

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

كلية عبد الحميد بن باديس - مستغانم.

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

قسم العلوم المالية والمحاسبة.



مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماستر أكاديمي.

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير.

دور التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة.

دراسة حالة بمؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم.

تحت

مقدمة من طرف الطالبة:

إشراف الأستاذ:

قويع خيرة.

ميلودي حسيبة.

أعضاء اللجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	سليمان عائشة	أستاذة مساعدة	مستغانم
مقررا	قويع خيرة	أستاذة مساعدة	مستغانم
مناقشا	بن حليلة سليمة	أستاذة مساعدة	مستغانم

السنة الجامعية: 2016/2017.

شكر وتقدير

كن عالما فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم.
إلى من زرعت التفاؤل في دربي، إلى التي أراتني الحياة العلمية بوجه آخر، إلى من وقفت إلى جانبي في كل الأوقات، ولم تبخل عليا بوقتها ومجهوداتها ومعلوماتها، فلها مني كل الشكر والتقدير أستاذتي المحترمة:

"قوبع خيرة".

لابد ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود فيها إلى أعوام قضيتها في رحاب الجامعة مع الأساتذة الكرام الذين قدموا لي الكثير، فلکم مني أسى معاني الشكر والامتنان والتقدير والمحبة. كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر والعرفان والامتنان إلى من كان له يد العون في إنجاز هذا العمل المتواضع. وفي الأخير أرجو أن أكون خير خلف لخير سلف.

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك عزوجل.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة

والسلام.

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى من قال فيهما الله عزوجل:

"ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما".

صدق الله العظيم.

إلى من تعطي ولا تبخل، تصغي ولا تمن، إلى بحر الأمان وحضن الحنان، من لا يعوض مكانها أي مكان، إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والحنان، إلى بسملة الحياة وسر الوجود التي كان دعائها يسرنجاعي، وحنانها بلسم جروحي، إلى سر جمال العائلة " أمي الغالية" أطال الله في عمرها وأعانني على رد جميلها.

إلى من كلله الله بالهيئة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، إلى الهرم الذي ظل صامداً يحاكي الماضي والحاضر من أجل أن يعيش الكل سعيداً، إلى من فتح أبواب الكفاح حتى أبلغ ذروة النجاح، أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطفها بعد انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم والغد وإلى الأبد، إلى أغلى ما في الوجود "أبي العزيز" أطال الله في عمره وأعانني على رد جميله.

إلى الشمعة التي تنير ظلمات حياتي، إلى صاحب القلب الطيب والنوايا الصادقة، إلى ينبوع الصبر، إلى من أرى التفاؤل بعينيه، إلى من أظهر ما هو أجمل في الحياة "خطيبي محمد" وإلى كل عائلته الكريمة. إلى من قاسمني رحم أمي، وإلى من يحملون اسمي، إلى القلوب الطاهرة والرقيقة والنفوس البريئة، إلى الطيور التي رافقتني منذ طفولتي إلى كل إخوتي وأخواتي.

وإلى كل صديقات من بعيد أو قريب، وإلى كل من له مكان في قلبي ولم تسعه ورقتي.

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	بيان الشكل	رقم الشكل
08	الأهداف التقليدية لعملية التدقيق.	1-1
10	أنواع التدقيق.	2-1
31	عناصر اتخاذ القرار.	1-2
33	تصنيف القرارات حسب المستويات الإدارية.	2-2
33	تصنيف القرارات تبعاً لدرجات التأكد.	3-2
35	أهمية عملية اتخاذ القرار في العملية الإدارية.	4-2
36	مراحل عملية اتخاذ القرار.	5-2
41	طبيعة دور التدقيق الداخلي.	6-2
43	دورة حياة عملية التدقيق.	7-2
45	نموذج تحليل كثافة (درجة تركيز) التدقيق الداخلي.	8-2
49	طبيعة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات حسب المستويات الإدارية.	9-2
50	التدقيق الداخلي كأداة لعملية اتخاذ القرارات.	10-2
56	الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	1-3
59	مكانة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	2-3

قائمة الجداول

رقم الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
13	يوضح أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.	1-1
19	جدول توضيحي لمعايير الخصائص ومعايير الأداء.	2-1
32	مقارنة بين القرارات المبرمجة والقرارات غير مبرمجة.	1-2

قائمة

المحتويات

رقم الصفحة	بيان المحتوى
	شكر وتقدير.
	الإهداء.
	فهرس الأشكال والجداول.
أ، ب، ج، د.	المقدمة العامة.
.06	الفصل الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي.
.07	تمهيد.
.08	المبحث الأول: مدخل للتدقيق.
.08	المطلب الأول: ماهية التدقيق وأركانه.
.09	المطلب الثاني: أهداف التدقيق.
.10	المطلب الثالث: أنواع التدقيق.
.14	المبحث الثاني: الإطار العلمي للتدقيق الداخلي.
.14	المطلب الأول: تطور مفهوم التدقيق الداخلي.
.16	المطلب الثاني: خصائص التدقيق الداخلي وأهدافه الأساسية.
.18	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي.
.19	المبحث الثالث: معايير وتأثيرات التدقيق الداخلي.
.19	المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي.
.25	المطلب الثاني: خطوات وآلية برنامج التدقيق الداخلي.
.26	المطلب الثالث: التفرقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية.
.29	خلاصة.

.28	الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار.
.29	تمهيد.
.30	المبحث الأول: المدلول العلمي لعملية اتخاذ القرار.
.30	المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار.
.31	المطلب الثاني: أنواع القرارات.
.34	المطلب الثالث: أهمية عملية اتخاذ القرار.
.35	المبحث الثاني: المراحل والعوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار.
.35	المطلب الأول: مراحل عملية اتخاذ القرار.
.39	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار.
.40	المطلب الثالث: خصائص المعلومات لاتخاذ القرارات الفعالة.
.41	المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بعملية اتخاذ القرار.
.41	المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في المؤسسة.
.42	المطلب الثاني: التدقيق الداخلي كأداة لاتخاذ القرارات.
.51	الخلاصة.
.52	الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية لولاية مستغانم.
.53	تمهيد.
.54	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية.
.54	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة.
.55	المطلب الثاني: نشاطات المؤسسة، مقرها، رأسمالها، آليات لاتصال بها.
.56	المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
.59	المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة.
.59	المطلب الأول: موقع التدقيق الداخلي في التنظيم الإداري للمؤسسة.

.60	المطلب الثاني: عرض تقييمي للتدقيق الداخلي بالمؤسسة.
.61	المطلب الثالث: الصعوبات التي يوجهها المدقق الداخلي بالمؤسسة.
.62	المبحث الثالث: تقييم مساهمة التدقيق الداخلي وعلاقته بعملية اتخاذ القرارات
.62	بالمؤسسة.
.64	المطلب الأول: المراحل التي تمر بها المؤسسة في اتخاذ قراراتها.
.65	المطلب الثاني: تقييم عملية اتخاذ القرار في المؤسسة.
.67	المطلب الثالث: تقييم مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة.
	خلاصة.
	الخاتمة العامة.
	قائمة المراجع.

المقدمة العامة

يعد التدقيق بمفهومه الحديث أداة من أدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث يعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية والمالية والتشغيلية، الأمر الذي جعل التدقيق الداخلي يلعب دور مهم في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤوليتها المختلفة في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتهديدات وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها، على اختلاف أحجامها زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد وظيفة التدقيق الداخلي التي تتوفر فيها مجموعة من المعايير المؤهلة، هذه الوظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، ومنه فإن التدقيق الداخلي أداة في يد المؤسسة لفحص وتقييم فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة بالمعلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات، وبهذا أصبح التدقيق الداخلي وسيلة تبادل المعلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا في المؤسسة. إن حاجة هذه المستويات الإدارية لمعلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات المختلفة، زاد من اللجوء إلى أعمال التدقيق الداخلي كمساعد للوصول إلى ذلك، فأصبحت المؤسسات تتخذ من المدققين الداخليين كمستشارين تلجأ إليهم عن عند الإقبال على اتخاذ القرارات معينة، خاصة الإستراتيجية منها، لأن أي خطأ في مثل هذه القرارات سيكلف المؤسسة غالبا ويستهدف كيانها وأهدافها، كما أنه يجب التريث والتأني مع الإلمام الكامل بحيثيات هذه القرارات حيث يضمن مردوديته، إذ انتقل الاهتمام بالقرارات الإستراتيجية وما تحتاجه من معلومات إلى المستويات الإدارية الأخرى.

