

جامعة عبد الحميد بن باديس
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارة
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات
" دراسة حالة مقاطعة نطال للوقود " بمستغانم "

من إعداد الطلبة:

- ولد موسى إيمان
- سايح راضية

| الاسم واللقب | الرتبة | الجامعة | الصفة |
|---------------|-----------------|---------------|--------|
| خليفة حاج | أستاذ محاضر "أ" | جامعة مستغانم | رئيسا |
| معارفية الطيب | أستاذ محاضر "أ" | جامعة مستغانم | مشرفا |
| حيمور مصطفى | أستاذ محاضر "ب" | جامعة مستغانم | مناقشا |

السنة الجامعية: 2021/2022

جامعة عبد الحميد بن باديس
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات
" دراسة حالة مقاطعة نطال للوقود " بمستغانم "

من إعداد الطلبة:

- ولد موسى إيمان
- سايح راضية

| الاسم واللقب | الرتبة | الجامعة | الصفة |
|---------------|-----------------|---------------|--------|
| خليفة حاج | أستاذ محاضر "أ" | جامعة مستغانم | رئيسا |
| معارفية الطيب | أستاذ محاضر "أ" | جامعة مستغانم | مشرفا |
| حيمور مصطفى | أستاذ محاضر "ب" | جامعة مستغانم | مناقشا |

السنة الجامعية: 2021/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إن من لا يمكن للكلمات أن توفي حقها
إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلها
إلى والداي العزيزين أدامهما الله لي
إلى من روتني بحبها وسقتني بعطفها وحممتني بدعائها
أدامك الله تاج فوق رأسي أمي.
إلى أبي الذي لا مثيل له لو بحثت فوق الدهر دهرا
اللهم أرزقه جزاء إحسانه لي الفردوس الأعلى من الجنة
إلى إخوتي قرة عيني اللذان لا أملك سواهما في هذه الدنيا
وقيل في الأخ هو الجبل الذي عندما تميل بي الدنيا أسند نفسي عليه عند
الشدائد

ورب الكون سنشهد عضدك بأخيك "دكتور محمد ريان" أدامك الله لي.
إلى أختي آية سلسبيل رفيقة دربي في كل خطوة خطبتها دمتي سند لي
رزقك الله بما يسر خاطرک وبيهج صدرك
إلى الأصدقاء الذين جمعنا أيام الجامعة، كنا غرباء وأصبحنا أعز أصدقاء
سيبقى ذكراكم محفورة بالأذهان.

*إيمان

الإهداء

... إلى شمعة عمري التي لا تعرف الانطفاء
... إلى من علمتني معنى الحب والسخاء
إليك يا أمي رمز السخاء "خيرة"
... إلى من لبس لراحتي عباءة العناء
... إلى من كلله الله بالهيبة والوقار
إليك يا أبي رمز الافتخار "عبد القادر"
إلى كل إخواني وأخواتي الأعزاء
وإلى صديقاتي وأصدقائي وبالأخص زميلتي التي شاركني في المذكرة "
إيمان"
وإلى كل من ساهم في مد يد العون لي في إنجاز هذه المذكرة.

*راضية

كلمة شكر

بسم الله الرحمان الرحيم
الحمد لله الذي أنار لي درب العلم والمعرفة وأعانني على أداء آخر
الواجبات في مشواري الدراسي لإنجاز هذا العمل.
ها أنا أرفع قلمي عرفانا وتشكرا لكل من كان وراء وصولي لهذه المرحلة
ولكل الأساتذة طيلة المسار الدراسي.
وأخص عبارات الشكر والتقدير للأساتذة المشرفين د. معارفية على تفضله
بالإشراف على هذه المذكرة وحرصه وتتبعه المستمر طول إشرافه على
هذه المذكرة.
كما أخص الشكر والتقدير والعرفان للمؤطر السيد "مول الواد مداني" الذي
لم يبخل علينا بالتوجيهات والإرشادات وجل مساعدته دون أن استثنى
إطارات المؤسسة المستقبلية مؤسسة نفضال لولاية مستغانم.

الفهرس

فهرس المحتويات

| الصفحة | العنوان |
|---|--|
| | الاهداء التشكرات |
| V - VI | قائمة الجداول والأشكال |
| VII | قائمة الملاحق |
| VIII | قائمة المختصرات |
| 01 | مقدمة عامة |
| الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي | |
| 07 | تمهيد الفصل |
| 08 | المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي |
| 08 | المطلب الأول: نشأة وتعريف التدقيق الداخلي |
| 10 | المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي |
| 11 | المطلب الثالث: خصائص وأنواع التدقيق الداخلي |
| 13 | المبحث الثاني: معايير وأدوات التدقيق الداخلي |
| 13 | المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي |
| 15 | المطلب الثاني: تقنيات التدقيق الداخلي |
| 16 | المطلب الثالث: أدوات التدقيق الداخلي |
| 21 | المبحث الثالث: أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية |
| 21 | المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية |

| | |
|---|--|
| 23 | المطلب الثاني: خصائص الرقابة الداخلية |
| 24 | المطلب الثالث: مكونات الرقابة الداخلية |
| 29 | خلاصة |
| الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار | |
| 31 | تمهيد الفصل |
| 32 | المبحث الأول: مدخل معرفي حول عملية اتخاذ القرار |
| 32 | المطلب الأول: مفهوم وأهمية اتخاذ القرار |
| 34 | المطلب الثاني: أهداف وخصائص اتخاذ القرار |
| 35 | المطلب الثالث: أنواع القرارات |
| 37 | المبحث الثاني: طرق اتخاذ القرار |
| 37 | المطلب الأول: عناصر اتخاذ القرار |
| 38 | المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرار |
| 42 | المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار |
| 44 | المبحث الثالث: علاقة اتخاذ القرار بوظيفة التدقيق الداخلي للمؤسسة |
| 44 | المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات |
| 47 | المطلب الثاني: أثر تقييم نظام الرقابة على اتخاذ القرار |
| 49 | المطلب الثالث: أهمية تقارير المدقق الداخلي في اتخاذ القرارات |
| 52 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة نפטال | |
| 54 | تمهيد الفصل |

| | |
|----|---|
| 55 | المبحث الأول: تقديم مؤسسة نفطال |
| 55 | المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة نفطال |
| 58 | المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال |
| 61 | المطلب الثالث: منتوجات و خدمات مؤسسة نفطال |
| 68 | المبحث الثاني: التعريف بمقاطعة نفطال للوقود بولاية مستغانم |
| 68 | المطلب الأول: مجال نشاط مقاطعة نفطال للوقود لولاية مستغانم |
| 68 | المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمقاطعة نفطال للوقود مستغانم |
| 74 | المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار بمؤسسة نفطال |
| 74 | المطلب الأول: سير عملية اتخاذ القرار بمؤسسة نفطال |
| 75 | المطلب الثاني: واقع التدقيق الداخلي بمقاطعة نفطال للوقود مستغانم |
| 78 | المطلب الثالث: أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة لمتخذي القرار بمؤسسة نفطال |
| 80 | خلاصة |
| 82 | خاتمة عامة |
| 87 | قائمة المراجع |
| 92 | قائمة الملاحق |

فهرس الأشكال

| الصفحة | العنوان | الرقم |
|--------|---|---------|
| 20 | أشكال ورموز خرائط التدقيق | 01 - 01 |
| 27 | المكونات الخمس للرقابة الداخلية | 02 - 01 |
| 36 | أنواع القرارات في المستويات الإدارية | 01 - 02 |
| 41 | تطبيق أساليب المنهج الكمي | 02-02 |
| 44 | تأثير عنصر الزمن على اتخاذ القرار | 03 - 02 |
| 46 | خطوات اتخاذ القرار | 04 - 02 |
| 51 | ورقة كشف وتحليل المشكل | 05 - 02 |
| 59 | الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال | 01 - 03 |
| 60 | الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال 2 | 02 - 03 |
| 66 | قناة توزيع منتج GPLC لمؤسسة نفطال | 03 - 03 |
| 69 | الهيكل التنظيمي لمقاطعة نفطال للوقود لولاية مستغانم | 04 - 03 |
| 73 | محطات البنزين الموزعة على ولايات الجزائر | 05- 03 |

فهرس الجداول

| الصفحة | العنوان | الرقم |
|--------|--|---------|
| 65-64 | وسائل نقل وإمكانيات مؤسسة نفطال | 01 - 03 |
| 67 | الحظيرة الوطنية للسيارات حسب مختلف الفئات سنة 2018 | 02 - 03 |
| 67 | منتجات نفطال عبر مختلف الولايات الجزائرية | 03 - 03 |
| 73 | محطات بنزين لولاية مستغانم | 04 - 03 |
| 76 | بطاقة تقنية لمحطة وقود مستغانم | 05 - 03 |
| 76 | معدات محطة وقود مستغانم | 06 - 03 |
| 77 | بطاقة مخزونات محطة مستغانم | 07 - 03 |
| 77 | خزينة محطة مستغانم | 08 - 03 |

قائمة الملاحق

| الصفحة | العنوان | الرقم |
|--------|-------------|-------|
| 93 | محضر معاينة | 01 |

قائمة المختصرات

| | |
|--------------|---|
| IIA | Institute of InternalAuditors |
| IFACI | Institut Français des auditeurs et Controleurs Internes |
| COSO | The Comate Of Sponsoring Organizatoin Of the tread way commission |
| ISBA | InternatoinalAccounting Standards Boyards |
| AISPA | American Institute of Certified Public Accountants |

المقدمة العامة

مقدمة:

لقد عرف العالم في الوقت الراهن تطورات كبيرة في مختلف المجالات ومنافسة شديدة، نظرا للتسارع التكنولوجي وظاهرة العولمة التي أثرت بدورها في توسيع المؤسسات الاقتصادية وكبر حجم أنشطتها وتعدد عملياتها، وفي ظل هذه التغيرات أصبح تطوير وتحسين الأداء في المؤسسات لا بد منه.

وبما أن المؤسسة تسعى إلى الوصول لمعادلات نمو سريعة والحرص على البقاء والاستمرار، يجب عليها متابعة كل التغيرات التي تحدث في محيطها الداخلي والخارجي واتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة لتفادي الوقوع في الأخطار المحتملة، حيث التزم عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على اتخاذ القرار، ومن بين أهم هذه الوسائل وظيفة التدقيق الداخلي، باعتبار نشاط تقييمي يهدف إلى فحص ومراجعة العمليات المالية والمحاسبية في المؤسسة لتحقيق الدقة المحاسبية وحماية أصولها، وكذلك مراجعة و تقييم الأنشطة المؤسسة و مختلف أنظمتها.

أصبحت المؤسسات المعاصرة في حاجة ملحة إلى وظيفة التدقيق الداخلي، وقد تطورت إجراءاته من أساليب المراجعة التقليدية إلى أساليب حديثة، حيث تم تركيز جهود إدارة التدقيق الداخلي نحو مجالات أكثر خطورة وذات الأهمية الأكثر بالنسبة للمؤسسة، وأصبح يعتمد بالدرجة الأولى على نظام الرقابة الداخلية الذي يتوفر على مجموعة من الخصائص والمقومات التي تعتبر أساسية في أي نظام رقابة داخلية، سليم يعمل على مواجهة المخاطر والحد منها ويقلل احتمالية التعرض لها ويساهم في تحقيق أهداف المؤسسة. بالتالي تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي أمرا ضروريا وحتميا للمؤسسة حيث يسهل من مهمة حلل المشاكل من خلال اكتشاف مواطن القوة والضعف وتساهم بشكل كبير في كل مرحلة من عملية اتخاذ القرار تساعد في تزويد مختلف الأطراف المعنية بمعلومات دقيقة وذات مصداقية في شكل تقرير مما يمكنهم من اتخاذ القرارات على أسس معينة.

وبناء على ما سبق سنحاول تحليل هذا الموضوع انطلاقا من طرح الإشكالية المطروحة:

❖ الإشكالية:

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية؟

❖ الأسئلة الفرعية:

وللإجابة على هذه الاشكالية يتطلب منا تجزئته إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي وعلاقته بالرقابة الداخلية؟
- ماهية اتخاذ القرار؟
- ماهو واقع وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار في مؤسسة نفضال؟

❖ الفرضيات:

- التدقيق الداخلي نشاط تقييمي مستقل يمارس بشكل موضوعي تابعة للإدارة العامة للمؤسسة تسند إلى أشخاص أكفاء ذو خبرة.
- التدقيق الداخلي أداة لتوجيه نظام الرقابة الداخلية ويسهل من مهمة اتخاذ القرار المناسب من خلال اكتشاف مواطن القوة والضعف و اقتراح الحلول لتفعيل أنظمتها الرقابية.

- يرتبط اتخاذ بعض القرارات بشكل كبير بمدى نجاح مهمة التدقيق الداخلي وتقرير المدقق بمؤسسة نفعال.

❖ أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل فيما يلي:

- 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.

❖ أهمية الدراسة:

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

❖ أسباب اختيار الموضوع:

إختيار الموضوع يعود إلى جملة من الأسباب الذاتية والموضوعية:

• الأسباب الموضوعية:

- 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 إلى 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 لرغبتها في التعرف على المحيط المهني والعمل في هذا المجال مستقبلا.
- محاولة انجاز بحث يكون عبارة عن مادة نظرية وميدانية تساعد الطالب المهتم بهذا الموضوع.

❖ حدود الدراسة:

تنحصر حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود الموضوعية: تشمل مفاهيم حول التدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرار، من أهمية وأنواع وأساليب وغيرها من المفاهيم التي تم التطرق إليها في البحث.

الحدود المكانية: مست الدراسة محطة الوقود بدائرة خير الدين تابعة لمؤسسة نفضال بمستغانم.

الحدود الزمنية: تتعلق بفترة التريص لدى مؤسسة مقاطعة نفضال للوقود مستغانم -محطة الوقود بدائرة خير الدين- من 2022 /03/15 إلى 2022/04/25 وفق ما توفر لنا من معلومات.

❖ منهجية البحث:

بناء على الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من البحث، وللإمام بكل جوانب البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري كونه ملائم لإبراز جميع المفاهيم والجوانب النظرية المرتبطة بالتدقيق الداخلي من جهة وبعملية اتخاذ القرار من جهة أخرى.

أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة حالة لإسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للبحث على الشركة محل الدراسة وهي مقاطعة فطال للوقود بمستغانم.

❖ 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، فإنها 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.

❖ تقسيمات الدراسة:

تطلبت منا هذه الدراسة تقسيم موضوعنا إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي كما يلي:

الفصل الأول "الإطار النظري للتدقيق الداخلي"، حيث قسمناه إلى ثلاثة مباحث، تضمن المبحث الأول مدخل إلى التدقيق الداخلي وذلك من خلال تحديد مفهومه ونشأته ومختلف خصائصه وأنواعه، بينما عالج المبحث الثاني مختلف الأدوات والمعايير المعتمدة في عملية التدقيق الداخلي، واختتمنا بمبحث ثالث يتضمن أساسيات حول نظام الرقابة الداخلي والذي بينا فيه مكونات الرقابة الداخلية وخصائصها.

بينما قدمنا الفصل الثاني بعنوان: "الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار" وجاء تقسيمه على ثلاث مباحث، يتناول المبحث الأول مدخل معرفي حول عملية اتخاذ القرارات، فيما يعالج المبحث الثاني الطرق التي يتم من خلالها اتخاذ القرارات والعوامل المؤثرة فيها، فيما اعتنى المبحث الثالث بدراسة علاقة اتخاذ القرار بوظيفة التدقيق الداخلي بالتطرق لكل من إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

كما خصصنا الفصل الثالث للدراسة الميدانية بعنوان "دراسة حالة مؤسسة نفضال"، حيث قسمناه إلى ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول تقديم بمؤسسة نفضال ومختلف المنتجات والخدمات التي تقدمها هذه الأخيرة، أم

المبحث الثاني قمنا بالتعريف بمجال نشاط مقاطعة نפטال نפטال للوقود بمستغانم وهيكلها التنظيمي، وفي المبحث الثالث حاولنا إبراز واقع التدقيق الداخلي بمؤسسة نפטال و علاقته بعملية اتخاذ القرار. وفي الأخير تم التوصل إلى خاتمة عامة والمتضمنة مجموعة من النتائج و الاقتراحات الخاصة بموضوع البحث.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تمهيد الفصل:

تشهد وظيفة التدقيق الداخلي تطورا ملحوظا، حيث يرجع التطور إلى أدوات الرقابة الداخلي التي أصبحت اليوم تختلف كثيرا عما كانت عليه سابقا ، نتيجة لكثافة نشاط المؤسسات و دخولها في عمليات جد معقدة ، ومع اشتداد حدة المنافسة وانفصال ملكية رأس المال عن الإدارة وما تسبب به من تعذر التحكم الجيد لأصحاب رؤوس الأموال في إدارة مؤسساتهم ، ألحت الضرورة إلى تطوير مختلف الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة بما في ذلك التدقيق الداخلي ، فتغير هدف ووظيفة المؤسسة ، و تغيرت حاجتها للرقابة ، وأصبحت وظيفة التدقيق الداخلي ذات أهمية بالغة في المؤسسة بل أصبحت بمثابة العمود الفقري لها.

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

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي

تطور مفهوم التدقيق الداخلي مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية حيث كان ينظر إليه من القرون مضت على أنه وظيفة رقابية تمارس في المنشآت المختلفة، وقد نشأت الحاجة إليه نتيجة الحاجة للحد من التلاعبات الحاصلة ولحماية الأصول حيث أصبح محل اهتمام الكثير من المهنيين والباحثين في وقتنا الحاضر وهذا نتيجة الاهتمام بهذه الوظيفة 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 أنظمة الشرق الأدنى ، وبدأ الاهتمام بالتدقيق الداخلي يزداد في أوروبا في القرن الثامن عشر ميلادي نتيجة ظهور حالات كثيرة للغش ، حيث اقتصر في بادئ الأمر على التدقيق المحاسب ي للتأكد من تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت ، ولكن مع تطور المشروعات وتعدد النشاطات و تنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي وتوسع نطاقه بحيث يستخدم كأداة لفحص و تقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات، وهذا يصبح التدقيق الداخلي أداة تبادل المعلومات والاتصال بين مستويات الإدارة العليا.¹

ويرجع بداية الاعتراف بالتدقيق الداخلي كمهنة إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941م، ويهتم بوضع معايير المهنة والطرق والإرشادات والوسائل اللازم توافرها في نظام تدقيق الحسابات الداخلية في المنشآت،² هذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي صادرة عن (IIA)معهد المدققين الداخليين،³

إلا أنها غير ملزمة قانونياً، بعكس التوصيات والمعايير التي تصدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.⁴

وبحلول عام 1957 حتى عام 1971 تم توزيع نطاق بيان مسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو كبير ليشتمل عدد كبير من الخدمات المقدمة للإدارة مثل مراجعة و تقييم سلامة وكفاءة أدوات الرقابة المحاسبية و المالية التشغيلية ، والتحقق من مطابقة الوصول للواقع الفعلي و حمايتها من الخسارة .

ليتم اعتماد معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بصفة رسمية في عام 1978 التي استهدفت ما يلي:⁵

¹ مقدم عبيرات، أحمد نفاذ، المراجعة الداخلية كأداة لاتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص 62.

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

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

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

⁵ أحمد حلي جمعة، إدراك الإدارة لتطوير المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الثالث، جامعة الزيتونة، الأردن، 29/27 أبريل، 2004، ص 09.

- المساهمة في توصيل دور نطاق وأهداف 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 الإدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية، فقد بدأ مجال ضيق يقتصر على تدقيق القيود والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.

إما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليه المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادرة بتاريخ 12/01/1988 الذي ينص على " يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة والتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"¹

كما أكمل في نص المادة 58 على أنه: " لا يجوز أحد أن يدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها. تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن"²

2. تعريف التدقيق الداخلي:

تشير التعريفات القديمة للتدقيق الداخلي على أنه نشاط هادف ومستقل بذاته، يؤدي عملا وأنماط تنظيمية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وضبط إدارة العمليات والتحقق من فعالية إجراءات الضبط الداخلي.³

يعتبر مفهوم التدقيق الداخلي ليس بالجديد فقد عرف منذ فترة زمنية غير قليلة، حيث تعددت التعريفات التي تناولت التدقيق الداخلي وتدرجت حسب التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة، وقد قام الباحثون باستعراض بعض التعريفات المختلفة لها ومحاولة تتبع التغيرات التي طرأت عليها، إلى 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 جاء فيها ما يلي:

التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل، يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، وهو نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى. وهذا النوع من التدقيق يتعامل أساسا مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية.⁴

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الثاني، القانون 01-88، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988، ص 109.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد العشرون، القانون 01/91، الصادر بتاريخ 27 أفريل 1991، ص 112.

³ العايب عبد الرحمان، الأدوار الجديدة لمدقق الداخلي للحد من ظاهرة الغش في منظمات الأعمال على ضوء المتطلبات الجديدة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، المجلة العربية للإدارة، العدد 37، العدد 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2017، ص 81 ص 82.

⁴ أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلي الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1990، ص 34.

ولكن مع تقدم الزمن وتغير الظروف الاقتصادية اختلف هذا المفهوم، كما نلاحظ أن التعريف الوارد للمدققين الداخليين الأمريكية (IIA) والذي عرف التدقيق الداخلي على أنه: وظيفة يؤديها موظفون من داخل المشروع، وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات، والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية.¹

يعرف المجمع العربي للمحاسبين التدقيق الداخلي: "بأنه وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة، لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى.²

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

ازدادت الحاجة إلى التدقيق الداخلي في الآونة الأخيرة، وأصبح من الضروري وجود مدقق داخلي في كل المؤسسة، والغرض من ذلك هو التحقق والتأكد من صحة القوائم المالية وغيرها من الأهداف التي يسعى المدقق الداخلي إلى تحقيقها، وفي هذا المطلب حاولنا التطرق إلى ما أشرنا إليه من خلال:

1. أهمية التدقيق الداخلي:

للتدقيق الداخلي أهمية كبيرة، فهو يعتبر نشاطا تقييما لكافة الأنشطة في المؤسسة وذلك للأسباب التالية:³

- التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية؛
- كبر حجم المؤسسة، وتعدد منتجاتها، وتشابك معاملها، والحاجة إلى بيانات موثقة تلزم المؤسسة إلى التدقيق الداخلي للتأكد من صحة البيانات المالية؛
- توفير بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛
- إتباع أسلوب اللامركزية الإدارية، من أجل التأكد من مدى الالتزام بالخطط والسياسات من أجل تحقيق نتائج فعالة؛
- مساعدة مديري المؤسسة على القيام بوظائفهم في الإدارة؛
- التحقق من سلامة نظام مسك الدفاتر، وضمان توفير معلومات دقيقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

2. أهداف التدقيق الداخلي

للتدقيق الداخلي مجموعة من الأهداف يمكن ذكرها في ما يلي:⁴

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 162.
² بن عيشي بشير، بن عيشي عمار، مدى التزام شركات التأمين الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، الملتقى الدولي السابع، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2012، ص 03
³ نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، دون طبعة، 2006، ص ص 17-23
⁴ عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص 40.

- التأكد من الالتزامات بالسياسات، والإجراءات ومسائل الرقابة الداخلية المصرح بها في المستويات الإدارية المختلفة؛
 - التحقق من جودة المعلومات الصادرة عن مختلف أقسام المؤسسة؛
 - التحقق من مدى كفاءة وفعالية أداء الإدارات والأقسام المختلفة؛
 - المساهمة في تطوير القواعد والإجراءات حسب التطبيق؛
 - التأكد من أن السياسات، واستراتيجيات المؤسسة معدة، ومتابعة من طرف كل المعنيين؛
 - التأكد من أن معايير أداء المؤسسة يتم تحديثها، ويتم تحقيقها؛
 - التأكد من الاقتصاد والكفاءة في استعمال موارد المؤسسة؛
 - التأكد من الوضعية الجبائية للمؤسسة؛
 - إحصاء وتقييم كل الآثار الجبائية التي يمكن أن تؤدي إلى تغيير في الهيكل، أو المخصصات المالية للمؤسسة، مع الاستفادة من الامتيازات الجبائية المقدمة من طرف التشريع الجبائي.
- ما يلاحظ من خلال هذه الأهداف أنها يمكن تصنيفها إلى صنفين: أهداف من أجل الحماية، وأهداف من أجل البناء.

فأهداف الحماية: تعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة، وعلى ذلك يعمل المدقق الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية إلى:

- تحقق الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية؛
- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول؛
- اقتراح تطوير وتحسين الأداء في التطبيق.

أما أهداف البناء، فيتم من خلالها القيام بأعمال الفحص، والمطابقة بين التطبيق الفعلي، والأطر والمعايير الموضوعية مسبقاً لكل من:

- سياسات المؤسسة؛
- نظام الرقابة الداخلية؛
- أنشطة التشغيل؛
- الإجراءات المحاسبية؛
- سجلات المؤسسة.

