف متنافسة تشترك في مباراة³، حيث يعمل المتنافسون على تحديد أفضل الاستراتيجيات التي تمكن من تعظيم الأرباح وتقليل الخسائر، ثم اختبار هذه الاستراتيجيات على المنافسين الآخرين وردود الفعل التي يمكن أن تحدث التصرفات التي يتوقع القيام بها⁴.

¹ .فريد كورتل، إلذا بوغليطة، مرجع سابق، ص 174. 173.

² .صورا يوسف، ذياب الزقاي، دور البرمجة الخطية في اتخاذ القرار، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، بدون سنة، ص5

³ .موسى السعداوي، نبيل حمادي، الأساليب الكمية كأداة لاتخاذ القرار، الملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية و دورها في اتخاذ القرارات الإدارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، الجزائر 27-28 جانفي، 2009، ص / 9 ،

⁴ .زينب بن تركي، الأساليب الكمية في صناعة القرار، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، العدد السادس، 2009 ، ص101

❖ أسلوب شجرة القرار: ان ديناميكية البيئة الخارجية للمؤسسة وتعقيدها يتطلب في كثير من الأحيان اتحاد سلسلة متعاقبة من القرارات التي تتوقف على بعضها البعض، حيث يؤثر ناتج أحد القرارات على القرار الذي يليه، ويحتاج مثل هذا النوع من المشاكل أداة تعرض القرارات بشكل مبسط ومنطقي ليسهل فهم وتقييم البدائل واختيار أفضلها، ولذلك يتم التحليل باستخدام هذا الأسلوب عندما يكون عدد الافعال والحالات الطبيعية محدود (أقل)¹ فهو بمثابة وسيلة لحل المشكلات لاسيما تلك التي تمر بعدة مراحل، حيث تساعد من خلال استخدام الاحتمالات على التوصل الى أفضل الحلول لهذه المشكلات. ويعتمد هذا الأسلوب في التحليل على تمثيل بياني يوضح البدائل المختلفة أما متخذ القرار و ما يترتب على كل منها من عائد و الذي يتطلب بدوره استخدام بعض الرموز 5، نوضحها كما يلي:

□ يرمز إلى نقطة القرار، حيث عند هذه النقطة يجب اختيار بديل من بين مجموعة البدائل المتاحة و تبدأ شجرة القرارات دائما بهذا الشكل.

○ ترمز الى أحد الاحداث أو الحالات الخاصة بالبديل أو البدائل المتعلقة بحل المشكلة.

❖ البرمجة الخطية: تعتبر هذه الأداة أسلوباً رياضياً يفيد المديرين في معالجة المشكلات الإدارية و من ثم اتخاذ القرارات المتصلة في الاختيار من بين عدة بدائل متاحة لهم بشكل يحقق أفضل الاستخدامات للموارد و بالتالي أفضل العوائد.² و على الرغم من الانتشار الواسع إلا أن هناك بعض المجالات التي يصعب استخدامها فيها كالعلاقة بين المتغيرات و منه تم التطوير الى ما يعرف بالبرمجة الديناميكية التي تتميز بطابع التلاحق و التغير المستمر.³

❖ المحاكاة: يعتمد هذا الأسلوب على محاولة تصميم نموذج يماثل الواقع الفعلي وإخضاع هذا الأسلوب لبعض التجارب من حيث تغيير بعض اجزائه و تثبت الأخرى و التنبؤ بالنتائج المحتملة عند إجراء كل تغيير، ثم اعطاء النتيجة التي تعطي أكبر فائدة من قبل تطبيق هذه التجارب في الواقع الفعلي. وقد أسهم الحاسوب و بكفاءة عالية في تمثيل كثير من الظواهر المعقدة ثم اخضاعها للتجارب و دراسة المؤثرات المختلفة.

❖ التحليل الشبكي: تعتبر هذه الأداة وسيلة رياضية تفيد بدرجة أساسية في مجال الرقابة على سير العمل في المشروعات على اختلاف أنواعها. إذ يتم وفق هذه الطريقة تقسيم خطة انجاز مشروع معين الى خطوات رئيسية و أخرى فرعية تبين المسار (شبكة) بشكل واضح من حيث الوقت المستغرق للانجاز، و يتم من خلال ذلك تبين المسارات الحرجة و التي يؤثر التأخير فيها على المسارات الأخرى حتى يتم التركيز عليها.⁴

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات

على الرغم من تعدد القرارات التي قد يتخذها المدير في اليوم الواحد، إلا أن العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ

¹. نفس المرجع، ص 102.

² محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة: النظريات والعمليات والوظائف، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2003، ص 111

³ محمود حسن الهواسي، حسنة شاكرا البرلنجي، مبادئ علم الإدارة، دارالكتب و الوثائق، بغداد، العراق، 2014، ص 53

⁴ محمد قاسم القريوتي، مرجع سابق، ص 111

القرارات تزيد من صعوبة وكلفة هذه العملية وإذا ما تدخلت هذه العوامل بقوة فإنها تقود أحياناً إلى قرارات خاطئة ولذلك فإن اتخاذ أي قرار مهما كان بسيطاً وذا تأثير ومدى محدودين فإن يستلزم من الإدارة التفكير في عدد من العوامل مختلفة التأثير على القرار، وفيما يلي عرض لمختلف العوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار:¹

1- عوامل البيئة 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
- ✓ الظروف التقنية والتكنولوجية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية
- ✓ الظروف الإنتاجية القطاعية مثل المنافسين والموردين والمستهلكين.
- ✓ العوامل التنظيمية الاجتماعية والاقتصادية مثل النقابات والتشريعات والقوانين الحكومية والرأي العام والسياسة العامة للدولة وشروط الإنتاج
- ✓ درجة المنافسة التي تواجه المنظمة في السوق.

وهذه العوامل ترتب على إدارة المنظمة اتخاذ قرارات لا ترغب فيها أو ليست في مصلحتها دائماً فمثلاً إذا كان القرار المتخذ قد تم اتخاذه تحت ظروف سياسية أو ذات طابع اجتماعي فمن الصعب استخدام المنطق الحرّ الفعال في اتخاذ القرارات الحكومية المبنية على معيار اقتصادي إلا أن ذلك لا يعني أن يقوم صانع القرارات الإدارية وغيرهم بدراسة عميقة للمسائل والمشكلات واستخدام إجراءات منظمة وأحكام فعالة تمكنهم من الوصول إلى استنتاجاتهم ولكنه يعني أن إجراءات القرارات لا يمكن اعتمادها دون وضع عوامل الواقع الذي تعمل فيها المنظمة بالحسبان .

2- عوامل البيئة 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 المركزية، وحجم المنظمة ودرجة انتشارها الجغرافي.
- ✓ درجة وضوح الأهداف الأساسية للمنظمة.
- ✓ القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية أخرى.

ويظهر تأثير هذه العوامل بنواحي متعددة ترتبط بما يلي:

- الظروف المحيطة بمتخذ القرار.
 - تأثير القرار على مجموعة الأفراد في المنظمة .
 - بالموارد المالية والبشرية والفنية المتاحة أمام إدارة المنظمة.
- 3- عوامل شخصية ونفسية: ونجد ما يتعلق ببواعث داخلية للشخص ومنها ما تتعلق بالحالة النفسانية لأفراد المحيط المتصلة وأثره في عملية اتخاذ القرار خاصة في مرحلة اختيار البديل من البدائل المتاحة. أما العوامل الشخصية فتتعلق بشخصية متخذ القرار ومقدراته هناك الكثير منها التي تؤثر في عملية اتخاذ

¹ محمد الصبري، القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 147 - 142

القرارات، فالقرار يعتمد على كثير من المميزات الفردية و الشخصية للفرد التي تطورت معه قبل وصوله الى التنظيم أن السلوك الشخصي يؤثر تأثيراً مباشراً في كيفية صناعة القرار فكل مدير له أسلوبه حتى لو تساوت الكفاءات و المهارات ويرى (ريموند مكليود) أن هناك ثلاثة أبعاد أساسية لإتاحة الفرصة للاختلافات الفردية من مدير لآخر وهذه الأبعاد هي :

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

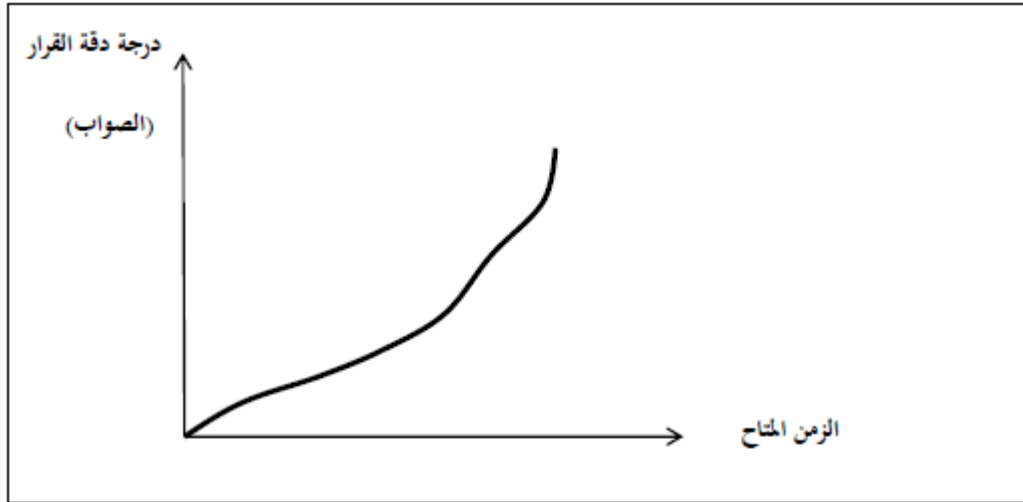
و بالنسبة لأسلوب الإحساس بالمشكلة ينقسم المديرون الى ثلاث فئات أساسية هي من متجنب المشكلات و خلال المشكلات و باحث عنها كما أن أنماط السلوك تؤثر تأثيراً مباشراً على القرار و يتم تصنيف أنماط السلوك للمديرين إلى أربعة أنماط هي : المجازفة، الحذر، التسرع، و التهور.

4- عوامل ظروف القرار: يعد التردد في اتخاذ القرار من العوامل التي تعيق إصدار القرارات السليمة في الوقت المناسب مما يؤثر على المشكلة و فعالية حلها، و سبب التردد في اتخاذ القرار هو علاقة القرارات في المستقبل الذي يتميز بعدم القدرة على تحديد ما سيحدث فهو بشكل دقيق، مما يؤدي الى اتخاذ القرارات في ظروف عدم التأكد أو في ظروف التأكد أو تحت درجة المخاطرة أو الظروف المتغيرة .

5- عوامل أخرى:

✓ تأثير عنصر الزمن: حيث يشكل عنصر الزمن ضغط أكبر على متخذ القرار فكلما زادت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار كلما كانت البدائل المطروحة أكثر و النتائج أقرب إلى الصواب و إمكانية التحليل للمعلومات المتاحة أكثر و كلما قلت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار كلما تطلب منه السرعة في البث في القرار مما يقلل من البدائل المتاحة أمامه و يمكن تمثيل عنصر الزمن بيانياً في الشكل التالي :

الشكل و قم (2.2) : تأثير عنصر الزمن على اتخاذ القرار



المصدر: محمد الصبري، القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 147

✓ تأثير أهمية القرار: كلما ازدادت أهمية القرار ازدادت ضرورة جمع المعلومات الكافية عنه، و

تتعلق الأهمية النسبية لكل قرار بالعوامل الآتية:

أ- عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار ودرجة التأثير.

ب - تكلفة القرار والعائد حيث تزداد أهمية القرار كلما كانت التكاليف الناجمة عنه أو العائد المتوقع الحصول عليه نتيجة هذا القرار مرتفعاً.

ج- الوقت اللازم لاتخاذ فكلما ازدادت أهمية القرار احتاج الإداري الى وقت أطول ليكتسب الخبرة والمعرفة بالعوامل المختلفة المؤثرة على القرار.