حيث أن الأخيرة تولد معلومات تخدم القرارات الإستراتيجية وبالتالي هذه المعلومات هي ناتجة من قرارات في كل من المستوى التكتيكي والتنفيذي ومراعاة للموصفات التي يجب أن تكون بها هذه المعلومات، يجب أن تتخذ القرارات في المستوى مبنية على ضوء طرق علمية وعملية بما يخدم الصالح العام للمؤسسة، ومن أجل بلوغ ذلك استعانة هذه المستويات الإدارية هي الأخرى بخدمات وظيفة التدقيق الداخلي وجعلت منها مرجعا تأخذه في الحسبان والرجاء إليه عند الإقبال على اتخاذ قرارات معينة.

وعلى هذا الأساس وللإلمام بجميع جوانب الموضوع، ارتأينا أن يكون التساؤل الجوهري الذي سنعمل على الإجابة عنه كالتالي:

كيف يساهم التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة؟.

الأسئلة الفرعية:

وللمزيد من التفصيل ارتأينا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

-ما المقصود التدقيق الداخلي؟.

- ما هو مفهوم عملية اتخاذ القرار؟ وما أهميتها؟.

- هل تعتمد المؤسسة على التدقيق الداخلي في اتخاذ قراراتها؟.

الفرضيات:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نحاول بناء الفرضيات التالية:

- تهدف وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة من صحة المعلومات الواردة، اكتشاف التلاعبات بالإضافة إلى اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة، ثم إعداد التقرير النهائي لقياس درجة الكفاءة التي يتم تنفيذ بها الوظائف.

- عملية اتخاذ القرار المناسب والرشيد من أصعب المسؤوليات في المؤسسة.

- إن الاعتماد على التدقيق الداخلي بجميع مقوماته من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة.

الدراسات السابقة:

-عدالة أسامة، دور التدقيق الداخلي في دعم وتفعيل القرار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر كلية العلوم الاقتصادية، تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2014-2015.
-مقدم عبيرات، المراجعة كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، العلوم الاقتصادية، محاسبة التدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الأغواط، الجزائر، 2012-2013.

لقد ركزت الدراسات السابقة حول موضوع دور التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة على الجانب النظري بكثرة وأهملت الجانب التطبيقي، أي لم تسلط الضوء على واقع المؤسسات الجزائرية، بعكس ما تناولته دراستي.

دوافع اختيار الموضوع:

تعود دوافع اختيار الموضوع إلى الاعتبارات التالية:

- الميل الشخصي والرغبة في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع بالإضافة إلى ارتباط الموضوع بالتخصص.

- شعورنا بالأهمية في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر.

- تنمية القدرات المعرفية في المجالات المختلفة التي يستعان فيها بالتدقيق الداخلي كأداة فعالة.

- أهمية اتخاذ القرارات في المؤسسة.

- إثراء المكتبة بالمعارف وتوسيع مجال البحث العلمي.

أهمية الدراسة:

- ترجع هذه الدراسة إلى الحاجة الملحة للمؤسسة إلى محيط رقابي يساعد إدارتها على تحمل مسؤولية

تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة للمحافظة على كيان المؤسسة وضمان لها الاستمرار والنمو في ظل بيئة متغيرة.

- كما أن إدارة المؤسسة تقوم باتخاذ قرارات بصفة مستمرة عبر جميع مستويات الإدارة لما يوجهها من فرص وتحديات مختلفة، فهي تعمل على ترشيد وتفعيل هذه القرارات، وكان من المهم الاستعانة بالتدقيق الداخلي لبلوغ ذلك.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد الإطار العلمي والعملية للتدقيق الداخلي كوظيفة داخل المؤسسة.

- معرفة مدى فعالية التدقيق الداخلي كأداة لترشيد القرارات داخل المؤسسة.

- محاولة تشخيص واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الجزائرية (مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية)

للقوقوف على أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة لهذه المؤسسة في العملية التسييرية من جهة وأهمية

استخدامها لتحقيق نتائجها من جهة أخرى.

المنهج المستخدم في الدراسة:

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والتي تعكس إشكالية الدراسة، ومن أجل اختبارات صحة الفرضيات المذكورة سابقا، فقد تم اختيار المنهج الوصفي وذلك من خلال وصف التدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرارات، كما تم الاستعانة بالمنهج التحليلي في الربط ما بين التدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرارات من خلال العلاقة القائمة بينهما كما تم المزج بين المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية لمؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية من خلال دراسة حالة عن طريق المقابلة الشخصية مع مسؤول مهمة تدقيق الحسابات والمؤسسة ككل وبعض المدققين لاستقصاء آلية عمل التدقيق الداخلي في المجتمع كأداة بحث.

تقسيمات الدراسة:

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة قمنا بتقديم الدراسة إلى جانبين هما: الأول نظري والثاني تطبيقي. *فالجانب النظري يختص بعرض الجوانب النظرية في موضوع " دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة" ويحتوي على فصلين:

سنتناول في الفصل الأول مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي، حيث تم التطرق فيه إلى مفهوم التدقيق ومفهوم التدقيق الداخلي بمختلف أنواعه، أما في الفصل الثاني فكان بعنوان مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار فاستعرضنا فيه إلى المدلول العلمي لعملية اتخاذ القرار، بالإضافة إلى علاقة التدقيق الداخلي بعملية اتخاذ القرار.

*أما الجانب التطبيقي يختص بعرض اللوحة التاريخية والهيكل التنظيمي لمؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم مع توضيح كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة.

الفصل الأول:

مفاهيم عامة حول التدقيق

الداخلي

تمهيد:

إن التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، فقد كان اكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول المنشأة بعدها حدث تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي وهو نشاط تقييبي لمساعدة الإدارة في حكمها عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال استقلاله التنظيمي، لذلك ظهرت صور جديدة مشرفة للمدقق الداخلي تجاه الأفراد الذين يراجع أعمالهم، فهو ينصح ولا يأمر ويصلح ولا يفضح بل يساعدهم على تطوير وتحسين أعمالهم، على هذا الأساس سنتطرق في هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: مدخل للتدقيق.
- المبحث الثاني: الإطار العملي للتدقيق الداخلي.
- المبحث الثالث: معايير وتأثيرات التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: مدخل للتدقيق

المطلب الأول: ماهية التدقيق

* هناك العديد من التعريفات التي قدمها مختصون ومؤسسات تعمل في مجال التدقيق المحاسبي السائد

للتدقيق ويمكن عرضها كما يلي:

• يعرف التدقيق على أنه: "عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقويمها بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية".¹

• وقد أوضح ريسنت أن التدقيق هو: "عبارة عن فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها النتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".²

• كما يعرف على أنه: "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية".³

وبالاستناد إلى المفاهيم السابقة نستنتج أن التدقيق هو التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير.

¹ إهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 17.

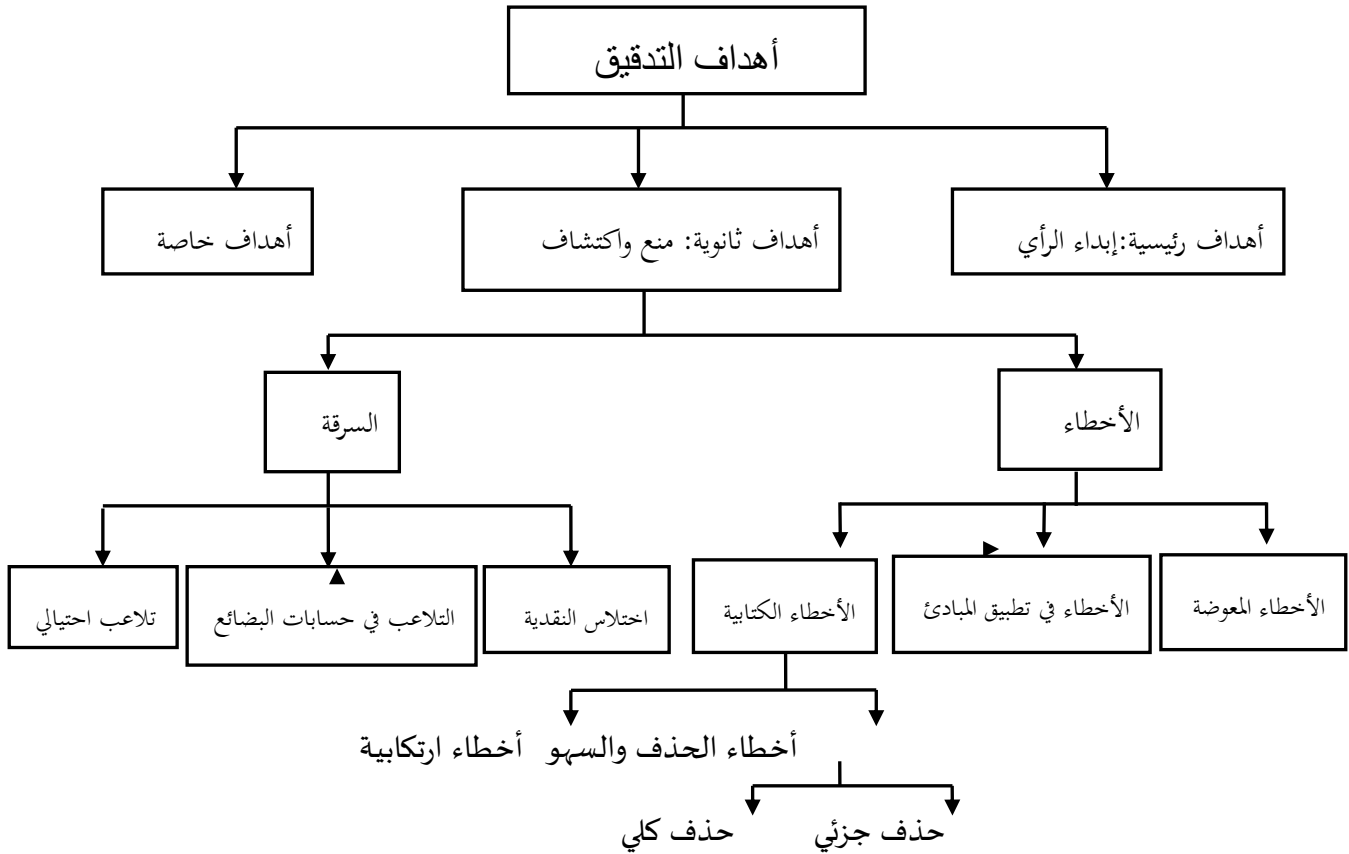
² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، داروائل، الأردن، الطبعة الرابعة، 2007، ص 13.