المطلب الثالث: خصائص وأنواع التدقيق الداخلي

1) خصائص التدقيق الداخلي:

يعتبر التدقيق الداخلي طبقة مستقلة عن باقي النشاطات و العمليات التي تخضع إلى فحص المدقق الداخلي، وهذا الاستقلال يعد حيز الزاوية في موضوعية نتائج وتوصيات المدقق الداخلي، ومدى ملائمتها، ومدى قبولها والاعتماد عليها، وبدون استقلالية تكون هذه النتائج والتوصيات بعيدة عن الموضوعية.

يتميز التدقيق الداخلي بالخصائص التالية¹:

- 1.1 وظيفة تقييم مستقلة: يعني أن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.
- 2.1 وظيفة استشارية: تمنح إدارة مجلس إدارة الشركة بالدراسات والاستشارة المناسبة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- 3.1 وظيفة تأكيدية: تعمل على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بناء على نتائج تقدير المخاطر لتطمئن بأن هذه المخاطر مفهومة ويمكن التعامل معها في الوقت المناسب.
- 4.1 وظيفة الموضوعية: يعني أن يقوم المدقق بأداء عمله دون تحيز ويمارس التجرد والعدالة في جمع وتقييم أدلة الإثبات والنتائج وتعتبر الموضوعية خاصة أساسية فهي تسمح للمدقق أن يوفر خدمات التأكد والاستشارة إلى مجلس الإدارة وجميع الأطراف ذات المصلحة في المنشأ.

2) أنواع التدقيق الداخلي:

ينقسم التدقيق الداخلي إلى نوعين رئيسيين هما:

- 1.2 التدقيق الداخلي المالي: وهو يعني تدقيق العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية²:

- تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة؛

- اختيار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير وموازن التدقيق؛

- التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختيار الإجراءات الخاصة بالاستلام، الجرد الفعلي للأصول والمخزونات الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.

- 2.2 التدقيق الداخلي التشغيلي: ويطلق عليها أيضا التدقيق الإداري، وتدقيق الأداء والتدقيق الوظيفي وجميعها تشير لوصف عملية التدقيق الداخلي التي تهدف إلى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة أو نشاط معين، وعلى اختلاف المصطلحات يشير التدقيق التشغيلي إلى الفحص والتقييم الشامت لعمليات المشروع بهدف إعلام الإدارة إذا كانت العمليات المخططة قد نفذت وفق السياسات والخطط المتعلقة بالأهداف، كما يتضمن أيضا تقييم مدى كفاءة استغلال الموارد المتاحة³.

ويعد التدقيق التشغيلي أوسع من مجال التدقيق الداخلي التقليدي الذي كان يركز على التدقيق المالي والمحاسبي، إذ يقوم المدقق بتدقيق كافة النشاطات داخل المنظمة النمالية وغير المالية لتحديد مواطن الضعف في الأداء للعمل على معالجتها أو الحد منها.

¹ كريمة بابا عيسى، أثر فعالية التدقيق في حوكمة الشركات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014، صص 4-5

² زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 89

³ مفتاح صالح، معاري فريدة، دور التدقيق الداخلي في أداء 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 11/12 أكتوبر 2010، ص 16.

وفضلاً عن وجود نوع آخر للتدقيق الداخلي هو التدقيق الشامل المتعلق بالإدارات الحكومية وأنشطتها المختلفة، ويشمل هذا النوع التدقيق المالي والقانوني، وتدقيق الكفاءة والاقتصاد، وتدقيق الأداء.

المبحث الثاني: معايير وأدوات التدقيق الداخلي

يحتاج المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته إلى مجموعة من المعايير تحكم وتنظم مهنته، من خلالها يستطيع تطبيق الأدوات والتقنيات التي تساعد على جمع أدلة كافية وصحيحة لتدعيم عمله ليتمكن من اكتشاف الأخطاء المرتكبة وبالتالي تحليلها ومعالجتها.

المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي

تتمثل معايير التدقيق الداخلي، في مجموعة من المبادئ والقواعد التي يجب على المدقق الداخلي مراعاتها، والتي من خلالها يمكن تقييم أداء مهمة التدقيق الداخلي، وتمثل هذه المعايير في ما يلي¹:

أولاً: استقلالية المدقق الداخلي

ويشمل هذا المعيار ثلاثة معايير فرعية على النحو التالي:

- (أ) استقلالي التدقيق الداخلي : ويقصد بها استقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة والعمليات التي يقوم بتدقيقها ، ويتحقق ذلك من خلال قيام المدقق الداخلي بأداء مهامه بكل حرية وموضوعية، مما يسمح له بإصدار رأي غير متحيز، ويتحقق استقلال المدقق الداخلي من خلال الوضع التنظيمي والموضوعية.
- (ب) الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي: يجب توفير وضع تنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي، يسمح لها بأداء مسؤولياتها، كما يجب أن يحصل المدقق الداخلي على الدعم من الإدارة العليا ومجلس الإدارة.
- (ت) موضوعية المدقق الداخلي: تعتبر الموضوعية أمراً ذهنياً يجب أن يتحقق لدى المدقق الداخلي أثناء تنفيذ مهامه ، حيث يجب أن يكون غير تابع للغير، عند إصدار رأيه حول عملية التدقيق التي تقوم بها.

ثانياً: الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي

تتمثل الكفاءة المهنية لأعمال التدقيق الداخلي في ما يلي:

- ✓ بالنسبة لقسم التدقيق الداخلي: يجب أن يتوفر قسم التدقيق الداخلي على ما يلي:
- يجب أن يقوم مسؤول قسم التدقيق الداخلي، بالتأكد من توفر التأهيل العلمي والفني المناسب للمدققين الداخليين؛
- يجب أن يتوفر لقسم التدقيق الداخلي المعرفة والمهارات والأصول اللازمة، من أجل الوفاء بمسؤوليات التدقيق؛
- يجب على مسؤول قسم التدقيق التأكد من الإشراف الكافي على جميع أعمال التدقيق الداخلي.

¹ العيد محمد بن زازة منصورية، التدقيق الداخلي ودوره في عملية اتخاذ القرار، مجلة المالية والأسواق، 2016/2015، ص ص 149-150

✓ بالنسبة للمدقق الداخلي: يجب تحديد المواصفات والمؤهلات والخبرات للمدقق الداخلي على النحو التالي:

- يجب على المدقق الداخلي الالتزام بمعايير أخلاقية وسلوك المهنة؛
- يجب أن يتوفر لدى المدقق الداخلي المهارات، والقدرة على الاتصال والتعامل بفعالية مع الأفراد؛
- يجب على المدقق الداخلي المحافظة على تأهيله الفني من خلال التعليم المستمر؛
- يجب على المدقق الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء المهام.

ثالثاً: نطاق التدقيق الداخلي

يشمل هذا المعيار بعدين أساسيين لنطاق عمل التدقيق الداخلي هما:

- فحص وتقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة؛
- جودة الأداء وتنفيذ المهام والمسؤوليات المرتبطة بعملية التدقيق.

رابعاً: أداء عمل التدقيق الداخلي

وتتمثل في معايير الأداء المهني للتدقيق، وتشمل العناصر التالية:

- تخطيط عملية التدقيق
- فحص وتقييم المعلومات من أجل التأكد من أنها:
 - معلومات كافية؛
 - معلومات ملائمة ومناسبة؛
 - معلومات مفيدة؛
 - معلومات تخدم عملية التدقيق.
- إبلاغ نتائج عملية التدقيق
- متابعة تنفيذ النتائج

خامساً: إدارة قسم التدقيق الداخلي

يشمل هذا المعيار العناصر التالية:

- مدير قسم التدقيق الداخلي هو المسؤول عن إدارة قسم التدقيق، ويجب عليه التأكد من:
 - أهداف القسم؛
 - موارد القسم البشرية والمادية؛
 - خطة عملية التدقيق الداخلي.
- يجب على إدارة قسم التدقيق الداخلي مراعاة الجوانب التالية:
 - أهداف وسلطات ومسؤوليات قسم التدقيق الداخلي؛
 - التخطيط في القسم والتي تشمل الأهداف والبرامج والموازنات؛
 - الإجراءات والسياسات المناسبة لطبيعة أعمال القسم؛

- إدارة الأفراد العاملين في القسم؛
- التنسيق مع المدقق الخارجي؛
- الضمانات الإضافية لجودة عمل التدقيق الداخلي؛ من أجل الرفع من مستوى أداء التدقيق الداخلي لأعلى مستوى ممكن، بما يتماشى مع معايير التدقيق الداخلي.

المطلب الثاني: تقنيات التدقيق الداخلي

يعتمد التدقيق الداخلي على مجموعة من التقنيات عند قيامه بمهنته، والتي بفضلها يستطيع معالجة الأخطاء والمخالفات المرتكبة، وتقديم النصح والتوصيات للإدارة العليا، ونذكر هذه التقنيات كما يلي:

1.1 المقابلة (L interview):

تعتبر المقابلة من أهم التقنيات المعتمد علمها في الحصول على المعلومات، فهي ليست مجرد محادثة عادية أو إشباع لرغبة الحديث بين طرفين، وإنما هي تبادل لفذي بين الباحث والمبحوث لتحقيق هدف معين يرتبط بجمع البيانات التي من شأنها أن تشكل الرأي حول الملاحظات والفرضيات على مراحل مسبقة للمقابلة، وتساعد في معرفة المزيد عن البيئة الداخلية للمنشأة، وفضلا عن ذلك، يمكن تلخيص أهم مراحل المقابلة فيما يلي¹:

1.1 التحضير للمقابلة: ويتم من خلال:

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

2.1 إجراء المقابلة:

قبل البدء بالمقابلة والحصول على المعلومات، على المدقق الداخلي أن يذكر 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 ويمنحه الثقة عند بداية طرح الأسئلة، وبمجرد بداية المهمة على المدقق القيام ب:

- ◀ ضمان تحقيق الأهداف التي وضعها لجمع المعلومات.
- ◀ تلخيص كل الردود التي جمعها.
- ◀ العودة إلى الأسئلة الأساسية إذا كان هناك وفرة في المعلومات، ومحاولة الزيادة في الوقت المخصص للقيام بالمقابلة.

وعند نهاية المقابلة على المدقق تلخيص النقاط الأساسية المسجلة والتأكد من صحتها لاجتناب الأخطاء الناتجة عن عدم الفهم والنسيان، والبحث عن أشخاص آخرين يطرح عليهم الأسئلة للتأكد من صحة المعلومات المتحصل عليها.

¹ Manuel d audit interne CGIM ,maroc , 2007 ,P71

3.1 إعداد ملخص للمقابلة: على المدقق الداخلي أن يقوم بإعادة صياغة وتلخيص الموضوع الذي تم مناقشته من أجل تسليط الضوء على أهم النقاط المتحصل عليها، وأهم النقاط التي بقي بحاجة إليها.

2. الفحص التحليلي (L examen Analytique):

تعتبر الإجراءات التحليلية من التقنيات الفعالة، والتي تلعب دورا هاما وأساسيا في مهمة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال مساعدة المدقق في التخطيط لمهمته.

ونقصد بالفحص التحليلي مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات، تحريات ومقارنات لجميع المعلومات والتدفقات بالميدان محل التدقيق، وترتكز هذه التقنية السابقة وهي المقابلة إضافة إلى خرائط التدفق للوثائق والمعلومات وذلك باستخدام أساليب وأدوات مختلفة تنطلق بالإجراءات والمقارنات البسيطة مثل الاستفسار والمناقشة، إلى إجراءات معقدة تستخدم الأساليب الإحصائية والرياضية.

كما أن هذه التقنية تسمح للمدقق الداخلي من اكتشاف الانحرافات والفروقات الموجودة بين ما هم مسطر ومقدر وما هو متحصل عليه كنتائج هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإنها تساعد المدقق على تسليط الضوء على الأمور غير العادية وذلك بمقارنتها مع البيانات المسجلة، وبالتالي فإن الفحص التحليلي يهدف إلى التعمق في فحص الأمور التي تتطلب المزيد من الأدلة والإثباتات، ويمكن أن تستخدم هذه التقنية كاختبار أساسي أثناء الفحص الميداني¹.

3. الملاحظات المادية (Observation physique):

تعتبر هذه التقنية طريقة مباشرة للحصول على أدلة إثبات ميدانية، فالمدقق لا يكتفي بالوثائق والمستندات التي يدرسها على مستوى قسم التدقيق الداخلي، وإنما يستدعي الأمر خروجه ميدانيا للدراسة والملاحظة المادية مثل زيارة مصالح أو مديريات المؤسسة، حيث تعد هذه الزيارات والفحوصات الميدانية قاعدة أساسية في مرحلة التحقق والتأكد من السير الحسن والفعلي للإجراءات، ومدى احترام مبادئ الرقابة الداخلية، كما عليه اختيار الفترة المناسبة للفحص الميداني حسب نوع وهدف المهمة، وعموما يمكن للمدقق ملاحظة وتقييم الإجراءات، الأصول، الوثائق، السلوك، والأداء².

المطلب الثالث: أدوات التدقيق الداخلي

إضافة إلى التقنيات السابقة يعتمد المدقق الداخلي في المؤسسة على مجموعة من الأدوات، والتي تعتبر بمثابة طرق منطقية تساعده في فحص مختلف العمليات المراد تدقيقها، وتستعمل هذه الأدوات عامة بصفة متفاوتة حسب الضرورة.

ويمكن تصنيفها إلى ثلاث أدوات وهي كالتالي:

¹ أحمد كاروس، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2011، ص 157.

² أحمد كاروس، نفس المرجع، ص 157

أولاً: أدوات الاستفسار (Les outils de recherche):

1. المعاينة الإحصائية (sondage statistique): هي خطة معاينة تطبق بطريقة تسمح باستخدام قوانين الاحتمالات للوصول إلى آراء حول المجتمع، والمعاينة الإحصائية تعبر عن العملية الشاملة التي تتضمن تحديد العينة واختيار العناصر واختبارها وتقييم نتائجها¹.

يمر أسلوب المعاينة بالمراحل التالية:

(أ) تحديد المجمع الإحصائي: ويمكن تعريفه بأنه مجموعة المشاهدات والقياسات الخاصة بمجموعة من الوحدات الإحصائية والتي تحصى ظاهرة من الظواهر القابلة للقياس².

وهنا على المدقق القيام بالخطوات التالية³:

- تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها.
- تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.
- تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه، والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.
- كما يقوم المدقق بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت هذه العملية تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.
- (ب) اختيار العينة: العينة هي عدد من وحدات المجتمع التي تم اختيارها للتدقيق، والتي على المدقق اختيارها بعناية⁴، عن طريق الطرق التالية⁵:
- الطريقة الموجبة الشخصية: حيث يختار المدقق العينة حسب حكمه الشخصي، أو اعتماداً على مؤهلاته وخبرته.
- الطريقة العشوائية: حيث تعطى أرقام لسلسلة من المفردات، وتختار مفردات العينة باستعمال جدول الأرقام العشوائية لتتمكن من توفير احتمالاً لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها إلى العينة.
- طريقة السير الترتيبي: انطلاقاً من نقطة معينة يتم اختيار المفردات بشكل مرتب.

¹ عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علماً وعملاً، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 1991، ص 216.

² لطفي شعباتي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسة، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 82.

³ محمد أمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم النظام المعلوماتي المحاسبي في المؤسسة، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص 116.

⁴ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 124.

⁵ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 93.

ث) استغلال نتائج التدقيق: يتم استغلال نتائج التدقيق بنوعين من التحليل¹:

تحليل كمي للنتائج بتأكده من أن الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض والأهداف المسطرة، تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا، وكذلك إذا كانت إدارية أم لا. معتمد أم لا. وفي النهاية على المدقق اتخاذ قرار قبول المجتمع أو عدم قبوله.

إن تنفيذ التدقيق بأسلوب العينة يتطلب عادة من المدقق كفاءة وخبرة، أما في اختيار العينة أو تحليل النتائج، التي النتائج إلى تعميم الظاهرة المدروسة على المجتمع.

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 بريح الوقت والتقليل من تكاليف النهمات والحصول على معلومات أكثر دلالة على سير العمليات²، ويتم ذلك عن طريق:

- إدخال اسم البيانات التي يرغب الحصول عليها.
- وصف طريقة معالجة هذه البيانات للوصول للبيانات للوصول إلى نتائج المرجوة.
- استخراج المعلومات المطلوبة وتحليل النتائج.

ثانياً: أدوات الوصف (Les outils de description):

أ. الدراسات الوصفية (Le narratif): تتمثل الدراسة الوصفية في ونوعين من السرد والوصف ، أحدهما يحدث من طرف الشخص الخاضع للتدقيق ، والآخر من قبل القائم بمهمة التدقيق (المدقق)، فالأول يكون شفهيًا أما الثاني فهو كتابي والنوع الأول هو الأكثر إثراء لأنه يعطينا أكبر كم من المعلومات ، بينما الثاني فما هو إلا تنظيم لأفكار معارف المدقق³.

- الوصف من طرف الشخص الخاضع للتدقيق: عند استعمال هذا النوع من الأدوات يكون المدقق ساكتا ويكفي بالاستماع وتسجيل الملاحظات، فهو بعكس المقابلات لا يتم التحضير له، ولكن بشكل تلقائي وهو يمثل أو احتكاك بين المدقق والأشخاص الخاضعين للتدقيق.

- الوصف من المدقق: ويتمثل في كتابة المدقق لأهم ملاحظاته من محادثته، إضافة إلى ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي قام بها دون الحاجة إلى أية تقنية أو معرفة.

ب. شبكة تحليل الوظائف (La grille d'analyse de tache): تدعى أيضا بجدول توزيع الوظائف، تسمح هذه الشبكة بتحليل المهام المكونة لكل عملية وذلك بهدف تحديد مسؤولية كل موظف في سياق هذه العملية، كما تهدف هذه الأداة إلى التحقيق من توزيع أعباء العمل على الموظفين، ضمان الفصل بين الوظائف والواجبات

¹ عبد الله عناني، التدقيق الداخلي للائتمان ومخاطره في البنوك التجارية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، غير منشورة، جامعة المدينة، الجزائر، 2011، ص 2902

² محمد بوتين، المرجع السابق، ص 93.

³ Renarde Jacques ,Théorie et pratique de l'audite interne , Edition d'organisation ,Paris ; 2010 ,P 353.

وإبلاغ عن الخروق الناجمة عن ذلك، تحديد المهام غير المنفذة¹، حيث تتكون هذه الشبكة من ثلاث 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 والمراقبة؛
- العمود الثالث نجد فيه الأشخاص الذين لهم علاقة بمختلف المهام الوظيفية.

ت. مسار التدقيق (La piste d'audit): هي طريقة تحليل يقوم بواسطتها المدقق بعمله، حيث يبدأ من الوثيقة الأخيرة أو النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر، وذلك عن طريق تدقيق كل الخطوات التي تتوسط بين النتيجة والمصدر، وفي هذه الطريقة يجب على المدقق أن يقوم بعمله جيدا للبحث وأن يبدأ كما قلنا سابقا من النتيجة وصولا إلى المصدر، وتكون له رخصة للتدقيق والفحص².

ج. خرائط التدقيق (La diagramme de circulation): يمكن تعريفها على أنها رسم تصوري، باستخدام مجموعة من الرموز المتعارف عليها دوليا، يوضح بيانات تدقق البيانات والمعلومات وتتابع العمليات والأنشطة داخل النظام المعين، كما تعتبر من الأدوات الأساسية التي يعتمد عليها المدقق الداخلي لتقديم صورة عن النشاط الذي يتم دراسته بما يمكن فهمه وتحليله وتقييمه وإعادة تصميمه إذا تطلب الأمر³.

كما يمكن القول أن خرائط التدفق هي مذكرة وصفية تسمح بتنفيذ مسار مستندات الإثبات بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية وتحديد مصدرها واتجاه حركتها من خلا استعمال رموز معينة، وبالتالي تسمح للمدقق بتكوين نظرة شاملة ومتكاملة لتدفق المعلومات والأدوات الحاملة لها ومحطات العمل والقرارات والمسؤوليات والعمليات وتحديد نقاط الضعف في المنشأة⁴، وفيما يلي بعض خصائص خرائط التدفق:

- تسهيل عملية الفهم والاتصال
- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المدقق يتأكد من صحة فهمه للنظام
- تسمح للمدقق بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة
- ولإعداد خرائط التدفق يجب أن نمر بالخطوات التالية⁵:
- التعرف على الواجبات والمستندات وطرق تدفق المعلومات والوثائق
- توزيع المهام عبر مختلف العمليات
- تعيين كل من المحددات العملية، القرار، الرقابة والتنفيذ
- الابتعاد عن التفصيل المعقد الذي يؤدي إلى تعقد وتشابك خريطة التدفق

¹Renarde Jacques Op- ci t, p29-30.

² أحمد كارلوس ، مرجع سابق، ص 162.

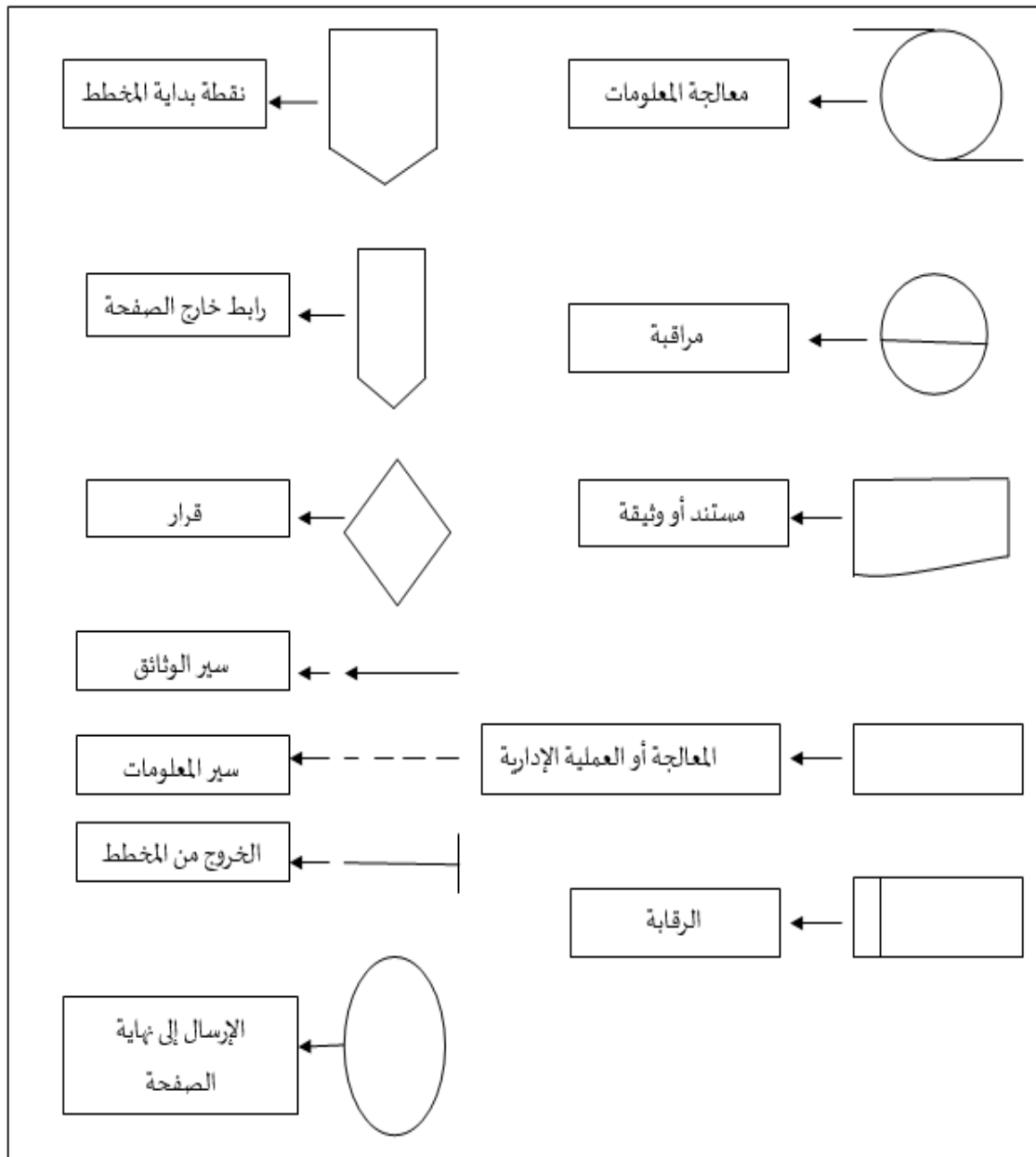
³ أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية: الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 158.

⁴ عيادة غاشوش، دور الرقابة الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، غير منشورة، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011، ص38.

⁵ عبد الله عناني، مرجع سابق، ص31.

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

الشكل رقم (01-01): أشكال ورموز خرائط التدفق.



Source : Reda khelassi , L'audit interne , Edition Distribution houma , alger ,2005, P 33

ثالثاً: أدوات التنظيم (L'outils d'organisation): تتمثل أساساً في إخلاف الهيكل التنظيمي الذي يشمل أحد عناصر نظام الرقابة الداخلية، والذي يكون معداً من قبل الإدارة، فأن الهيكل الوظيفي يعده المدقق الداخلي إذا كان ضرورياً لرؤية أوضح، انطلاقاً من المعلومات التي جمعها من خلال الملاحظات، المقابلات، الوصف... إلخ. 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 عدة أشخاص.
- وجود وظيفة شاغرة بدون شخص،
- شخص بدون وظيفة.