المبحث الثالث: علاقة اتخاذ القرارات بوظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة

يحتل التدقيق الداخلي دوراً متميزاً في تحسين أداء المؤسسات وتحقيق أهدافها، من خلال مساهمته في توفير المعلومات المفيدة واللازمة التي من شأنها أن تساعد متخذ القرار في اختيار البديل المناسب لاتخاذ القرار من خلال توفير نظام فعال للرقابة الداخلية وإطار لإدارة المخاطر والحوكمة يسعى الى تحقيق أهداف المؤسسة و تنظيم سير عملها.

المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات

تمر عملية اتخاذ القرار بخطوات متعددة، تتعلق بحلّ مشكلة معينة وإزالة المعوقات التي تعرّض الاهداف التنظيمية، وحتى يحقق القرار النتائج المنشودة، لا بد أن يكون فعالاً في حلّ المشكلات أو في تجنبها لدى يجب اتباع الخطوات التالية التي تشكل في مجموعها إطاراً عاماً لاتخاذ القرارات، وهي كالآتي:

❖ تحديد المشكلة: تستلزم هذه الخطوة التعرف على جميع جوانب المشكلة التي بصددها سيتم

اتخاذ القرار وتميزها عن باقي المشكلات الأخرى، وذلك بمعرفة الظروف الخاصة المحيطة بها و

المؤثرة عليها بشكل دقيق و صحيح لكي لا يتأثر القرار، وهنا يبرز دور التدقيق الداخلي في

عملية اتخاذ القرار، من خلال المساعدة في اكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة بالمؤسسة

حتى يتسنى مواجهتها قبل المتفاجئ بها، و تحديد الأخطار التي من الممكن مواجهتها مهما كان

نوعها و من أي جهة كانت (داخلية أو خارجية) كما يتركز دوره في المؤسسة على مواجهة الأخطار

حسب الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر من جهة، و حسب احتمال وقوعه من جهة أخرى، ليتسنى له تشخيصه والكشف عليه .

❖ جمع المعلومات وتحليلها : هو أن يتم جمع المعلومات الكافية من مختلف المصادر بشرط أن تكون علاقة مباشرة مع المشكلة، ثم تحليل هذه المعلومات و الحقائق وتسجيلها وتصنيفها و بالظروف التي تيسر فهمها والاستفادة منها، هذه الخطوة تعتمد على مدى كفاءة المعلومات المجمعة و مدى سلامتها و صحتها، و جمعها في الوقت المناسب لاستخدامها¹

❖ تحديد وتحليل البدائل : يتم من خلاله جمع بدائل الحلول الممكنة أمام متخذ القرار لحلّ المشكلة التي تواجهه، بشرط أن تلبى نفس الحاجة و تحقق نفس الهدف و لكن بصورة مختلفة بشكل ظاهري . يتم تقييم هذه البدائل من خلال مقارنتها ببعضها البعض لتحديد أبعاد كل بديل - سلبيات وإيجابيات - في حلّ المشكلة مع مراعاة :

- أن يتم التقييم بشكل موضوعي وليس بناء على التفضيل الشخصي لمتخذ القرار.

- أن يتم الحكم على البديل من واقع عدد من المعايير وليس على أساس مدى جاذبيته.

وهنا يساهم التدقيق الداخلي في إيجاد مجموعة من البدائل يقدمها المدقق الداخلي في شكل اقتراحات مقدمة في التقرير الذي يعده.

❖ اختيار البديل الأفضل : من أجل وصول متخذ القرار الى القرار المناسب الذي يضمن له حلّ المشاكل القائمة، عليه أن يقوم بالاختيار بين أحد البدائل والحلول المقترحة وذلك بالاستعانة بمجموعة من المعايير توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الاختيار، الى جانب الاعتماد على الخبرة الشخصية و التجربة لزيادة فعالية القرار، مع المراعاة في عملية الاختيار هذه اعتماد البديل الذي يتناسب أكثر مع ظروف المنشأة. و يظهر دور التدقيق هنا من خلال الإقناع المستمر على اختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي، و أن متخذ القرار في العادة يستشير المدقق الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية و أفضل حال².

❖ تنفيذ القرار : بعد اختيار البديل المناسب لحلّ المشكلة المطروحة يجب أن يكون لهذا البديل فعاليته في التنفيذ حتى يحقق الهدف المنشود، من خلال وضع الحل الذي تم التوصل اليه موضع التنفيذ، و الذي يتوقف على عدة عوامل أهمها³:

- اقتناع العاملين بأهمية تنفيذ الحلّ.

- توفر الموارد الكافية لتنفيذه.

- واقعية الحل ودقته.

- اختيار الوقت و المكان المناسبين للتنفيذ.

وعندما يطبق هذا القرار المتخذ، وتظهر نتائجه يقوم المدير بتقييم هذه النتائج ليدرس درجة فاعليتها، و مقدار كفاءتها و لصالح هذا القرار في تحقيق الهدف الذي اتخذ من أجله، و هذا ما يظهر في المرحلة التالية.

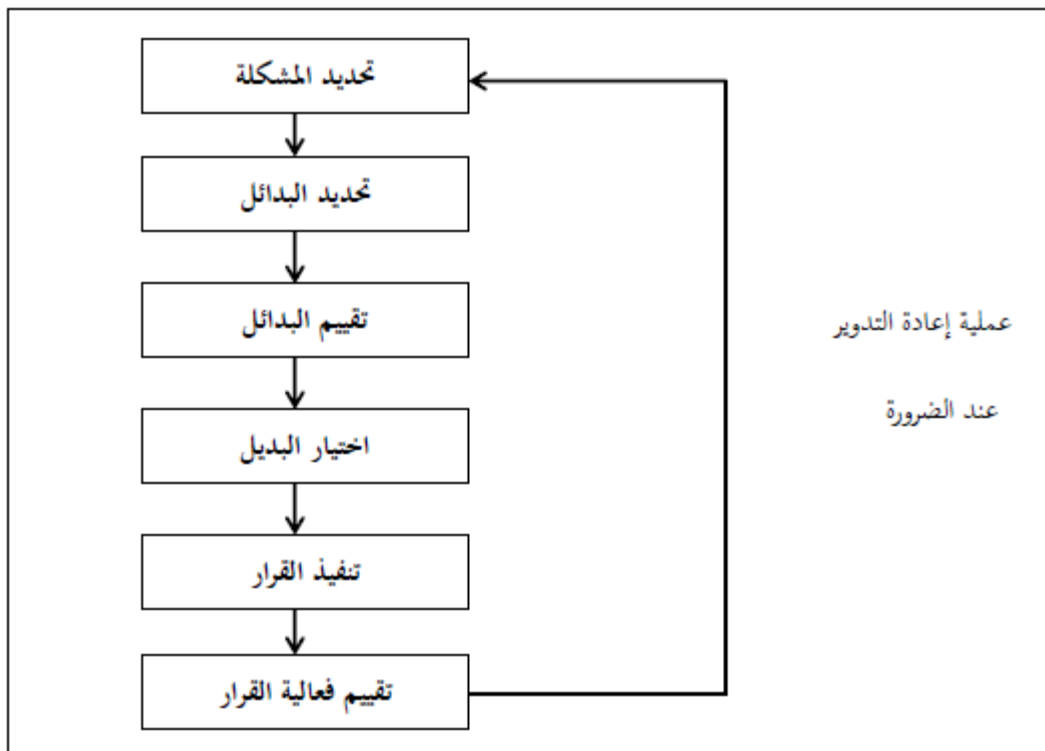
¹ . الوافي الطيب، نظام المعلومات وأثره على عملية اتخاذ القرار، لركة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد العاشر، 2010 ، ص 114

² . 3. مقدم عبيّرات، أحمد نقاز، مرجع سابق، ص 19 .

³ . صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير علاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، . جامعة الجزائر، الجزائر، 2006 ، ص

❖ متابعة وتقييم القرار: يجب متابعة تطبيق وتقييم القرار للتأكد من سلامة التنفيذ وفعالية القرار، وذلك من خلال عملية المقارنة بين الأداء الفعلي والاهداف المنتظرة لهذا القرار لتمكن من كشف الانحرافات وأوجوه القصور فيه والعمل على تعديله بما يتناسب مع أهداف المؤسسة. في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا بطبيعة عمله الرقابي، بحيث يعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييمها، ل تفع بعد ذلك نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع مراحل عملية اتخاذ القرار من شأنه أن يجعل قسم التدقيق الداخلي ساهرا على التطبيق الجيد للقرارات المتخذة ومصدراً أساسياً للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذ هذا القرار.¹

الشكل رقم (3.2) : خطوات اتخاذ القرار



Source: Fred c. lundeburg, The decision making process, National Forum Of Educational Administration And Supervision Journal Number 4, United States of America, 2010, p3.

المطلب الثاني: أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على اتخاذ القرارات من المعروف أن التدقيق عملية متصلة باتخاذ القرارات وصياغة الأحكام الذهنية ومن هذه الأحكام حكم المدقق الداخلي بشأن مدى إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية لدى العميل، وما ينبثق عنو من حكم على مستوى خطر الرقابة. ويمكن القول بأن المدقق مطالب مهنياً بتحديد مدى قدرة الرقابة الداخلية على مساعدة إدارة

¹ مقدم عبيرات، أحمدنقاز، مرجع سابق، ص 20

المشروع على إعداد تقارير مالية خالية من التحريفات الجوهرية، بناء على ما يتوصل اليه بشأن مظاهر القوة والضعف في هذه الهيكل، تصميمياً وتنفيذاً، لذا ينبغي على المدقق الداخلي دراسة وتقوّن الرقابة الداخلية لكي يحدد مدى إمكانية الاعتماد على بنية الرقابة الداخلية، ويتم هذا بإتباع الخطوات التالية:

1. التعرف على نظام الرقابة الداخلية: هي أول خطوة من خطوات تقييم الرقابة الداخلية وتتطلب

حصول المدقق على الفهم الكاف للرقابة الداخلية في كل عملية تدقيق. ويجب أن يكون مدى هذا الفهم، كحد أدنى، كافياً لتخطيط التدقيق على نحو ملائم. ويقصد بعملية الفهم هذه حصول المدقق على معلومات عن المنشأة وعن مكونات الرقابة الداخلية عن طريق إجراء مناقشات مع المستوى المناسب من موظفي المنشأة، وبالرجوع الى الوثائق المختلفة مثل: اللوائح المحاسبية والمالية التي تحدد الإجراءات المختلفة، والخرائط التنظيمية، وتوصيف الوظائف، وخرائط التدفق، وتقارير التدقيق الخاصة بالتدقيق الداخلي وأوراقه وبرامجه، وعند جمع المعلومات عن الرقابة الداخلية فمن المفيد دراسة تتابع الإجراءات المستخدمة في معالجة مختلف أنواع العمليات الرئيسية.¹

2. وصف نظام الرقابة الداخلية: حتى يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه أن يقوم بدراسة ومراجعة النظام بطريقة منتظمة أثناء تطبيقه الفعلي، وكذلك التركيز على الأساليب الرقابية المصممة لمنع حدوث الغش والأخطاء والمخالفات لاكتشافها، ولا يكفي لمدقق الحسابات أن يقوم بطرح الأسئلة والحصول على الإجابات لكن يمكن ان يستخدم عدد من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن ذكرها على النحو التالي:²

1.2. الاستقصاء: يمكن أن يستخدم مدقق الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق اجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له. ويتم تصميم نموذج الاستقصاء بان تكوف الاجابة إما (نعم) أو (لا) أو يطبق أو لا يطبق، حيث أن إجابة نعم أو يطبق تشير الى قوة نظام الرقابة الداخلية، و إجابة لا أو لا يطبق تشير الى ضعف النظام.

يستطيع مدقق الحسابات استخدام طريقة الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لأكثر من سنة مالية، كذلك يفضل معظم المدققين استخدام هذا النظام وذلك كونه يوفر في الوقت والجهد، ولا يتطلب الأمر منه ضرورة إعداد برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرة يدقق فيها اعمال المنشأة.