³ منصور حامد محمود، أبو العلا الطحان، هاشم الحموي، أساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1999، ص 06.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق

يمكن حصر الأهداف التقليدية لعملية التدقيق في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): الأهداف التقليدية لعملية التدقيق



المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص

.18

كذلك بين الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 200 على أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو

تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية، وفقاً لإطار

تقارير مالية محددة.

بعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدولة

فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء والغش وغيرها

من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال

الحالية حيث أصبحت أهداف التدقيق اليوم على النحو التالي:¹

1-مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل المنشأة.

2-تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.

3-العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع

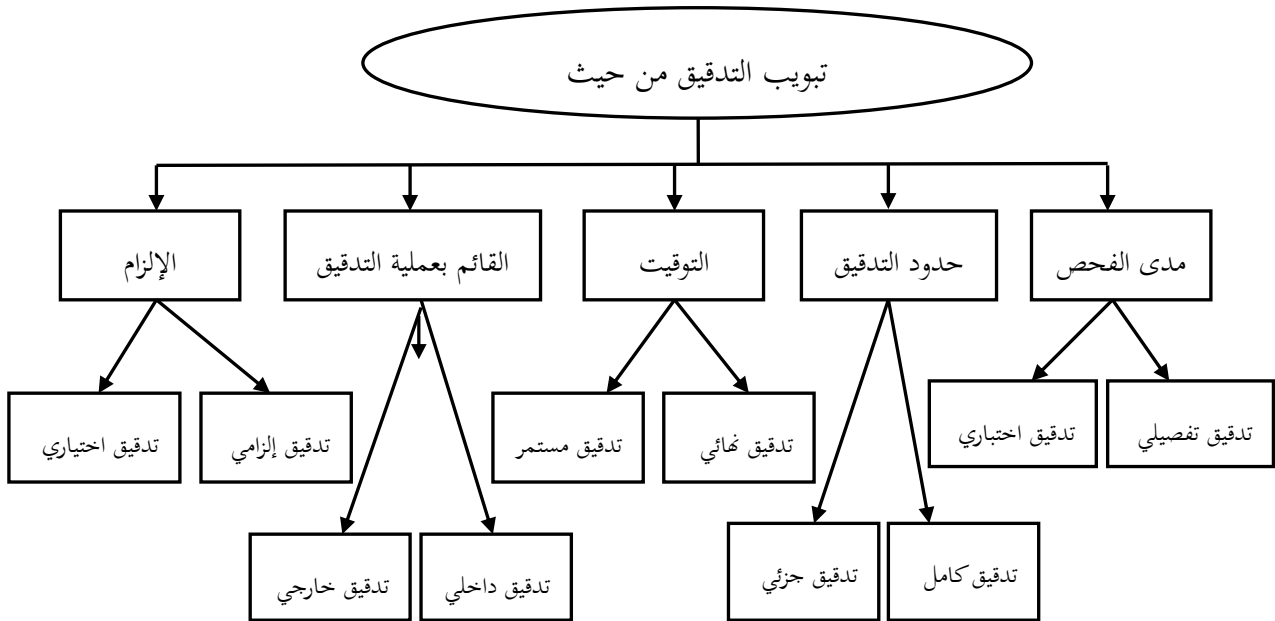
نشاطات المنشأة.

4-تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

يمكن عرض أنواع التدقيق على النحو التالي:

الشكل رقم (1-2): أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرجع: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 24.

أولاً: من حيث مدى الفحص:

ينقسم إلى نوعين هما كالتالي:²

أ- التدقيق التفصيلي: يقوم المدقق من خلاله بتدقيق جميع الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات،

¹ غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 19.

² أحمد حلي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء، عمان، الطبعة الثانية، 2005، ص ص 11-19.

بمعنى تدقيق جميع المفردات محل الفحص، ويصلح هذا النوع من التدقيق للمنشآت الصغيرة حيث أنه تحتوي على عدد قليل من العمليات والأحداث.

ب- التدقيق الاختباري: يقوم المدقق باختبار عدد من المفردات (عينة) ليقوم بعملية الفحص وعند الوصول للنتائج يتم تقييم النتائج على المجتمع الذي أخذت منه العينة، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد هذه الأساليب: الأسلوب الشخصي (المدخل الحكمي)، الأسلوب الإحصائي (المدخل الإحصائي).

ثانياً: من حيث حدود التدقيق:

يشمل نوعان

هما:¹

أ- تدقيق كامل: هو التدقيق الذي يخول مدقق الحسابات نطاقاً غير محدد للعمل الذي يؤديه، بمعنى عدم وجود قيود أو تحديد لنطاق عمل المدقق من قبل الإدارة، ويتطلب هذا النوع من التدقيق من مدقق الحسابات تقديم رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ككل بغض النظر عن الاختبارات التي قام بها، حيث أن مسؤوليته تشمل جميع العناصر التي لم تخضع

للفحص. ب- تدقيق جزئي: هو التدقيق الذي

ستضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق كأن يقتصر عمل المدقق على تدقيق بعض العمليات دون غيرها أو تدقيق الميزانية دون غيرها... ويتم تحديد ذلك وفقاً للعقد الذي تم بين المدقق والجهة التي قامت بتعيينه.

ثالثاً: من حيث التوقيت:

يتضمن نوعان هما

كالتالي:² أ-

التدقيق النهائي: يعد التدقيق النهائي مناسباً للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله عند إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها،

¹ نفس المرجع أعلاه، ص 20.

² الصبان محمد سمير، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 36.

كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة وذلك لعدم تردد المدقق ومساعدته على المنشأة بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق.

ب- التدقيق المستمر: يقوم فيه المدقق الحسابات بالتردد على المنشأة من وقت إلى آخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت، وبمعنى آخر يعد التدقيق المستمر للتدقيق الذي يتم أولاً بأول خلال السنة المالية.

رابعاً: من حيث الإلزام:

تتمثل فيما يلي:

أ- التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي يلتزم به المنشآت وفقاً للقانون السائد، ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه. وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسئولين بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المدقق الأول من الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كامل (اختباري).¹

ب- التدقيق الاختياري: هو ذلك الذي يطلبه أصحاب المنشأة دون إلزام قانون على وجوب القيام به، وقد يكون ذلك كاملاً أو جزئياً حسب رغبة أصحاب المنشأة وكما هو موضح في العقد الذي يبرم بين الطرفين (المدقق والعميل).²

خامساً: من حيث القائم بعملية التدقيق:

فهو ينقسم إلى نوعين هما:³

أ- التدقيق الداخلي: هو فحص لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المنشأة، وهي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية.

ب- التدقيق الخارجي: هو الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة.

¹ نفس المرجع السابق، ص 33.

² خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 35.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 19.

• ويتضح من التفرقة السابقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها فيما يلي:¹

- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف لإلى توفير المعلومات الضرورية التي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة.
- كل منهما يتطلب وجود نظلم فعال للرقابة الداخلية لمنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.
- كما يوجد تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:
- وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المدقق فضلاً عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق.
- أن وجود نظام التدقيق الداخلي لا يستغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل.
- وعلى الرغم من التشابه والتعاون والتكامل بينهما إلا أن هناك اختلافات بينهما. يمكن إيجازها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): يوضح أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	-تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات.بالإضافة إلى التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	-إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
طبيعة المدقق	موظف داخل المنشأة (تابع).	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل).