كما يسمح رسم الهيكل الوظيفي بإثراء المعلومات المحصل عليها من خلال الجمع بين الهيكل التنظيمي وتحليل المناصب، كما يسمح بالحصول على مقارنة أولية لمشاكل الفصل بين الوظائف التي يمكن تحليلها بدقة 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 وتقييم مدى فعالية أداءها، حيث تساعد في متابعة تنفيذ الإجراءات والسياسات المرسومة واكتشاف الأخطاء والانحرافات وتصحيحها من أجل تحقيق الأهداف المرسومة.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية

أخذ مفهوم الرقابة يتطور مع تطور علم الإدارة وتوسع النشاط في المؤسسات، وقبل ذلك كان ينظر للرقابة باعتبارها الضبط الداخلي وكان مقتصرًا على التدقيق الحسابي، والحفاظ على المخزون، وأضحى مفهوم الرقابة أوسع وشامل للجوانب المالية والإدارية وتقييم الأداء، فكان التعريف الصادر من طرف اللجنة الاستشارية للمحاسبة (la comité consultatif de comptabilité) في إنجلترا سنة 1977 على أن الرقابة الداخلية هي:

" مجموعة النظم الرقابية والمالية والنظم الأخرى التي تضعها الإدارة بهدف التمكن من إدارة أعمال المؤسسة بطريقة منظمة وفعالة، تضمن تحقيق سياسات التسيير، والحفاظ على الأصول، والدقة الكاملة للمعلومات"³

وقد عرفت لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) الرقابة الداخلية بأنها:

" خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات التي وضعتها الإدارة"⁴

¹ أحمد كارلوس، مرجع سابق، ص 161.

²Renard jack, op-cit, p 355.

³Renard jaques, op-cit, p 135.

⁴ عبد الوهاب أحمد عبد الله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي، مجلة جامعة الناصر، العدد الرابع، 2014، ص 62.

كما صدر عن لجنة (COSO)، وهو التعريف الأكثر شمولاً بين التعاريف المتداولة، حيث عرف الرقابة الداخلية بأنها:

" عملية تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة، ويتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق أهداف المؤسسة في النواحي التالية:

- مدى كفاءة العمليات وفعاليتها؛
- مدى إمكانية الاعتماد على التقارير المالية؛
- مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة"¹.

ويتضح من خلال التعريف: أن الرقابة الداخلية يجب أن تكون جزءاً من عمليات وثقافة المؤسسة، وليست عمليات مضافة للإجراءات الاعتيادية، حتى يتعامل معها الأفراد بتلقائية كجزء من العمليات، وأن الرقابة الداخلية تتأثر بالأفراد في المؤسسة، سواء كانوا أعضاء مجلس الإدارة الذين يقومون بإصدار التوجيهات اللازمة والسياسات والتوجيهات الصادرة، كما يبين أن الرقابة الداخلية تزود مجلس الإدارة والإدارة العليا بتأكيد معقول وليس مؤكداً تماماً حول تحقيق الأهداف، وتساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها التشغيلية التي تتعلق بكفاءة وفعالية استخدام مواردها، وأهدافها المالية، أو الأهداف المتعلقة بتحقيق الالتزام بالأنظمة والقوانين².

كما أوضح المعيار الدولي رقم 315 أن الرقابة الداخلية هي:

" العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين والرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما بموثوقية تقديم التقارير المالية، وفعالية العمليات وكفاءته والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة، والرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف"³

كما تشير الفقرة 08 من معيار التدقيق الدولي رقم 400 والخاص بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية على أن نظام الرقابة الداخلية يشمل:

" كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى أهدافها وضمن إدارة منظمة وكفاءة للعمل، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول، منع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"⁴. وبصفة 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؛

¹Robert, RMoeller, COSO Enterprise risk management , Edition canada,2017 , p4.

²رائد جبر ، تطوير الرقابة الداخلية في المصاريف الإسلامية بالاستفادة من مفهوم المؤسسات الراعية COSO ، مجلة الدراسات المالية المصرية، الرقم التاسع عشر، العدد الأول، السنة التاسعة عشر، ص 12.

³ حسين يوسف القاضي ، حسين أحمد الدحود، التدقيق الداخلي، مديرية الكتب والمطبوعات، دمشق، فلسطين، 2007، ص 62.

⁴أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 81.

- ❖ الرقابة على استخدام الموارد المتاحة؛
- ❖ زيادة الكفاءة الإنتاجية للمنشأة؛
- ❖ وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات؛
- ❖ حسن اختيار الأفراد للوظائف الذين يشغلونها؛
- ❖ تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن انسياب العمال.

وبعد استعراض أهم التعاريف المدرجة للرقابة الداخلية، يمكننا استخلاص تعريف شامل على النحو الموالي:

" الرقابة الداخلية هي مجموعة من النظم والإجراءات والطرق المتناسقة التي تتبناها الإدارة، لتقديم المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف المتداخلة والمتعلقة في الثقة بالتقارير المالية، واحترام السياسات المسطرة من طرف الإدارة العليا، إلى جانب حماية الأصول المنشأة وضبط دقة وسلامة البيانات المقيدة في الدفاتر والسجلات".

المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد والفعال بمجموعة من الخصائص الرئيسية والهامة، والتي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توافرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة فعالا وجيدا في تحقيق الأهداف الرئيسية والتشغيلية له، ولا شك أن توافر هذه الخصائص كلها أو بعض الشكل معين، هو أساس الحكم على دمي قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وأساليها وأدائها المطبقة المنشأة¹، ومن ضمن هذه الخصائص نذكر ما يأتي²:

1. **الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة وأوسع وقت من طرف القائمين بهذا العمل من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه.

2. **الموضوعية:** لا أن الإدارة المالية، تتضمن الكثير من العناصر البشرية، ولكن مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية، لأن الأدوات والأساليب 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 ومدلول كاف عن الوضعية المالية للمنشأة.

3. **الدقة:** يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء، والتأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات، من خلال البيانات المسجلة، بالوثائق والسجلات المحاسبية، وكذا المتابعة المستمرة، في اكتشاف الأخطاء والانحرافات 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 المستجدة على التنظيم، فنادرا ما تتشابه المشاكل والأسباب الانحرافات، مما يتطلب أن يكون التصرف مناسباً للموقف المتخذ، فإذا

¹كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد سرايا، مرجع سابق، ص 253.

² فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007، ص 29-28.

استجدت ظروف أملت تغييراً في الأهداف والخطط الموضوعة، وعلى المدير أن تتوافر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع مشاكل داخل المنشأ.

5. التوقيت المناسب: لا بد من توافر نظام سليم، لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب، وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، عليهم إيصاله في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً، فمثلاً إذا تعلق الأمر بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على معلومات صحيحة تتعلق بشروط دخولها في هذه المناقصات أمر لا قيمة له إذا جاء بعد انقضاء الأجل والموعود المحدد للدخول.

6. التوفير في النقاشات: الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة، وبالتالي 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 المتحصلة عليها لا توازي التكاليف.

7. الاستمرارية والملائمة: ونعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح، مع حجم وطبيعة 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 وملائمة.

8. التكامل: يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضاً تكامل بين الخطط الرقابية المستخدمة.

مما سبق يتبين أن أي نظام رقابة داخلية وحتى يكون نظام جيد وفعال يجب أن يتميز بهذه الخصائص السابقة بشكل أو بآخر، ومعنى ذلك أن الحكم على مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، يتوقف على مدى توافر هذه الخصائص بصورة متكاملة أو مدى توافر بعضها دون الآخر.

المطلب الثالث: مكونات وأهمية الرقابة الداخلية

1. مكونات الرقابة الداخلية

تعددت وتطورت وجهات النظر حول عناصر الرقابة الداخلية عبر الزمن، فشملت من وجهة نظر، الهيكل التنظيمي، والنظام المحاسبي، والأفراد، ومن وجهة نظر أخرى تضمنت الهيكل التنظيمي، والنظام المحاسبي والتدقيق الداخلي، ونوعية تدريب العاملين، وكلتا وجهتي النظر السابقتين قد أشارتا إلى عناصر لها قيمتها في الرقابة الداخلية، إلا أن الرقابة الداخلية قد توسعت وتطورت بشكل جعل العناصر السابقة مجرد مفردات تشكل بعضها من جوانب الرقابة الداخلية¹.

1.1 البيئة الرقابية: وتتضمن السياسات والإجراءات التي تعكس توجهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة حول نظام الرقابة وأهميته بالنسبة للمؤسسة، وتمثل مظلة للمكونات الأخرى، وتشمل:

¹ رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرهما في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، المجلة الجامعية

- ◀ النزاهة والقيم الأخلاقية؛
 - ◀ تحقيق الكفاءة؛
 - ◀ فلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي؛
 - ◀ تحديد الصلاحيات والمسؤوليات؛
 - ◀ الهيكل التنظيمي؛
 - ◀ السياسات المتعلقة بتطوير الموارد البشرية؛
 - ◀ توجهات الإدارة؛
- ويمكن توضيح هذه العناصر السبعة كما يلي¹:

- النزاهة والقيم الأخلاقية: التزام الإدارة بنشر المعايير الأخلاقية لأداء العمل والتي تساعد في تعزيز الولاء والانتماء للمؤسسة.
- الالتزام بالكفاءة: مدى امتلاك الموظفين المعرفة والتأهيل والمهارات التي تمكنهم من القيام بأعباء وظائفهم، سواء الإشرافية أو التنفيذية.
- السياسات المتعلقة بالموارد البشرية: توفر السياسات الكفاءة والفعالية والمعايير اللازمة لتوظيف وتدريب وترقية الموظفين وتقييم أدائهم.
- تحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات: وجود تحديد للصلاحيات والمسؤوليات لدى كافة المستويات الوظيفية ومدى وضوح هذه المسؤوليات وفهمها من قبل الموظفين المعنيين، ووجود نظام لمراقبة صحة التعامل مع هذه الصلاحيات.
- فلسفة الإدارة والنمط التشغيلي: قيام الإدارة بتزويد العاملين بإرشادات واضحة حول سياساتها التشغيلية وأنواع المخاطر المقبولة.
- دور أعضاء مجلس الإدارة ولجنة التحقيق: وجود مجلس إدارة ولجنة تدقيق منبثقة عن المجلس يتصفان بالكفاءة والفعالية مما يؤدي إلى إشراف هام ضمن البيئة الرقابية للمؤسسة.
- الهيكل التنظيمي: وضوح خطوط الاتصال والتبعية لمختلف المستويات الإدارية، ووضوح المناطق الرئيسية للسلطات والمسؤوليات، بما يمكن للمؤسسة من تحقيق أهدافها.

2.1 تقييم المخاطر: تواجه كل من المنظمة سلسلة من المخاطر الداخلية والخارجية، والتي تؤثر على تحقيق أهدافها، ومن المهم أن تدرك الإدارة هذه المخاطر، والمتعلقة بإعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات، وقيامها بتحديدتها ودراستها وتحليلها بالشكل الذي يؤدي إلى تقليلها إلى أدنى حد ممكن مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات المستمرة في البيئة الداخلية والخارجية².

فعملية تحديد المخاطر وتحليلها هي عملية متواصلة وجزء أساسي من مكونات الرقابة الداخلية الفعالة، يجب على الإدارة أن تسلط الضوء عليها مستويات المنظمة كافة، وأن تتخذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها، وأول خطوة

¹ رائد جبر، مرجع سابق، ص 13.

² Willy guffils, introduction au contrôle de interne, sans Edition, 1994, p 12

مهمة بالنسبة للإدارة تمكن في تحديد العوامل التي قد تزيد من المخاطر، وحالما يتم تحديد المخاطر تقوم الإدارة بتقدير احتمالات وقوعها، واتخاذ الإجراءات الواجب إتباعها للتقليل من تأثيراتها إلى حد القبول.

ولا يوجد في الواقع العملي طريقة محددة لإزالة المخاطرة، ولكن يجب على الإدارة أن تقدر حجمها المقبول عقلانياً، وتسعى جاهدة لإبقاء تلك المخاطرة ضمن هذه الحدود.

كما يختلف تقدير الإدارة للمخاطر عن تقدير المدقق لها، ولكنها ترتبط بها، فالإدارة تقوم بتقدير المخاطر كجزء من عملية تقييم الرقابة الداخلية وتطبيقها للتقليل من الأخطار والتلاعب، أما مدققو الحسابات يقدر المخاطر لتقدير حجم الأدلة الضرورية في التدقيق من أجل مواجهة المخاطر¹.

3.1 الأنشطة الرقابية: هي عبارة عن السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ الإجراءات الإدارية، حيث تعتبر ثالث عنصر يدخل في تكوين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، والذي يتخذه المدقق كأحد المعايير لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة محل الدراسة (التدقيق)، وتتمثل أساساً في الأنشطة التي يمارسها كل فرد والتي تسمح له بتسيير أعماله، في إطار احترام المبادئ العامة لنظام الرقابة الداخلية المتبع². وبشكل عام يمكن تصنيف إجراءات الرقابة التي تكون مناسبة لعملية التدقيق على أنها سياسات وإجراءات إلى ما يلي³: مراجعة الأداء، معالجة المعلومات، عناصر الرقابة الفعالة، فصل المهام.

4.1 المعلومات والاتصال: هو رابع مكون من مكونات الرقابة الداخلية الذي يتعلق بالتأكد على أن المعلومات الملائمة قد تم تحديدها، والسيطرة عليها، وإيصالها بالشكل والإطار الزمني المناسبين، بحيث يتمكن الأفراد من إنجاز وتحمل واجباتهم ومسؤولياتهم بفعالية. وتشمل هذه الناحية وجود نظام اتصال فعال داخل المنظمة وخارجها مع أطراف مثل: المستهلكين والموردين والتشريعيين وحملة الأسهم، وكذلك التعامل مع البيانات الداخلية وتلك المتعلقة بالأحداث والأنشطة والظروف الخارجية⁴.

وقد أشار المعيار الأمريكي (SAS) 78 إلى أن " نظام المعلومات الملائم يهدف إلى إضفاء الثقة في التقارير المالية، والذي يتضمن النظام الأساسي، ويتكون من طرق وسجلات لتحديد وتجميع وتحليل وتصنيف وتسجيل وإشهار معاملات المنشأة مع المحافظة على الأصول والالتزامات ذات العلاقة، والاتصال يتضمن التزويد بفهم واضح عن الأدوار والمسؤوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية على التقارير المالية"⁵.

لذا ينبغي للنظام المحاسبي تحقيق لكل مجموعة من العمليات المالية أهداف التدقيق ليست المرتبطة بالعمليات المالية المتمثلة في (الوجود، الكمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص)⁶.

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف الماضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات المتقدمة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 286-285.

² عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007، ص 66.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 203.

⁴ سليمان سند السبيوع، أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار (COSO) على أهداف الرقابة، مجلة العلوم الإدارية، رقم ثمانية وثلاثون، العدد الأول، ص 109.

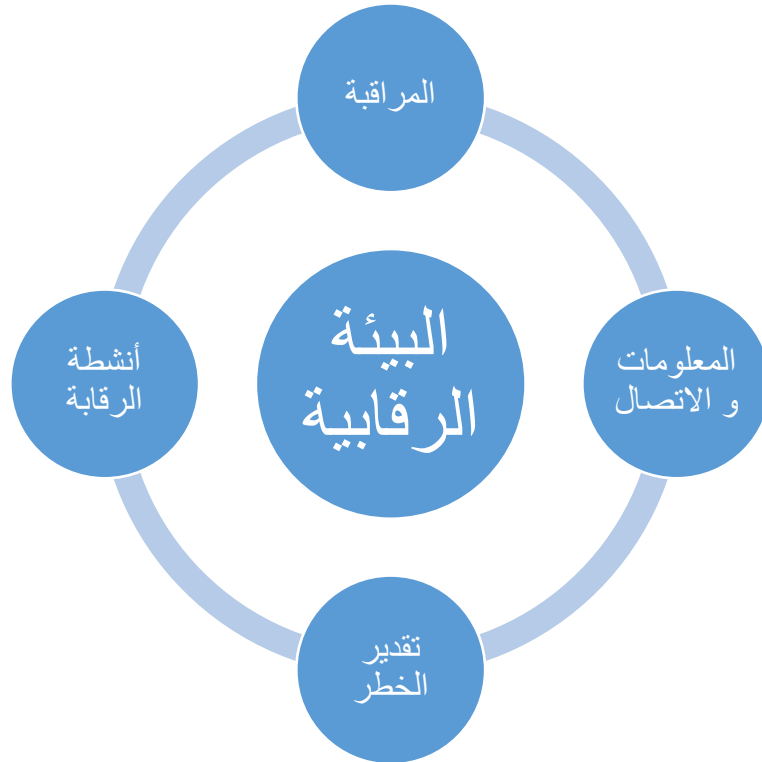
⁵ فكري عبد الواحد سيف، أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاحات المالية والإدارية في اليمن، مجلة المالية، العدد مائة وثمانية وثلاثون، 2010، ص 28.

⁶ أمين السيد أحمد لطفى، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2005، ص 27.

5.1 المراقبة: إن أحد المسؤوليات الهامة للإدارة هي إنشاء رقابة داخلية والإبقاء عليها على أساس مستثمر، وتشمل مراقبة الإدارة لعناصر الرقابة باعتبار ما إذا كانت تعمل كما هو مقصود منها وأنه يتم تعديلها حسب ما هو مناسب للتغيرات في الظروف¹.

تهدف مراقبة أنشطة الرقابة الداخلية إلى تأكد من عمل الضوابط الرقابية كما هو مخطط لها وأنه يتم تعديل تلك الضوابط بشكل ملائم كلما تغيرت الظروف، ويتحقق هذا من خلال أنشطة المراقبة المستمرة وأعمال التقييم المنفصلة أو مزيج منها للتأكد من استمرارية تطبيق الرقابة الداخلية على كافة المستويات في جميع أنحاء المنشأة وأنها تحقق النتائج المرجوة.

الشكل رقم(01-02): المكونات الخمس للرقابة الداخلية



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

¹ أحمد حلمي جمعة، الدخول إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق، ص 205.

2. أهمية الرقابة الداخلية:

إن للرقابة الداخلية أهمية كبرى بالنسبة للإدارة وبالنسبة للمراجع:

1.2 الأهمية للإدارة:

تملك الإدارة عادة ثلاثة اهتمامات تتمثل فيما يلي:

- ◀ التمكن من إعداد القوائم المالية وتوفير القدرة على الاعتماد على المعلومات الواردة فيها،
- ◀ تحقيق كفاءة وفعالية التشغيل؛
- ◀ التمكن من الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية.

2.2 الأهمية للمراجع:

تعد دراسة الرقابة الداخلية وما نتج عنها من تقدير لخطر الرقابة أمرا هاما للمراجعين في ضوء ما ورد في معايير المراجعة أو التدقيق المتعارف عليها¹.

تعتبر الرقابة نقطة الانطلاق التي تعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي عند إعداد برنامج المراجعة، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة، والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها، ويجب أن يستمر المراجع الحسابات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه الإمام بالأساليب التي تستخدمها المنشأة وإلى الحد الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام². وأيضا:

- ◀ تحديد مدى الاعتماد على التقرير المالي، حيث يحتمل أن لا تعكس القوائم المالية بعدالة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذا كانت عناصر الرقابة التي تؤثر في إمكانية الاعتماد على هذه العناصر غير ملائمة³؛
- ◀ التأكيد من عناصر الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية، إذ يتمثل اهتمام المراجع الرئيسي على الرقابة الخاصة بفئات العمليات وليس تلك الخاصة بأرصدة الحسابات، ويرجع السبب في ذلك أن دقة مخرجات النظام المحاسبي (أرصدة الحسابات) تعتمد أساسا على دقة المدخلات (العمليات المالية)⁴. وخلال دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، لا يتجاهل المدقق الرقابة الداخلية على أرصدة الحسابات.

¹ ألفين أرينو وجيمس، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سابق، ص 379.

² ناصر عبد العزيز مصلح، أثر استخدام أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف، رسالة ماجستير، 2007، ص 40-41.

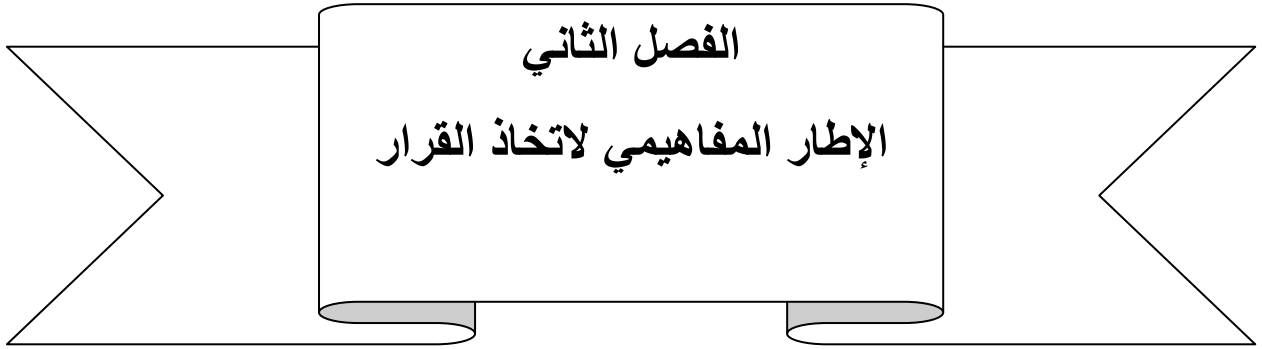
³ ألفين أرينو وجيمس، نفس المرجع، ص 380.

⁴ نفس المرجع، ص 380.

خلاصة:

يمكن القول أن التدقيق الداخلي ، يعتبر أحد أهم الركائز والمقومات لبلوغ المؤسسة أهدافها وتحديد نقاط القوة والضعف لها، وإضافة قيمة لها من خلال الحماية من المخاطر التي تواجهها وتنبئها بما يتاح أمامها من الفرص المناسبة، كما تعتبر مهنة التدقيق الداخلي من أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية الفعالة، حيث لا يمكن للمدقق الداخلي التأكد من عدم وقوع الغش والتلاعبات، إلا عن طريق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن هنا يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية هو نظام جد ضروري ، فصميم عملية الرقابة، هو التأكيد على انجاز كافة الأنشطة لما هو مطلوب اتجاه تحقيق أهداف وضمان سيرورة العمل والحفاظ على استمرارية المؤسسة.

وفي الأخير أصبح التدقيق الداخلي جزءا لا يتجزأ من المؤسسة، لما له من دور كبير في تحسين التسيير و المساعدة على تحقيق الأهداف، وذلك من خلال إتباعه منهجية محددة تستخدم عبرها مجموعة من الأدوات والتقنيات التي تساعدها في اختبار نظام الرقابة الداخلية.



الفصل الثاني
الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار

تمهيد الفصل:

يعتبر موضوع اتخاذ القرار، من أهم العناصر وأكثرها أثرا في حياة الأفراد والمؤسسات والمنظمات والدول، حيث يعد القرار جوهر العملية الإدارية ووسيلتها الأساسية في تحقيق أهداف المؤسسة، على مستوى القطاعات، وقد حضي القرار باهتمامات استثنائية في المجالات المختلفة للإدارة، لأنه يسهم بشكل أساسي في تمكين المؤسسة من مواصلة أنشطتها بكفاءة وفعالية، ويعتمد القرار أساسا على المستقبل و توقعاته، سواء على المدى البعيد أو المتوسط أو القصير، ويتحقق من محتواه ما ينطوي عليه المستقبل من آفاق تصورية مختلفة، بالإضافة إلى تأثير عملية اتخاذ القرارات إلى مجموعة العوامل الداخلية والخارجية.

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

المبحث الأول: مدخل معرفي حول عملية اتخاذ القرار

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

المطلب الأول: مفهوم وأهمية اتخاذ القرار

أولاً: مفهوم اتخاذ القرار:

تعتبر عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية، وعلى الرغم من أن " سايمون " اعتبر أن اتخاذ القرار مرادفا 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، وكونها تتطلب عددا من الإجراءات والأنشطة العلمية للوصول إلى قرارات رشيدة.

فقد جاء في تعريف " ريتشارد سنايدر " للقرار أنه: " تلك العملية التي تتم من خلال اختيار مشكلة لتكوين موضوع قرار ما، وينتج عن ذلك الاختيار ظهور عدد محدود من البدائل يتم اختيار أحدهم لوضعه موضوع التنفيذ والتطبيق ".

ويقول " هيربرت سيمون " في تفسيره لعملية اتخاذ القرار أن¹: " اتخاذ القرار هم قلب الإدارة، إن 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.

ألا أن " الهمشري " عرف اتخاذ القرار على أنه: " عمل فكري وموضوعي يسعى إلى اختيار البديل الأنسب لكل 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 " ³.

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 والمدبرين ، هناك 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 وتعقيدا

¹ أحمد زدومي، أهمية المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، مجلة الباحث الاجتماعي، العدد العاشر، قسنطينة، الجزائر، 2010، ص 202.