2.2. التقرير (الوصف الكتابي): يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف

اجراءات نظام الرقابة المتبعة وتفاصيل اجراءات الرقابة على العمليات، وتسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة اكبر من نظام الاستقصاء، ومن خلال نظام التقرير الوصفي يصل المدقق الى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف وما هي نقاط الضعف. يشمل التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية جميع الاجراءات المستخدمة في المنشأة لكل عملية وتدقق المستندات، ويختلف التقرير الوصفي من مدقق الى آخر

¹ . حسين أحمد دحدوح، حسّ يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 298

² . غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2005، ص ص

ويختلف وفقاً لاحتياجات المدقق، حيث أن الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام.

3.2. خرائط التدفق: يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلاً بيانياً لجزء من نظام الرقابة، كذلك تتم كخرائط التدفق مدقق الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وبيان مواطن قوته وضعفه استناداً إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها. يمكن إعداد خرائط التدفق وفقاً للخطوات التالية:

- قيام المدقق بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها .

- وضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية استناداً إلى الخطوة السابقة

- إعداد خريطة تدفق النظام.

3. اختبارات الفهم والتطابق: خلال هذه المرحلة يؤكد المدقق فهمه للنظام، ويتأكد من أن وصفه متطابق مع تصميم النظام كما في الواقع، فهذه الاختبارات تهدف إلى التأكد بطريقة معقولة من أن الإجراءات الموصوفة تستخدم بشكل فعلي، وأن الموظفين في المنشأة ملتزمون بتطبيقها، حيث تسمح هذه الاختبارات بتصحيح أخطاء الفهم لدى المدقق، وتصحيح عدم الدقة في المعلومات المجموعة من الأشخاص المتصل بهم، وأخيراً تسمح بتعميق فهم الإجراءات خصوصاً عند نطاق المراقبة في نظام الرقابة الداخلية.

4. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد على الخطوات السابقة، يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً، لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات)، ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير). من خلال استعمال استمارات مغلقة تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما ب "نعم" أو ب "لا"، الجواب ب "نعم" إيجابي، الجواب ب "لا" سلبي،¹ وهو مرادف لوجود خلل في الرقابة الداخلية، الذي يوجب من المدقق بطل جهود أكبر لوصف الخلل وفهمه والحكم عليه.

5. اختبارات الاستمرارية: يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتواصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلاً أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، ان اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق بأن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تحمل خطراً.²

6. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: الهدف هنا فحص إذا كانت الإجراءات المعتمدة في المؤسسة مطبقة فعلاً وبصفة دائمة، لذا يأخذ المدقق بعين الاعتبار تقييمها الأولي للنظام وكذلك لنتائج الاختبارات حول سير الإجراءات ثم يحدد درجة الثقة التي يمنحها لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لزل التدقيق. إذا كانت الاختبارات تؤكد مصداقية النظام وفعاليتها يقوم المدقق بتخفيض نظام

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 73. 74.

² نفس المرجع السابق ص 74 .

الرقابة أو فحص للحسابات السنوية، في المقابل إذا كانت للمؤسسة بروز على وسائل للرقابة ضعيفة لا تسمح بتفادي واستكشاف وتصحيح الخلل المتوقع عندئذ يرتفع خطر التأثير السلبي لأوجه الخلل الموجودة للنظام على الحسابات الختامية، وبهذا يقوم المدقق بتقسيم حجم هذا الخطر وتكييف تعديل

برنامج مراقبة الحسابات للتغلب على هذا العجز على مستوى المؤسسة، كما أن عمد فعالية نظام الرقابة الداخلية يقود المدقق إلى اقتراح إجراءات تصحيحية أو تحسينه تكون ذات تكلفة مقبولة من أجل تفادي المخاطر الممكن تجنبها .

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل المدقق الداخلي وذلك كون عملية المحافظة على أموال المؤسسة ومعرفة كيفية استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار المنشأة وتطورها من أهم مسؤولياته، فبعد قيامه بتجميع البيانات والوثائق التي تفيده في فهم كيفية عمل نظام الرقابة الداخلية وطريقة الحصول على البيانات الكافية، وطرق الحصول عليها من الشرح الوصفي للنظام، واستخدام خرائط التدفق وقوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية، يبدأ بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، والذي يعبر عن الخطأ التنظيمية وجميع الاجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة وذلك لضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية المختلفة في المؤسسة لمنع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش والتحرير و سوء العرض في تأكيد القوائم المالية، خلال فترة معقولة من تاريخ وقوعها، وبعد الانتهاء من عملية التقييم يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير نهائي يقدمه للإدارة العليا يتضمن نتائج الفحص ونتائج القوة والضعف التي توصل إليها، إضافة الى الحكم على امكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والاحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الادارية الناجحة.

و على هذا الأساس يعمل نظام الرقابة الداخلية على تغطية كافة جوانب التنظيم ونشاطاته الداخلية، ليس فيما يتعلق بالنظام المحاسبي فقط، وانما الاهتمام بالنظام الاداري والوظائف المرتبطة به أيضا. وبذلك أصبح هذا النظام بمثابة الوسيلة الفعالة التي تمكن من توفير المعلومات الملائمة، والحماية اللازمة لكافة الأصول و تقييم أداء كافة المستويات الادارية ومراكز المسؤولية التابعة لها، ومن ثم المساعدة في اتخاذ القرارات الرشيدة والمرتبطة بأهداف المنشأة. وبالتالي يمكن القول أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يؤثر على اتخاذ القرارات من حيث توفيره لمعلومات كافية ودقيقة وصحيحة تدعم سلامة وسرعة اتخاذ القرارات، لذلك تحرص المؤسسات على توفير نظام للرقابة الداخلية الذي يساهم في دعم قرارات رشيدة وفعالة.

على ضوء دراستنا لهذا الفصل والذي عالجنا من خلاله الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في اتخاذ مختلف القرارات المهمة داخل المؤسسة، وذلك بتطرقنا لمفهوم الرقابة، توصلنا الى مجموعة من الاستنتاجات، وهي كما يلي:

- يعدّ التدقيق الداخلي بمثابة الركيزة الأساسية التي تستخدمها الادارة للتحقق من فاعلية الرقابة الداخلية بما يكفل سلامة المعلومات و التقارير التي يتم اعدادها داخل المؤسسة لغرض اتخاذ القرارات الرشيدة و الفعّالة.
- التدقيق الداخلي و اتخاذ القرار علاقة وطيدة بحيث يساهم المدقق الداخلي بشكل في اتخاذ القرارات من خلال تقرير يبرز فيه رأيه حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية و صحة المعلومات المعتمد عليها في اتخاذ القرارات المشتقة من أهداف المؤسسة
- وبالتالي نستنتج أن مفهوم الرقابة الداخلية تعد بمثابة العنصر الأساسي للتدقيق الداخلي.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة نفاطال



المقدمة:

بعد تعرضنا إلى الدراسة النظرية والمتمثلة في كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ مختلف القرارات داخل المؤسسة، و حتى يتسنى لنا معرفة الخطوات التي يمرّ بها التدقيق الداخلي لتمكن الإدارة من اتخاذ مختلف القرارات الرشيدة، سنقوم بإسقاط المفاهيم النظرية التي تطرّقنا إليها في الفصلين السابقين على الواقع " إدارة مقاطعة نفطال لولاية مستغانم" لتكون محور دراستنا الميدانية.

و في هذا الصدد، اخترت القيام بهذا التدريب القصير لاكتشاف العالم المهني و خاصة تشغيل شركة نفطال بشكل عام.

هذا التدريب الداخلي سمح لي باكتشاف أولي لرؤية العمل في مجال الأعمال التجارية، كان مفيدا جدًا بالنسبة لي لأنني أردت معرفة المزيد عن مهن التدقيق.

التدريب الداخلي هو أن نعيش التجربة كوني بعيدة عن الجامعة و في أول دولة مستقلة فأنه يساعد على تدريب الطلاب على الحياة العملية و زيادة المكاسب. نفذت هذا التدريب الداخلي في ولاية مستغانم بمقر شركة نفطال 100% التابعة لسوناطراك، في القسم التجاري الواقع بالقرب من الميناء.

نفطال هي الأول في توزيع المنتجات البترولية.

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة نفطال

يعتبر قطاع المحروقات بالجزائر القلب النابض للاقتصاد الوطني، باعتبار 98% من مداخيل الجزائر تأتي من صادراتها البترولية، كما تعد المؤسسات الوطنية العاملة في هذا القطاع محركاً أساسياً للاقتصاد الوطني، ومن بين المؤسسات الوطنية الرائدة في قطاع المحروقات نجد مؤسسة نפטال والتي تختص بتوزيع وتزويد المواد البترولية، وغير أنّ هذه المؤسسات عرفت من الناحية التاريخية تحولات عديدة الى أن أصبحت على الشكل الذي هي عليه الآن ولتوضيح ذلك نقدم نبذة تاريخية عن مؤسسة نפטال.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة مؤسسة نפטالومهامها

1- لمحة تاريخية عن نشأة مؤسسة نפטال¹:

هي مؤسسة وطنية جزائرية مملوكة بنسبة 100% لسوناطراك، تختص بتوزيع وتسويق مختلف المواد البترولية على المستوى الوطني برأس مال يقدر بـ 40000000 000,00 د ج، تشغل حوالي 30 000 عامل على المستوى الوطني. تمّ إنشاء هذه المؤسسة عن طريق المرسوم 80-101 الصادر في 1980/04/06 حيث دخلت ميدان النشاط بصفة عملية في 1982/01/01 وكانت في أول الأمر مكلفة بتكرير وتوزيع المواد البترولية (ERDP)، ولكن ضرورة تقسيم العمل بسبب زيادة نشاط القطاع وضخامة المهام المنوطة بالمؤسسة جعلت الفصل بين العمليتين أمراً ضرورياً وذلك في عام 1987، حيث أنشئ بمقتضى المرسوم 87-189 شركتان وطنيتان:

1. مؤسسة نفتك (NAFTEC) تختص بعملية تكرير المواد البترولية.

2. مؤسسة نפטال (NAFTAL) مكلفة بتسويق وتوزيع المواد البترولية.

يكن الدور الأساسي للمؤسسة في توزيع المواد البترولية على مستوى الأسواق الوطنية، وتمييع غاز البترول إلى جانب تخزين وتوزيع وتسويق كل من الوقود، زيوت التشحيم، الزيت، المنتجات المطاطية، والمواد البترولية الخاصة. ولمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الوطني والعالمي والمصادقة على كل من عقد الشراكة وقانون المحروقات الجديد، دفع بمؤسسة نפטال إلى استعمال استراتيجيات مختلفة، من أهمها:

أ- الاستغلال الأمثل للإمكانات المتاحة سواء كانت المادية منها أو المالية أو البشرية التي يوفّرها

المحيط الداخلي أو الخارجي.

ب- محاولة الرفع من مردوديتها، وذلك بالاهتمام بالأنشطة ذات المردودية العالية مثل غاز البترول

المميّع (GPL)، وغزو الأسواق العالمية.

ت- العمل على توسيع شبكة النقل خصوصا عن طريق خطوط الأنابيب.

لقد شهدت المؤسسة عدة تغييرات بنائية، متتالية، ففي سنة 1992 عقب الزيادة في الانتاج زاد توسّعها ليصل الى 39 مقاطعة و09 وحدات مستقلة، وفي سنة 1998 موازاة مع تحويلها الى شركة ذات أسهم تمّ تقسيمها الى ثلاثة أقسام وهي:

¹دوب أمينة، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، منشورة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2014، ص 64.