¹ نفس المرجع السابق، ص ص 19-20.

نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقاً للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي، والعرف السائد، ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالباً ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقاً لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق.
التوقيت المناسب للأداء	- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. - اختيارية وفقاً لحجم المنشأة.	- يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة). بحيث قد يكون كامل أو جزئي. - إلزامية وفقاً للقانون السائد.
المستفيدين	إدارة المنشأة.	قراء التقارير المالية.

المصدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 20.

المبحث الثاني: الإطار العلمي للتدقيق الداخلي

المطلب الأول: تطور ومفهوم التدقيق الداخلي

أولاً: لمحة تاريخية عن التدقيق الداخلي:

المتبع لتاريخ التدقيق الداخلي يلاحظ تعدد وتنوع أشكال ومجال التدقيق فقد انحصرت أهدافه في المراحل الأولية في اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب وضاق نطاقه في العمليات المالية ليصبح أعم وأوسع لإجراء وسائل إيصال النتائج، يرجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، وهذه الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث يساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته.¹

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق (وفق المعايير التدقيق الدولية)، مؤسسة الوراق، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص 30.

ويمكن تلخيص مراحل تطور التدقيق الداخلي فيما يلي:¹

- في 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.
- في 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي.
- في 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه مراجعة للأعمال والسجلات، تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحياناً بواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض.
- في 1974 تم تشكيل لجان لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي.
- في 1977 انتهاء اللجان من أعماله وقدمت تقرير بنتائج دراستها وتمت المصادقة النهائية على هذه المعايير من المؤتمر الدولي 17 من سان فرانسيسكو عام 1978.
- في 1996 تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA.
- في 1999 تم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي من قبل IIA على أنه: "نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين وانجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من خلال الموضوعي مستغل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين وانجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إلتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة وإدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".
- في 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسته مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريفه على أنه: "نشاط تأكدي مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية عملية إدارة المخاطر، الرقابة والتوجيه (التحكم)". ثانياً: مفهوم التدقيق الداخلي:
- هناك عدة مفاهيم للتدقيق الداخلي والتي تتمثل فيما يلي:
- فقد عرفه جاك رونارد على أنه: "نشاط تأميني واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة القيمة وتحسين عمليات المؤسسة عبر مساعدتها في تحقيق أهدافها بواسطة اكتساب المؤسسة آلية منظمة ومنهج

¹ نفس المرجع أعلاه، ص ص 31-32.

انضباطي لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات حوكمة الشركة".¹

• كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الداخلي بأنه: "فعالية تقييمه مقامة ضمن المؤسسة لغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار وتقييم مراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي".

• كما عرف أيضا على أنه: "وظيفة يؤديها موظفين 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 نظام الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها دقيقة وكافية".² ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن: "التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يقوم على أساس فحص وتقييم الجوانب المالية وغير المالية داخل المؤسسة وتقديم النصح والإرشاد للمؤسسة".

المطلب الثاني: خصائص التدقيق الداخلي وأهدافه الأساسية

أولاً: خصائص التدقيق الداخلي:

تتمثل خصائص التدقيق الداخلي فيما يلي:³

- الهدف الأساسي: يهدف التدقيق الداخلي إلى فحص الأنظمة المحاسبية وإجراءاتها والسياسات الإدارية المرسومة بهدف التحقق من تنفيذها طبقاً لمل هو مخطط لها واكتشاف أي انحرافات عن التنفيذ.
- كما أن المدقق الداخلي معنى بمنع ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب في الدفاتر وفحص وتقييم وسائل الرقابة الداخلية بقصد تدعيمها وتحسينها واقتراح ما يراه كفيلاً لتعديلها وتطويرها.
- نطاق العمل: التدقيق الداخلي قد يتضمن مراجعة تفصيلية شاملة نظراً لما يتاح للمدقق الداخلي من وقت وإمكانيات تمكنه من تحقيق ذلك.
- الجهة التي تعمل لحسابها والمستفيدة من عملها: المدقق الداخلي موظف بالمؤسسة يخضع لسلطة إدارتها وتوجيهاتها، وبالتالي فهو في خدمة الإدارة العليا للمؤسسة، ويسعى جاهداً للوفاء بكل احتياجاتها، وإليها يقدم نتائج فحصه ومراجعته.

¹ Jacques Renard, *Théorie Et Pratique d'audit Interne*, les éditions d'organisation, p 05.

² صالح ميلود خلاط، بشير محمد عاشور، مصطفى سامي فتوحة، *بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية الواقع والأفاق*، منشورات دار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، طرابلس، الطبعة الأولى، 2007، ص 384.

³ عبد العال طارق، *موسوعة معايير المراجعة*، دار الجامعة، الإسكندرية، 2007، ص 27.

- الجزء من التنظيم الذي يتم تقييمه: التدقيق الداخلي يبدأ بصفة عامة في المجالات المحاسبية والمالية إن كان فحصه وتقييمه غير محدد بالنواحي المالية حيث يمتد إلى المجالات التشغيلية أيضاً.
- الأساليب المطبقة: تعتمد على معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي وكذلك سياسات وإجراءات المؤسسة.
- الاستقلالية: نظراً لأن المدقق الداخلي موظف بالمؤسسة يرتبط بها بعلاقة تبعية وعقد عمل، ولها حق تعيينه وفصله ونقله ومكافئته وترقيته أو تخطينه، فإن استقلاله غير كامل وإن كان لاشك أنه أكثر استقلالاً نسبياً من الشخص الخاضع للمراجعة في المجالات التي يتم فحصها ومراجعتها.
- توقيت الفحص والمراجعة: يقوم التدقيق الداخلي بفحص أنشطة المؤسسة بصفة مستمرة.
- طريقة إعداد برنامج العمل: يبدأ المدقق الداخلي برنامج عمله من الخريطة التنظيمية للمؤسسة ومجاله متسع لكل أنشطة وليس محدد بالنواحي المالية والمحاسبية.
- مؤهلات المدقق الداخلي: عادة ما تشتمل على خبرات محاسبية بمعنى أن يكون حاصلًا على درجة في المحاسبة.

كما أنه نظراً لامتداد نطاق عمل المدقق الداخلي إلى النواحي التشغيلية وتقييم كفاءة الأقسام والإدارات المختلفة فإن ذلك بلا شك يتطلب تأهيلاً إضافياً للمدقق الداخلي بحيث يكون على دراية بالنواحي الفنية والإدارية المتخصصة.

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي:

- تختلف أهداف أقسام التدقيق الداخلي بشكل كبير وتعتمد على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة وحيثما أمكن المكلفين بالحوكمة. حيث يتمثل هدف التدقيق الداخلي في مساعدة الأفراد داخل التنظيم في أداء مسؤولياتهم بكفاءة ولتحقيق هذه الغاية يوفر لهم التدقيق الداخلي التحليل والتقييم والتوصيات والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي يتم تدقيقها. ويشمل نشاطات قسم التدقيق الداخلي ما يلي:
- 1- الإشراف على الرقابة الداخلية: يمكن أن يكلف قسم التدقيق الداخلي بمسؤولية ومراجعة أنظمة الرقابة والإشراف على عملها والتوصية بعمل تحسينات عليها.
- 2- الفحص المعلومات المالية والتشغيلية: يمكن أن يكلف قسم التدقيق الداخلي بمراجعة الوسائل

- المستخدمة وقياس وتصنيف وإعداد التقارير حول المعلومات المالية والتشغيلية ولعمل استفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الاختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.
- 3- مراجعة النشاطات التشغيلية: يمكن أن يكلف قسم التدقيق الداخلي بمراجعة النشاطات التشغيلية من الناحية الاقتصادية ومن ناحية الفعالية والكفاءة، بما في ذلك نشاطات المنشأة غير المالية.
- 4-مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة: يكلف قسم التدقيق بمراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات وتوجهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.
- 5-إدارة المخاطر: يمكن أن يساعد قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة من خلال تحديد وتقييم المخاطر الهامة والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر أنظمة الرقابة.
- 6-الحوكمة: يمكن أن يقيم قسم التدقيق الداخلي عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء والمسألة وإيصال معلومات المخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية في المؤسسة وفاعلية التواصل
- المعنية في المؤسسة وفاعلية التواصل بين المكلفين بالحوكمة والمدققين الداخليين والخارجيين والإدارة.
- المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي:
- تتمثل أنواع التدقيق الداخلي فيما يلي:
- 1-تدقيق الالتزام: يقصد به عملية التحقق والتأكد من التزام الإدارات بالقوانين والأنظمة والتعليمات في أداءها لعملها لتحقيق الأهداف المرسومة وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفعالية والوقوف على نواحي القصور والخطأ ومن ثم العمل على علاجها وعدم تكرارها.¹
- 2-التدقيق التشغيلي: هو الفحص والتقويم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة، علما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة لأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقويم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية، بالإضافة إلى تقويم إجراءات مختلف العمليات، ويجب أنه يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل والطرق لزيادة الكفاءة والربحية، بحيث

¹ حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة المالية والإدارية على الأجيحة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1998، ص 23.