² بركان دليلة، تأثير الاتصال غير الرسمي على عملية اتخاذ القرار، الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد العاشر، 2011، ص 218.

³ نورة ظريف، حياة سكودارلر، الاتصال ودوره في ترشيد قرارات المؤسسة، رسالة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البويرة، الجزائر، 2012، ص 48.

باستمرار، وهكذا فالقرار الذي هو ناتج لعملية اتخاذ القرار هو حصيلة جهود متكاملة من الأراء والأفكار والاتصالات والمشاورات والدراسة التي تتم في مختلف مستويات المؤسسة¹.

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 اختيار واعٍ قائم على التدبير والحساب في تفاصيل الهدف المراد تحقيقه. والوسائل التي ينبغي استخدامها.

من التعريف السابقة نستنبط أن لاتخاذ القرارات عناصر أساسية مشتركة وهي:

- أنه يمثل عملية ذهنية أو حركية أو كلاهما يتم من خلالهما الوصول إلى القرار المناسب.
- أنه يقوم على أساس الاختيار من بين عدة بدائل أو خيارات حيث يمثل البديل الذي يتم اختياره هذا القرار.
- أن هناك هدفاً غاية من وراء اتخاذ القرار حيث يتمثل هذا الهدف في حل مشكلة ما أو تعديل وضع قائم.

من خلال التعريفات السابقة يرى الباحث أن اتخاذ القرار هو:

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

ثانياً: أهمية اتخاذ القرار:

إن اتخاذ القرارات الإدارية من المهام الجوهرية والوظائف الأساسية للمدير، إن مقدار النجاح الذي تحققه أية منظمة، إنما المقام الأول على قدرة وكفاءة القادة الإداريين وفهمهم للقرارات الإدارية وأساليب اتخاذها، وبما لديهم من مفاهيم تضمن رشد القرارات وفعاليتها، وتدرك أهميتها وضوحها ووقيتها، وتعمل على متابعة تنفيذها وتقويمها.

اتخاذ القرارات هي محور العملية الإدارية ، ذلك أنها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطها، فعندما تمارس الإدارة وظيفة التخطيط، فإنها تتخذ قرارات معينة في كل مرحلة من مراحل وضع الخطة، سواء عند وضع الهدف، أو رسم السياسات، وإعداد البرامج، تحديد الموارد الملائمة وأنشطتها المتعددة، فإنها تتخذ قرارات بشأن الهيكل التنظيمي ونوعه وحجمه وأسس تقسيم الإدارات والأقسام والأفراد الذين تحتاج إليهم للقيام بالأعمال المختلفة ونطاق الإشراف المناسب، وخطوط السلطة والمسؤولية والاتصال ، وعندما يتخذ المدير وظيفته القيادية فإنه يتخذ مجموعة من القرارات سواء عند توجيه مرؤوسيه وتنسيق مجهوداتهم، أو استشارة دوافعهم وتحفيزهم على الأداء الجيد أو حل مشكلاتهم، وعندما تؤدي الإدارة وظيفة الرقابة فإنها أيضاً تتخذ قرارات بشأن تحديد المعايير الملائمة لقياس نتائج الأعمال والتعديلات التي سوف تجربها على الخطة، والعمل على

¹ شتاتة عائشة، ثقافة المنظمة كأحد العوامل المؤثرة في عملية صنع القرار، الملتقى العلمي الدولي لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، الأغواط، 15/14 أبريل 2009، ص3.

تصحي الأخطاء إن وجدت، وهكذا تجري عملية اتخاذ القرارات في دورة مستمرة مع استمرار العملية الإدارية نفسها¹.

المطلب الثاني: أهداف وخصائص اتخاذ القرار

1. أهداف اتخاذ القرار: يمكن تحقيق العديد من الأهداف من خلال عملية اتخاذ القرارات كمحور لنشاط التنظيمات وأهدافها و هي تتمثل فيما يلي²:

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

2. خصائص اتخاذ القرار: إن من أهم خصائص العملية الإدارية ما يلي³:

إن عملية اتخاذ القرار مرحلة متقدمة في العملي الإدارية، وأن المراحل السابقة لعملية اتخاذ القرار (مرحلة صنع القرار)، هي مقدمات أساسية للقرار السليم، على الرغم من أنه في كل مرحلة من مراحل العملية تظهر عملية صنع القرار بشكل أو بآخر، لكنها تتجسد في مرحلة اتخاذ القرار بخطة عمل أو إجراء... إلخ، فالقرار يقوم بالأساس على وجود مهمة عمل يجب أن تنفذ، أو مشكلة قائمة تحتاج إلى حل، وفي كلتا الحالتين يجب توافر الإمكانيات بين أيدي متخذي القرار ويفترض توافر بدائل للتنفيذ وحلول للمشكلة، والقرار الإداري يكون باختيار البديل الأمثل (تنفيذ المهمة وحل المشاكل) ما بين الإمكانيات المتاحة والحاجات والمتطلبات المفروضة والشروط والعوامل والظروف داخل البيئة وخارجها، وهذا ناتج عن كون عملية صنع القرار واتخاذها، يحتويان على المفاضلة، والاختيار، والتوفيق، والترتيب، والتصنيف، والترتيب بين الإمكانيات المتاحة والأهداف المرسومة؛

- إن عملية اتخاذ القرار تتصف بالواقعية، حيث أنها تقبل بالوصول إلى الحد المعقول وليس الحد الأقصى؛
- إن عملية اتخاذ القرار تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة من سلوكيات الشخص الذي يقوم باتخاذ القرار أو الأشخاص الذين يقومون باتخاذها؛

¹ عادل سالم المعايعة، الإدارة الحديثة، الإدارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدار الكاتب العالمي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص250.

² فيصل محمد يونس، استراتيجيات اتخاذ القرارات الداخلية، مجلة البحوث التربوية والنفسية، العدد السادس والثلاثون، 2012، ص38.

³ كاسر ناصر المنصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 32.

- إن أي قرار إداري لا بد وأن يكون امتداد من الخاصة إلى المستقبل، لأن معظم القرارات الإدارية بالمنظمات هي امتداد واستمرار للماضي؛
- إن عملية اتخاذ القرار، هي عملية عامة وهذا يعني أنها تشمل معظم المنظمات على اختلاف تخصصاتها، وشاملة حيث تشمل جميع المناصب الإدارية في المنظمات؛
- أنها عملية تتكون من مجموعة خطوات متتابعة؛
- أنها عملية تتأثر بالعوامل البيئية المحيطة بها؛
- تتصف عملية اتخاذ القرار بالاستمرارية أي أنها تمر من مرحلة إلى مرحلة وباستمرار.

المطلب الثالث: أنواع القرارات

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

1. حسب قابلية البرمجة:

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

- ✓ **قرارات مبرمجة:** هي التي تتصف بأنها متكررة وروتينية ومحددة جداً، وتوجد إجراءات مسبقة لحلها ويلاحظ في هذا النوع من القرارات أن معايير الحكم عليها عادة ما تكون واضحة وغالباً ما تتوفر معلومات وبيانات كافية بشأنها كما أنه من السهل تحديد البدائل منها ومن ثم فهناك تأكيد نسبي بأن البديل المختار سوف يترتب عليه حل المشكلة بفاعلية.
- ✓ **قرارات شبه مبرمجة:** هي التي يمكن تحديد بعض مراحلها بصورة جيدة وتتوافر قدر من المعلومات والبيانات بشأنها أما البعض الآخر منها فيصعب تحديده بصورة جيدة ويتصف بعد التأكد ومن ثم يمكن برمجة جزء من تلك الخبرات.
- ✓ **قرارات غير مبرمجة:** هي التي تتصف بأنها غير متكررة وغير روتينية وغير محددة جداً ولا توجد إجراءات معروفة مسبقاً لحلها، وعادة 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 وبالتالي يسود فيها حال عدم التأكد..

2. حسب المستويات الإدارية: وهي تنقسم إلى ثلاث قرارات نوضحها كالآتي:²

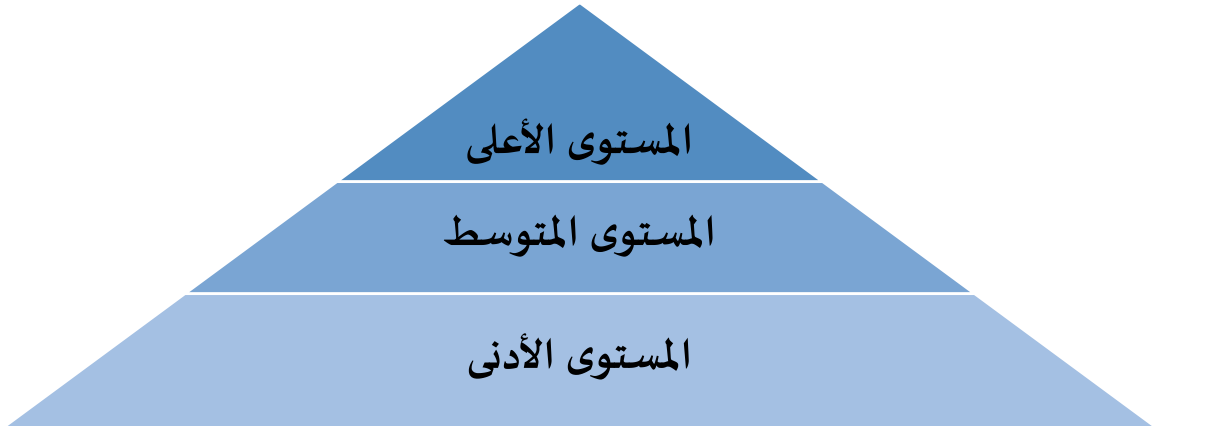
- ✓ **قرارات إستراتيجية:** هي قرارات تؤخذ على مستوى قمة الهيكل التنظيمي بواسطة الإدارة العليا في المؤسسة، وهي قرارات تغطي مدى زمني أطول مقارنة بالقرارات الإستراتيجية بالوضع التنافسي للمؤسسة في السوق، وفي اغتناما لفرص تجنب مخاطر البيئة وهذا النوع من القرارات يحتاج إلى معلومات خاصة بالبيئة أكثر من غيره، كما تهتم القرارات الإستراتيجية بتحديد أهداف المؤسسة والموارد اللازمة لتحقيقها والسياسات التي تحكم عمليات التوزيع والاستخدام بهذه الموارد...إلخ.

¹ متعطية خز أخليل، الإدارة واتخاذ القرارات في عصر المعلوماتية، من منظور الخدمة الاجتماعية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص9.
² حسن بالعجوز، نظرية القرار: مدخل إداري وكعي، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2008، ص91.

- ✓ قرارات إدارية: فهي قرارات تؤخذ على مستوى إداري أعلى مما تؤخذ فيه القرارات التشغيلية، فعند هذا المستوى يقوم المديرون باتخاذ قرارات لحل مشكلات التنظيم والرقابة على الأداء وفرض كذلك قرارات متعلقة بالتأكد من الاستخدام الفعال لموارد المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها. ولا توجد في هذا النوع من القرارات إجراءات معروفة مسبقا يجب إتباعها، ولكن متخذ القرار يقوم بتجميع المعلومات اللازمة لتشخيص وحل المشكلة وأن يستخدم حكمه الشخصي ورصيده 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 وتتعلق بأهدافها مساعدة أو فرعية للمؤسسة وتغطي فترات زمنية محددة قصيرة نسبيا¹ ، وهي أقرب لإتباع تعليمات وإرشادات منها إلى الاختيار بين البدائل، وعادة تكون متعلقة بالتأكد من المهام والأنشطة التي قد تم تنفيذها بكفاءة وبفاعلية ، ويؤخذ هذا النوع من القرارات في ظل ظروف تؤكد تام ونتائجها معروفة مسبقا مثل تعطل في خط الإنتاج وما تحتاجه من تصليحه من إجراءات نمطية معينة.

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

الشكل رقم(01-02): أنواع القرارات في المستويات الإدارية.



- المستوى الأعلى ← قرارات إستراتيجية
- المستوى المتوسط ← قرارات إدارية
- المستوى الأدنى ← قرارات تشغيلية

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

3. حسب ظروف اتخاذها: يمكن تقسيمها إلى ثلاث أقسام وهي:

- ✓ قرارات في حالة التأكد: وهذه هي أبسط أنواع القرارات التي تواجه متخذ القرارات، حيث يستطيع فيها تحديد نتائج كل بديل من البدائل المتوفرة بشكل مؤكد. والسبب يعود إلى توفر البيانات والمعلومات اللازمة

¹ بن يعقوب الطاهر، شريف الطاهر، دور وأهمية بحوث التسويق في تفعيل القرارات التسويقية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد السابع، سطيف، 2007، ص94.

حسب طبيعة المشكلة ومن ثم فإن مهمة 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 لمُتخذ القرار من تقدير هذه الاحتمالات.
- ✓ قرارات في حالة المخاطرة: تعرف هذه الحالة بعملية اتخاذ القرار تحت ظروف الخطر، حيث يحدد متخذ القرار عددا من الحالات أو الأحداث المتوقع حدوثها في المستقبل، وكذلك احتمالات حدوث كل حالة من هذه الحالات أو الأحداث.

4. حسب النمط الإداري لمُتخذها:

يمكن تصنيف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى نوعين:¹

- ✓ قرارات أوتوقراطية (انفرادية): يتم اتخاذها بشكل انفرادي من قبل المدير ويعلمها على موظفيه دون إعطائهم أي فرصة للمشاركة في اتخاذها.
- ✓ قرارات ديمقراطية (قرارات بالمشاركة): يتم اتخاذها عن طريق المشاركة، من خلال إشراك المستويات المختلفة في المؤسسة وكل من يعينهم أمر القرار من خارج التنظيم وتميز مثل هذه القرارات بفعاليتها ورشدها، وذلك لأن مشاركة العاملين في وضعها يساعد على قبولهم وعدم معارضتهم لها بعد صدورها.

المبحث الثاني: طرق اتخاذ القرار

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

المطلب الأول: عناصر اتخاذ القرار

وتتمثل عناصر اتخاذ القرار في ما يلي:²

1. الاختيار: رغم أن عنصر الاختيار يشق وجوده ضمنيا عند الحديث عن القرار، إلا أن عملية الاختيار نفسها هي عملية نسبية، فقد يتوافر لمُتخذ القرار حرية واسعة في الاختيار في بعض الظروف، وقد تنعدم هذه الحرية تماما في ظروف أخرى، وحتى عندما تتوافر لمُتخذ القرار درجة واسعة من حرية الاختيار، فإن هذه الحرية مازالت مقيدة بظروف البيئة والعوامل الشخصية.
2. البدائل: يمكن أن يقوم الشخص بتحديد البدائل المختلفة لقراره بعد أن يكون فهم واضح لمشكلته، فإذا كان لمشكلة ما طريقة واحدة لمعالجتها، فهي لا تحتاج إلى عملية اتخاذ القرار، والإدعاء بأن المشكلة ليس لها سوى حل واحد، فهذا يرجع عادة إما إلى عدم كفاية التحليل، أو إلى العجز في تكوين البدائل، كما نجد أن الكثير من مشاكل الإدارة ينظر إليها كبدايل ثنائية(إما هذا أو ذلك) مثل: هل نشترى الآلة " أ " أو الآلة "

¹ فيرد كورتل، الهام بوغليطة، الاتصال واتخاذ القرار، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 167-168.

² اسامة خيري، القيادة الإدارية، دار الدراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013، ص185.

ب"؟، أو مثل هل نقوم ببناء الوحدة الإنتاجية في منطقة الشرق أو في منطقة الغرب؟ ، مثل هذه النظرية الثانية ما هي إلا تبسيط للمشاكل الإدارية ، فهي لا تعني عدم وجود بدائل أخرى ولكنها تعني أن البدائل الأخرى غير معروفة أو غير مدروسة أو مستبعدة من الصورة.

3. **الأهداف والدوافع:** إن العنصر الثالث في أي قرار هو الأهداف والدوافع، وتأتي أهمية هذا العنصر من ضرورة استخدام معيار محدد لاختيار القرارات، وتقدم الأهداف والدوافع مثل هذا المعيار، فالقرارات الإدارية لا بد أن تساهم في انجاز أهداف حقيقية بفاعلية وكفاءة، ومن الطبيعي أن لكل قرار دافع معين، وتعتمد نتائج القرارات على أهمية الدوافع التي تحرك السلوك وعلى قوتها، فالدافع الواحد يحقق أكثر من هدف واحد، فلذلك فإن قوة الدافع تحدد الأهمية النسبية للهدف المرغوب تحقيقه، وقد يكون من الصعب أحيانا تفسير أو تبرير كل قرار باستخدام الأهداف أو الدوافع المحددة مباشرة أو النتائج تؤدي في النهاية إلى بلوغ أهداف محددة.

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 نظرية 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 بفاعلية في معالجة المشكلات الروتينية وذات الأثر المحدود، ويعطي مجالا واسعا للاستفادة من القدرات الشخصية لمتخذ القرار.¹
- **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 اختيار البديل الأفضل، ألا أنه أحيانا يكون غير كاف على المواقف لدى متخذ القرار أن لا يجعله المقياس الوحيد المعتمد عليه في عملية اتخاذ القرار بل عليه الاعتماد على الخبرة العملية،
- **الحقائق:** تعد الحقائق قواعد ممتازة في اتخاذ القرارات فحين تكون الحقائق متوفرة فإن القرارات المتخذة تصبح ذات جذور قوية ومنطقية، غير أن المشكلة هي أن الحقائق قد لا تكون متوفرة في كل وقت يجب اتخاذ قرار إزاء موقف أو مشكلة ، الأمر الذي قد يؤدي أحيانا بالمدير إلى اتخاذ قرارات رغم عدم توفر الحقائق والأدلة المؤدية، وإن توفر الحقائق في اتخاذ القرار لا يغني عن الحكم الشخصي من قبل المدير.

¹ جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر ، 2002، ص73.

- 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.
 - الأسلوب الوصفي: يبنى هذا الأسلوب على وصف النظام (الحالة، المشكلة، الموضوع أو العملية) وخاصة ما يتعلق بمتغيرات النظام، وعناصره وعلاقاته ووظائفه وبنيته الداخلية وآليات عمله والحقائق العملية، والعملية التي تخص موضوع البحث. وذلك باستخدام كافة الوسائل التعبيرية الممكنة: النصوص اللغوية والأعداد والجداول والرسوم وغيرها. ويستخدم هذا الأسلوب ثلاث طرق:
 - ◀ طريقة وصف الحالة،
 - ◀ طريقة التصنيف،
 - ◀ طريقة تصنيف الأولويات.
 - أسلوب قائمة التشطيب: ويعتمد هذا الأسلوب على وضع قائمة بالأعمال الواجب القيام بها أو الخيارات الممكنة وتشطيبها بعد تنفيذها أو مفاضلتها تمهيدا لاتخاذ القرار. ويضمن ثلاث طرق:
 - ◀ طريقة قائمة المراجع
 - ◀ طريقة قائمة الأفضليات
 - ◀ طريقة قائمة المقارنة.
- ويتضح من العرض السابق أن:

الأساليب الكيفية لاتخاذ القرارات تعتمد على أسس ومعايير نابغة من شخصية المدير وقدراته ومعارفه، وأن هذه الأساليب استطاعت أن تحقق قدرا كبيرا من النجاح في ظل ظروف وموافقة معينة .

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 عادة ما يكون نموذجا رياضيا على أن يمثل بقدر الإمكان جميع الأبعاد الحقيقية للمؤسسة في الواقع العلمي، وتهدف بحوث العمليات للوصول إلى الحل الأمثل والذي يعني أنه لا يوجد بديل آخر يعطي حلول أفضل، إن استخدام هذا الأسلوب لا يزود المدير بقرار نهائي ولكن يساعده في اتخاذ القرارات في ضوء الحلول التي يضعها¹.
- نظرية الاحتمالات: تعتبر الحاجة إلى استخدام أسلوب الاحتمالات انعكاسا جيدا 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 العمليات والخلفيات السابقة عن موضوع معين تجعله يتوقع نتائج مهمة في اتخاذ قرار معين، غير أن المطلوب هو زيادة الحيطة والتأكد من أن القرار الذي سيتخذه لا بد وأن يحقق أقصى قدر من النتائج الايجابية وهذا بدوره يأتي من خلال التنظيم الجيد للمعلومات السابقة

¹ فريد كورتل، الإهام بوغليطة، مرجع سابق، ص 173-174.

وتقديمها في صورة إحصائية أو رقمية يمكن من خلالها حساب احتمالات الصحة أو الخطأ أو احتمالات الكسب أو الخسارة¹.

- نظرية المباريات: تستخدم نظرية المباريات لمعالجة مشاكل اتخاذ القرارات في ظل ظروف عدم التأكد حيث تفرض وجود عدة أطراف متنافسة تشترك في مباراة² ، حيث يعمل المتنافسون على تحديد أفضل الاستراتيجيات التي تمكن من تعظيم الأرباح وتقليل الخسائر، ثم اختبار هذه الإستراتيجية على المنافسين الآخرين وردود الفعل التي يمكن أن تحدث التصرفات التي يتوقع القيام بها³.
- أسلوب شجرة القرار: إن ديناميكية البيئة الخارجية للمؤسسة وتعقيدها 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 الأفعال والحالات الطبيعية محدود (أقل)، فهو بمثابة وسيلة لحل المشكلات لاسيما تلك التي تمر بعدة مراحل، حيث تساعد من خلال استخدام الاحتمالات على التوصل إلى أفضل الحلول لهذه المشكلات، ويعتمد هذا الأسلوب على تمثيل بياني يوضح البدائل المختلفة ، أما متخذ القرار ما يترتب على كل منها من عائد والذي يتطلب بدوره استخدام بعض الرموز، نوضحها كما يلي:

○ يرمز إلى نقطة القرار ،حيث عند هذه النقطة يجب اختيار بديل من بين مجموعة البدائل المتاحة وتبدأ شجرة القرار دائما بهذا الشكل.

□ ترمز إلى أحد الأحداث أو الحالات الخاصة بالبديل أو البدائل المتعلقة بحل المشكلة.

- البرمجة الخطية: تعتبر هذه الأداة أسلوبا رياضيا يفيد المديرين في معالجة المشكلات الإدارية ومن ثم اتخاذ القرارات المتصلة في الاختيار من بين عدة بدائل متاحة لهم بشكل يحقق أفضل الاستخدامات للموارد وبالتالي أفضل العوائد⁴ وعلى الرغم من الانتشار الواسع إلا أن هناك بعض المجالات التي يصعب استخدامها فيها كالعلاقة بين المتغيرات ومنه من تم التطوير إلى ما يعرف بالبرمجة الديناميكية التي تتميز بطابع التلاحق والتغير المستمر⁵.

- المحاكاة: يعتمد هذا الأسلوب على محاولة تصميم نموذج يماثل الواقع الفعلي وإخضاع هذا الأسلوب لبعض التجارب من حيث تغيير بعض أجزائه وثبتت الأخرى والتنبؤ بالنتائج المحتملة عند إجراء كل تغيير، ثم إعطاء النتيجة التي تعطي أكبر فائدة من قبل تطبيق هذه التجارب في الواقع الفعلي. وقد تكون أسهم الحاسوب وبكفاءة عالية في تمثيل كثير من الظواهر المعقدة ثم إخضاعها للتجارب ودراسة المؤثرات المختلفة.

¹ صورا يوسف، ذياب الزقاي، دور البرمجة الخطية في اتخاذ القرار، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، بدون سنة، ص 5.

² موسى السعداوي، نبيل حمادي، الأساليب الكمية كأداة لاتخاذ القرار، الملتقى الوطني السابق حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحيى فارس، المدينة، الجزائر، 27/28 جانفي، 2009، ص 9.

³ زينب بن تربي، الأساليب الكمية في اتخاذ القرار، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد السادس، 2009، ص 101.

⁴ محمد قاسم القربوتي، مبادئ الإدارة: النظريات والعمليات والوظائف، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 111.

⁵ محمود حسن الهواسي، حسن شاكر البرلنجي، مبادئ علم الإدارة، دار الكتب والوثائق، بغداد، العراق، 2014، ص 53.

○ 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 إنجاز مشروع معين إلى خطوات رئيسية وأخرى فرعية تبين المسار (شبكة) بشكل واضح من حيث الوقت المستغرق للإنجاز، ويتم من خلال تبين المسارات الحرجة والتي توفر التأخير فيها على المسارات الأخرى حتى يتم التركيز عليها.¹

الشكل رقم (02-02): تطبيق أساليب المنهج الكمي

| | |
|--|--------------------------|
| عملية اختيار الإنتاج أو التسويق | الاحتمالات والتوزيعات |
| تدعيم عملية اتخاذ القرارات | |
| تحديد نوع وطبيعة البيانات | |
| تحديد حجم المبيعات | نماذج كمية مختلفة |
| تحديد حجم الإنتاج | |
| تحليل البيانات المتوفرة | |
| اختيار بدائل العمل | نظرية القرار |
| اختيار استراتيجيات البيع | |
| تحديد السياسات المستقبلية | |
| تحديد خطة الإنتاج | البرمجة الخطية |
| الاستغلال الأمثل لمستلزمات الإنتاج | |
| تحديد البديل الذي يحققه أعلى العائد | |
| تحديد خطة نقل وتوزيع البضائع والمنتجات | النقل والتخصيص |
| تحديد مواقع العمل | |
| تحديد رجال البيع ومنافذ التوزيع | |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق.