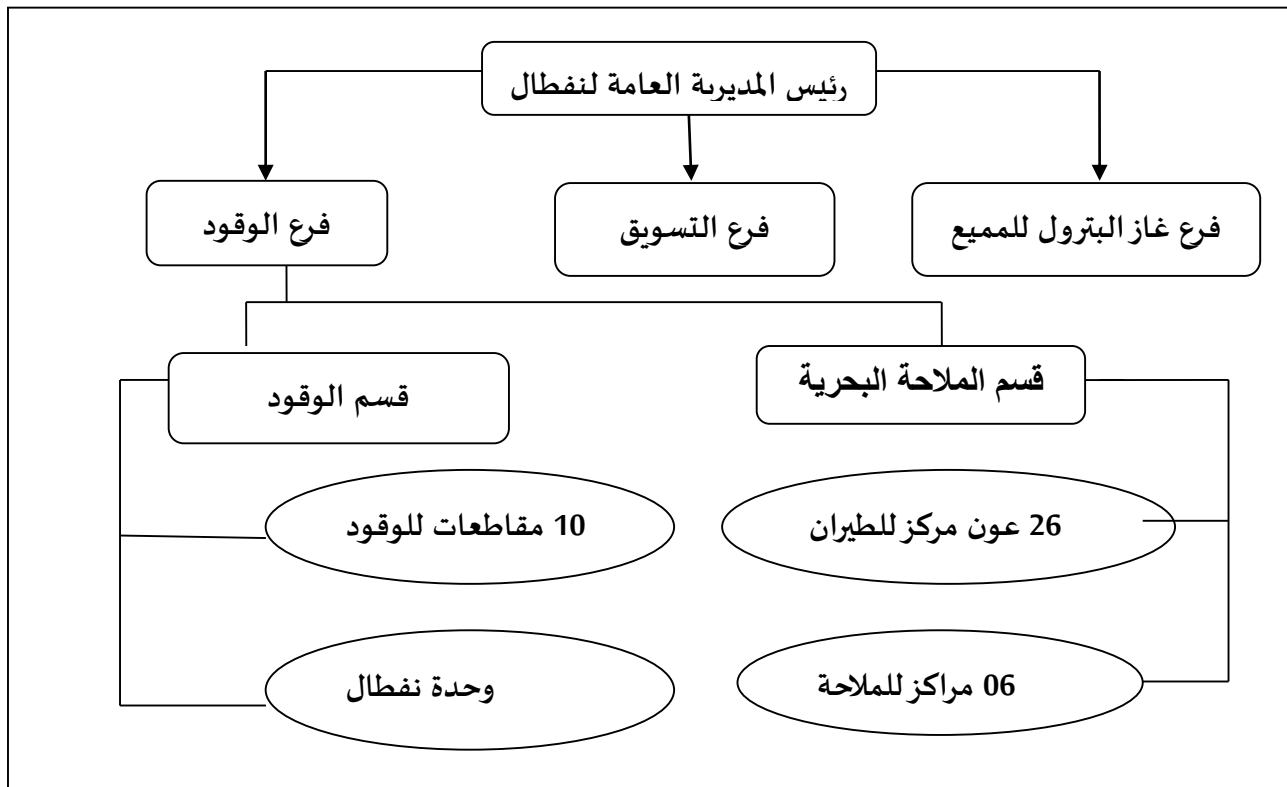
1. مديرية الوقود، زيوت، تشحيم، مطاط والزفت (CPL).

2. مديرية غاز البترول المميع (GPL).

3. مديرية الطيران والملاحة (AVM)

وفي إطار اثناء تركيبه المؤسسة والتي تمخض عن جهودها عدة نتائج، حيث تم سنة 2000 انشاء مركز للمعالجة المعلوماتية (CTI) من أجل وصل نפטال بعالم المعلومات الحديث، كما تم في نفس السنة تنظيم مديرية الشؤون الاجتماعية (DASC)، وأنشئت قسم خاصة بالزفت وأعيد تنظيم كل من قسيمي (GPL) و (CLP) والمنطق التابعة لها، ولكن هذا القسم التقسيم لم يعمر طويلا ليتم اعتماد تنظيم اخر بعد سنة واحدة واستبدال التقسيمات بفروع (BRANCHES) والمناطق بالمقاطعات (DISTRICTS) وهو التنظيم الحالي حيث أصبحت المؤسسة من عدد من الفروع مقسمة حسب طبيعة المواد التي تشغل حيز نشاطها وبذلك نجدها تتكون من ثلاث فروع أساسية موضحة حسب الشكل التالي :

الشكل رقم (3. 1) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال



المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

1. فرع غاز البترول المميع (GPL): ويهتم بتوزيع وتسويق غاز البترول المميع بنوعيه البوتان و

البروبان. ويتكون بدوره من 17 مقاطعة منتشرة على مختلف أرجاء التراب الوطني

2. فرع التسويق : يعتبر هذا الفرع من أهم فروع شركة نפטال نظرا للدور الكبير الذي يلعبه في تسويق المنتجات البترولية وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وهو يضم 12 مقاطعة تجارية لتسويق عبر التراب الوطني , تتمثل مهمته الرئيسية في ضمان تسويق المنتجات عبر كافة القطر الوطني ، ربط ومراقبة وظائف التوزيع ، التخزين ، النقل ، الصيانة ، التمويل في كل أنحاء الوطن .

3. فرع الوقود : يعد هذا الفرع ذو أهمية بالغة وذلك لما له من أثر كبير في نشاط الشركة حيث يلعب دورا أساسيا في ضمان الإمداد و التمويل المنتظم للمنتجات البترولية سواء تمثلت في البنزين ، زيوت ، عجالات وغيرها من المواد الخاصة ، وذلك من المنابع (محطات التكرير و التصفية) إلى المخازن الرئيسية ، إلى جانب مراقبة وتسيير وسائل ومعدات التخزين و النقل (الأنابيب ، الشاحنات، سكك الحديدية) وكذا تطوير وتنمية و صيانة البنيات الأساسية للتوزيع ، وهذا الفرع ينقسم بدوره إلى قسمين (قسم الملاحة البحرية وقسم الوقود) حيث أن هذا الأخير يضم 10 مقاطعات

2- مهام مؤسسة نפטال : إن المهمة الرئيسية لشركة نפטال هي توزيع وتسويق المنتجات البترولية بصفة

عامة و أهم المنتجات التي تسوق هي¹ :

- 1- الوقود CARBURANTS
- 2- الإطارات المطاطية PNEUMATIQUE
- 3- مادة الزفت LES BITUMES
- 4- الزيوت LUBRIFIANTS
- 5- غاز البترول المميع GPL
- 6- المواد الخاصة PRODUIT SPECIAUX
- 7-

ولها مهام أخرى تسعى إلى تحقيقها وهي :

- 1- تنظيم وتطوير وظيفة التسويق للمواد البترولية ومشتقاته
- 2- تخزين ونقل المواد و المنتجات البترولية توزيعها في كامل التراب الوطني

وثائق داخلية للمؤسسة¹.

- 3- الحرص على الاستعمال العقلاني للمواد الطاقوية
- 4- تطوير هياكل التخزين و التوزيع لضمان تغطية التراب الوطني
- 5- ضمان صيانة كل التجهيزات التي في حوزتها
- 6- متابعة ومراقبة تطبيق المخططات السنوية وكذلك المخططات التي تتجاوز السنة و التي تهدف إلى تغطي حاجيات السوق بما فيها استعمال و استهلاك المنتجات البترولية
- 7- مباشرة كل دراسات السوق الوطنية بما فيها استعمال و استهلاك المنتجات البترولية
- 8- الحرص علي ادخال كل دراسات السوق الوطنية للمنتجات البترولية
- 9- تطوير قدرات العمال عن طريق التريصات و التكوين المستمر
- 10- الحرص على تحسين و مراقبة الكميات المنتجة

المطلب الثاني: التعريف بمقاطعة نפטال للوقود بولاية مستغانم و مختلف منتجاتها

1- التعريف بمقاطعة نפטال للوقود بولاية مستغانم¹:

تعدّ هذه المقاطعة احدى المقاطعات العشر (10) لمؤسسة تسويق و توزيع المواد البترولية، فرع غاز الوقود (Naftal/CBR)، تتميز بكونها ذات طابع اقتصادي و اجتماعي حيث تغطي احتياجات مواطني ولايات الغرب بمواد الوقود فهي مسؤولة عن نشاط التزويد، التخزين، و التسليم للوقود عبر (البر- البحر- و الجو) سواء كان (وقود عادي، ممتاز، خالي من الرصاص زيوت الوقود ...) و كذلك مواد التشحيم.

1-1- هدفها:

- انشاء نظام لمراقبة مدخلات و مخرجات المنتجات على مستوى الأقراس المدمجة.
- الاستخدام الرشيد لوسائل النقل
- الحد من عودة المنتج و توضيح الاجراء الواجب اتباعه في العودة الى رئيس المركز.

1-2- مجال النشاط:

- الهروب من غاز البترول المسال.
- صياغة الزيت les bitumes.
- توزيع الوقود و تخزينه و تسويقه
- نقل المنتجات البترولية.
- ضمان توفر المنتجات في جميع أنحاء الاقليم.

2- المهام و الخدمات التجارية لمؤسسة نפטال:

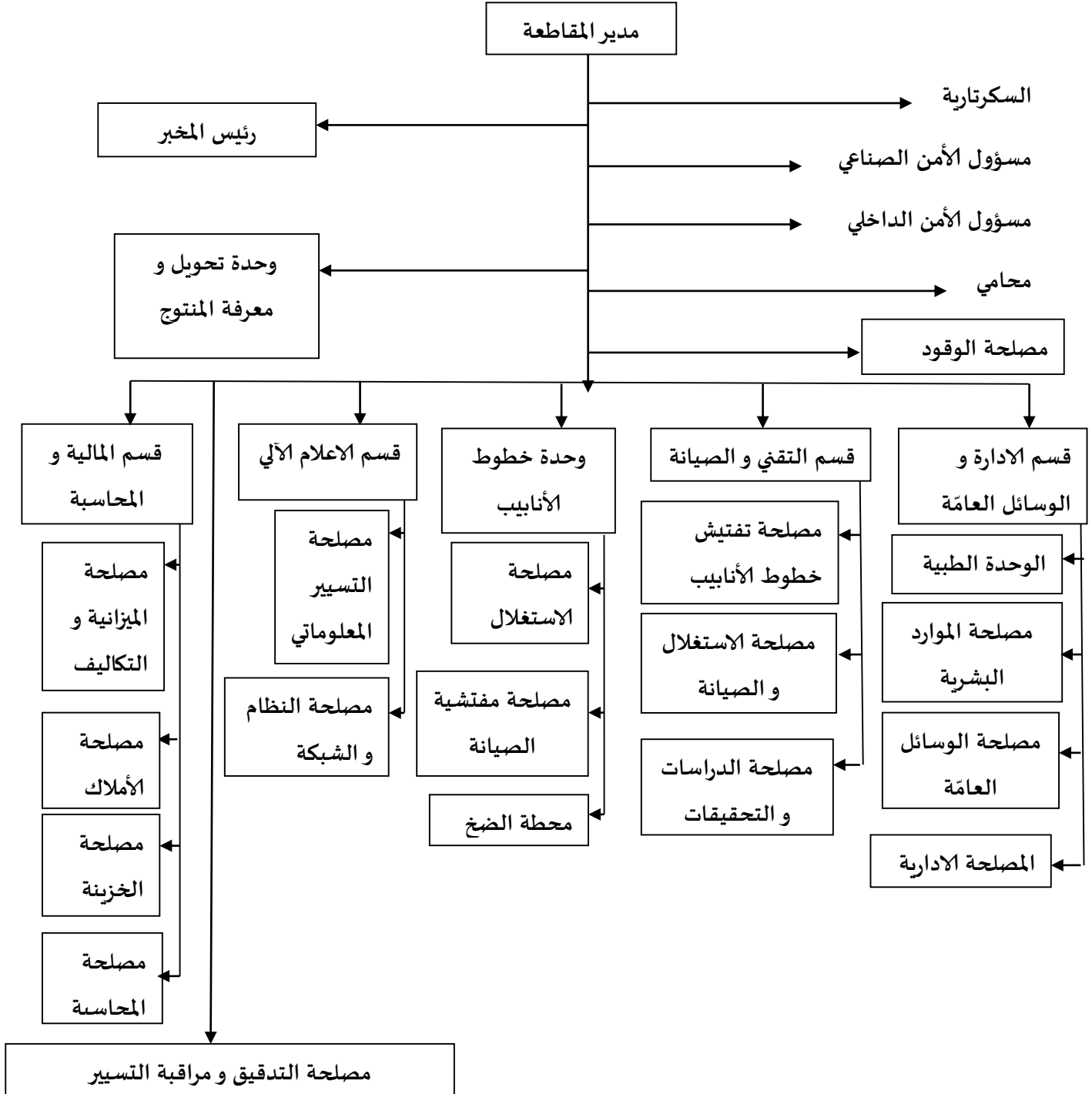
- استقبال الطلبات على المنتجات المختلفة من الزبائن.
- الفاتورة هي المسؤولة عن تجهيز الوثائق المختلفة.
- تلبية الاحتياجات المختلفة للمؤسسات التابعة لها.
- البنك التونسي للتضامن: يعدّ قسيمة النقل للمؤسسات السابقة.