أنه يهدف إلى:¹

-التحقق من الكفاءة والفعالية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها.

-مساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك نهج عمل واقعية.

فقد يشمل تدقيق العمليات تقييما كاملا على سبيل المثال: تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة...إلخ.

3-التدقيق المالي: هو مجموعة من المبادئ والسياسات والمعايير العلمية، والمشتقة من المفاهيم والفروض

المستحقة مع طبيعة العمليات اللازمة للقيام بعملية المراجعة، والتي تحكم مدى دقة وفعالية التدقيق في

إطار الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، ويهدف إلى:²

-حماية الأموال والتثبت من ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية وسلامة التصرفات المالية وإتباع القوانين واللوائح

والأنظمة.

-الكشف عن المخالفات المالية.

-بيان أوجه النقص أو القصور في القوانين واللوائح واقتراح وسائل علاجها.

-تقييم أداء الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية بكفاءة وفاعلية.

المبحث الثالث: تأثيرات وضوابط التدقيق الداخلي

المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي في المؤسسة

يعرف المعيار حسب معهد المدققين الداخليين على انه: " إعلان رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق

الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أدائه"³.

وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من ممارسة مهامها على الوجه الأكمل، فإن على جميع موظفي المنشأة

مساعدتهم والتعاون معهم بشكل كامل وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود تحقيقا للفائدة المرجوة من

التدقيق الداخلي في المنشأة، وقد قام معهد المدققين الداخليين الأمريكي بتقسيم المعايير إلى ما يلي:

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق (وفق معايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص 243-245.

² نفس المرجع أعلاه، ص ص 251-252.

³ طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 35.

الجدول رقم (2-1): جدول توضيحي لمعايير الخصائص ومعايير الأداء.

معايير الأداء		معايير الخصائص	
التسمية	رقم المعيار	التسمية	رقم المعيار
إدارة نشاط التدقيق الداخلي	2000	الغرض والسلطة والمسؤولية	1000
طبيعة العمل	2100	الاستقلالية والموضوعية	1100
تخطيط مهام التدقيق الداخلي	2200	المهارة والعناية اللازمة	1200
تنفيذ مهام التدقيق الداخلي	2300	برنامج وتأكيد وتحسين الجودة	1300
تبليغ النتائج	2400		
مراجعة النتائج	2500		
حسم مسألة قبول الإدارة للمخاطر	2600		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرجع: رحو خيرة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر، كلية

العلوم الاقتصادية، مذكرة نيل متطلبات شهادة ماستر، محاسبة التدقيق المراقبة، 2010-2011، ص

ص 17-21.

أولاً: معايير الخصائص:

فهي تعنى بالخواص والصفات الخاصة بالأفراد والمنشآت الذين يؤدون أعمال التدقيق الداخلي. وهذه المعايير هي:¹

- 1-المعيار رقم 1000 الغرض والسلطة والمسؤولية: يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بصفة دورية، وتقديمه إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه.
- 2- المعيار رقم 1100 الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب أيضاً أن يكون المدققين الداخليين موضوعيين أثناء أداء أعمالهم.
- 1110• الاستقلالية التنظيمية: يجب أن يكون مستوى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعا لمستوى تنظيمي في المؤسسة بشكل يكفل أداء مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي.
- 1120• الموضوعية الفردية: يجب أن يتصف المدققين الداخليين بتوجهات غير منحازة وغير متحيزة، وإن يتجنبوا المصالح.
- 1130• معوقات الاستقلالية أو الموضوعية: إذا ضعفت الاستقلالية أو الموضوعية في الحقيقة أو الظاهر فيجب الإفصاح عن ذلك بالتفصيل إلى الأطراف المناسبة، وتعتمد طبيعة الإفصاح على حجم هذا الضعف.
- 3-المعيار رقم 1200 المهارة والعناية المهنية اللازمة: يجب أن تؤدي مهام التدقيق بمهارة ومع توشي العناية المهنية اللازمة.
- 1210• المهارة: يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوط بكل منهم.
- 1220• العناية المهنية اللازمة: يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاقتدار.

¹ رحو خيرة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر، كلية العلوم الاقتصادية، مذكرة نيل متطلبات شهادة ماستر، محاسبة التدقيق والمراقبة، 2010-2011، ص 17-18.

1230• التطوير المهني المستمر: يجب على المدققين الداخليين أن يطوروا معرفتهم ومهاراتهم وكفاءاتهم

الأخرى عن طريق التطوير المهني.

4- المعيار رقم 1300 برنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تطوير

والمحافظة على برنامج التأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

1310• متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب أن يشمل برنامج تأكيد وتحسين الجودة أعمال

التقييم الداخلي والخارجي على سواء.

1311• أعمال التقييم الداخلي: يجب أن يشمل أعمال التقييم الداخلي على مراقبة مستمرة لأداء نشاط

التدقيق الداخلي، دورية تنفيذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن

تتوفر لهم المعرفة بأصول ممارسة التدقيق الداخلي.

1312• أعمال التقييم الخارجي: يجب إجراء أعمال التقييم الخارجي على الأقل مرة كل خمس سنوات

بواسطة مراجع أو فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المؤسسة.

1320• إعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق

الداخلي إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج تأكيد وتحسين الجودة.

1321• استخدام تعبير "تم إجراؤه وفقاً للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي": لا يجوز للرئيس

التنفيذ لإدارة التدقيق الداخلي الإفادة بأن نشاط التدقيق الداخلي إلا إذا كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسن

الجودة تؤيد إفادة ذلك.

1322• الإفصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير: عندما يكون من شأن عدم التوافق مع تعريف التدقيق

الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير التأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو أعماله يجب

على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التوافق وتأثيره إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

ثانياً: معايير الأداء:

تصف معايير الأداء طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس أداء

التدقيق الداخلي بواسطتها، وهي كالتالي:¹

- 1- المعيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.
- 2010 التخطيط: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطط مرتكزة على المخاطر، وذلك لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع أهداف المؤسسة.
- 2020 التبليغ والموافقة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد اللازمة لها، بما في ذلك أي تغييرات مرحلية هامة فيها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وذلك لمراجعتها والموافقة عليها.
- 2030 إدارة الموارد: يجب أن يتأكد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية وتوظيفها توظيفاً فعالاً لتحقيق الخطة المعتمدة
- 2040 السياسات والإجراءات: يجب أن يضع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكافية بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.
- 2050 التنسيق: ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يتبادل المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية التي تقدم التأكيد والاستشارات المرتبطة بمجال أعمال نشاط التدقيق، وذلك لضمان التغطية اللازمة للأعمال وتلاقي ازدواجية الجهود.
- 2060 إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يقوم بصفة دورية إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسؤولية وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقاً للخطة الموضوعة.
- 2070 الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي: عندما تؤدي أي جهة من الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية نشاط التدقيق الداخلي، عليها أن تحيط المؤسسة علماً بأن عليها أي على المؤسسة أن تضطلع بمسؤولية المحافظة على نشاط تدقيق داخلي فاعل.

¹ رحو خيرة، مرجع سبق ذكره، ص ص 18-21.

- 2-المعيار رقم 2100 طبيعة العمل: يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم.
- 2110•الحوكمة: يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها، بما يكفل تحقيق الأهداف المتوقعة منها.
- 2120• إدارة المخاطر: يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر وأن يسهم في تحسينها.
- 2130• الرقابة: يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فاعلة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها.
- 3-المعيار رقم 2200 تخطيط مهام التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق تتضمن أهداف المهمة ونطاقها وتوقيتها والموارد المخصصة لها.
- 2201• اعتبارات التخطيط: عند وضع خطة مهمة التدقيق يجب أن يأخذ المدققين الداخليين النواحي الآتية في اعتبارهم:
- أهداف النشاط الذي تجري مراجعته والوسائل التي يمكن عبرها مراقبة أدائه.
 - المخاطر الهامة التي يحتمل أن يتعرض لها ذلك النشاط وأهدافه وموارده وعملياته والسبل التي يمكن بها إبقاء التأثير الناجم عنها في حدود المستوى المقبول.
 - مدى كفاية وفاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط بالمقارنة بأحد أطراف أو نماذج الرقابة ذات الصلة.
- 2210• أهداف مهمة التدقيق: يجب تحديد الأهداف المنشودة لكل مهمة تدقيق.
- 2220• نطاق مهمة التدقيق، يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافياً لتحقيق الأهداف المنشودة منها.
- 2230• تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق: يجب أن يحدد المدققين الداخليين الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق، ويتم توظيف الأفراد اللازمين لتنفيذ المهمة على أساس تقييم طبيعتها ومدى تعقيدها.