¹ محمد قاسم القريوتي، مرجع سابق، ص 111.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار

على الرغم من تعدد القرارات التي قد يتخذها المدير في اليوم الواحد، إلا أن العامل المؤثر في عملية اتخاذ القرارات يزيد من صعوبة وكلفة هذه العملية وإذا تدخلت هذه العوامل بقوة فإنها تقود أحيانا إلى قرارات خاطئة ولذلك فإن اتخاذ أي قرار مهما كان بسيطا 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 التكنولوجية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية
- ✓ الظروف الإنتاجية القطاعية مثل المنافسين والموردين والمستهلكين
- ✓ العوامل التنظيمية الاجتماعية والاقتصادية مثل النقابات والتشريعات والقوانين الحكومية والرأي العامة 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 دائما فمثلا إذا كان القرار المتخذ قد تم اتخاذه تحت ظروف سياسية أو ذات طابع اجتماعي فمن الصعب استخدام المنطق الحر 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 ولكن يعني أن إجراءات القرارات لا يمكن اعتمادها دون وضع عوامل الواقع الذي تعمل فيها المنظمة بالحسبان.

2. عوامل البيئة الداخلية: و تتمثل 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 تأثيره هذه العوامل بنواحي متعددة ترتبط بما يلي:

- الظروف المحيطة بمتخذ القرار.

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

- تأثير القرار على مجموعة الأفراد في المنظمة.
- الموارد 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 القرارات، فالقرار يعتمد على كثير من المميزات الفردية والشخصية للفرد التي تتطور معه قبل وصوله إلى التنظيم، إن السلوك الشخصي يؤثر تأثيراً مباشراً في كيفية صناعة القرار فكل مدير له أسلوبه حتى لو تساوت الكفاءات والمهارات ويرى (ريموند مكليود) أن هناك ثلاثة أبعاد أساسية لإتاحة الفرصة للاختلافات الفردية من مدير لآخر وهذه الأبعاد هي:

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

وبالنسبة لأسلوب الإحساس بالمشكلة ينقسم المديرون إلى ثلاث فئات أساسية هي من متجنب المشكلات وحلال المشكلات وباحث عنها كما أن أنماط السلوك تؤثر تأثيراً مباشراً على القرار ويتم تصنيف أنماط السلوك للمديرين إلى أربعة أنماط هي: المجازفة، للحذر، التسرع، والتهور.

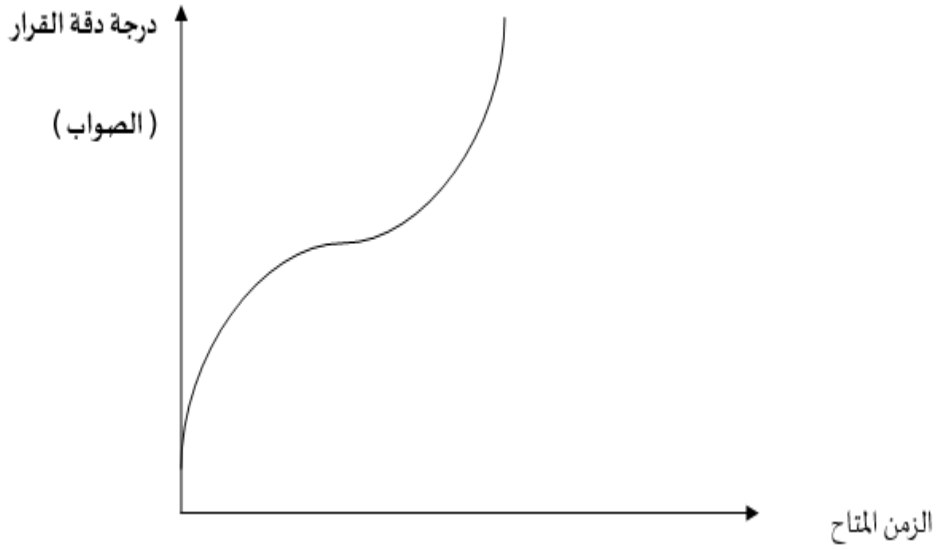
4. عوامل ظروف القرار: بعد التردد في اتخاذ القرار من العوامل التي تعيق إصدار القرارات السليمة في الوقت المناسب مما يؤثر على المشكلة وفعالية حلها، وسبب التردد في اتخاذ القرار هو علاقة القرارات في المستقبل الذي يتميز بعدم القدرة على تحديد ما سيحدث فهو بشكل دقيق، مما يؤدي إلى اتخاذ القرارات في ظروف عدم التأكد أو في ظروف التأكد أو تحت درجة المخاطرة أو ظروف 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 والنتائج أقرب إلى الصواب وإمكانية التحليل للمعلومات المتاحة أكثر وكلما قلت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار كلما تطلب منه السرعة في البث في القرار مما يقلل من البدائل المتاحة أمامه.

ويمكن تمثيل عنصر الزمن بيانياً في الشكل التالي:

الشكل رقم (02-03): تأثير عنصر الزمن على اتخاذ القرار.



المصدر: محمد الصيرفي، 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، وتتعلق 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 مرتفعا.
 - (ت) الوقت اللازم لاتخاذ فكلما ازدادت أهمية القرار احتاج الإداري إلى وقت أطول ليكتسب الخبرة والمعرفة بالعوامل المختلفة المؤثرة على القرار.

المبحث الثالث: علاقة اتخاذ القرارات بوظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة

يحتمل التدقيق الداخلي دورا متميزا 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 والحكومة يسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة وتنظيم سير عملها.

المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بخطوات متعددة، تتعلق بحل مشكلة معينة وإزالة المعوقات التي تعترض الأهداف التنظيمية وحتى يحقق القرار النتائج المنشودة، لابد أن يكون فعالا في حل المشكلات أو في تجنبها لذا يجب إتباع الخطوات التالية التي تشكل في مجموعها إطارا عاما لاتخاذ القرار، وهي كالتالي:

◀ تحديد المشكلة: تلتزم هذه الخطوة التعرف على جميع جوانب المشكلة التي بصدها سيتم اتخاذ القرار وتميزها عن باقي المشكلات الأخرى، وذلك بمعرفة الظروف الخاصة المحيطة بها والمؤثرة عليها بشكل دقيق وصحيح 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، وتحديد الأخطار التي من الممكن مواجهتها مهما كان نوعها ومن أي جهة كانت (دالية أو خارجية) كما يتركز دوره في المؤسسة على مواجهة الأخطار حسب الأثر يمكن أن يخلفه هذا الخطر من جهة، وحسب 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 والحقائق وتسجيلها وتصنيفها وبالظروف التي تسير فهمها والاستفادة منها، هذه الخطوة تعتمد على مدى كفاءة المعلومات المجمعة ومدى سلامتها وصحتها، وجمعها في الوقت المناسب لاستخدامها.¹

◀ تحديد وتحليل البدائل: يتم من خلاله جمع بدائل الحلول الممكنة أمام متخذ القرار حل المشكلة التي تواجهه، بشرط أن تلي نفس الحاجة وتحقق نفس الهدف ولكن بصورة مختلفة بشكل ظاهري، يتم تقييم هذه البدائل من خلال مقارنتها ببعضها البعض لتحديد أبعاد كل بدائل سلبية وإيجابيات في حل المشكلة مع مراعاة:

- أن يتم التقييم بشكل موضوعي وليس بناءً عن التفضيل الشخصي لمتخذ القرار.
- أن يتم الحكم على البديل من واقع عدد من المعايير وليس على أساس مدى جاذبيته.

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

◀ اختيار البديل الأفضل: من أجل وصول متخذ القرار إلى القرار المناسب الذي يضمن له حل المشاكل القائمة، عليه أن يقوم بالاختيار بين أد البدائل والحلول المقترحة وذلك بالاستعانة بمجموعة من المعايير توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الاختيار، إلى جانب الاعتماد على الخبرة الشخصية والتجربة لزيادة فعالية القرار، مع المراعاة في عملية الاختيار هذه اعتماد البديل الذي يتناسب أبر مع ظروف المنشأة ويظهر دور التدقيق هنا من خلال الإقناع المستمر في اختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي، وأن متخذ القرار في العادة يستشير المدقق الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حال.²

◀ تنفيذ القرار: بعد اختيار البديل المناسب لحل المشكلة المطروحة يجب أن يكون لهذا البديل فعاليته في التنفيذ حتى يحقق الهدف المنشود، من خلال وضع الحل الذي تم التوصل إليه موضع التنفيذ، والذي يتوقف على عدة عوامل أهمها:³

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

² 3 مقدم عيترت، أحمد نفاذ، مرجع سابق، ص 19.

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

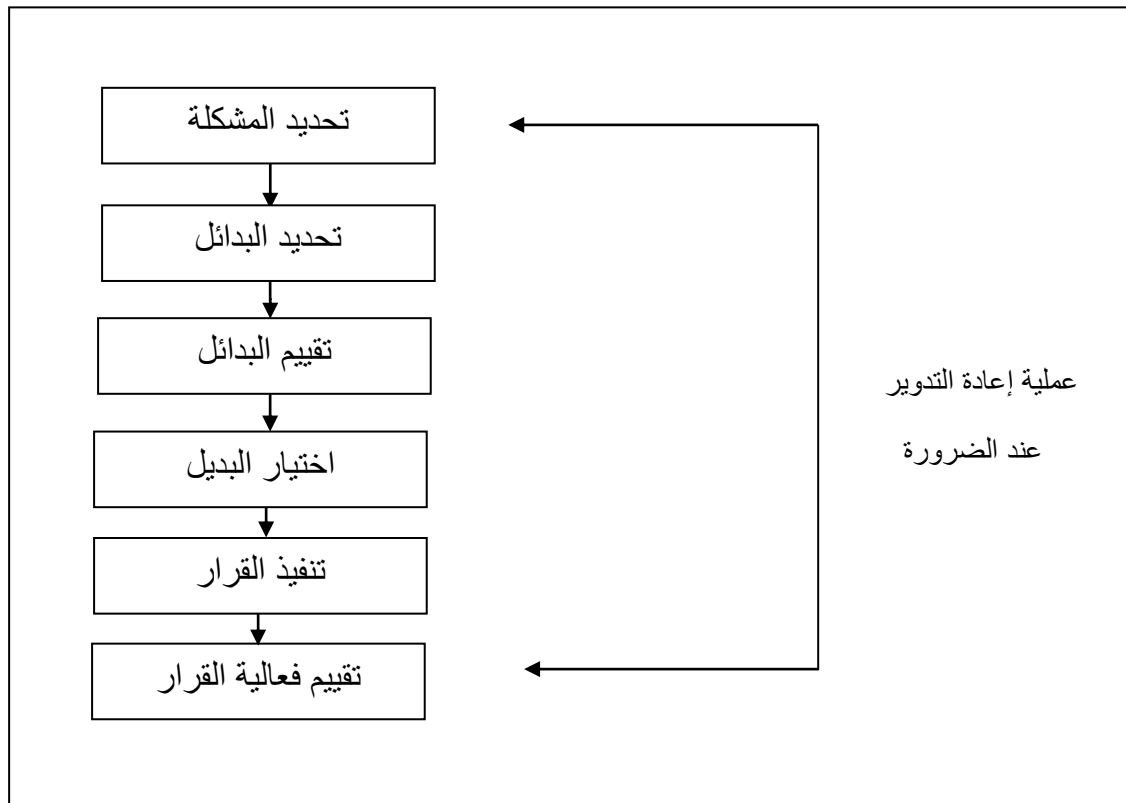
- إقناع العاملين بأهمية تنفيذ الحل؛
- توفر الموارد الكافية لتوفيره؛
- اختيار الوقت والمكان المناسبين للتنفيذ؛

وعندما يطبق هذا القرار المتخذ وتزهر نتائجه يقوم المدير بتقييم هذه النتائج ليدرس درجة فعاليتها، ومقدار كفاءتها ولصالح هذه القرار في تحقيق الهدف الذي اتخذ من أجله، وهذا ما يظهر في المرحلة التالية:

◀ **متابعة وتقييم القرار:** يجب متابعة وتقييم القرار للتأكد من سلامة التنفيذ وفعالية القرار، وذلك من خلال عملية المقارنة بين الأداء الفعلي والأهداف المنتظرة لهذا القرار لتتمكن من كشف الانحرافات وأوجه القصور فيه العمل 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، لتقع 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 ومصدرا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذ هذا القرار.¹

الشكل رقم (02-04): 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.

¹ مقدم عبرات ، أحمد نفاذ ، مرجع سابق ، ص20.

المطلب الثاني: أثر تقييم الرقابة الداخلية على اتخاذ القرار

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 عنه من حكم على مستوى خطر الرقابة، ويمكن القول بأن المدقق مطالب مهنيًا بتحديد مدى الرقابة الداخلية على مساعدة إدارة المشروع على إعداد تقارير مالية خلية من التحريفات الجوهرية، بناءً على ما يتوصل إليه بشأن مظاهر القوة والضعف في هذا الهيكل، تصميمًا وتنفيذًا، لذا ينبغي على المدقق الداخلي دراسة وتكون 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، كافيًا لتخطيط التدقيق على النحو ملائم، ويقصد بعملية الفهم هذه حصول المدقق على معلومات عن المنشأة وعن مكونات الرقابة الداخلية عن طريق إجراءات مناقشات مع المستوى المناسب من موظفي المنشأة، وبالرجوع إلى الوثائق المختلفة مثل: اللوائح المحاسبية والمالية التي تحدد الإجراءات المختلفة، والخرائط التنظيمية، وتوصيف الوظائف، وخرائط التدقيق، 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 أن تستخدم عدد من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن ذكرها على النحو التالي:²

1.2 الاستقصاء: يمكن أن يستخدم المستخدم مدقق الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي تقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له، ويتم تصميم نموذج الاستقصاء بأن تكون الإجابة إما (نعم) أو (لا) أو يطبق أو لا يطبق، حيث أن الإجابة نعم أو يطبق تشير إلى القوة نظام الرقابة الداخلية، وإجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف النظام.

يستطيع المدقق 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 ضرورة إعداد برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرة يدقق فيها أعمال المنشأة.

2.2 التقرير (الوصف الكتابي): يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة على العمليات، وتسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من نظام

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

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 218-220.

الاستقصاء، ومن خلال نظام التقرير الوصفي يصل المدقق إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف وما هي نقاط الضعف. يشمل التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية جميع الإجراءات المستخدمة في المنشأة لكل عملية وتدقق المستندات، ويختلف التقرير الوصفي من مدقق إلى آخر ويختلف وفقا لاحتياجات المدقق، حيث أن الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام.

3.2 خرائط التدقيق: يتم استخدام خرائط التدقيق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدقيق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة، كذلك تتم كخرائط التدقيق مدقق الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وبيان مواطن قوته وضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها، يمكن إعداد ح

خرائط التدقيق وفقا للخطوات التالية:

- قيام المدقق بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها.
- وضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلي استنادا 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 إجراءات 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، وأخيرا تسمح بتعميق فهم الإجراءات خصوصا 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 مبدئيا، لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للمعلومات)، ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب الأخطاء وتزوير)، من خلال استعمال استمارات مغلقة تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما ب"نعم" أو "لا"، الجواب ب"نعم" إيجابي، الجواب ب"لا" سلبي،¹ وهو مرادف لوجود خلل في الرقابة الداخلية الذي يوجب من المدقق بذل جهود أكبر لوصف الخلل وفهمه والحكم عليه.

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

6. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: الهدف هنا فحص إذا كانت الإجراءات المعتمدة في المؤسسة مطبقة فعلا وبصفة دائمة، لذا يأخذ المدقق بعين الاعتبار تقييمها الأولي للنظام وكذلك لنتائج الاختبارات حول سير الإجراءات حول سير الإجراءات ثم يحدد درجة الثقة التي يمنحها لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لكل

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 73-74.

² نفس المرجع السابق، ص 74.

التدقيق، إذا كانت الاختبارات تؤكد مصداقية النظام وفعاليتها يقوم المدقق بتخفيض نظام الرقابة وفحص الحسابات 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 الموجود للنظام على الحسابات الختامية، وبهذا يقوم المدقق بتقسيم حجم هذا الخطر وبتكييف تعديل برنامج مراقبة الحسابات للتغلب على هذا العجز على مستوى المؤسسة، كما أن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية يقود المدقق إلى اقتراح إجراءات تصحيحية أو تحسينه تكون ذات تكلفة مقبولة من أجل تفادي المخاطر الممكن تجنبها.

المطلب الثالث: أهمية تقارير المدقق الداخلي في اتخاذ القرار

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

يعرف تقرير التدقيق، على أنه عبارة عن وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوافرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمالاً ما قام به من عمل ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحويه من بيانات محاسبية ومدى تغيير القوائم الختامية عن نتيجة نشاط المركز المالي.¹

ويمكن أن توجز الخصائص الرئيسية لجودة التقارير في الآتي:²

- إيجاز: يجب أن لا يكون التقرير مطولاً أكثر من اللازم، وأن لا يكون هناك أو كلمات غير مرتبطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكبيرة والتي تفقده التركيز.
- الوضوح: يجب أن لا يكون هناك أن غموض في محتويات التقرير، حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.
- الأهمية: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد، وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.
- الصحة والدقة: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة، حتى يتسنى للأطراف المعينة الاستفادة من تلك المعلومات.
- الترابط: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة، وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.
- الصدق والأمانة: يجب أن لا يكون المدقق متحيزاً في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

¹ حسام إبراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 243.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 123.

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

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

1.1. ورقة كشف وتحليل المشكل (FRAP): هي وسيلة تحليل بسيطة وفعالة يقوم بها المدقق بملئها كلما واجهته مشكلة أو خطأ ما، أو ملاحظة لخلل أو نقص، لتفسير الأسباب الحقيقية لهذه المشاكل وتحديد نتائجها، فهي تسمح بتوجيه استنتاجات المدقق بهدف التوصل إلى مجموعة من الحلول والتوصيات لتصحيح الخلل وتفاديه مستقبلا، كما أن هذه الورقة تمكنه من القيام بإعداد تقرير للتدقيق الداخلي، وهي تتكون من خمسة أجزاء ممثلة كالآتي:

- ✓ المشكلة: يقوم المدقق بعرض المشكلة.
- ✓ المعاينة: يدون فيها الأخطاء والمشاكل التي اكتشفها المدقق، بشرط أن كل ورقة تحتوي على مشكل واحد، حيث تنص القاعدة على أنه كل معاينة تساوي ورقة وتحليل مشكل، ككل قاعدة لها استثناءاتها نجد أنه توجد بعض المعاينات لها صلة ببعضها البعض (نفس الطبيعة ونفس الأسباب ونفس النتائج)، وهذا في نفس ورقة كشف وتحليل المشكل.
- ✓ الأسباب: يتعين على المدقق أن يقوم بالبحث عن الأسباب التي أدت إلى ظهور المشكل، وذلك باستعمال الطريقة البسيطة لخمسة ميادين، والممكن من خلالها إيجاد أسباب المشكل وهي: اليد العاملة، المكان، المادة، الآلات، الطرق، تعد هذه النقاط الخمسة المحطات الرئيسية لفهم المشكل وتحديد أسبابه.
- ✓ النتائج: هي النتائج التي يمكن أن يتوصل إليها المدقق بسبب المشكل، ويمكن أن تكون (نتائج مالية، نتائج اقتصادية، نتائج تقنية).
- ✓ التوصيات: تعد التوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي بمثابة نصائح، حتى لا يكون هناك إعادة طرح المشكل، وإعداد هذا التوصيات يجب الإجابة على السؤالين التاليين: ما يجب عمله حتى لا نصل للمشكل مرة أخرى؟ وما هي عناصر الرقابة الداخلية التي تسمح بتطوير أو تغيير أو تقديم إضافة جديدة؟، يجب أن تصاغ كذلك بشكل يساعد على تحسين الإجراءات والنظم والتحكم في التسير والمخاطر.
- ✓ التوقيع: يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق، أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كلاهما معا حسب ما مناسب.

وفيما يلي سنقوم بشرح موجز للعناصر المكونة لورقة كشف وتحليل المشكل، وذلك من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (05-02): ورقة كشف وتحليل المشكل (FRAP).

| | |
|------------------------|------------------|
| ورقة كشف وتحليل المشكل | |
| مرجع ورقة العمل | رقم: FRAP: |
| المشكل: | problem: |
| المعاينة: | constat: |
| الأسباب: | causes: |
| النتائج: | consequences: |
| التوصيات: | recommandations: |
| حضرت من طرف:..... | ممضية من طرف: |
| | |

Source : renard jacques, théorie et pratique de l'audit interne, edition d'organisation, paris,2010,p 269.

1. إعداد التقرير النهائي: بعد الانتهاء من التدخل، وانطلاقاً من أوراق إبراز وتحليل المشاكل وأوراق العمل المصادق عليه، يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقارير التدقيق في صورته النهائية، ويتم إرسال نسخة منه إلى الإدارة العليا (المشرفين، مدير العام) ، ونسخة أخرى لمجلس الإدارة (لجنة التدقيق)، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي تكشف خلال عملية التدقيق، ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.

2. متابعة تنفيذ التوصيات: على المدقق الداخلي القيام بمتابعة التوصيات التي اقترحها، بناء على الملاحظات التي سجلها خلال قيامه بمهمته، ولذلك بأن يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات داخل المؤسسة، بحيث تنتهي مهمته عند تنفيذ جميع التوصيات المصادق عليها من قبل الإدارة.

خلاصة:

بعد دراستنا لهذا الفصل، والذي عالجتنا من خلاله موضوع اتخاذ القرار بشكل عام، وعلاقته بالتدقيق الداخلي ، توصلنا إلى اتخاذ القرار يجب أن يكون دقيقا ومدروسا بشكل جيد من قبل متخذ القرار لبلوغ أهدافه المرجوة، وبما أن متخذ القرار يتعرض للضغوطات سواء من داخل المؤسسة أو خارجها، برز دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات ، من خلال تزويد بالعمليات الكافية التي تساعد على اتخاذ القرار ، فالتدقيق الداخلي يوفر نوع من المصداقية والموثوقية للبيانات والمعلومات التي يعتمد عليها متخذ القرار في عملية اتخاذ القرارات، للحصول على القرار المناسب والملائم، لضمان سيرورة وديمومة المؤسسة وحفاظها على مكانتها وسمعتها.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة نפטال



تمهيد

بعد ما تم التطرق إليه في الفصلين السابقين من مفاهيم وتعريفات حول التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ومختلف أنواع وأساليب اتخاذ القرار، نحاول في هذا الفصل إسقاط تلك المفاهيم النظرية وتجسيدها ميدانياً، وذلك بعد قيامنا بالتربص في إحدى المؤسسات "مقاطعة نفطال لولاية مستغانم" لتكون محور دراستنا الميدانية، حيث تعتبر المؤسسة رائدة في الوطن في مجال نقل و توزيع المنتجات المتمثلة في المواد البترولية و مشتقاته.

هذا التربص الداخلي سمح لنا باكتشاف اولي لرؤية العمل في مجال الاعمال التجارية و واقع وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة نفطال، من خلال ذلك قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث، فيما يخص المبحث الأول قدمنا نظرة عامة حول المؤسسة نفطال من حيث تقديم المؤسسة ، مختلف منتجاتها و الخدمات و المهام التي تقدمه و كذا الزبائن و موردي المؤسسة، أما في المبحث الثاني فخصص للتعريف بمقاطعة نفطال للوقود بمستغانم و هيكلها التنظيمي، و في الأخير تطرقنا إلى كيفية سير التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة و أهميته في اتخاذ القرار.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة نفطال

إن الجزائر من الدول التي تسعى جاهدة إلى التطور والتقدم و تنمية اقتصادها و من اجل هذا فهي تعتمد بقوة على قطاع المحروقات، فمداخيل الجزائر من العملة الصعبة و التي تمثل حوالي 98% من الدخل الوطني هي من قطاع المحروقات الذي يعد قطاع استراتيجي وحيوي ومن أهم المؤسسات الوطنية التي تساهم بفعالية في تحريك هذا القطاع و تنميته نجد شركة نفطال التي تعد الرائدة على المستوى الوطني في مجال تخزين، نقل و توزيع المنتجات البترولية و مشتقاته.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة نفطال

تعد شركة نفطال الثالثة بعد "سوناطراك" و "نفثاك" في ترتيب أحسن شركات الجزائر وعليه فسندقم نبذة عن نشأتها وتطورها خطوة تمهيدية ضرورية ويعتبر قطاع المحروقات بالجزائر القلب النابض للاقتصاد الوطني، كما تعد المؤسسات الوطنية العاملة في هذا القطاع محركا أساسيا للاقتصاد الوطني بين المؤسسات الوطنية الرائدة في قطاع المحروقات نجد مؤسسة نفطال و التي تختص بتوزيع وتزويد المواد البترولية وغير أنّ هذه المؤسسات عرفت من الناحية التاريخية تحولات عديدة الى أن أصبحت على الشكل الذي هي عليه الان ولتوضيح ذلك نقدم نبذة تاريخية عن مؤسسة نفطال .