وثائق داخلية للمؤسسة¹.

- التحكم في مدخلات ومخرجات المنتج.

3- الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال مقاطعة الوقود بمستغانم:

الشكل (02-03): الهيكل التنظيمي لمقاطعة نפטال للوقود مستغانم.



المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

4- الموارد البشرية:

الجدول 01-03: الذي يوضح عدد وأنواع العمال في المؤسسة

الأنواع	رجال	نساء	المجموع
---------	------	------	---------

01	00	01	الاطارات العليا
19	03	16	الاطارات
27	03	24	السادة
141	01	140	المنفذين
100%	04%	96%	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا على وثائق داخلية للمؤسسة

5- شبكة التوزيع:

الموزعين مقسمين الى ثلاثة فئات كالتالي:

- (GD) تسيير مباشر 100% نפטال: مثلا: محطة البنزين لدائرة سيدي علي
- (GL) تسيير حر فقط الملف الشخصي نפטال مثلا: محطة بنزين شركة التضامن الاخوة دحو
- (PVA) نقاط البيع المعتمدة مثلا: محطة البنزين حي السلام

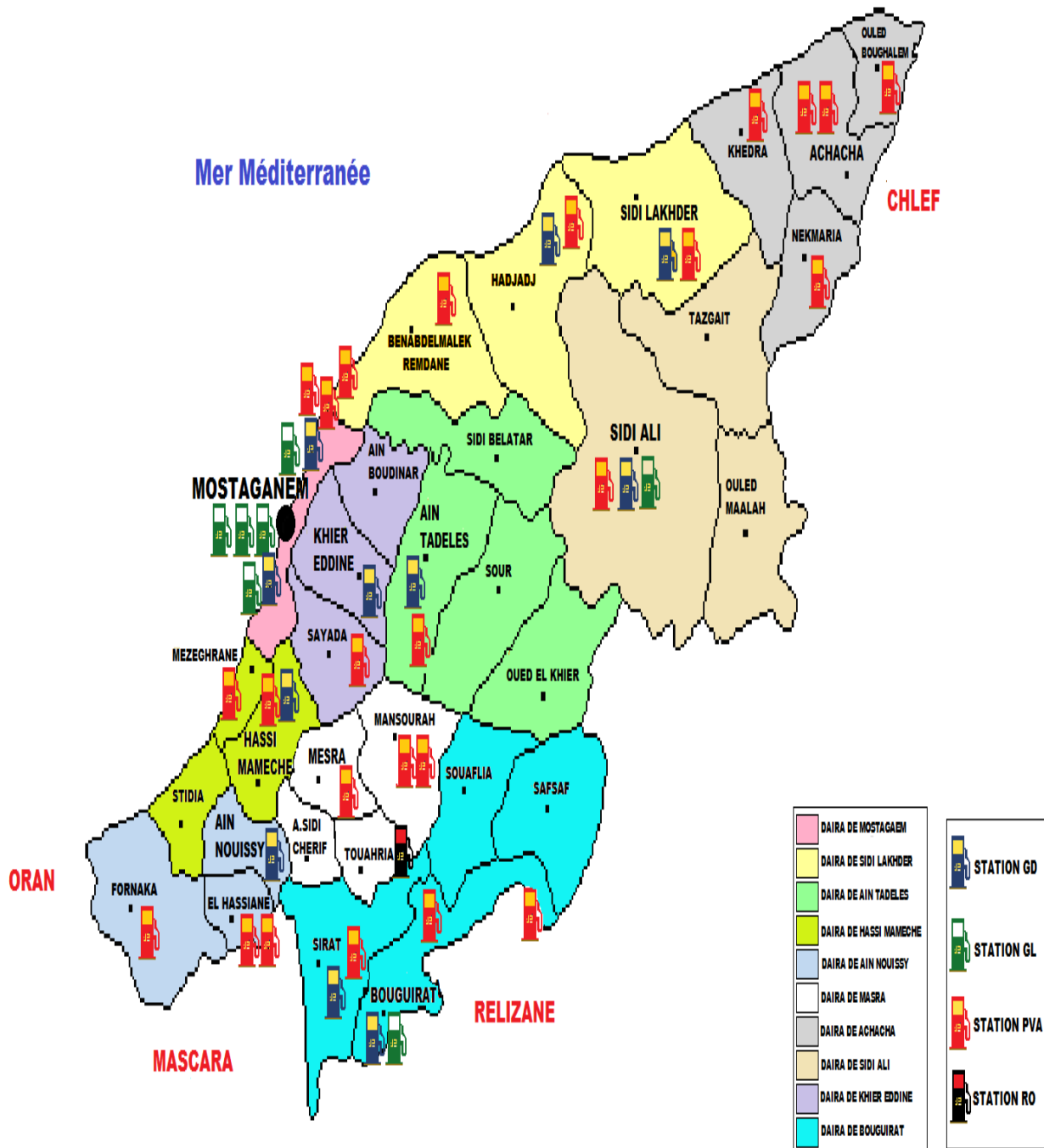
الجدول 02-03: الذي يوضح عدد محطات البنزين الموزعة على مستوى ولاية مستغانم

عدد محطات البنزين لولاية مستغانم			
المجموع	(PVA) نقاط البيع المعتمدة	(GL) تسيير حر	(GD) تسيير مباشر
51	34	07	10

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا على وثائق داخلية للمؤسسة

6- شبكة توزيع محطات البنزين في الغرب الجزائري:

الشكل 03-03: الذي يوضح بالتفصيل محطات البنزين الموزعة على مستوى الولاية



La source : zergoug Fathi, rapport de stage « découvert » ; école supérieur n d'économie Oran, Algérie 2019.

المطلب الثالث: دراسة حالة محطة الوقود بدائرة سيدي علي ولاية مستغانم

بعد قيامنا بزيارة محطة الوقود بدائرة سيدي علي ولاية مستغانم التابعة لمؤسسة نפטال لتدقيق المخزونات و مراقبة كيفية تسيير المحطة من طرف المسؤول تحصيلنا على التقرير الموضح أدناه:

تقرير التدقيق و مراقبة التسيير

في يوم الثلاثين من شهر أبريل سنة ألفين وتسعة عشر قامت مفتشية مراقبة التسيير بالتوجه الى محطة الوقود بدائرة سيدي علي ولاية مستغانم (GDR 2729) تحت اشراف مراقب التسيير لمؤسسة نפטال ولاية مستغانم و بحضور مدير المحطة، تحصيلنا على التقرير التالي:

1- بطاقة تقنية لمحطة الوقود:

محطة الوقود GDR 2729 سيدي علي			
العنوان	سيدي علي	مواقيت العمل	24 ساعة
بلدية	سيدي علي	مدير المحطة	بن محفوظ أحمد
ولاية	مستغانم	عدد قائد الفريق	01
معدّات محطة الوقود:			عدد العمّال
			09

المنتجات	القدرات التخزينية	عدد مضخات الوقود
بزين بدون رصاص	2000 متر مكعب	04
بزين ممتاز	4000 متر مكعب	
المازوت	7000 متر مكعب	02
غاز البترول المميّع	2000 متر مكعب	
قارورات غاز البوتان ذات 13 كلغ (B13)	179	
قارورات غاز البوتان ذات 06 كلغ (B06)	160	
قارورات غاز البوتان ذات 03 كلغ (B03)	08	

2- المخزن:

المنتجات	بزين عادي	بزين ممتاز	بدون رصاص	مازوت	غاز البترول المميّع	B13
الجرد المحاسبي	00	32002,00	17141,00	39374,00	4685,00	179
الجرد المادي	00	32020,00	17160,00	39600,00	5000,00	179
الفرق	00	18,00	19,00	226,00	315,00	00

بما أنّه لا يوجد فرق كبير بين الجرد المحاسبي و الجرد المادي فإنّ المخزون الموقوف يوم 2019/04/30 يعتبر فارغ و بالتالي لا يوجد أي خلل أو اختلاس في المنتجات

3- الخزينة:

أنواع الدفع	نقدي (espèces)	قسيمة شراء (TAC)	حوالة بريدية (Mandats)	بطاقة الدفع (TPE)	المجموع
البرمجيات NAFT GD	169199,89	37507,00	120000,00	129412,00	456118,89
مادي	169199,89	37507,00	120000,00	129412,00	456118,89
الفرق	00	00	00	00	00

- من خلال ما نراه في الجدول أعلاه يتضح لنا أنه لا يوجد فرق في حسابات الخزينة بمقارنة ما هو محاسبي مع المادي و بالتالي نستنتج أنّ المحطة تسير بشكل جيّد وبدون أي مشاكل تذكر.

- آلة الدفع الالكتروني حسب البرنامج الجديد موجودة و عمليته.

4- مراقبة تسيير المحطة:

لكي تسيير المحطة بشكل جيّد يجب أن تحتوي على التالي:

- ✓ بطاقة المخزون (Fiche de stock): موجودة
- ✓ سجل المقايسة/ سجل استقبال المنتجات/ سجل المدفوعات: موجود.
- ✓ سجل العطل السنوية: موجود
- ✓ سجل حوادث العمل/ سجل انذار مفتشية الشغل: موجود.
- ✓ أرشيف المحطة (يومية المحاسب، ورقة الحضور الخاصة بالعمّال، ...): مرتبة جيّدا.

5- حالة المحطة:

- ✓ المحطة نظيفة
- ✓ دورة المياه نظيفة
- ✓ المعدات نظيفة
- ✓ غياب بذلة العمل لمدير المحطة

المطلب الرابع: نتائج الدراسة الميدانية:

من خلال هذا التدريب الداخلي، دخلت لأول مرة في عالم الشركات.

كانت هذه التجربة في مقاطعة نפטال للوقود، مستغانم بناءً للغاية وسمحت لي بتلبية كل توقعاتي. أيضا على مستوى الأسئلة المختلفة التي كانت لدي بشأن الأعمال الداخلية سمحت لي بمعرفة المهام المختلفة المتعلقة بنشاط الشركة.

كانت هذه الأيام التي قضيتها في التدريب مكثفة ومجزية، وكل يوم قضيته في هذه الشركة أنتج ثروة من الاكتشافات المهمة لدراساتي المستقبلية.