- 2240• برنامج عمل مهمة التدقيق: يجب على المدققين الداخليين تطوير وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.
- 4-المعيار رقم 2300 تنفيذ مهام التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققين الداخليين بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية واللازمة لتحقيق الأهداف المهمة.
- 2310• تحديد المعلومات: يجب على المدققين الداخليين تحديد المعلومات الكافية والمفيدة واللازمة والتي يمكن الاعتماد عليها في تنفيذ مهمة التدقيق.
- 2320• التحليل والتقييم: يجب على المدققين الداخليين وضع استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة.
- 2330• توثيق المعلومات: يجب على المدققين الداخليين توثيق المعلومات اللازمة لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق.
- 2340• الإشراف على مهمة التدقيق: يجب الإشراف على المهام بشكل مناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها وتأكيد جودتها وتطوير طاقم العمل.
- 5-المعيار رقم 2400 تبليغ النتائج: يجب على كل المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام.
- 2410• مقاييس التبليغ: يجب أن تشمل التبليغات المتعلقة بنتائج مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة ونطاقها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة بشأنها وخطط العمل المتعلق بها.
- 2420• جودة التبليغات: يجب أن تكون التبليغات دقيقة وموضوعية وواضحة بالإضافة إلى أن تكون موجزة وبناءة وكاملة وأن تصدر في الوقت المناسب.
- 2421• حالات الخطأ والسهو: إذا احتوى أي تبليغ نهائي على خطأ أو سهو جسيم، فيجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ المعلومات الصحيحة إلى كل الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي.
- 2430• استخدام تعبير: "تم إجراؤه وفقاً للمعايير المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي": يمكن للمدققين الداخليين الإفادة بأن مهمتهم قد تم إجراؤها بما يتفق مع المعايير الدولية المهنية للممارسة التدقيق الداخلي " فقط في حال كانت نتائج برنامج تأكيد تحسين الجودة تساند تلك الإفادة.

2431• الإفصاح عن حالات عدم التقيد: عندما تؤثر حالات عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة هو

"كالمعايير في مهمة محددة، فيجب أن يفصح التبليغ المتعلق بنتائج مهمة التدقيق تلك".

2440• نشر النتائج: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف

المعنية.

6-المعيار رقم 2500 مراقبة سير العمل: يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع وإرساء

وصون نظام متابعة ما يتخذ إزاء النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.

7-المعيار رقم 2600 حسم مسألة قبول الإدارة العليا للمخاطر: عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق

الداخلي أن الإدارة العليا قد قامت بقبول مستوى غير مقبول للمؤسسة يجب أن يناقش تلك المسألة مع

الإدارة العليا. إذا لم يتم حسم مسألة القرار بشأن المستوى المقبول للمخاطر المتبقية، فيجب على المدقق

الداخلي رفع المسألة إلى مجلس إدارة المؤسسة لحسمه بمعرفته.

المطلب الثاني: خطوات وآلية برامج التدقيق الداخلي:

ويمكن توضيح خطوات وآلية برامج التدقيق الداخلي على النحو التالي:¹

1-إعداد برنامج تدقيق شامل بالإضافة إلى برنامج خاص لكل مهمة تدقيق بحد ذاتها.

2-يتضمن تقدير الوقت لكل جزء من أجزاء التدقيق ليساعد في ضبط ومراجعة نسبة ونوعية إنجاز في مهمة

التدقيق.

3-يتم إعداد برنامج التدقيق الأول مثلاً: في المهمة الأولى أو السنة الأولى، وبعدها أي بعد المهمة أو السنة الأولى

يتم تحديث البرنامج دورياً أو سنوياً على ضوء المعطيات الجديدة وتحديث الدراسة.

4-يتم إعداد برنامج التدقيق عادة بعد المسح الميداني الأول، يعتبر البرنامج مبدئي أولي تجريبي وهو خاضع

للتعديل طوال مسار التدقيق على ضوء المعطيات التي تتوفر خلال عملية التدقيق.

5-يمكن تعديل برنامج التدقيق على ضوء معطيات التدقيق المستجدة خلال أعمال التدقيق.

6-إعادة دراسة البرامج المعدة مسبقاً وتعديلها على برنامج تدقيق خاص لمهمة التدقيق المحددة ومناسب

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق (وفق معايير التدقيق الداخلي الدولية)، مرجع سبق ذكره، ص ص 134-135.

لتوقيت ومكان وموضوع التطبيق.

7- يجب الحصول على موافقة مدير أو مشرف التدقيق على التعديلات على برامج التدقيق.

8- يجب أن تكون التعديلات والتغييرات الهامة على البرامج مكتوبة وواضحة على شكل مذكرات مع بيان الأسباب الموضحة لذلك، وتكون هذه المذكرات جزء من ملف التدقيق وأوراق العمل.

9- يتم استخدام البرامج المعدلة نفسها على مهمة تدقيق جديدة فقط، في حالة كانت المهمة الجديدة تتم لنفس الأهداف وبنفس الضوابط.

10- يجب على فريق التدقيق الذي سيقوم بتنفيذ المهمة معرفة والإطلاع ومناقشة خطة وبرنامج التدقيق، وهذا أمر أساسي.

المطلب الثالث: التفرقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

يمكن التمييز بينهما من خلال ما يلي:¹

- أولاً: الرقابة الداخلية: يقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها وموجوداتها، ولتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية ولرفع كفاءة الإنتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية. وتشمل هذه الوسائل: الهيكل التنظيمي، السياسات، الإجراءات، التعليمات، المعايير، اللجان، دليل الحسابات، التنبؤات، الموازنات التقديرية، جداول التقارير، القيود والتدقيق الداخلي.
- ثانياً: التدقيق الداخلي: من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي ذا صبغة:
 - تأكيدية: أن تطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب.
 - استشارية: لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات لاتخاذ القرارات.
 - مستقل: بارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم.
 - موضوعي: بأداء الأعمال الموكلة إليه.

جميع هذه الأدوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمنشأة من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع الغش

وفحص وتقييم الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح لتحسين عملياتها ومساعدة المنشأة على تحقيق

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر، عمان، 2014، ص 36-37.

أهدافها.

الخلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل نستنتج أن التدقيق الداخلي يعمل على حماية أصول المؤسسة وأموالها، وكذا تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة من خلال قيام المدقق الداخلي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالاستعانة بمجموعة من الوسائل وفق عدة مراحل وصولاً إلى التقييم النهائي لها بإعطاء نصائح للمؤسسة وتعاليق حول العمليات المالية.

الفصل الثاني:

مساهمة التدقيق الداخلي في

عملية اتخاذ القرار.

تمهيد:

يصعب درجة قياس مدى مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة لأنه لا يوجد أرقام أو نسب أو وسائل ملموسة نقارنها مع السنوات السابقة. يتم الاستعانة بالتدقيق الداخلي في المؤسسة إما من أجل مواجهة المخاطر، أو من أجل اتخاذ إجراءات تحسينية بالإضافة إلى هذا يلعب التدقيق الداخلي دوراً هاماً في عملية اتخاذ القرار المناسب حيث يستعان به لإيجاد حلول للمشاكل وهذا حسب وضعية كل مشكلة، بالإضافة إلى هذا فإن التدقيق الداخلي يقوم بمتابعة تنفيذ تلك القرارات.

ومنه سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي:

-المبحث الأول: المدلول العلمي لعملية اتخاذ القرار.

-المبحث الثاني: المراحل والعوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار.

-المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بعملية اتخاذ القرار.

المبحث الأول: المدلول العلمي لعملية اتخاذ القرار

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار

هناك عدة تعاريف للقرار أو عملية اتخاذ القرار واكتفينا بذكر بعضها فيما يلي:

• يعرف القرار على أنه: "اختيار أحسن البدائل المتاحة بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل في تحقيق

الأهداف المطلوبة"¹.

• يعبر عن القرار الإداري بأنه: "سلوك واعي ومنطقي ذو طابع جماعي كبير على أساس المفاضلة الموضوعية بين

عدد من البدائل المتاحة لمواجهة مشكلة"².

• إن عملية اتخاذ القرار هي: "استخدام المنهجية العلمية التحليل لاختيار بديل من عدة بدائل شريطة أن

تحقق هذا البديل المنفعة الأكثر للأفراد والتنظيمات الإدارية"³.

• كما تعرف عملية اتخاذ القرار على أنها: "عملية اختيار بديل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق

هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية

والموارد المتاحة للمنظمة"⁴.

وبذلك إن عملية اتخاذ القرار تدور في إطار معين يشمل ستة عناصر هي:

1- الموقف (المشكلة).

2- متخذ القرار.

3- الهدف.

4- البدائل.