أولا: نبذة تاريخية عن نشأة مؤسسة نفطال¹

اعتمدت الجزائر بعد الاستقلال على قطاع المحروقات لبناء قاعدة اقتصادية قوية، فهو يساهم حاليا ب: 98% من الدخل الوطني وبعدها كان هذا القطاع محتكرا من طرف الشركات متعددة الجنسيات فقد قررت السلطات الجزائرية انشاء سوناطراك بموجب المرسوم رقم: 491-63 الصادر من 1963/12/31 وضعت هذه الشركة تحت وصايا وزارة المناجم والطاقة.

فأسندت لشركة "سوناطراك" مهام اقتصادية حساسة من بينها: البحث الاكتشاف التنقيب الإنتاج الاستغلال النقل التكرير والتوزيع الداخلي والخارجي للمنتوجات البترولية.

وفي بداية سنة 1967 قامت السلطات الجزائرية بإعادة هيكلية شركة "سوناطراك" بهدف تخفيض الضغط المتزايد عليها وتوزيع المهام من أجل ضمان السير الحسن لعمال الشركة.

وبموجب المرسوم رقم 80-101 المؤرخ في 06/04/1980 تم إنشاء المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية ERDP والتي وضعت تحت وصاية وزارة الطاقة والمناجم ودخلت ميدان النشاط بصفة عملية في 01/01/1982.

¹ دوب امينة ، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، منشورة جامعة 20 اوت، 1955 سكيكدة الجزائر 2014 ص 41

أنشئ بمقتضى المرسوم 87-189 شركتان وطنيتان:

- مؤسسة نفتك (NAFTEC) تختص في عملية تكرير المواد البترولية.
- مؤسسة نفطال (NAFTAL) مكلفة بتسويق وتوزيع المواد البترولية.

ويرجع أصل كلمة نفطال NAFTAL إلى :

NAFT: مصطلح عالمي يقصد به النفط.

AL: الحرفين الاولين لكلمة الجزائر ALGERIE .

ويكمن 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 نفطال إلى استعمال استراتيجيات مختلفة، من أهمها:

- الاستغلال الأمثل للإمكانيات المتاحة سواء كانت المادية منها أو المالية أو البشرية التي يوفرها المحيط الداخلي او الخارجي .
- محاولة الرفع من مردوديتها، وذلك بالاهتمام بالأنشطة ذات المردودية العالية مثل غاز البترول المميع GPL
- العمل على توسيع شبكة النقل خصوصا عن طريق خطوط الأنابيب.

لقد شهدت المؤسسة عدة تغيرات بنائية، متتالية، ففي سنة 1992 عقب الزيادة في الانتاج زاد توسعها ليصل الى 39 مقاطعة و9 وحدات مستقلة وفي سنة 1998 موازات مع تحويلها الى شركة ذات أسهم تم تقسيمها الى 03 اقسام وهي:

- مديرية الوقود، زيوت، تشحيم، مطاط والزفت CPL
- مديرية الطيران والملاحة AVM
- مديرية غاز البترول المميع GPL

ثانيا: مهام مؤسسة نفطال

إن المهمة الرئيسية لمؤسسة نفطال هي توزيع وتسويق المنتجات البترولية بصفة عامة وأهم المنتجات التي تسوقها:

- الوقود بمختلف انواعه Carburant؛
- غاز البترول المميع GPL؛
- الإطارات المطاطية PNEUMAQTIAUE؛
- المذيبات SOLVANT ؛
- الشمع PARAFFINE ؛

- الزيوت lubrifiants ؛
- المواد الخاصة Produit spéciaux ..
- ولها مهام أخرى تتمثل في:
- تنظيم وتطوير وظيفة التسويق للمنتجات البترولية ومشتقاته.
- تخزين ونقل المنتجات البترولية وتوزيعها في كامل التراب الوطني.
- الحرص على الاستعمال العقلاني للمواد الطاقوية.
- تطوير هياكل التخزين والتوزيع لضمان تغطية التراب الوطني.
- ضمان صيانة كل التجهيزات التي في حوزتها.
- متابعة ومراقبة تطبيق المخططات السنوية وكذلك المخططات التي تتجاوز السنة والتي تهدف إلى تغطية حاجيات السوق بما فيها استعمال واستهلاك المنتجات البترولية.
- مباشرة كل دراسات السوق بما فيها استعمال واستهلاك المنتجات البترولية.
- تطوير قدرات العمال عن طريق التبرصات والتكوين المستمر.
- الحرص على تحسين ومراقبة الكميات المنتجة.

ثالثا: إمكانيات مؤسسة نפטال:

لإتمام المهام التي تقوم بها مؤسسة نפטال جهزت هذه الأخيرة وسائل وعمال يساهمون في توزيع المنتجات البترولية هذا من جهة ومن جهة أخرى قامت نפטال باستغلال جميع الإمكانيات الضرورية للوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها من خلال وضع قوانين، مخططات وبرامج التنمية.

وتزخر بعدة إمكانيات وهياكل أهمها:¹

- 47 مركز تخزين الوقود.
- 42 مركز تخزين GPL
- 09 مراكز تخزين GPL vrac
- 47 مستودع كوسيط RELAISE لمنتجات GPL
- 30 مركز لتخزين الوقود.
- 06 مراكز لتخزين وقود البواخر .
- 15 وحدة لتكوين الزفت BITUMES
- 24 مركز لتخزين الزيوت والعجلات.

¹ <https://www.naftal.dz/fr/index.php/a-propos-de-naftal> اطلع عليه بتاريخ 2022/03/24

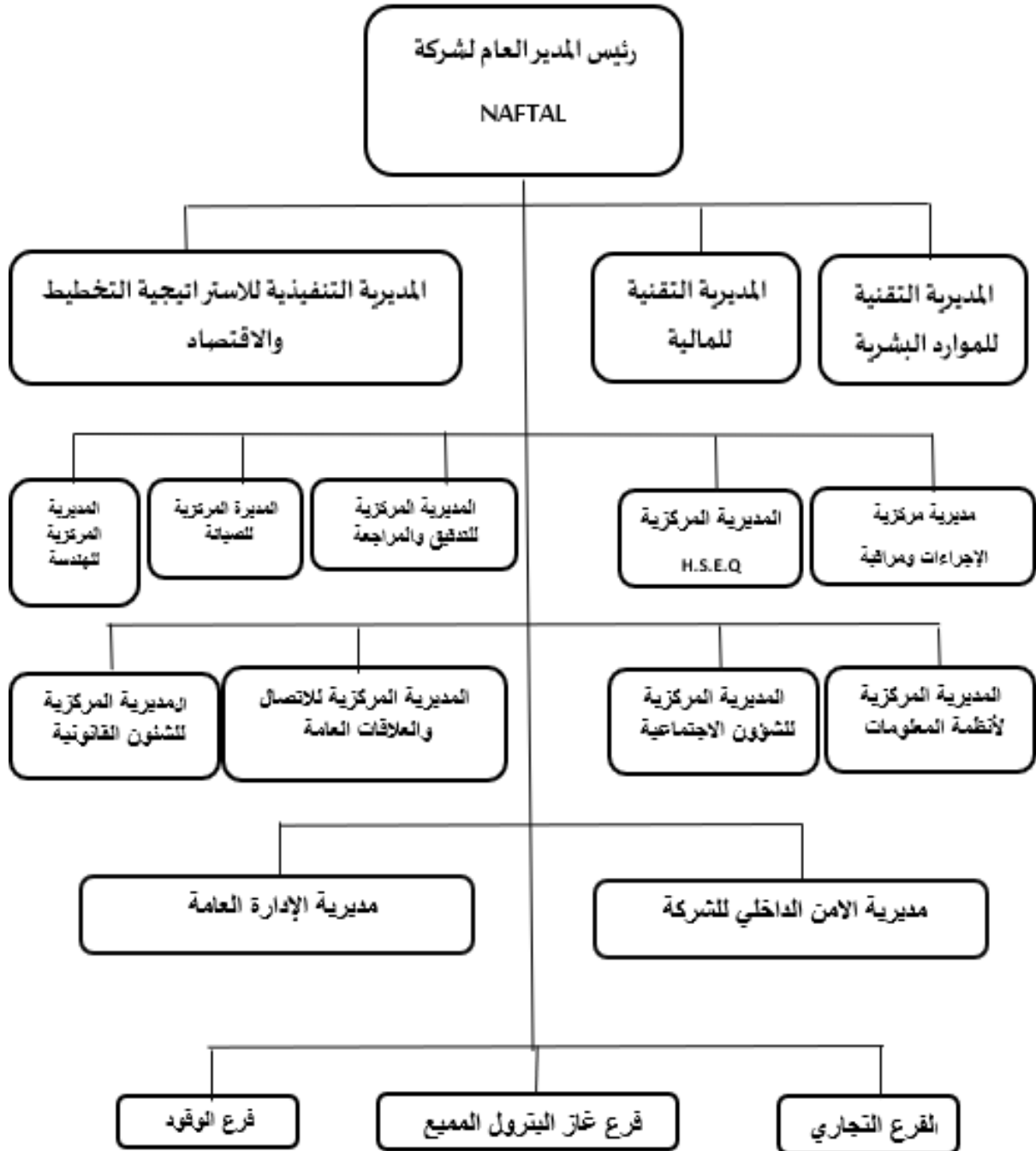
- 44 مركز تعمير CENTRE EMPLOISSEURS
- 3300 شاحنات توزيع الوقود يكل انواعه .
- شبكة لنقل الوقود عبر القنوات يطول 700 كم .
- 674 محطة خدمات ذات التسيير المباشر .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفضال

هيكل مؤسسة يمثل مجموعة العلاقات بين مختلف الوحدات ويعتمد هذا الهيكل على نشاط والأهداف الاستراتيجية للمؤسسة ففي كل عمل جماعي يجب أن تكون هناك روابط معينة بين الأفراد حيث يعبر عن هذه الروابط بمجموعة من القواعد اللازمة لتنظيم العمل وتحديد المسؤوليات داخل المؤسسة .

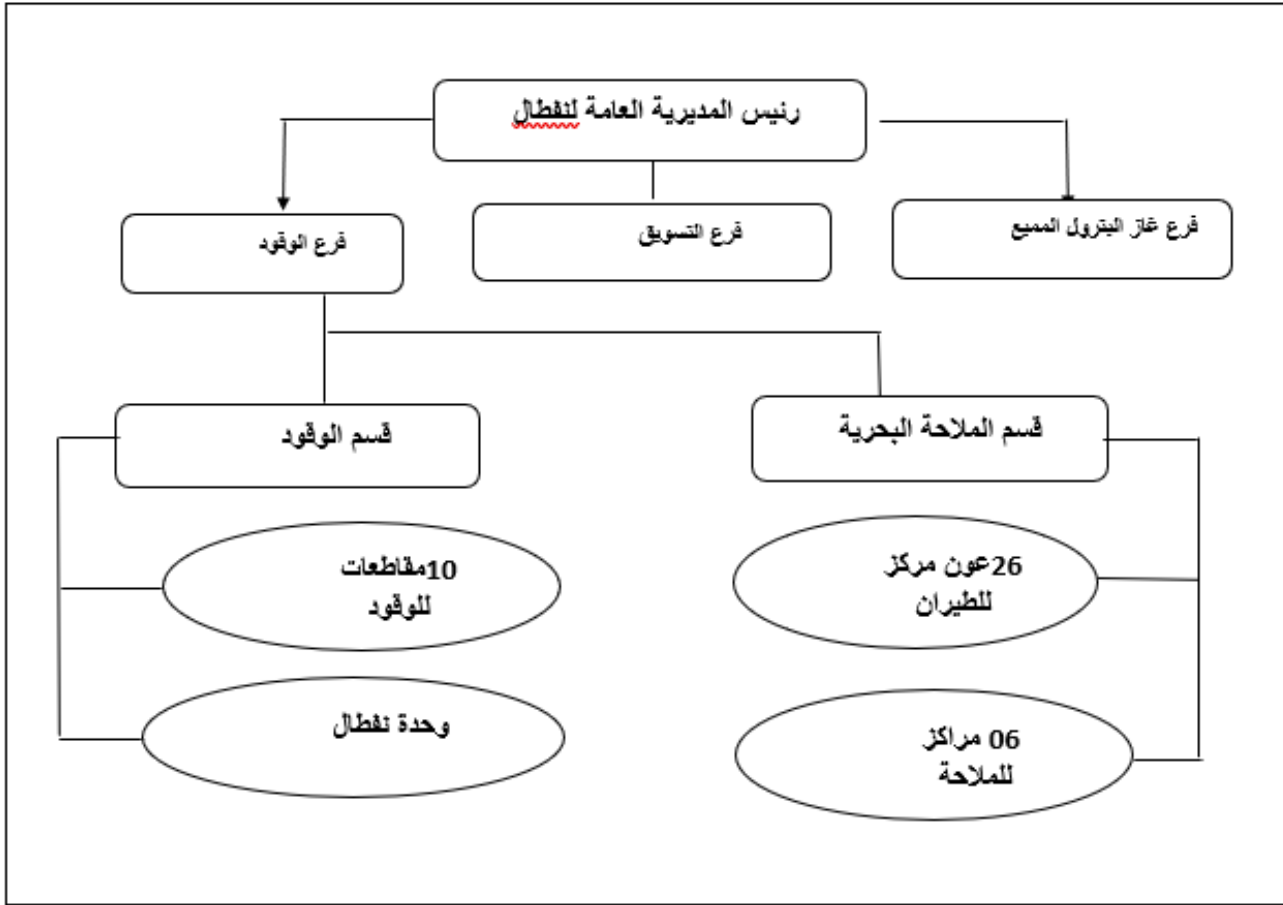
إن الهيكل التنظيمي عبارة عن مجموعة المهام والمسؤوليات التي تختلف من مؤسسة إلى أخرى فمما لاشك فيه أن السير الحسن لأي مؤسسة يستلزم وجود هيكل تنظيمي مناسب يضمن التوازن بين المسؤوليات و احترام الصلاحيات و عدم التداخل فيما بينها و هذا ما حرصت عليه مؤسسة نفضال من خلال هيكلها التنظيمي الذي تبنته في 05 افريل 2003 و الذي سمح لها بمواكبة التغيرات الاقتصادية السريعة و خاصة في مجال المحروقات و إعطاءها نوع من المرونة و الفعالية التي سمحت لها باحتكار السوق الوطنية و تحقيق أهدافها المسطرة و المتمثلة أساسا في توسيع نشاطها و ذلك من اجل تغطية جميع مناطق التراب الوطني و التوجه نحو التصدير بالإضافة إلى تلبية حاجيات الزبائن كما و نوعا .

الشكل رقم (01-03): الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال



المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

الشكل رقم (02-03) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال2



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

❖ فروع نפטال:1

• فروع الوقود

وهو مكلف بوضع ومتابعة السياسات المبرمجة لكل سوق عبر التراب الوطني والنشاطات المتعلقة بالموارد البترولية والوقود والزيوت والعجلات والزفت .

- ضمان تموين وتسويق الوقود عبر كافة التراب الوطني.
- تغطية الاحتياجات الوطنية بالتموين وتوزيع الوقود في أحسن الظروف .
- ربط ومراقبة وضائف التوزيع التخزين النقل الصيانة والتموين في كل انحاء الوطن .

¹ <https://bag.naftal.dz> /اطلع عليه بتاريخ 2022/03/28

• فرع غاز البترول المميع GPL

وهو مكلف بتسيير منتجات البوتان BUTANES والبروبان PROPANE وغاز البترول المميع GPLC ومهامه تحليل ووضع سياسات واستراتيجيات خاصة بوظائف التموين، التخزين، التوزيع وبيع هذه المنتجات

• فرع التجاري

ضمان تسويق المنتجات عبر كافة القطر الوطني وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة

ربط ومراقبة وظائف التوزيع، التخزين، النقل، الصيانة، التمويل في كل أنحاء الوطن

المطلب الثالث: منتوجات وخدمات مؤسسة نفطال

هناك العديد من المنتجات تسوقها نفطال وتتمثل هذه المنتجات فيما يلي:



• وقود السيارات:

تسوق نفطال 05 أنواع من الوقود وتتمثل في:¹

- بنزين عادي Essence normale
- بنزين ممتاز Essence super
- بنزين بدون رصاص Essence super sans plomb
- ديزال مازوت Gas-oil
- وقود غاز بترول المميع (GPLC) Gaz de pétrole liquéfié carburant

¹ <https://www.naftal.dz/fr/index.php/produits/particuliers/stations-service> اطع عليه بتاريخ 2022/03/28

• غاز البترول المميع GPL :



وهناك نوعان هما:

- غاز البوتان.
- غاز البروبان.

كما أن تعبئتهما تتم في:

- قارورة 13 كغ B13.
- قارورة 06 كغ B6.
- قارورة 03 كغ B3.

• الزيوت التشحيم Lubrifiants : هناك عدة أنواع من زيوت التشحيم التي تسويقها نفضال وتشمل ما



- الزيوت الخاصة بمحركات البنزين Les huiles pour moteurs à essence .
- الزيوت الخاصة بمحركات ديزال Les huiles pour moteurs diesel .
- الزيوت الخاصة بنقل الحركة Les huiles pour transmission automobile .
- الزيوت الخاصة للسيارات Les huiles spécialité automobile .

• العجلات Pneumatiques: تسوق نفضال عدة أنواع من العجلات حسب مختلف أصناف العربات وهي



- عجلات السيارات السياحية؛
- عجلات الشاحنات؛
- عجلات الآلات الصناعية؛
- عجلات عربات الوزن الثقيل؛
- عجلات عربات الزراعة؛
- عجلات عربات الهندسة المدنية.

محطات الخدمات

تمتلك نفطال شبكة كبيرة من محطات الخدمات بمختلف أنواعها محطات ذات التسيير المباشر، محطات خدمات ذات التسيير الحر، نقاط بيع معتمدة، البائعون العاديون تبلغ حوالي 2076 محطة منتشرة عبر كامل التراب الوطني، والتي بدورها توفر المنتجات البترولية والخدمات ذات صلة بها.

كما شرعة نفطال في انجاز 42 محطة خدمات عل مستوى طرق السريع شرق-غرب، حيث وضعت 5 محطات خدمات متنقلة في الخدمة سنة 2010.¹



بالإضافة الى هذه المنتجات تسوق نفطال مجموعة أخرى من المنتجات وتمثل في:

- وقود و زيوت الطائرات Avion
- وقود و زيوت البواخر Marine
- الزفت المعدني Bitumes
- منتجات خاصة Produits spécieux مثل: البنزين الخاص، المذيبات، الشموع... إلخ.
- ❖ سياسة توزيع منتج GPLC:


المنتجات البترولية من المنتجات التي تعرف طلب متزايد عليها من طرف المستهلكين، وبالتالي يعتبر التوزيع من اهم عناصر المزيج التسويقي بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية نفطال التي أصبحت ملزمة بوضع استراتيجية توزيع مناسبة وفعالة من خلال قنوات توزيع مدروسة جيدا لضمان وصول منتجاتها الى مكانها في الوقت المناسب،

¹ موقع وزارة الطاقة <https://www.energy.gov.dz/?rubrique=produits-petroliers> اطلع عليه بتاريخ 2022/04/02

فاختيار قنوات التوزيع من القرارات المهمة في نפטال لان أي خلل في التوزيع ينتج عنه خلل في توازن السوق لاعتبار ان المنتجات البترولية منتوجات استراتيجية التي يجب توفرها بشكل متواصل بدون انقطاع. تعتمد نפטال على عدة وسائل لنقل منتوجاتها وذلك لتوفير التغطية اللازمة لتلبية الاحتياجات الوطنية، ومواجهة التغيرات الطلب على المنتجات البترولية الذي يعتبر غاز البترول المميع واحد منها وسنعرض في الجدول الموالي اهم وسائل نقله والإمكانات اهم وسائل نقله والإمكانات المتوفرة للمؤسسة الاقتصادية نפטال:

الجدول رقم : (01-03): وسائل نقل وإمكانات مؤسسة نפטال

| الصورة | الامكانيات | المميزات | وسيلة النقل |
|---|--|---|-----------------------------------|
|  | شبكة توزيع يقدر طولها ب 700 كم بطاقة 800000 طن متري | يعتبر من أحسن وسائل النقل فهو اقتصادي وفعال وذو مردودية وأكثر امان وميزته الأساسية توفير المنتوج في الوقت المناسب ويعتبر أحسن وسيلة نقل | النقل عبر الانابيب |
|  | يتم من طرف شركة نقل وهي المنتوجات الطاقوية STPE وهي عبارة عن فرع لشركة نפטال التي تمتلك 297 صهريج قطار بسعة 60 متر مكعب و 70 صهريج بسعة 40 م م و 441 صهريج بسعة 30 م م | هو اقل تكلفة من النقل البري لكنة ينقل كميات اقل من نقل عبر الانابيب | النقل عبر السكك الحديدية |
|  | شاحنات ملك لمؤسسة نפטال او التعامل مع الخواص. | يستعمل هذا النوع في حالة نقل كميات قليلة وأيضاً للمسافات القصيرة وعادة ما يكون بين مراكز التخزين ونقاط البيع | النقل البري عبر شاحنات ذات صهاريج |

| | | | |
|---|--|---|-------------------------------------|
|  | <p>ثلاث سفن 03 وهي: 4200BRIDES طن متري 4700Djamila طن متري 3200 .Barouda طن متري</p> | <p>يستعمل هذا النوع في حالة فترات الاستهلاك المرتفع اضمن الامداد لكنه مقتصر على الأماكن التي فيها موانئ</p> | <p>النقل البحري عبر البواخر</p> |
|---|--|---|-------------------------------------|

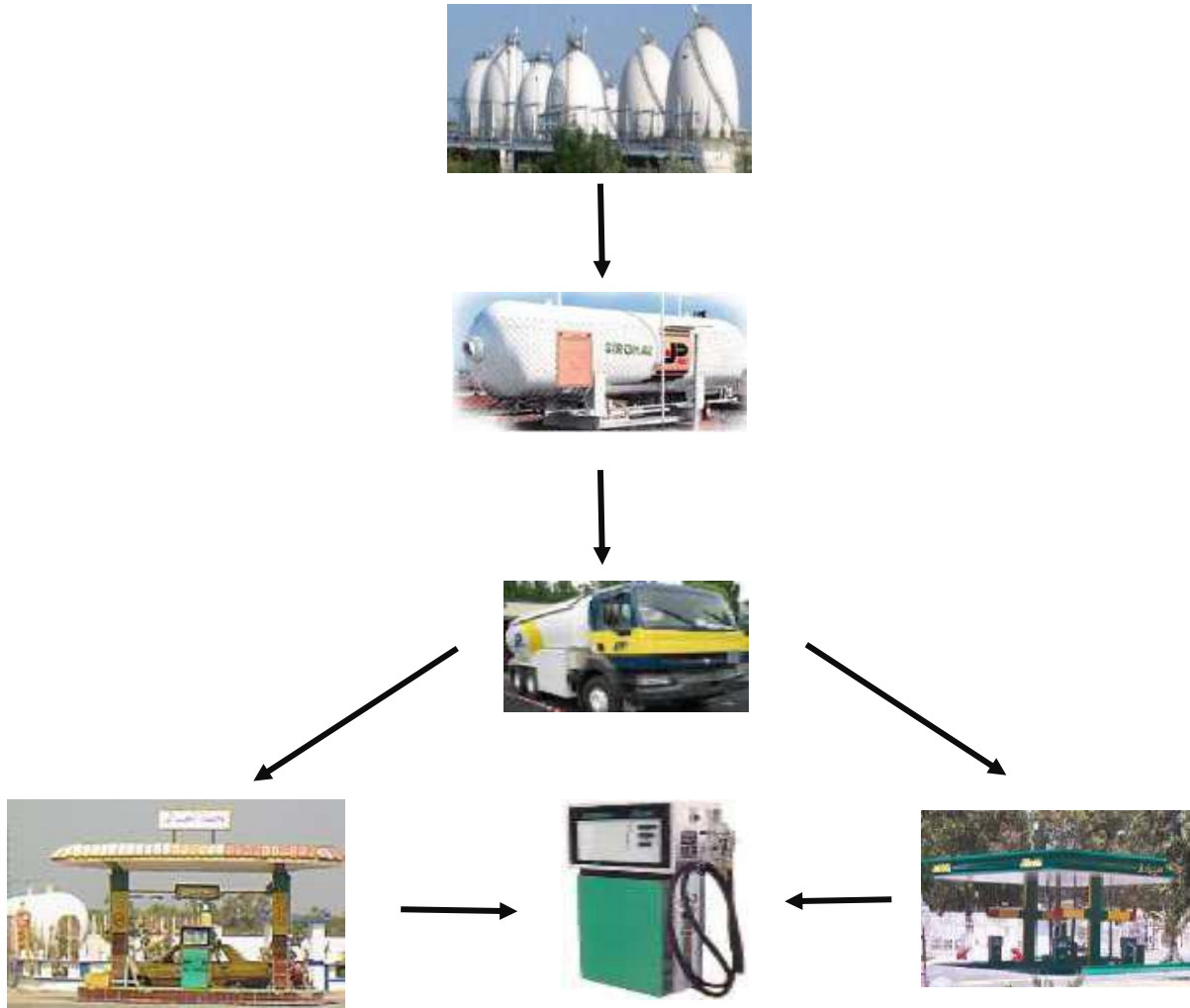
المصدر: BENSEDIRA Imene, Élaboration d'un mix marketing pour promouvoir la Commercialisation du GPL-Carburant (Sirghaz) en Algérie, mémoire de fin d'études pour l'obtention D'un magistère, Institut National de Commerce (INC), Alger , Juin 2009, P67.