وبعد ما تم عرضه في دراستنا التطبيقية ، يمكن ذكر مجمل النتائج المتوصل اليها كالتالي:

- ❖ التدقيق الداخلي مصدر استشاري وتوجيهي تعتمد عليه المؤسسة إدارة المؤسسة لتحقيق أهدافها من خلال اتباع منهجية دقيقة تهدف الى تعزيز النظام الرقابي للمؤسسة.
- ❖ تعتمد مؤسسة نפטال على التدقيق الداخلي لتوفير المعلومات المناسبة للإدارة، والتأكد من أنها تتسم بمستويات عالية من الثقة والمصداقية، ليتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة، إضافة الى سعيها للتأكد من مدى اتباع الموظفين للسياسات والاجراءات الموضوعية من قبل الإدارة في أداء مهامهم.
- ❖ تتبني إدارة المؤسسة نظام محكم للتدقيق يعمل على تحديد المخاطر المحتملة والعوامل التي تؤدي الى حدوثها بهدف تقليلها أو الحد منها.
- ❖ لدى المدقق الداخلي لمؤسسة نפטال دور جد فعّال في اكتشاف التلاعبات والاختلاس الممكن حدوثه من طرف مديري محطات الوقود التي هي تحت اشراف الشركة.
- ❖ قيام المدقق الداخلي بعمل مزدوج من تدقيق و مراقبة تسيير المؤسسات التابعة للشركة نفسها. وفي الأخير أنا ممتنة للظروف الجيدة التي وفرت لي العمل فيها بشكل مريح.

الخاتمة العامّة

إنّ أهم الأهداف الاستراتيجية التي تسعى المؤسسة الوصول إليها هي البقاء والاستمرارية، خصوصا في ظل وجود تدقيق داخلي فعّال يضمن لها ذلك، نظرا لأنّ هذا الأخير أصبح يشكل الإطار الرئيسي المعتمد عليه في التأكد من سير العمليات الداخلية ومدى مطابقتها لما هو مخطط له، من خلال فحص و تقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام التي تمكّنتنا من الكشف عن مواطن القوى والضعف وتحليل الانحرافات في تنفيذ العمليات وتقديم الاقتراحات لتجنب هذه الانحرافات مستقبلا.

وبما أنّ التدقيق الداخلي وظيفة تقييمية ارشادية، فمن واجب المدقق الداخلي تقديم تقرير لإدارة المؤسسة حول نتائج تقدير المخاطر و تقييم نظام الرقابة الداخلية و تفعيل ادارة المخاطر و الحوكمة، ليتمّ الاعتماد على المعلومات التي تنطوي على هذه التقارير كأساس لاتخاذ قرارات ادارية ناجحة.

من خلال بحثنا هذا حاولنا ابراز الهدف الرئيسي من هذا الموضوع و المتمثل في التعرف على التدقيق الداخلي كوظيفة مساهمة في اتخاذ القرارات، من جانب تقييم نظام الرقابة الداخلية و تفعيل ادارة المخاطر و الحوكمة، و الذي أخذنا فيه كدراسة حالة مقاطعة نفضال للوقود بمستغانم، لنتمكن من الاجابة على الاشكالية المطروحة و التي تتمحور حول كيفية تأثير التدقيق الداخلي على اتخاذ القرارات بالمؤسسة، و تم اثبات هذه الاشكالية من خلال اختبار صحة الفرضيات المنطلق منها و التي كانت بمثابة أداة للتوجيه، باستخدام وسائل و أدوات لاعداد تقرير المدقق الداخلي.

1- اختبار صحة الفرضيات:

و فيما يلي عرض النتائج المرتبطة باختبار الفرضيات التي قمنا بوضعها مسبقا، وهي كالآتي:

1. الفرضية الأولى: تتناول هذه الفرضية فحص درجة مساهمة التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات بمؤسسة نفضال من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.
ولاختبار هذه الفرضية تم الاعتماد على تقرير التدقيق، و الذي أثبت أنّ التدقيق الداخلي وسيلة ذات فعالية تقوم بالتحقق المستمر من تنفيذ الخطط و السياسات الموضوعة من طرف الادارة، الى جانب اكتشاف نقاط القوّة و الضعف داخل المؤسسة، من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعمل على مساعدة الادارة في بلوغ اهدافها بضبط دقّة المعلومات المسجّلة و ضمان نوعية المعلومات و توفيرها بالشكل الملائم و في الوقت المناسب، بما يضمن فعالية القرارات المتخذة داخل مؤسسة نفضال، و بالتالي تم تأكيد صحة هذه الفرضية.
2. الفرضية الثانية: تتناول هذه الفرضية درجة مساهمة التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات بمؤسسة نفضال من خلال ادارة المخاطر بالمؤسسة.

قامت الباحثة بإعداد تقرير مفصل من خلال زيارة ميدانية الى محطة وقود تابعة لمؤسسة نفطال لاختبار هذه الفرضية، و التي توصلنا فيها الى أنّ هناك دورا فعّالا للتدقيق الداخلي في تحديد و تقدير المخاطر لغرض اتخاذ القرارات المناسبة داخل المؤسسة، و ذلك لما يقدّمه من ضمانات مستقلة و موضوعية لمجلس الادارة بشأن فعالية الضوابط الموضوعية لمواجهة المخاطر، من خلال تحديد العمليات الأكثر عرضة للخطر و اقتراح أساليب و آليات ملائمة لمواجهتها، و المساعدة في فحص و تقييم سلامة نظام ادارة المخاطر، و بالتالي ضمان دقة و صحّة المعلومات التي ستؤخذ كأساس لمعالجة القرارات غير المناسبة و دعم القرارات الصحيحة، و بهذا فإنّ توفير نظام محكم للتدقيق من شأنه أن يساهم في تفعيل ادارة المخاطر بمؤسسة نفطال و من ثمة ترشيد القرارات المتخذة، و على هذا الأساس تمّ قبول هذه الفرضية و التأكّد من صحّتها.

3. الفرضية الثالثة: تتناول هذه الفرضية فحص درجة امتلاك المدقّقين الداخليين بمؤسسة نفطال للتأهيل و الكفاءة المهنية اللازمة لممارسة مهامهم باستقلالية في ظل استخدام المعايير المهنية. و لاختبار هذه الفرضية قامت الباحثة بالخروج الى ميدان العمل و ذلك بأحد محطات الوقود التابعة لمؤسسة نفطال ببلدية سيدي علي لجمع البيانات و المعلومات و التي تبينّ منها أنّ هذه الفرضية صحيحة، نظرا لأنّ مؤسسة نفطال تراعي مجموعة من الشروط الموضوعية لزيادة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي لديها، من بينها امتياز المدقّقين الداخليين بمجموعة من الصفات التي تتطلّبها وظيفتهم، سواء من جانب امتلاكهم للقدرة على الاتصال مع مختلف الجهات بالمؤسسة، او من خلال تمكّنتهم من تحديد مؤشرات الغش و الاحتيال بالدفاتر و السجلات و تجنب المخاطر المحتملة، كلّها تشكل عوامل ذات أهمية في تحديد كفاءة و استقلالية المدقّقين الداخليين و تشير الى الزامهم بمعايير التدقيق المطلوبة.

2- النتائج:

- ✓ التدقيق الداخلي نشاط استشاري تستعين به الادارة لدعم و تفعيل قراراتها، معتمدة في ذلك على معلومات دقيقة و كاملة توفرها لها التقارير بشكل دوري و في الوقت المناسب.
- ✓ يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على نظام رقابة ملائم، من خلال ضمان احترام الموظفين لسياسات المؤسسة و الخطط و الاجراءات و القوانين المعمول بها، لما لها من تأثير جوهري على المعلومات المفصح عنها في التقارير، و التي يتم اتخاذها كأساس للقرارات الادارية النّاجحة.
- ✓ تتوقّف فعالية نظام الرقابة الداخلية على وجود وظيفة تدقيق داخلي محكمة، تقوم بفحص و تقييم الأنشطة و العمليات لمنع الغش و التزوير و اكتشاف الأخطاء و الانحرافات، ممّا يؤدي الى تعزيز الثقة في المعلومات التي يقوم على أساسها متخذ القرار بالاختيار الفعلي بين

البدائل الممكنة لحل المشاكل التي تواجهها الادارة، و تحقيق الأهداف المرسومة بتكاليف و انحرافات أقل.

✓ يفصح التدقيق الداخلي عن المخاطر التي تعدّ المؤسسة عرضة لها بكل شفافية في اطار تعزيز الحوكمة.

✓ تساهم ادارة المخاطر في محاربة ظاهرة الغش و الحدّ منها في مختلف مستويات المؤسسة، عن طريق فرض الاجراءات الرقابية و الاستعانة بوظيفة التدقيق الداخلي.

3- التوجيهات:

❖ ضرورة التقيّد بجميع التوصيات المدرجة المدرجة في تقرير التدقيق الداخلي للتأكد من التنفيذ الفعلي لتلك الحلول و المقترحات.

❖ اجراء دورات تكوينية للمدقّقين الداخليين بمؤسسة نفطال بصورة منتظمة، لتدريبهم على العمل وفق المعايير المنصوص عليها دوليا، و بما يتناسب مع الواقع المهني للتدقيق الداخلي بالمؤسسات.

❖ العمل على تغيير نظرة العمّال لوظيفة التدقيق الداخلي و توعيتهم بدورها التحسيني للمؤسسة، و ذلك بالسّماح لهم بالاستفسار من المدقّقين حول ملاحظاتهم و آرائهم الواردة في التقارير.

❖ يفضل رفع تقارير دورية لمجلس الادارة حول مدى فعالية ادارة المخاطر، للتمكّن من تقليص أثر الاختلالات الداخلية و الخارجية التي تضغط على مؤسسة نفطال، و ذلك تعزيزا للإفصاح و الشفافية في المؤسسة.

4- آفاق الدراسة:

في الختام نقترح المواضيع التالية:

- مساهمة ادارة المخاطر في اتخاذ القرارات بالمؤسسة.
- التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات و أثره على تنافسية المؤسسة.
- أثر نظم المعلومات الحديثة على ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية.



قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

1- الكتب:

1. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية: الاطار الفكري و النظم التطبيقية، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الاسكندرية، مصر 2006.
2. أحمد حلي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد الحديث، الطبعة الأولى دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2009.
3. أحمد حلي جمعة، المدخل الى التدقيق و التأكيد الحديث، الطبعة الأولى دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2009.
4. أحمد حلي جمعة، المدخل الى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2015.
5. أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الاطار النظري و المحتوى السلوكي، دار البشير للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 1990.
6. أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم و الابتكار، الدار الجامعية للنشر و التوزيع الاسكندرية، مصر، 2009.
7. أحمد محمد غنيم، الأساليب الكمية: المفاهيم العلمية و التطبيقات الادارية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع، المنصورة، مصر، 2010.
8. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة و تدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2005.
9. ألفين أرينز جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر الديسبي، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009.
10. حسام ابراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010.
11. حسام الدين غضبان، محاضرات في نظرية الحوكمة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2015.
12. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري و الاجراءات العملية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.
13. حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبية و دوره في اتخاذ القرارات الانتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر و التوزيع، الاسكندرية، مصر 2009.

14. حسين بلعجوز، نظرية القرار: مدخل اداري وكمي، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر 2008.
15. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد الدحوح، التدقيق الداخلي، مديرية الكتب و المطبوعات، دمشق، فلسطين، 2007.
16. جمال الدين لعويسات، الادارة و عملية اتخاذ القرار، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر 2002.
17. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الياض للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2009.
18. زياد عبد الحميد الذبيبة و آخرون، نظم المعلومات في الرقابة و التدقيق، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان الأردن، 2011.
19. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2010.
20. عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبوزيد، المراجعة علما و عملا، مطبعة الانتصار، الاسكندرية، مصر 1991.
21. عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004.
22. عبد الوهاب نصر، شحاتة سيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
23. علي عباس، أساسيات علم الادارة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2004.
24. عيد أحمد أبو بكر، وليد اسماعيل السيفو، ادارة الخطر و التأمين، دار اليازوري، العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.
25. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2005.
26. فريد كورتل، الهام بوغليطة، الاتصال و اتخاذ القرار، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011.
27. فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة: مدخل معاصر لأغراض اتخاذ القرارات الادارية، الأبائي للنشر و التوزيع، السودان 2011.