5- قواعد الاختيار.

6- عملية اختيار الحل الأمثل من بين البدائل.

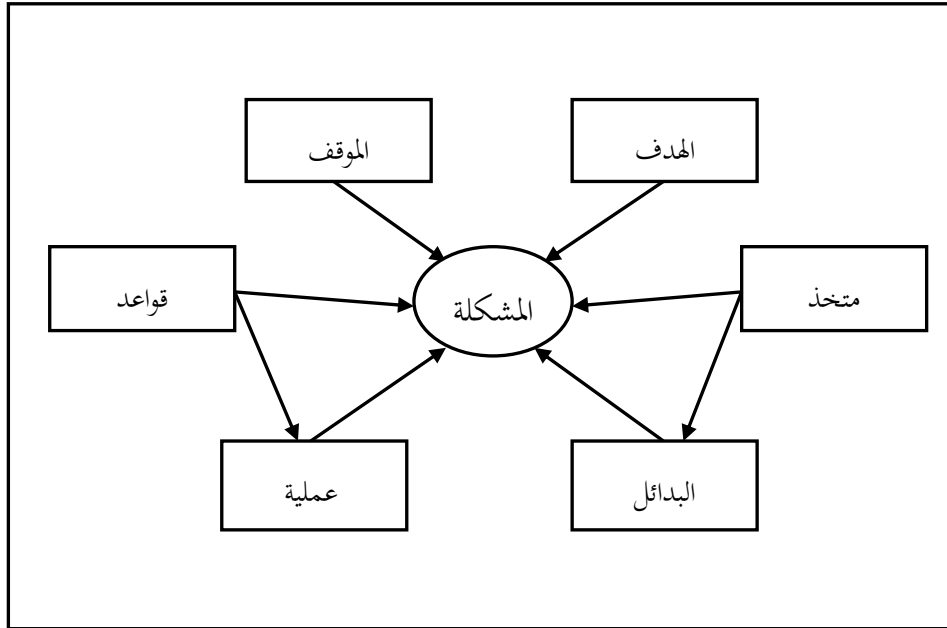
¹ عبد المعطي عساف، مبادئ الإدارة الحديثة، المؤسسة العربية للدراسات، الأردن، 2000، ص 11.

² محمد عبد الفتاح ياغي، عملية اتخاذ القرار، المجلة العربية للعلوم الإدارية، الأردن، العدد الثاني، ص 5.

³ موسى اللوزي، التطوير التنظيمي (أساسيات ومفاهيم حديثة)، داروائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 1999، ص 31.

⁴ علي السلمي، عملية اتخاذ القرارات الإدارية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، الأردن، 1970، ص 7.

الشكل رقم (1-2): عناصر اتخاذ القرار.



المصدر: إبراهيم أبو غار، عبد الهادي الجوهري، إدارة المؤسسات الإجتماعية (مدخل سوسولوجي)، دار المعرفة الجامعية، 1998، نقلاً عن WWW.ngocce.gor.

المطلب الثاني: أنواع القرارات

هناك عدة أنواع للقرارات نذكر منها:

1- تصنيف القرارات حسب سايمون:

ميز سايمون بين نوعين من القرارات هي:¹

أ-قرارات مبرمجة: تعتبر قرارات مبرمجة لأن معايير الحكم فيها عادة ما تكون واضحة، وغالباً ما تتوفر

المعلومات الكافية بشأنها ومن السهل تحديد البدائل فيها، ويوجد تأكيد نسبي بشأن البدائل المختارة وهي

قرارات متكررة روتينية ومحددة جيداً لها إجراءات معروفة ومحددة مسبقاً للتعامل معها.

ب-قرارات غير مبرمجة: عندما تواجه المؤسسة مشكلة لأول مرة ولا يوجد معايير واضحة بكيفية حلها، وعادة

ما يصحب تجميع معلومات كافية عنها، ولا توجد معايير واضحة لتقييم البدائل والاختيار بينهما ولذلك

¹ حسين بلعوز، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، الإسكندرية، 2009، ص 100.

الظروف التي تسود هذه الحالة هي ظروف عدم التأكد، نتيجة لهذه الخصائص فإن كل قرار يتخذ وفقاً لمتطلبات وظروف وخصائص المشكلة.

الجدول رقم (2-1): مقارنة بين القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة

أساسيات التفرقة	قرارات مبرمجة	قرارات غير مبرمجة
طبيعتها	روتينية ومتكررة.	غير منتظمة وغير متكررة.
معايير الحكم فيها	واضحة.	يمكن استخدام الحكم الشخصي.
تحديد البدائل	سهلة.	تتسم بنوع من الصعوبة.
ظروف اتخاذ القرار	تأكد.	عدم تأكد نسبي.
الإجراءات	محددة.	غير محدد مسبقاً
المعلومات	متوفرة.	قليلة جداً وغير كافية.
أدوات الحل	الطرق الكمية وبرامج الحاسوب الجاهزة.	الخبرة، برامج الحاسوب المتطورة.

المصدر: حسين بلعجوز، المرجع السابق، ص 102.

2- تصنيف القرارات وفقاً لأهميتها (حسب المستويات الإدارية):

تصنف القرارات وفقاً لمعيار إلى ثلاثة أنواع هي:¹

أ-القرارات الإستراتيجية: وهي تتعلق بكيان المؤسسة ومستقبلها تتميز بالثبات النسبي طويل الأجل وبضخامة

الاستثمارات أو الاعتمادات المالية اللازمة لتنفيذها، تصدر هذه القرارات في المستويات الإدارية العليا نظراً لأهميتها.

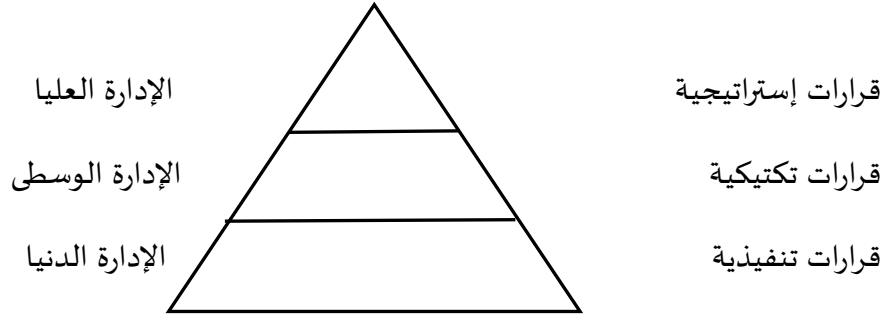
ب-القرارات التكتيكية: تهدف إلى تحديد الوسائل المناسبة لتحقيق الأهداف وترجمة الخطط، كما يتعلق بكيفية استغلال المواد اللازمة للاستمرار في العمل، تتخذ هذه القرارات في المستويات الإدارية الوسطى.

ج-القرارات التنفيذية: تتعلق بمشكلات العمل اليومي والنشاط الجاري في المؤسسة وتتميز بقصر مدى

¹ سليم بطرس جلد، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الراية، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 87.

وتتخذ من طرف الإدارة المباشرة أو بما يسمى بالمستويات الإدارية الدنيا أو السفلى.

الشكل رقم (2-2): تصنيف القرارات حسب المستويات الإدارية.

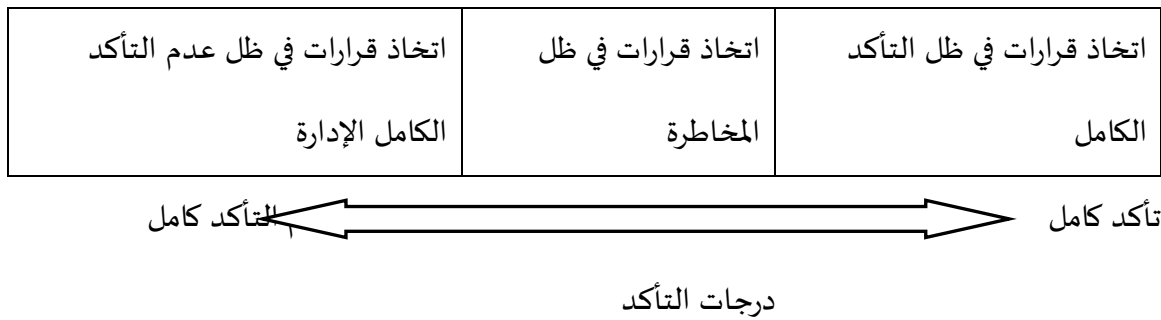


المصدر: حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص 106.

3- تصنيف القرارات وفقاً لظروف اتخاذها:

تصنف هذه القرارات إلى ثلاثة أنواع¹، كما هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-2): تصنيف القرارات تبعاً لدرجات التأكد.



المصدر: محمد سويلم، الإدارة، دار الهاني للطباعة، ص 10.