هناك عدة منافذ تستخدمها نפטال لتوزيع منتجاتها أما قناة توزيع منتج GPLC تبدأ من مراكز تخزين بدون تعبئة تم توزيع GPLC على المراكز الوسيطة والتي بدورها تمون محطات الخدمات بواسطة شاحنات ذات الصهاريج حيث تتميز عدة أنواع لمحطات خدمات هي كالتالي:

- محطات خدمات ذات التسيير المباشر GD gestion directe وهي التي تعود ملكيتها لنפטال وتسير من طرفها.
- نقاط بيع معتمدة (PVA) Points de vente agréées هم وكلاء معتمدون من طرف نפטال بعقد محدد لبيع منتجاتها.
- معيدون عاديون (RO) Revendeur Ordinaire هم الخواص الذين يبيعون منتجات نפטال.

والشكل الموالي يوضح قناة توزيع منتج GPLC للمؤسسة الاقتصادية نפטال:

الشكل رقم(03-03): قناة توزيع منتج GPLc لمؤسسة نفضال



المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الداخلية للمؤسسة

✓ زبائن وموردوا مؤسسة نفضال:

- الاسر: يزيد استهلاك الاسر لمنتجات المؤسسة الاقتصادية نفضال يوميا لأنواع الوقود الزيوت العجلات الخ التي تباع في محطات الخدمات ونقاط البيع المختلفة نتيجة زيادة الحظيرة الوطنية للسيارات والجدول الموالي يوضح اجمالي الحظيرة الوطنية للسيارات.

الجدول رقم (02-03): الحظيرة الوطنية للسيارات حسب مختلف الفئات سنة 2018

| نوع السيارات | العدد | النسبة المئوية |
|-------------------|---------|----------------|
| السيارات السياحية | 3268220 | 63.795% |
| الشاحنات | 387750 | 7.57% |
| الشاحنات الصغيرة | 1022859 | 19.96% |
| الحافلات | 80212 | 1.57% |
| جرارات الطريق | 72240 | 1.41% |
| جرارات فلاحية | 141018 | 2.75% |
| سيارات خاصة | 4196 | 0.08% |
| مقطورات | 129226 | 2.52% |
| دراجات نارية | 17950 | 0.35% |

المصدر: www.ons.dz اطلع عليه بتاريخ 2022/04/12

- المؤسسات الاقتصادية: تمون نفطال مختلف المؤسسات الاقتصادية بمختلف منتجاتها وأهم هذه المؤسسات هي:

1. الشركة الوطنية لنقل البري SNTR
 2. مؤسسات النقل الحضري المتواجدة عبر 48 ولاية
 3. الشركة الوطنية لنقل بسكك الحديدية SNTF
 4. الخطوط الجوية الجزائرية
 5. المؤسسة الوطنية لنقل البحري لمسافرين ENTMV
 6. الشركة الوطنية لنقل البحري للمحروقات والمواد الكيميائية HYPROC
- الهيئات والإدارات العمومية: وتتمثل في مختلف الوزارات والإدارات العمومية وأهمها وزارة الدفاع الوطني التي تحتاج الى كميات كبيرة من منتجات نفطال لضمان سيرورة عملها .

الجدول رقم (03-03): منتجات نفطال عبر مختلف الولايات الجزائرية

| المنتجات المكررة | المصفاة |
|---|-----------------|
| ESS GPL GAZ OIL KEROSENE NAPHTA, FUEL OIL | الجزائر العاصمة |
| ESS, GPL, GAS-OIL, KEROSENE, NAPHTA, BITUME, LUBRIFIANT, FUEL OIL | ارزيو |
| ESS, GPL, GAS-OIL, KEROSENE, NAPHTA, FUELS, AROMATIQUE, BITUME | سكيكدة |
| ESS, GAS-OIL, KEROSENE | حاسي مسعود |

المصدر: <https://www.naftal.dz/fr/index.php/produits> اطلع عليه بتاريخ 2022/04/12.

المبحث الثاني : التعريف بمقاطعة نפטال للوقود بولاية مستغانم

المطلب الأول: مجال نشاط مقاطعة نפטال للوقود لولاية مستغانم

تعد هذه المقاطعة احدى المقاطعات العشر 10 لمؤسسة تسويق وتوزيع المواد البترولية، فرع غاز الوقود NAFTAL/CBR تتميز بكونها ذات طابع اقتصادي واجتماعي حيث تغطي احتياجات مواطني ولايات الغرب بمواد الوقود فهي مسؤولة عن نشاط التزويد، التخزين، والتسليم للوقود عبر البر البحر والجو سواء كان وقود عادي ممتاز خالي من الرصاص زيوت الوقود وكذلك مواد التشحيم.

◀ هدفها:

- انشاء نظام لمراقبة مدخلات ومخرجات المنتجات على مستوى الأقراص المدمجة.
- الاستخدام الرشيد لوسائل النقل
- الحد من عودة المنتج وتوضيح الاجراء الواجب اتباعه في العودة الى رئيس المركز.

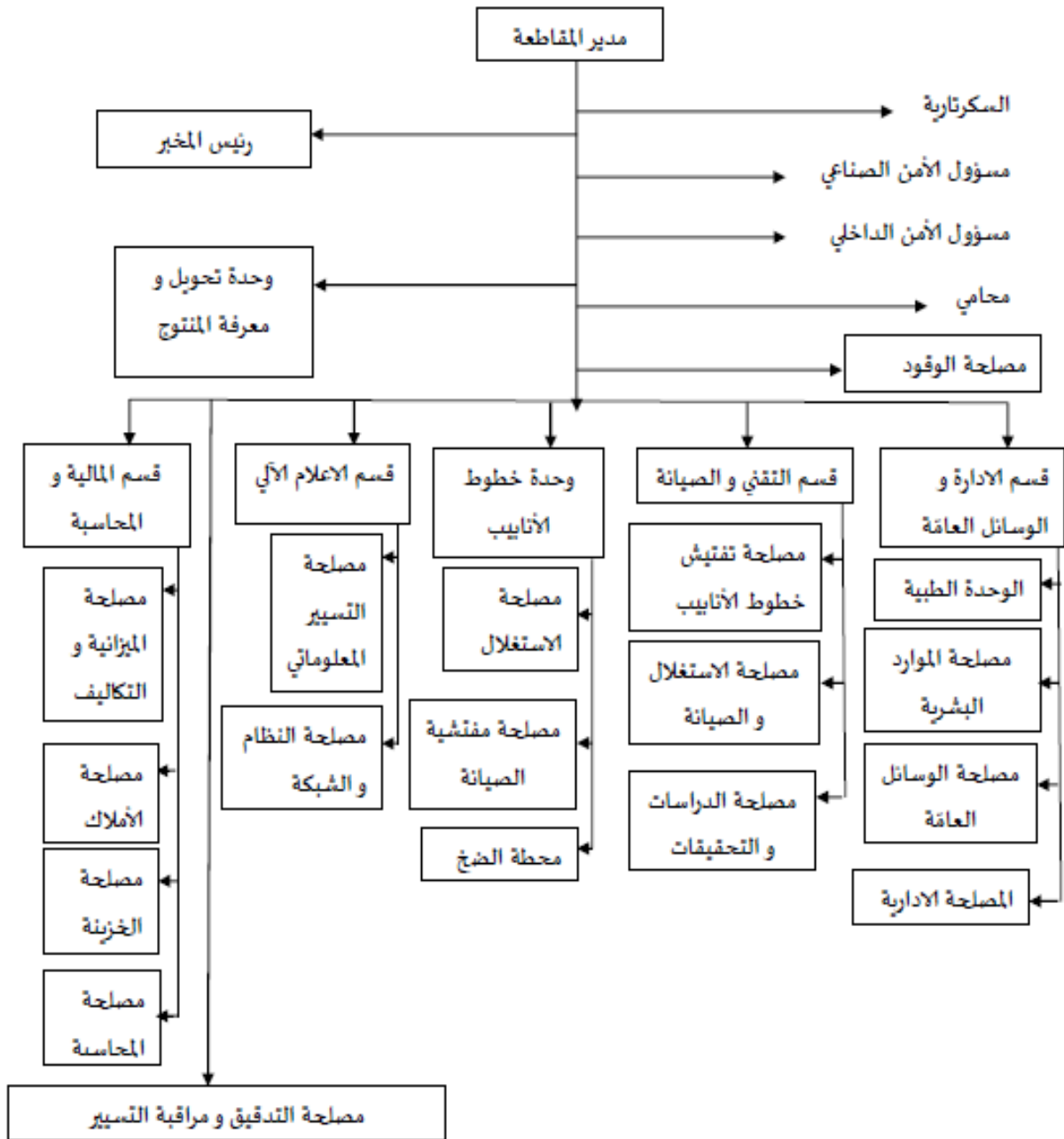
◀ مجال النشاط:

- الهروب من غاز البترول المسال.
 - صياغة الزفت Les bitumes
 - توزيع الوقود وتخزينه وتسويقه
 - نقل المنتجات البترولية.
 - ضمان توفر المنتجات في جميع أنحاء الاقليم.
- ◀ المهام والخدمات 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.
 - التحكم في مدخلات ومخرجات المنتج.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمقاطعة نפטال للوقود لولاية مستغانم

يتعلق الهيكل التنظيمي بالجانب الوظيفي من قبل المؤسسة وتصميم الهيكل يرتبط بتحقيق الأهداف و يحدد العلاقة بين مختلف المصالح والأقسام ومراكز اتخاذ القرار. يمكن ابراز الهيكل التنظيمي لمقاطعة نפטال للوقود بولاية مستغانم في الشكل أدناه:

الشكل رقم (04-03): الهيكل التنظيمي لمقاطعة نفضال للوقود لولاية مستغانم



المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

• شرح الهيكل التنظيمي:

يعتبر الهيكل الوسيلة الأنجح لبسط وتحليل العلاقات والاتصالات داخل الوكالة التجارية لنفضال ويعد الإطار أين يتم تنفيذ وتطبيق كل من الاستراتيجيات السياسات والبرامج والإجراءات عن طريق تحديد وتحديد مسار السلطة والمسؤولية .

✚ المدير:

هو اعلى منصب في الوكالة يتمتع بصلاحيه الامر والاستشارة في كل الحوال كما يسند اليه عدة مهمات يمكن سردها كالتالي:

- تمثيل المؤسسة امام السلطة العليا .
- الامضاء على السندات والأوراق الرسمية .
- الامر بالعقوبات الازمة في حق المستخدمين المهملين لواجباتهم العملية .
- استقبال الزائرين وكذا العمال ذوي المشاكل الخاصة والمتعلقة بالعمل داخل المؤسسة .

✚ الأمانة:

او اسم السكرتارية الذي يعني السرية مهمتها تنظيم المواعيد والاستقبالات وتذكير المدير العام بالرسمية وكذا مساعدته في الاتصالات الخاصة الخارجية منها مثل البريد .

✚ المصلحة التجارية

تسويق وتوزيع الموارد البترولية من وقود بكل أنواعه ومختلف الزيوت وكذا غاز البوتان وغاز البترول المميع، كما تعمل على السهر على تتابع المواد البترولية مند تسليمها من مركز التوزيع حتى وصولها إلى محطات التوزيع ذات التسيير المباشر ونقاط البيع المعتمدة بصفة يومية، وكذا استقبال طلبات الراغبين بالانضمام إلى قائمة زبائن نفضال.

✚ قسم الشبكة

يعد هذا القسم تابع للمصلحة التجارية حيث يقوم بتنظيم الشبكة التجارية والمساهمة على توفير وتسويق المواد البترولية في جميع محطات التوزيع .

✚ قسم الزبائن

وتعد هي أيضا تابعة للمصلحة التجارية حيث يقوم بالتنسيق مع رئيس المصلحة التجارية باستقبال طلبات الراغبين بالانضمام إلى قائمة زبائن نفضال بالإضافة إلى التكفل بجميع انشغالاتهم .

✚ مصلحة التقنية ولها عدة مهام

- مكلفة أساسا بالتخطيط لمناهج وطرق العمل وتوفير قطع الغيار.
- تشرف على كل عمل تقوم به المؤسسة في جانبه التقني كالبناء واقتناء الأجهزة.
- تتكلف بصيانة العتاد.
- صيانة التجهيزات النابعة لمختلف المحطات التابعة للوكالة وحتى الأجهزة المتواجدة عند الزبائن
- تسيير حظيرة السيارات التابعة للمؤسسة.

✚ قسم العتاد

تابع لمصلحة التقنية يعمل على توفير وشراء قطع الغيار وصيانة الآلات المتواجدة في مختلف محطات توزيع ذات PVA ونقاط البيع المعتمدة.GD تسيير مباشر.

✚ قسم التخزين

تابع لمصلحة التقنية يقوم بتخزين مختلف قطاع الغيار أو أجهزة الصيانة، كما يعمل بالتنسيق مع مصلحة العتاد على توفير وشراء كل متطلبات المصلحة.

✚ مصلحة المالية والمحاسبة

- يعمل على تسجيل العمليات المحاسبية كالتباين ما بين المحطات ومتابعة المردودية ؛
- معالجة الاستثمارات على المستوى المادي ؛
- تهتم بكل ما يمس الجباية؛
- تسيير الحساب الجاري للمؤسسة من اجل تسديد جميع الأعباء والنفقات ؛
- إعادة الحالة الشهرية للخزينة عن طريق القيام بتحضير جدول التقارب بين البنك والمؤسسة ؛
- تقييد وضعية الإيرادات أسبوعيا وشهريا .
- تحضير مي ا زنية المؤسسة مند بدايتها حتى نهايتها .
- حساب التكاليف حسب النشاط وحسب مركز المسؤولية.

✚ قسم المالية العامة

تابع لمصلحة المالية يعمل على القيام بإعداد ميزانية التسيير والتجهيز العامة ومشاريع الموازنة التقديرية وكذا إعداد التقارير الدورية عن الميزانية ورفعها إلى المدير لاتخاذ القرارات المناسبة .

قسم المالية التحليلية

تابع لمصلحة المالية مهمته الرئيسية تتمثل في تسيير كل الأمور المالية والمحاسبية للمؤسسة ومتابعة السيولة النقدية في نهاية كل فترة مالية بالإضافة إلى تدقيق المستندات المالية.

مصلحة الأمن الصناعي

يسهر عمال مصلحة الأمن الصناعي على حماية المنشآت الصناعية من أخطار الكوارث الناجمة عن الأخطاء المهنية وكل ما من شأنه أن يصيب الوكالة بسوء ولذلك فان عمل هذه الفرق يدور حول محوري أساسين هما:

- الوقاية: وترتبط بعملية مراقبة مدى تطبيق قواعد الأمن الصناعي من طرف العمل، ومراقبة سلامة التجهيزات ووضع جميع الاحتياطات اللازمة للتدخل عند الحاجة

- التدخل: ويمكن في حالة انعدام الخطر بالمنشآت الصناعية أو إصابة أحد العمال

مصلحة المستخدمين والوسائل العامة

- متابعة الحياة المهنية للعمال منذ أول ارتباط بالمؤسسة إلى أن يغادرها؛

- استقبال ملفات طلب الالتحاق بالمؤسسة وتصنيفها حسب الكفاءة؛

- تحرير جميع القرارات الخاصة بالعمال سواء تعلق الأمر بالتعيين أو التحويل أو التقاعد؛

- القيام بتسجيل جميع تحركات المستخدمين (قرارات التثبيت، الترقيات، التكفل، الشطب، الإجازات والعقوبات والتأهيل والترقية)

قسم المستخدمين

من أهم المصالح في المديرية، تتمثل مهمته الرئيسية لهذا القسم في القيام بالتسيير اليومي لشؤون المستخدمين، ومتابعة مساهمهم المهمي من تاريخ التوظيف إلى التقاعد .

قسم الوسائل العامة

مهمته الأساسية القيام بعمليات التمويل واقتناء كل المتطلبات الضرورية بالتنسيق مع مختلف المصالح كما يعمل على تسيير المخازن (تخزين الوسائل المكتبية ومواد التنظيف).

الجدول رقم (04-03): محطات بنزين لولاية مستغانم

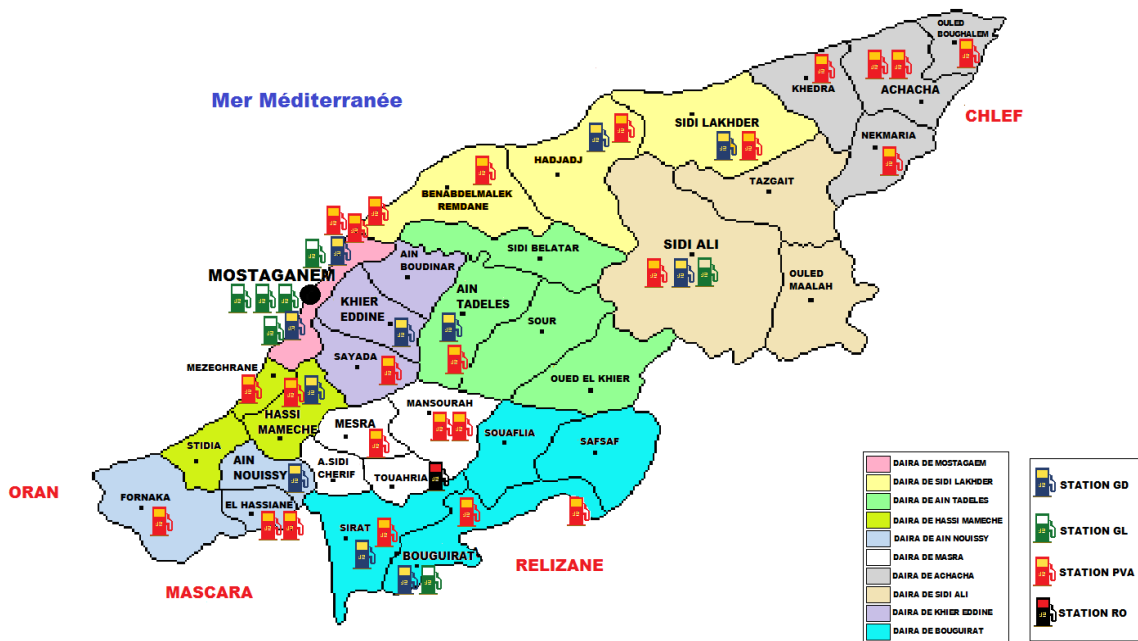
| عدد محطات البنزين لولاية مستغانم | | | |
|----------------------------------|---------------------------|---------------|------------------|
| المجموع | نقاط البيع المعتمدة (PVA) | تسيير حر (GL) | تسيير مباشر (GD) |
| 51 | 34 | 07 | 10 |

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا على وثائق داخلية للمؤسسة

شبكة توزيع محطات البنزين في الغرب الجزائري:

الشكل: يوضح بالتفصيل محطات البنزين الموزعة على مستوى الولاية

الشكل رقم (05-03): محطات البنزين الموزعة على ولاية الجزائر



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

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار بمؤسسة نפטال

المطلب الأول: سير عملية اتخاذ القرار بمؤسسة نפטال

يقوم المدققين الداخليين على مستوى مؤسسة نפטال بنوعين من المهمات التدقيق هي: المهمات المبرمجة، والمهمات الغير مبرمجة، حيث تدخل المهمات المبرمجة ضمن نطاق البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي الذي يتم إعداده على مستوى مقر شركة نפטال الأم بحضور كل من مدير دائرة التدقيق لفرع GPL ورئيس قسم التدقيق و يصادق عليه من طرف الرئيس المدير العام لنפטال، أما المهمات الغير مبرمجة فتتضمن مهمات خارج البرنامج السنوي، يكلف فيها مدير الفرع أو المدير العام لمؤسسة نפטال المدققين الداخليين بمهمات لتزويده بمعلومات أو لإزالة الغموض و الشك حول أمر ما يخص المؤسسة، وتتسم هذه المهمات بطابع السرية.

تتضمن عملية التدقيق الداخلي على مستوى فرع GPL ثلاث مراحل:¹

✓ مرحلة التحضير للمهمة

تتضمن:

- رسالة الأمر بالمهمة: يتلقى المدقق الداخلي رسالة الأمر بالمهمة من قبل مبرمج المهام يعلمه فيها بوجود مهمة للتدقيق عن طريق برنامج الكتروني وتتضمن الرسالة موضوع المهمة، الهدف من المهمة، مكان وفترة المهمة.
- جمع المعلومات: يقوم المكلف بالمهمة ومساعديه بجمع المعلومات الضرورية حول المنطقة، والإجراءات القانونية، والإجراءات المعمول بها في المؤسسة. وإعداد جدول الفصل بين المهام الذي يعتمد على مبدأ أن كل شخص يقوم بمهمة أي يمنع قيام شخص واحد بمهمتين. ويتم جمع المعلومات من:
 - الهيكل التنظيمي لمصلحة المبيعات.
 - فرع النقل: الذي يقوم بتحديد برنامج لضمان السير الحسن وله مسئولية توفير منتجات نפטال لكل الزبائن.
 - فرع الاستغلال: له مسؤولية شحن البضاعة للزبون بالكمية والنوع المحدد.
 - فرع تسيير المخزون: له مسؤولية تسيير المخزون من خلال تسجيل حركته تبعا للوثائق المحاسبية.
 - رئيس المركز: الذي له مسؤولية أمر رئيس فرع النقل ببعث السائقين لتوزيع البضاعة للزبائن، هذا الأخير يتدخل إذا كانت هناك شكاوي من طرف الزبائن.
 - زبائن المؤسسة: وينقسمون إلى نوعين:
 - زبائن عامة: هيئات ذات طابع عمومي كالمستشفيات، البلديات،.....الخ.
 - زبائن خاصة: الموزعون الخواص.
 - المنتوجات الموزعة من طرف فرع: GPL البروبان، البوتان، سير غاز (GPLC).
- إعداد جدول المخاطر:

ويتضمن هذا الجدول:

¹ قديد فوزية، العربي نعيمة، أهمية التدقيق الداخلي كألية اتخاذ القرار في المؤسسات، مجلة الأداء، مخبر رأس المال البشري و الأداء، العدد01، جامعة الجزائر 03، ص ص 48-50.

- المهام: وهي المهمات التي سيقوم من التحقق منها ومدى موافقتها لإجراءات الرقابة الداخلية، الأهداف أي الهدف من القيام بالمهمة؛
 - المخاطر أي الخطر الناجم عن عدم القيام بها؛
 - تقييم المخاطر أي تقييم الخطر حسب عاملين درجة التأثير واحتمال حدوثه فيكون الخطر إما قوي، ضعيف، متوسط؛
 - إجراءات الرقابة الداخلية أي الإجراءات المعمول بها في حالة وجود الخطر حيث يعد نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة نפטال القانون المسير لها،
 - الملاحظات (التي تبقى خائفاً فارغة حتى إتمام المهمة لمتلاً بنتائج الاختبارات).
 - إعداد برنامج العمل: وهو عبارة عن جدول ينظم مهمة التدقيق ويتضمن:
 - أهداف مهمة التدقيق وهي الأهداف الموضوعية في جدول المخاطر؛
 - الوسائل أي الأدوات المساعدة للقيام بالمهمة؛
 - المسؤولين أي المدقق المسؤول عن المهمة؛
 - تاريخ بداية ونهاية المهمة أي فترة اللازم لإتمام كل مهمة؛
 - إعداد أسئلة الرقابة الداخلية.
- وبهذا تنتهي مرحلة التحضير للمهمة ويشرع في الاستعداد للمرحلة الموالية.

✓ مرحلة تنفيذ المهمة

- ينتقل المدققين المكلفين بعملية التدقيق إلى موقع المهمة لمباشرة مهامهم وذلك اعتماداً على جدول العمل.
- الاجتماع الأولي: يتم عقد اجتماع مع المسيرين ومدير الجهة المعنية بالتدقيق لإعلامهم بموضوع مهمة التدقيق، الهدف منها، وكسب ثقتهم عن طريق إبلاغهم أن التدقيق وسيلة تحقق قيمة مضافة للمؤسسة وليست وسيلة للعقاب أو اتهام الأشخاص.
- البدء في تنفيذ مخطط العمل عن طريق استعمال عدة وسائل كالمشاهدات العينية وفحص المستندات وإجراء المقابلات.
- تنفيذ برنامج العمل والإجابة على أسئلة الرقابة الداخلية، وتتضمن الإجابة عن أسئلة الرقابة الداخلية التي كانت قد أعدت سابقاً في مرحلة التحضير للمهمة وعلى أساسها يتم إعداد أوراق الاختبارات.

✓ مرحلة إعداد التقرير

- فيها يتم إعداد تقرير حول تنفيذ برنامج عمل المدقق الداخلي.
 - المطلب الثاني: واقع التدقيق الداخلي بمقاطعة نפטال للوقود بمستغانم
- بعد قيامنا بزيارة محطة الوقود بدائرة خير الدين ولاية مستغانم التابعة لمؤسسة نפטال لتدقيق المخزونات ومراقبة كيفية تسيير المحطة من طرف المسؤول تحصيلنا على التقرير الموضح أدناه:

من خلال المعاينة:

في يوم واحد والثلاثين من شهر مارس سنة الفين واثنا وعشرون قامت مفتشية مراقبة التسيير بالتوجه الى محطة الوقود بدائر خير الدين ولاية مستغانم (GD R2737).