28. كاسر نصر المنصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الادارية، الطبعة الأولى دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2006.
29. كمال الدين مصطفى الطهراوي، محمد السيّد سرايا، دراسات متقدّمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2006.
30. محمد الصيرفي، القرار الاداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر 2008.
31. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2008.
32. محمد رسلان الينوسي، جميلة حاد الله، الادارة علم وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2008.
33. محمد قاسم القريوتي، مبادئ الادارة: النظريات والعمليات والوظائف، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2003.
34. محمود حسن الهوّاسي، حسين شاكر البرنجي، مبادئ علم الادارة، دار الكتب و الوثائق، بغداد العراق 2014.
35. منى عطية خزام خليل، الادارة و اتخاذ القرارات في عصر المعلوماتية: من منظور الخدمة الاجتماعية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر 2009.
36. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2006.
- 2- مراكز البحوث و الدراسات:
37. مركز أبوظبي للحوكمة، أساسيات الحوكمة: مصطلحات و مفاهيم، سلسلة النشرات الثقافية لمركز أبوظبي للحوكمة، أبوظبي.
- 3- المجالات المحكّمة:
38. الوافي الطيّب، نظام المعلومات و أثره اتخاذ القرارات، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد العاشر، 2010.
39. أحمد زردومي، أهمية المعلومات في اتخاذ القرارات الادارية، مجلّة الباحث الاجتماعي، العدد العاشر، قسنطينة، 2010.
40. بركان دليّة، تأثير الاتصال غير الرسمي على اتخاذ القرارات الادارية، مجلة الأبحاث الاقتصادية و الادارية، العدد العاشر 2011.

41. بن يعقوب الطاهر، شريف الطاهر، دور وأهمية بحوث التسويق في تفعيل القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد السابع سبتمبر 2007.
42. حسين عبد المطلب الأسرج، الحوكمة والامتثال في البنوك الإسلامية، مجلة الدراسات المالية و المصرفية، العدد الثالث، عمان، 2013.
43. رائد جبر، تطوير عملية الرقابة الداخلية في المصارف الإسلامية بالاستفادة من مفهوم المؤسسات الراعية (COSO)، مجلة الدراسات المالية المصرية، الرقم التاسع عشر، العدد الأول السنة التاسعة عشر.
44. رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرهما في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، المجلة الجامعية، رقم، ثلاثة، العدد الخامس عشر.
45. زينب بن تركي، الأساليب الكمية في صناعة القرار، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد السادس، 2009.
46. سليمان سند السبوع، أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لاطار (COSO) على أهداف الرقابة، مجلة العلوم الادارية، رقم ثمانية وثلاثون، العدد الأول، 2011.
47. سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، 2007.
48. عبد الوهاب أحمد عبد الله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي، مجلة جامعة الناصر، العدد الرابع 2014.
49. فكري عبد الواحد سيف، أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاحات المالية والادارية في اليمن، مجلة المالية، العدد 138، سنة 2010.
50. فيصل محمد يونس، استراتيجيات اتخاذ القرارات الادارية، مجلّة البحوث التربوية والنفسية، العدد 36، سنة 2012.
51. محمد خالد المهيني، التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة الفدرالية للعراق، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 66، سنة 2007.
52. مقدم عبيرات، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية كأداة فعّالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007.
- 4- التقارير:
53. خالد بوشارب بولوداني، بحوث العمليات وأهميتها في اتخاذ القرار، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2011.

54. صورا يوسف، ذياب الزقاي، دور البرمجة الخطية في اتخاذ القرار، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، بدون سنة.

5- المؤتمرات والملتقيات الدولية والوطنية:

55. أحمد حلمي جمعة، ادراك الادارة لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الثالث، جامعة الزيتونة، الأردن، 29/27 أبريل 2004.

56. بديسي فهيمة، التدقيق الداخلي ودوره في انجاح مسار تطبيق الحوكمة، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 12/11 أكتوبر 2010.

57. حركات سعيدة وآخرون، الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الادارية، الملتقى الوطني السادس حول: الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الادارية، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 28/27 جانفي 2009.

58. حسين يريقي، عمرعلي عبد الصمد، دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر وانعكاساته على تطبيق حوكمة المؤسسات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 12/11 أكتوبر، 2010.

59. شتاتحة عائشة، ثقافة المنظمة كأحد العوامل المؤثرة في عملية صنع القرار، الملتقى العلمي الدولي لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، الأغواط، الجزائر، 15/14 أبريل، 2009.

60. فريد بوغازي وآخرون، فعالية استخدام التنبؤ في الجهاز الاداري، الملتقى الوطني السادس حول: استخدام التقنيات الكمية في اتخاذ القرارات الادارية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 28/27 جانفي 2009.

61. محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 12/11 أكتوبر 2010.

62. مفتاح صالح، معارف فريدة، دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر المصرفية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 12/11 أكتوبر 2010.

63. موسى السعداوي، نبيل حمّادي، الأساليب الكمية كأداة لاتخاذ القرار، الملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية و دورها في اتخاذ القرارات الادارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، الجزائر 28/27 جانفي 2009.

6- الجرائد الرسمية:

64. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الثاني، القانون 01-88، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

65. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد العشرون، القانون 91-01، الصادر بتاريخ 27 أفريل 1991.

7- الرسائل العلمية:

66. أحمد كاروس، تصميم الادارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2011.

67. أحمد نفاذ، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، غير منشورة جامعة الأغواط، الجزائر، 2007.

68. ابراهيم اسحاق نسيمان، دور ادارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة. مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، غير منشورة، جامعة غزة، فلسطين، 2009.

69. ابراهيم رباح ابراهيم المدهون، دور المدقق الداخلي في تفعيل ادارة المخاطر في المصارف العامة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، غير منشورة، جامعة غزة، فلسطين 2011.

70. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر 2006.

71. عائدة غاشوش، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، غير منشورة، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011.

72. عبد الله عناني، التدقيق الداخلي للائتمان و مخاطره في البنوك التجارية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة المدينة، الجزائر، 2011.

73. عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة سكيكدة، الجزائر 2007.
74. عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة المدية، الجزائر، 2009.
75. فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، غير منشورة، جامعة المسيلة، الجزائر 2007.
76. كريمة بابا عيسى، أثر فعالية التدقيق في حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014.
77. لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر 2004.
78. محمد أمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر 2008.
79. نسيم رشام، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، غير منشورة، جامعة البويرة، الجزائر 2013.
80. نورة ظريف، حياة سكودارلي، الاتصال ودوره في ترشيد قرارات المؤسسة، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، غير منشورة، جامعة البويرة، الجزائر 2012.
81. هيدوب ليلى ريمة، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر 2011.
- 8- دروس و محاضرات غير منشورة:
82. نور الدين مزياني، محاضرات غير منشورة في مقياس: المراقبة الداخلية و المراقبة القانونية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، الجزائر، 2013.

A. The Books:

83. Fred c. Lundeberg, **The decision making process**, National Forum Of Educational Administration And Supervision Journal, Number 4, United States of America, 2010.
84. OBERT Robert, **comptabilité approfondie et révision**, 2eme édition, Dunod Edition, paris france, 2001.
85. Reda khelassi, **L'audit Interne**, Edition Distribution Houma, Alger, 2005.
86. Renard Jacques, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Edition d'organisation, Paris, france, 2010.
87. Robert .R Moeller, **COSO Entreprise risk management**, sans Edition, canada, 2007.
88. Schick Pierre, **Mémento d'audit inetrne**, Edition dunod, Paris, france, 2007.
89. Willy groffils, **introduction au contrôle interne**, sans Edition, 1994.

B. Reports:

90. Entreprise-Wide Risk management, the Institute Of Internal Auditors, 2004, p1.
91. Manuel d'audit interne CIGM, maroc, 2007.
92. Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, The Institute Of Internal Auditors, 2015, pp 2-27.



قائمة الملاحق

(1)



NAFTAL, Branche COM

District 222 DISTRICT COM SidiBela...

Station Service K2254 S/S GD R2729 SIDI ALI

Inventaire des Stocks Journée du 30/04/19

SYSTEME NAFT GD

PAGE 1

PRD	Produit	EMB	Emballage	Stk Cptble	Stk Physique	Ecart
11010	GAZ BUTANE X	302	BOUTEILLE GAZ	179.00	179.00	0.00
11010	GAZ BUTANE	305	BOUTEILLE CAMPING	0.00	0.00	0.00
11010	GAZ BUTANE	31G	BT.GAZ BUTANE 06KG	68.00	68.00	0.00
11025	SIRGHAZ X	199	VRAC/LITRE	4685.00	5000.00	315.00
13010	ESSENCE NORMALE V	199	VRAC/LITRE	0.00	0.00	0.00
13020	SUPERCARBURANT ETHYL V	199	VRAC/LITRE	32002.00	32020.00	18.00
13040	ESSENCE SANS PLOMB V	199	VRAC/LITRE	17141.00	17160.00	19.00
16020	GAS OIL V	199	VRAC/LITRE	39374.00	39600.00	226.00
30011	NAFTILIA SUPER	344	BIDON 1 LITRE	57.00	57.00	0.00
30011	NAFTILIA SUPER	346	BIDON 5 LITRES	22.00	22.00	0.00
30011	NAFTILIA SUPER	387	BIDON DE 4 LITRES	58.00	58.00	0.00
30013	NAFTILIA SYNTHETIQUE PLUS	346	BIDON 5 LITRES	3.00	3.00	0.00
30015	NAFTILIA VP SUPER 15W40 P	344	BIDON 1 LITRE	61.00	61.00	0.00
30015	NAFTILIA VP SUPER 15W40 P	387	BIDON DE 4 LITRES	3.00	3.00	0.00
30017	NAFTILIA VP SUPER 15W40	346	BIDON 5 LITRES	30.00	30.00	0.00
30018	NAFTILIA SUPER 20W50 P	172	FUT NS/LITRE	136.50	136.50	0.00
30018	NAFTILIA SUPER 20W50 P	310	FUT D'HUILE ET	1.00	1.00	0.00
30026	NAFTILIA SYNT 10 W40 P	344	BIDON 1 LITRE	1.00	1.00	0.00
30026	NAFTILIA SYNT 10 W40 P	387	BIDON DE 4 LITRES	48.00	48.00	0.00
30110	CHIFFA/CHELIA 40	172	FUT NS/LITRE	130.00	130.00	0.00
30110	CHIFFA/CHELIA 40	310	FUT D'HUILE ET	5.00	5.00	0.00
30111	CHELIA SAE	172	FUT NS/LITRE	167.50	167.50	0.00
30111	CHELIA SAE	310	FUT D'HUILE ET	1.00	1.00	0.00
30120	CHIFFA SAE 40 P	346	BIDON 5 LITRES	38.00	38.00	0.00
30128	CHELIA SUPER TD 15W40	346	BIDON 5 LITRES	110.00	110.00	0.00
31015	TASSILIA EP 90 P	172	FUT NS/LITRE	179.00	179.00	0.00
31032	TASSILIA ATF DEXRON III G	344	BIDON 1 LITRE	75.00	75.00	0.00
34012	TASSADIT A2 IMPORTE	319	BIDON/BOITE X 1 KG	50.00	50.00	0.00
34012	TASSADIT A2 IMPORTE	386	TONNELET 18 KG	3.00	3.00	0.00
50006	165/70 R13 79 T TL	360	CODE RESERVE	2.00	2.00	0.00
50089	165/65 R 14 79 T TL	360	CODE RESERVE	3.00	3.00	0.00
50104	195/60 R15 88 H	360	CODE RESERVE	2.00	2.00	0.00

90183	LAVE GLACE 0.5 L	360	CODE RESERVE	0.00	0.00	0.00
90185	LAVE GLACE 2L	360	CODE RESERVE	162.00	162.00	0.00
90186	SHAMPOING AUTO 1L	360	CODE RESERVE	0.00	0.00	0.00