تحت اشراف مراقب التسيير لمؤسسة نفضال ولاية مستغانم مول الواد مدني وبحضور و لدموسى ايمان وسايح راضية ومدير المحطة بنونة احمد تحصلنا على التقرير التالي:

1-بطاقة تقنية لمحطة الوقود:

الجدول رقم (03-05): بطاقة تقنية لمحطة وقود مستغانم

| محطة الوقود Gdr 2729 خير الدين | | | |
|--------------------------------|-----------|-----------------|------------|
| العنوان | خير الدين | مواقيت العمل | 24 ساعة |
| بلدية | خير الدين | مدير المحطة | بنونة احمد |
| ولاية | مستغانم | عدد قائد الفريق | 03 |
| | | عدد العمال | 06 |

المصدر: من اعداد الطالبتين باعتماد على وتائق الداخلية للمؤسسة

- معدات محطة الوقود بمستغانم

الجدول رقم (03-06): معدات محطة الوقود مستغانم

| المنتوجات | القدرات التخزينية | عدد مضخات الوقود |
|--------------------|-------------------|------------------|
| بنزين بدون رصاص | 20.000 | 3 |
| بنزين ممتاز | 20.000 | |
| مازوت | 20.000 | |
| غاز البترول المميع | 20.000 | 1 |
| بنزين عادي | 10.000 | |
| قارورة B13 | 210 | |
| قارورة B06 | / | |
| قارورة B03 | 30 | |

2- المخزن:

الجدول رقم (07-03): بطاقة مخزونات محطة مستغانم

| B13 | غاز البترول الممتّع | مازوت | بدون رصاص | بنزين ممتاز | بنزين عادي | المنتجات |
|-----|---------------------|----------|-----------|-------------|------------|----------------|
| 210 | 8000.00 | 22300.00 | 23200.00 | - | - | الجرد المحاسبي |
| 210 | 11767.00 | 22401.00 | 23305.00 | - | - | الجرد المادي |
| - | 3767+ | 101+ | 105+ | - | - | الفرق |

المصدر: وتائق المؤسسة

بما أنه لا يوجد فرق كبير بين الجرد المحاسبي والجرد المادي فان المخزون الموقوف يوم 2022/03/31 يعتبر فارغا وبالتالي لا يوجد أي خلل او اختلاس في المنتجات

3- الخزينة:

الجدول رقم (08-03): خزينة محطة بمستغانم

| المجموع | بطاقة الدفع (TPE) | حوالة بريدية (Mandats) | نقدي (espèces) | Bon cbr | أنواع الدفع |
|---------------|-------------------|------------------------|----------------|-----------|----------------------|
| 644 231.32 da | 193 355.00 | 385 000.00 | 258 986.60 | 10 972.00 | البرمجيات NAFT GD |
| 560 881.32 da | 75 717.00 | 385 000.00 | 258 986.60 | 11 174.00 | مادي |
| -117 840.00da | -117 638.00 | 00 | 00 | +2102.00 | الفرق |

فرق بطاقة الدفع TPE: 117 635.00 da فرق مبرر.

وبالتالي نستنتج أنّ المحطة تسيّر بشكل جيّد وبدون أي مشاكل تذكر.

• مراقبة تسيير المحطة:

من خلال مراقبتنا لهذه المحطة وجدنا انها تحتوي على:

- وجود Fiche de stock بطاقة المخزون
- سجل القياس / 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
- 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 الثالث: أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة لمتخذي القرار بمؤسسة نفضال

يعد اتخاذ القرار في مؤسسة نفضال نشاطا مهما وضروريا لضمان السير الحسن لمصالحها وأقسامها، و يعد عملية حيوية ومستمرة وأساسا لإدارة أنشطتها ووظائفها ومن أجل الحفاظ على ممتلكاتها وتحقيق أهدافها المسطرة حيث يقوم المدير متخذ القرار باتخاذ القرارات في ثلاث حالات¹:

- الحالة الأولى: استشارة المساعدين والمستشارين فبعد الاجتماع مع مديري المصالح والأقسام للفرع والاستماع إلى مقترحاتهم يتم اتخاذ القرار؛
- الحالة الثانية: لوحدته دون الرجوع إلى أحد في حالة اتخاذ القرارات الاستثنائية والفجائية؛
- الحالة الثالثة: بالرجوع إلى المؤسسة الأم فهناك قرارات يتخذها مدير الفرع بعد الاجتماع مع مجلس إدارة للمؤسسة الأم.

واتخاذ هذه القرارات على مستوى المؤسسة يحتاج لتدفق معلومات يومي يصل إلى متخذ القرار من مختلف المستويات الإدارية وهذا التدفق يكون على أشكال مختلفة: حيث يتم تجميع المعلومات القادمة من المستودعات ومراكز التعبئة على مستوى المقاطعات ثم على مستوى الفروع وتمر على مدراء الفروع لتصل إلى الرئيس المدير العام للمؤسسة، كما قد يتم انتقال المعلومات وفق قنوات الاتصال في المؤسسة وحسب هرم السلطة في الهيكل التنظيمي لنفضال بالتدرج من الأسفل إلى الأعلى مروراً بالمديريات والأقسام، أو قد تصل المعلومة مباشرة إلى الرئيس المدير العام دون المرور بالمديريات والمصالح، فكلما كانت قنوات الاتصال سليمة ونقل المعلومات في الوقت المناسب ساعد ذلك على اتخاذ القرارات الملائمة بالإضافة إلى ضرورة الاعتماد على وسائل وأدوات للتأكد من صحة وصدق المعلومة للوصول إلى قرارات سليمة ومناسبة بما يخدم استمرارية ونجاح المؤسسة. ولا يتوقف الأمر عند هذا الحد بل يجب مراقبة تنفيذ القرارات المتخذة وإصدار القرار دون تنفيذه لا فائدة منه عن طريق وسائل المتابعة يتم متابعة عملية تنفيذ القرار ليكون القرار فعالاً.

¹ قديد فوزية، العربي نعيمة، أهمية التدقيق الداخلي كألية اتخاذ القرار في المؤسسات، مجلة الأداة، مرجع سابق، ص ص 50-51.

يساهم التدقيق الداخلي بشكل غير مباشر في عملية اتخاذ القرار وهنا تكمن أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة لمتخذ القرار.

حيث يقوم المدققين الداخليين في نفضال بنوعين من المهمات وهي المهمات العادية والمهمات الخاصة، بحيث المهمة العادية تدخل في إطار التنظيم العادي للمؤسسة أي الهيئات العليا وافقت على البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي ونقصد بذلك الرئيس المدير العام، وتنفيذ هذا البرنامج قد يكون لها أثر مباشر على اتخاذ القرار لأن تقرير المدقق الداخلي يستطيع المساهمة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في اتخاذ القرار ففي حالة مصادفة مشكلة أو حالة مستعصية أثناء العمل الميداني فالمدقق مكلف بتغطية المهمة وإنتاج التقرير بالنسبة للتقرير المدير العام لديه الحق في الإطلاع عليه لأن التقرير قبل وصوله للإدارة المركزية للتدقيق يمر بالمدير العام وهذا الأخير يمضي المراسلة التي من خلالها إرسال التقرير فإذا وجدت ملاحظات خطيرة يرسل التقرير للإدارة المركزية التي تأمره باتخاذ الإجراءات اللازمة وهو في ذلك الوقت يكون بالفعل اتخذ الإجراءات و تلك الإجراءات تعبر عن اتخاذ قرار. أما في حالة المهمات الخاصة فالمدير العام هو زبون لدى مصلحة التدقيق الداخلي فهو الذي يصدر الأمر للقيام بالمهمة ويعطي معلومات حول مكان والهدف من المهمة وهنا يساهم المدققين الداخليين لفضال في اتخاذ القرار بشكل مباشر مثلاً في حالة تلقي المدير لمعلومة حول حدوث اختلاس في مقاطعة ما يرسل المدققين للتأكد من هذه المعلومة ففي حالة التأكد فعلاً من وجود اختلاس فالمدير العام يتخذ مباشرة القرار وفي حالة العكس أي عدم وجود الاختلاس أيضاً سيتخذ قرار مباشر.

إذن في حالة تنفيذ البرنامج السنوي للتدقيق فالمساهمة في اتخاذ القرار يكون بشكل غير مباشر بينما في حالة المهمات الخاصة فالمساهمة في القرار يكون بشكل مباشر فأهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في نفضال تكمن في:

- المدير قد تصله معلومات فيعتمد على التدقيق الداخلي للتأكد منها مما يساعده في اتخاذ القرار؛
- تقديم استشارات وتوصيات تساعد متخذ القرار؛
- متابعة تنفيذ القرارات المتخذة وتطبيق الإجراءات المتعلقة بالمؤسسة؛
- يساعد التدقيق الداخلي على اكتشاف الإختلالات والأخطاء والمخاطر مما يوجه متخذ القرار؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي يعتبر بمثابة قانون المسير للمؤسسة لتنفيذ القانون يساعد المدير في عملية اتخاذ القرار.

خلاصة:

تعد هذه التجربة في مؤسسة نفضال للوقود مفيدة جدا وغنية المعارف والمهام المختلفة المتعلقة بنشاط الشركة ومن خلال هذه التجربة التطبيقية توصلنا الى مجموعة من النتائج التي هي تتبني ادارة المؤسسة نظام محكم للتدقيق يعمل على تحديد المخاطر المحتملة والعوامل التي تؤدي الى حدوثها بهدف تقليلها أو الحد منها؛ لدى المدقق الداخلي لمؤسسة نفضال 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.

خاتمة عامة

الخاتمة:

أصبحت المؤسسة تولي أهمية كبيرة لعملية التدقيق الداخلي وذلك للحفاظ على بقاءها واستمراريتها ويظهر لنا هذا من خلال دراستنا لموضوع التدقيق الداخلي ودوره وأهميته في اتخاذ القرار في المؤسسة فمت خلال الدراسة التطبيقية للمؤسسة نفضال لاحظنا ان المؤسسة تعتمد بشكل كبير على التدقيق الداخلي ونتائجه فهي تعتبرها قيمة مضافة والضامن لممتلكاتها والحامي لها ووسيلة لاتخاذ القرارات واداة لتقييم نضام رقابتها الداخلية واذانها وعيونها المراقبة للسير الحسن للمصالح و الإدارات و الفروع التابعة لها وهذا باتباع جملة من المعايير و مبادئ التدقيق الداخلي المتعارف عليها من طرف المدقق الداخلي .

❖ النتائج:

من خلال الدراسة تم التوصل لمجموعة من النتائج نذكرها فيما يلي:

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة نسبيا تابعة للإدارة العامة للمؤسسة .
- يجب ان يتمتع المدقق الداخلي بجملة من المبادئ والأخلاقيات والصلاحيات التي حددها القانون له وهو ملزم بتطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها حول التقارير التي يقوم بإعدادها.
- يقوم المدقق الداخلي بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة يبين فيها النتائج ويستخرج نقاط الضعف الموجودة ثم يعطي النصائح والحلول واقتراحات ليتم تطبيقها لتفعيل أنظمتها الرقابية ومساعدتها في اتخاذ القرار السليم في الوقت المناسب في الوقت المناسب .
- يلعب التدقيق الداخلي أهمية كبيرة على المستوى الداخلي اذ يتم من خلاله اكتشاف الأخطاء والانحرافات والغش ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلي داخل المؤسسة .
- تقوم عملية اتخاذ القرار على أساس أساليب ونماذج مدروسة مع مراعات العوامل المؤثرة .

❖ اختبار الفرضيات:

فيما يلي عرض نتائج المرتبطة باختبار الفرضيات التي قمنا بوضعها مسبقا وهي كالتالي:

- الفرضية الأولى:
التي مفادها أن التدقيق الداخلي نشاط تقييبي مستقل يمارس بشكل موضوعي تابعة للإدارة العامة للمؤسسة تسند إلى أشخاص أكفاء ذو خبرة. حيث تبين من خلال الدراسة النظرية تتفق مع مضمون هذه الفرضية للتدقيق الداخلي.
- الفرضية الثانية
تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية الفعالة، حيث لا يمكن للمدقق الداخلي التأكد من عدم وقوع الغش والتلاعبات، إلا عن طريق فحص وتقييم نظام الرقابة وفقا لشروط وقواعد بإتباع

جملة من المعايير و مبادئ التدقيق الداخلي متعارف عليها في شكل تقرير مما يسهل من عملية اتخاذ القرار ومهمة متخذ القرار بإمداده بالمعلومات الموثوقة والبيانات الصادقة حول المشكلة أو حول احتمال حدوث الخطر حيث يبني على أساسها قراره.

- الفرضية الثالثة:

لدى المدقق الداخلي مؤسسة نفضال دور جد فعال في اكتشاف التلاعبات والاختلاس الممكن حدوثه من طرف مديري محطات الوقود التي هي تحت اشراف الشركة، يقوم بتقديم تقرير لإدارة المؤسسة يبين فيها النتائج المهمة ثم يعطي النصائح والحلول واقتراحات تساعد الإدارة في اتخاذ القرار السليم في الوقت المناسب.

❖ التوصيات:

على ضوء الدراسة التي قمنا بها توصلنا الى مجموعة من التوصيات نذكرها:

- يجب إعطاء التدقيق الداخلي أهمية أكبر من المؤسسات الجزائرية نظرا لأهميته والخدمات التي يقدمها .
- يجب إعادة النظر في موقع دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الجزائرية لإعطائها قدر أكبر من الاستقلالية .
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن تقارير المدقق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الجزائرية لأنها تساهم في اتخاذ قرارات سليمة ومساعدة متخذ القرار على اختيار البديل المناسب
- تحسيس الموظفين بأهمية التدقيق الداخلي وتوضيح الأهداف من اجرائه وتصحيح اعتقادات الخاطئة .
- ضرورة زيادة عدد المدققين الداخليين خاصة في الشركات الكبرى وعدم الاكتفاء بمدقق او اثنين .
- توفير نظام رقابي فعال يساعد على بلوغ الأهداف المسطرة بدرجة عالية من الكفاءة.
- العمل على تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية بشكل صحيح من اجل رفع مستوى المؤسسة .
- ضرورة وجود قسم خاص بالتدقيق الداخلي يترأسه مدير التدقيق الداخلي .
- يجب النظر في تكوين المدققين الداخليين ومستواهم العلمي واهليتهم .
- ضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة فيما يتعلق بتعرض المدققين لضغوطات سواء كانت داخلية او خارجية .

❖ افاق الدراسة:

وفي الختام بالرغم من اتنا بذلنا ما في وسعنا لإتمام هذا البحث الا انه يبقى ناقصا نظرا لعدم القدرة على تناول كل شيء بالتفصيل وهذا في حدود إشكالية الدراسة وبالتالي يبقى المجال مفتوحا للدراسات الأخرى في هذا الميدان ولكن من زوايا أخرى مختلفة نذكر منها:

- التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات وأثره على تنافسية المؤسسة.
- دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات وفق نظم المعلومات المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية.
- دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر.

قائمة المراجع

الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلي الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1990.
- اسامة خيري، القيادة الإدارية، دار الدراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013.
- ألفين أرينو وجيمس المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.
- امين السيد احمد لطفي مراجعة وتدقيق نظم المعلومات الدار الجامعية الإسكندرية مصر 2005.
- جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002،
- حسام ابراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الأول الطبعة الأولى دار البداية للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2010.
- حسام إبراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- حسن بالعجوز، نظرية القرار: مدخل إداري وكفي، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2008.
- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الطار النظري والجراءات المتقدمة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان تدقيق الحسابات الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- عادل سالم المعاينة، الإدارة الحديثة، الإدارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدار الكاتب العالمي للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009،
- عبد الرحمان بابنات ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر دار المحمدية العامة ال جزائر 2008
- عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 1991.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005،
- فيرد كورتل، الهام بوغليطة، الاتصال واتخاذ القرار، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة والتوزيع، عمان، الأردن، 2011
- كاسر ناصر المنصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006،
- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 2006

- محمد الصيفري، القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2008
- محمد بوتين المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق الطبعة الثالثة ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2008
- محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة: النظريات والعمليات والوظائف، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- محمود حسن الهواسي، حسن شاكر البرلنجي، مبادئ علم الإدارة، دار الكتب والوثائق، بغداد، العراق، 2014
- نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر دون طبعة، 2006.
- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الرياie للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009

المجلات المحكمة:

- أحمد زردمي، أهمية المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، مجلة الباحث الاجتماعي، العدد العاشر، قسنطينة، الجزائر، 2010.
- بركان دليلة، تأثير الاتصال غير الرسمي على عملية اتخاذ القرار، الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد العاشر، 2011.
- بن يعقوب الطاهر، شريف الطاهر، دور وأهمية بحوث التسويق في تفعيل القرارات التسويقية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد السابع، سطيف، 2007.
- رشا بشير الجرد أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية المجلة الجامعية رقم ثلاثة العدد الخامس عشر 2013.
- زينب بن توكي، الأساليب الكمية في اتخاذ القرار، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد السادس، 2009
- سليمان سند السبع، أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطار فكري عبد الواحد سيف، أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاحات المالية والإدارية في اليمن، مجلة المالية، العدد مائة وثمانية وثلاثون، 2010.
- العايب عبد الرحمان، الأدوار الجديدة لمدقق الداخلي للحد من ظاهرة الغش في منظمات الأعمال على ضوء المتطلبات الجديدة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، المجلة العربية لل إدارة، 37، العدد1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2017
- العيد محمد بن زازة منصورية، التدقيق الداخلي ودوره في عملية اتخاذ القرار، مجلة المالية والأسواق.
- فكري عبد الواحد سيف، أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاحات المالية والإدارية في اليمن، مجلة المالية، العدد مائة وثمانية وثلاثون، 2010.
- فيصل محمد يونس، استراتيجيات اتخاذ القرارات الداخلية، مجلة البحوث التربوية والنفسية، العدد السادس والثلاثون، 2012

- الوافي الطيب، نظام المعلومات وأثره على عملية اتخاذ القرار كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير العدد العاشر، 2010
- قديد فوزية، العربي نعيمة، أهمية التدقيق الداخلي كألية اتخاذ القرار في المؤسسات، مجلة الأداء، مخبر رأس المال البشري و الأداء، العدد 01، جامعة الجزائر 03.
- العايب عبد الرحمان، الأدوار الجديدة لمدقق الداخلي للحد من ظاهرة الغش في منظمات الأعمال على ضوء المتطلبات الجديدة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، المجلة العربية لل إدارة 37، ال عدد1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2017
- مقدم عبيرات، أحمد نغاز، المراجعة الداخلية كأداة لاتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدمنازك، العدد الثاني، 2007

المؤتمرات والملتقيات:

- أحمد حلبي جمعة إدراك الإدارة لتطوير المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الثالث، جامعة الزيتونة، الأردن، 29/27 افريل، 2004،
- بن عيشي بشير، بن عيشي عمار، مدى التزام شركات التأمين الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، الملتقى الدولي السابع، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2012،
- مفتاح صالح، معارف فريدة، دور التدقيق الداخلي في أداء المخاطر المصرفية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 اون 1955 سكيكدة ال جزائر 12/11 أكتوبر 2010

الرسائل العلمية:

- أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية: الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006،
- أحمد كاروس، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير غير منشورة جامعة الجزائر 2011
- 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
- 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
- فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007،
- كريمة بابا عيسى، أثر فعالية التدقيق في حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير غير منشورة جامعة ورقلة، الجزائر، 2014

- لطفي شعباتي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير غير منشورة جامعة الجزائر 2004
- ناصر عبد العزيز مصلاح، أثر استخدام أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف، رسالة ماجستير، 2007
- نسيم رشام، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة البويرة، الجزائر، 2013.

الجرائد الرسمية:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الثاني، القانون 01-88، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988،
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد العشرون، القانون 01/91، الصادر بتاريخ 27 أفريل 1991

مراجع باللغة الأجنبية:

- BENSEDIRA Imene, Élaboration d'un mix marketing pour promouvoir la Commercialisation du GPL-Carburant (Sirghaz) en Algérie, mémoire de fin d'études pour l'obtention D'un magistère, Institut National de Commerce (INC), Alger , Juin 2009..
- fred c, lundeburg Thedécition making prociss, National forum of Educqtional Administration and supervision journal number 4, United states of America, 2010, p3.
- Manuel d'audit interne CGIM, maroc, 2007
- Reda khelassi , L'audit interne , Edition Distribution houma , alger ,2005.
- Renarde Jacques ,Théorie et pratique de l'audite interne , Edition d'organisation ,Paris ; 2010.
- Robert, RMoeller, COSO Enterprise risk management, Edition Canada, 2017
- Willy guffils, introduction au contrôle d'interne, sans Edition, 1994,
- Zergoug Fathi, rapport de stage « découvert » ; école supérieur n d'économie Oran, Algérie.

المواقع الالكترونية:

- www.ons.dz
- <https://www.naftal.dz/fr/>
- <https://bag.naftal.dz>
- <https://www.energy.gov.dz/?rubrique=produits>

قائمة الملاحق

PV D'INSPECTION

L'an deux mille vingt-deux et le Trente un du mois de mars, une inspection a été effectuée au niveau de la **GD R2731** Khair Edine par **Mr SAYAH RADIA** et **OULED MOUSSA IMANE** en présence de **Mr BENOUNA AHMED** (Chef de Station). Il s'agit de :

1- STOCK

U : Litre

| Produit | Normal | Super | S. Piomb. | Gasol | GPL/C | GPL B13 |
|-----------------|--------|-------|-----------|-----------|-----------|---------|
| Stock Comptable | - | - | 23 200.00 | 22 300.00 | 8 000.00 | 210 |
| Stock Physique | - | - | 23 305.00 | 22 401.00 | 11 767.00 | 210 |
| Ecart | - | - | +105 | +101 | +3767 | - |

LES ANOMALIES DU STOCK ARRETE le 31-03-2022

*RAS

2 - TRESORIE

U : Dinars

| Désignation | Bon cbr | Espèces | Mandats | TPE | Total |
|-------------|-----------|------------|------------|-------------|----------------|
| NAFT GD | 10 972.00 | 258 986.60 | 385 000.00 | 193 355.00 | 644 231.32 da |
| Physique | 11 174.00 | 258 986.60 | 385 000.00 | 75 717.00 | 560 881.32 da |
| Ecart | +202.00 | 00 | 00 | -117 638.00 | -117 840.00 da |

- ✓ ECART TPE : 117 635.00 DA (ECART justifié)
- ✓ Appareil TPE (Nouveau système) disponible et opérationnel

3- Control de la gestion de la station :

- 1- Fiche de stock : à jour
- 2- Registres de jaugeage / réception produit des pompistes / registre des versements : à jour
- 3- Registre des congés annuel d'effectif : à jour
- 4- / Registre HSE / registre accident et médecine de travail / registre des mises en demeure : Disponibles
- 5- Les archives de la station (Les journées comptable / les feuilles de présence / Bilans) : bien classé
- 6-bac à sable non conforme intervention
- 7-Ilot : salle
- 9-plaque de dépotage casse
- 10-Manque les bouchant jaugeage
- 13- volu compteur propre

المخلص:

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الداخلي في إتخاذ القرار باعتباره من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، وذلك من خلال تناول الجوانب المفاهيمية لكل من التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ومكوناته، بالإضافة إلى التعريف بعملية اتخاذ القرار وأساليبه، كما قمنا بدراسة ميدانية بمؤسسة نפטال، التي تسعى كغيرها من المؤسسات الجزائرية بالاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي وذلك لدورها في تفعيل عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يكتسي دورا هاما باعتباره نشاط داخلي مستقل وتابع لأكبر سلطة في المؤسسة يهدف الى تقييم نظام الرقابة الداخلية وتعزيزها وتطوير الإجراءات وتحسين الأداء من خلال فحص وتدقيق جميع العمليات المحاسبية والمالية وكافة العمليات والأنشطة الأخرى وتقديم نتائج عمله في شكل تقرير الى إدارة المؤسسة يحتوي على المعلومات التي تعتبر المادة الخام لصناعة القرارات، التي على أساسها يبني القرار.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، اتخاذ القرار، نظام الرقابة الداخلية، مؤسسة نפטال.

Abstract :

The study aimed to clarify the importance of the internal audit in decision-making as one of the tools that help the organization achieve its objectives by addressing the conceptual aspects of both the internal audit and the components of an internal control system, as well as, determine the different methods of the decision-making process. We conducted the study at Naftal company as many other Algerian organizations that rely on the internal audit function to make the appropriate decision within the organization.

The study concluded that the internal auditing is an independent appraisal function within an organization, and plays an important role in evaluating and strengthening the internal control system, developing procedures, and improving the organization's performance by examining financial operational business activities and transactions and presenting the results in a form of a report containing all the information considered essential to build and make decisions

Keywords: Internal Audit, Decision-Making, Internal control system, Naftal Company.