PRD	Produit	EMB	Emballage	Stk Cptble	Stk Physique	Ecart
90187	SHAMPOING AUTO 2L	360	CODE RESERVE	39.00	39.00	0.00
90188	SHAMPOING AUTO 5L	360	CODE RESERVE	0.00	0.00	0.00
90189	GLACEOL 5L	360	CODE RESERVE	87.00	87.00	0.00
90190	GLACEOL 2L	360	CODE RESERVE	72.00	72.00	0.00
90191	EAU DEMINERALISEE 1 L	360	CODE RESERVE	50.00	50.00	0.00
90192	EAU ACIDULEE 1L	360	CODE RESERVE	65.00	65.00	0.00
90210	NETTOYANT JANTES 0.5 LITRE	360	CODE RESERVE	8.00	8.00	0.00
90211	RENOVATEUR PLASTIQUE 0.5	360	CODE RESERVE	9.00	9.00	0.00
90212	NETTOYANT MOQUETTE 0.5 LITRE	360	CODE RESERVE	17.00	17.00	0.00
90214	LAVE GLACE 5L	360	CODE RESERVE	4.00	4.00	0.00
94345	DETENDEUR BUTANE 28 MBA 1.3	360	CODE RESERVE	0.00	0.00	0.00
94346	DETENDEUR BUTANE A	360	CODE RESERVE	98.00	98.00	0.00
96002	BOUTEILLE GAZ BUTANE	360	CODE RESERVE	156.00	156.00	0.00
96006	BOUTEILLE GAZ VIDE	360	CODE RESERVE	160.00	160.00	0.00
96031	BOUTEILLE GAZ BUTANE 06 KG	360	CODE RESERVE	72.00	72.00	0.00

(3)

ETAT DES STOCKS ARRETE AU
30/04/19

SYSTEME NAFT GD

STATION K2254
S/S GD R2729 SIDI ALI

DISTRICT 222
DISTRICT COM SidiBelabes

Famille Produit :ADMINISTRATION									
PRD	EMB	PRODUIT	S. Init	S. MG/CBR	S. Baie	S. Piste	Prix	MONT / PRev	
90183	360	LAVE GLACE 0.5 L ENAD	0	0.00	0	0	81.06	0.00	
90185	360	LAVE GLACE 2L ENAD	130	152.00	0	10	219.86	35 617.32	
90186	360	SHAMPOING AUTO 1L ENAD	0	0.00	0	0	172.55	0.00	
90187	360	SHAMPOING AUTO 2L ENAD	40	24.00	0	15	343.95	13 414.05	
90188	360	SHAMPOING AUTO 5L ENAD	0	0.00	0	0	740.49	0.00	
90189	360	GLACEOL 5L ENAD	126	71.00	0	16	629.63	54 777.81	
90190	360	GLACEOL 2L ENAD	57	60.00	0	12	301.82	21 731.04	
90191	360	EAU DEMINERALISEE 1 L ENAD	59	42.00	0	8	63.64	3 182.00	
90192	360	EAU ACIDULEE 1L ENAD	79	60.00	0	5	106.77	6 940.05	
90210	360	NETTOYANT JANTES 0.5 LITRE	9	6.00	0	2	216.12	1 728.96	
90211	360	RENOVATEUR PLASTIQUE 0.5	11	6.00	0	3	299.14	2 692.26	
90212	360	NETTOYANT MOQUETTE 0.5	19	12.00	0	5	188.97	3 212.49	
90214	360	LAVE GLACE 5L ENAD	13	0.00	0	4	500.00	2 000.00	
94345	360	DETENDEUR BUTANE 28 MBA	0	0.00	0	0	531.58	0.00	
94346	360	DETENDEUR BUTANE A	137	96.00	0	2	762.15	74 690.70	
96002	360	BOUTEILLE GAZ BUTANE 13	156	0.00	0	156	4 500.00	702 000.00	
96006	360	BOUTEILLE GAZ VIDE 3 KG	160	160.00	0	0	2 000.00	320 000.00	
96031	360	BOUTEILLE GAZ BUTANE 06 KG	71	0.00	0	72	1 600.00	115 200.00	
S/ TOTAL :								1 357 186.68	
Famille Produit :CARBURANTS									
PRD	EMB	PRODUIT	S. Init	S. MG/CBR	S. Baie	S. Piste	Prix	MONT / PRev	
13010	199	ESSENCE NORMALE RON 90	0	0.00	0	0	36.10	0.00	
13020	199	SUPERCARBURANT ETHYL	33700	32 020.00	0	0	39.10	1 251 991.61	
13040	199	ESSENCE SANS PLOMB 95	14200	17 160.00	0	0	38.43	659 496.55	
16020	199	GAS OIL	58700	39 600.00	0	0	20.69	819 217.08	
S/ TOTAL :								2 730 705.24	
Famille Produit :GPL									
PRD	EMB	PRODUIT	S. Init	S. MG/CBR	S. Baie	S. Piste	Prix	MONT / PRev	
11010	302	GAZ BUTANE	148	0.00	0	179	176.50	31 593.50	
11010	305	GAZ BUTANE	0	0.00	0	0	48.40	0.00	
11010	31G	GAZ BUTANE	34	0.00	0	68	96.60	6 568.80	
11025	199	SIRGHAZ	15000	5 000.00	0	0	5.54	27 687.50	
S/ TOTAL :								65 849.80	
Famille Produit :LUBRIFIANTS									
PRD	EMB	PRODUIT	S. Init	S. MG/CBR	S. Baie	S. Piste	Prix	MONT / PRev	
30011	344	NAFTILIA SUPER 20W50	66	47.00	0	10	373.78	21 305.46	
30011	346	NAFTILIA SUPER 20W50	23	16.00	0	6	1 845.11	40 592.42	
30011	387	NAFTILIA SUPER 20W50	15	54.00	0	4	1 554.63	90 168.54	

30013 346	NAFTILIA SYNTHETIQUE PLUS	3	3.00	0	0	1 500.00	4 500.00
(4)							
30015 344	NAFTILIA VP SUPER 15W40 P	69	42.00	0	19	393.50	24 003.50
30015 387	NAFTILIA VP SUPER 15W40 P	8	0.00	0	3	1 553.80	4 661.40
30017 346	NAFTILIA VP SUPER 15W40	31	24.00	0	6	1 897.68	56 930.40
30018 172	NAFTILIA SUPER 20W50 P	0	136.50	0	0	288.96	39 443.04
30018 310	NAFTILIA SUPER 20W50 P	2	1.00	0	0	58 115.00	58 115.00
30026 344	NAFTILIA SYNT 10 W40 P	1	0.00	0	1	408.97	408.97
30026 387	NAFTILIA SYNT 10 W40 P	65	40.00	0	8	1 643.93	78 908.64
30110 172	CHIFFA/CHELIA 40	194	130.00	0	0	230.32	29 941.60
30110 310	CHIFFA/CHELIA 40	4	5.00	0	0	46 580.08	232 900.40
30111 172	CHELIA SAE 10 W	177	167.50	0	0	237.58	39 794.65
30111 310	CHELIA SAE 10 W	0	1.00	0	0	48 595.00	48 595.00
30120 346	CHIFFA SAE 40 P SAE 40	3	32.00	0	6	1 677.60	63 748.80
30128 346	CHELIA SUPER TD 15W40	116	102.00	0	8	1 827.89	201 067.90
31015 172	TASSILIA EP 90 P 90	195.79	179.00	0	0	329.27	58 939.33
31032 344	TASSILIA ATF DEXRON III G	75	70.00	0	5	513.07	38 480.25
34012 319	TASSADIT A2 IMPORTE A 2	53	24.00	0	26	620.74	31 037.00
34012 386	TASSADIT A2 IMPORTE A 2	3	3.00	0	0	10 668.85	32 006.55

SI TOTAL : 1 195 548.85

Famille Produit :PNEUMATIQUES

PRD	EMB	PRODUIT	S. Init	S. MG/CBR	S. Baie	S. Piste	Prix	MONT / PRev
50006	360	165/70 R13 79 T TL	2	2.00	0	0	5 073.04	10 146.08
50089	360	165/65 R 14 79 T TL KUMHO	3	3.00	0	0	5 090.93	15 272.79
50104	360	195/60 R15 88 H KUMHO	2	2.00	0	0	7 044.17	14 088.34

SI TOTAL : 39 507.21

MONTANT TOTAL : 5 388 797.78

٥

Liste des versements non exploités				SYSTEME NAFT GD
Date 30/04/2019				PAGE 1
MANDAT CCP				
Date	N° Attestation	N° Talon	Montant	
30/04/2019	282918	190	120 000.00	
			Total	120 000.00
			Total	120 000.00

DRA:

13850,00 Mon Avenir (6)

12696,00 Mon Avenir

16010,00 Mon Avenir

12350,00

Contrôle de Trésorerie

SYSTEME NAFT GD 3.47, Le : 30/04/19 17:26:36

JOQ / PAGE 1

Flux de Trésorerie	T A C	ESPECE	MONT CPE	CREDIT	VERS CCP	VERS BQUE	TOTAL
SOLDE INITIAL	95 307.00	460 541.84	127 461.00		194 130.00		877 439.84
RECETTE	15 300.00	320 260.90	1 951.00				337 511.90
PAIEM CREDIT							
VERSEMENT		-611 602.85			611 602.85		
SOLDE DISPONIBLE	110 607.00	169 199.89	129 412.00		805 732.85		1 214 951.74
REGLEMENT / REMB. CARTE EXPIREE	-73 100.00				-685 732.85		-758 832.85
VOL ET MANQUANT							
SOLDE FINAL	37 507.00	169 199.89	129 412.00		120 000.00		456 118.89

18 x 85000

02 x 18000

DEPT COM

Contrôlé Par

Visa

BALANCE MOUVEMENTS STOCKS

Période du 01/04/19 Au 30/04/19

Station GD K2254, S/S GD R2729 SIDI ALI

Chef de station

Nom et prénom.....

Visa

2/ Justification de la dotation

DOTATION INITIALE DI 0.00

SOLDES EN CAISSE		STOCKS VALORISES (PATTC) 1	0.00
CAISSE, ESPECES C1	169 199.89	SOLDE EN CAISSE 2=C1+C2+C3+C4+C5	456 118.89
CAISSE, TACS C2	37 507.00	CREDIT IMPAYE 3	0.00
CAISSE, VERS CCP C3	120 000.00	BLF EN INSTANCES 4	0.00
CAISSE, VERS BANQUE C4	0.00	BL EN INSTANCES 5	0.00
CAISSE, CARTE A PUCE C5	129 412.00	AVOIRO5 NON NEGOCIES 6	0.00
		BTD A TERME 7	0.00
CALCUL DE LA MARGE		MARGE REELLE A VERSER M=MB-EA-EC-CI-DZ-CP	-1 701 270.12
		EXCEDENT MOIS ANTERIEURE 8	0.00
MARGE BRUTE CALCULEE MB	-1 702 911.74	COULAGE MOIS ANTERIEUR NON ENCOR REMBOURSE 9	0.00
ECART DES ACHATS EA	-0.12	MARGE MOIS ANTERIEURE 10	0.00
ECART DE CONVERSION EMB PERDUS EC	-13.48	VERSEMENT MARGE PREMIERE TRANCHE M1	902 955.65
PERTE DE DEGAZAGE DZ	0.00	DOTATION CALCULEE DC=1+2+3-4-5+6-7-8+9-10+M1	-342 195.57
CONSOMMATION PRODUIT CI	1 654.98	DIFFERENCE (DC - DI)	-342 195.57
CHANGEMENT DE PRIX CP	0.00	ECART DECLAREE AU 30/04/2006	0.00

DEPT COM
Contrôlé Par

.....

Visa

BALANCE MOUVEMENTS STOCKS

Période du 01/04/19 Au 30/04/19

Station GD K2254, S/S GD R2729 SIDI ALI

Chief de station
Nom et prénom.....

.....

Visa

3/ Manquants, Coulages et Excédents Déclarés

EXCEDENT					
PRD	EMB	PRODUIT	Qty	Prix Revendeur	Montant
11025	199	SIRGHAZ	315.00	5.5375	1 744.31
13020	199	SUPERCARBURANT ETHYL RON 98	18.00	39.1003	703.81
13040	199	ESSENCE SANS PLOMB 95	19.00	38.4322	730.21
16020	199	GAS OIL	226.00	20.6873	4 675.33
					7 853.66
					7 853.66

(3)