أ-القرارات في حالة التأكد: تتخذ القرارات هنا في حالة التأكد التام في طبيعة التغيرات ونوعيتها والعوامل

التي تؤثر فيها، وبالتالي فإن آثار القرار ونتائجه تكون معرفة بصورة مسبقة.

ب-القرارات في حالة المخاطرة: هي القرارات التي تتخذ في ظروف وحالات محتملة الوقوع، وعليه فإن متخذ

القرار أن يقدر الظروف والمتغيرات المحتملة الحدوث في المستقبل وكذا درجة احتمال وقوعها.

ج-القرارات في الحالة عدم التأكد: يكون فيها احتمال تحقيق النتائج المترتبة على كل بديل غير محددة، فإذا

¹ محمد الصبري، القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007، ص 15.

كان هناك عدد كبير من العوامل المؤثرة في القرار، وكانت هذه العوامل غير متشابهة أو كانت في حالة عدم استقرار شديد، فإن متخذ القرار يعتمد على حكمه الشخصي وخبراته السابقة، لإضافة إلى الاستشارة والتقارير الجماعي لتعزيز الأفكار والآراء.

المطلب الثالث: أهمية عملية اتخاذ القرار

تستمد عملية اتخاذ القرارات أهميتها بالنسبة للعملية الإدارية من كونها تمثل نقطة البدء بالنسبة لجميع النشاطات والفعاليات اليومية في حياة المؤسسات ولأن التوقف على اتخاذها يؤدي إلى شلل العمل والنشاط وتراجع المؤسسة.

ومن هنا اعتبرت عملية اتخاذ جوهر عملية الإدارة، وأنها العمل الغالب للمدراء ونظراً لذلك فإن نجاح المؤسسة يتوقف إلى حد كبير على قدرة وكفاءة متخذي القرارات على اتخاذ القرارات السليمة والمناسبة. كما أنها تحتاج إلى قدرات فنية وعلمية تزداد أهمية صعوبتها بازدياد حجم المؤسسات الضخمة وتعدد أهدافها.¹

ولذلك عملية اتخاذ القرارات عملية هامة ومكملة لوظيفة التخطيط أما بالنسبة للتنظيم فإنه يتطلب مجموعة أخرى من القرارات لمعالجة بعض المشاكل الأساسية من بينها قرارات تبين:

-نوع السلطة التي تمنح لكل منصب إداري (تنفيذي، وظيفي، استشاري).

-درجة تفويض السلطة (المركزية، اللامركزية).

-العلاقات بين الأقسام والإدارات.

ونرى أن وظيفة التوجيه أيضاً لها علاقة وثيقة واعتمادية بعملية اتخاذ القرارات فتتخذ سلسلة من القرارات الإدارية منها:²

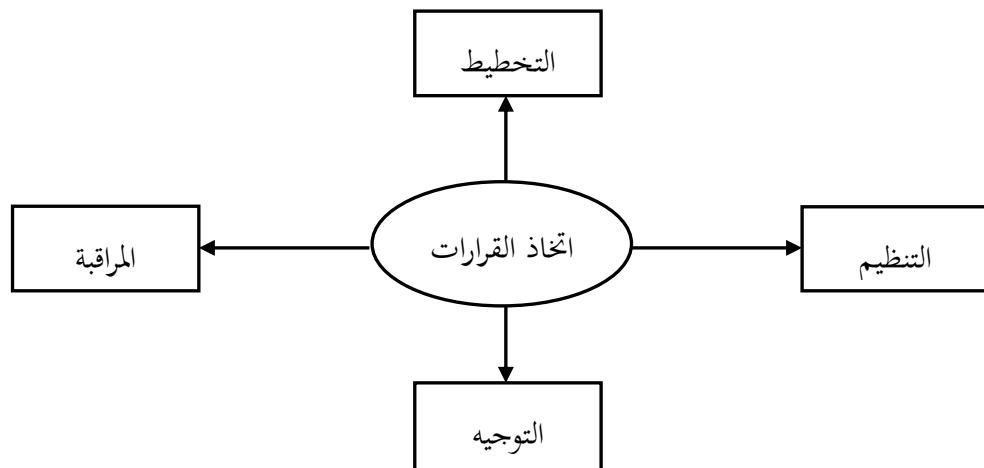
-الأسلوب الأفضل في التوجيه وإصدار الأوامر والتعليمات.

-الوسائل المستخدمة في التحفيز (المادية، معنوية).

¹ نادرة أيوب، نظرية القرارات الإدارية، دار المناهج، الأردن، 1996، ص 4-10.

² نفس المرجع أعلاه، ص 10.

الشكل رقم (2-4): أهمية عملية اتخاذ القرار في العملية الإدارية.



المصدر: نادرة أيوب، مرجع سبق ذكره، ص 10.

كما لا يمكن إن تتم وظيفة الرقابة دون اتخاذ مجموعة من القرارات والتي تتعلق بتوضيح ما يلي:

-النشاطات التي تخضع للرقابة.

-أنواع ومعايير الرقابة.

-نوع المعلومات المطلوبة للرقابة.

فكل هذه الوظائف يتحقق وجودها وتنفيذها إلا إذا تم اتخاذ قرارات بشأنها وجميع النشاطات الأخرى

المتعلقة بها.

المبحث الثاني: المراحل والعوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار

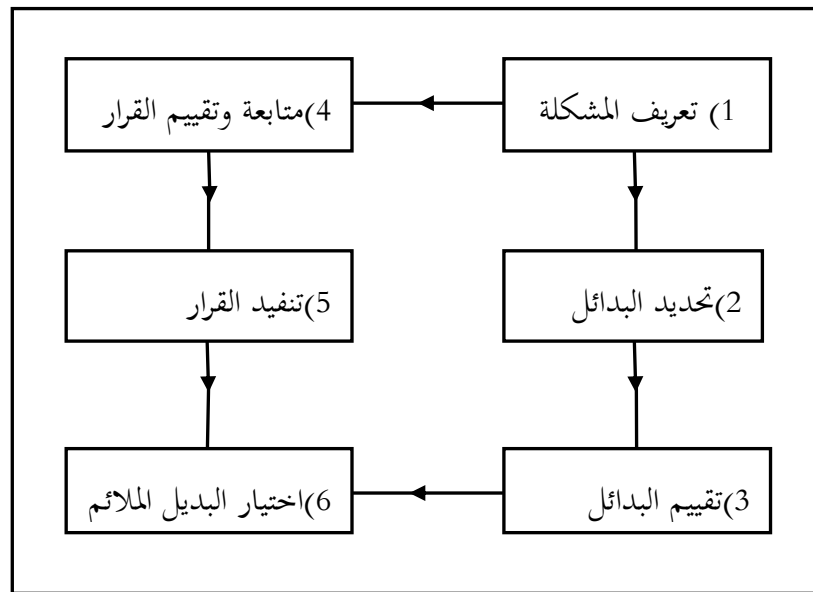
المطلب الأول: مراحل عملية اتخاذ القرار

لقد عرفنا أن القرار هو اختيار بديل من مجموعة من البدائل المتاحة للتصرف، أما عن عملية اتخاذ القرار

فتعرف على أساس مجموعة الخطوات التي يتبعها متخذ القرار حتى يتمكن من الاختيار الفعال لهذا البديل.

والشكل التالي يوضح مراحل عملية اتخاذ القرار:

الشكل رقم (2-5): مراحل عملية اتخاذ القرار.



المصدر: حسين أحمد الطروانة، محمد ياسين موسى، اتخاذ القرارات التنظيمية في منظمات الأعمال، دار

الأيام، الأردن، 2014، ص 199.

1-تعريف المشكلة:

تعرف المشكلة في مجال عملية اتخاذ القرار بأنها: "انحراف عن الهدف المحدد مسبقاً"، أو هي: "حالة عدم

التوازن بين ما هو كائن وما يجب أن يكون"¹، أو هي: "عبارة عن موقف غامض في حاجة إلى تفسير"².

وعلمياً نجد أن مشاكل الحياة في المنظمة أو غيرها نادراً ما نقدم نفسها لكي يتم اتخاذ قرار بشأنها، بل

إن أول ما يظهر هو عناصر المشكلة، أي الأعراض وليس المشكلة ذاتها.³ وقد تكون الأعراض الظاهرة على

السطح هي أقلها كشافاً عن جذور المشكلة.

فالمدير هنا مطالب بتحديد: ما نوع المشكلة؟ كيف نشأت المشكلة؟ ما هي النقاط الجوهرية بها؟ ما هو

الوقت الملائم لحلها؟ ولماذا يجب الحل الملائم بها؟ وما هي المشاكل الفرعية التي تترتب على عدم حلها في وقت

سابق؟ وما هي المشاكل التي يمكن أن تترتب جراء التأخر في حل هذه المشكلة؟⁴

¹ أحمد المصري، الإدارة الحديثة (الاتصالات والمعلومات والقرارات)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2000، ص 320.

² سعاد نائف نوطي، الإدارة، دار وائل، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص 384.

³ خليل محمد حسن الشماع، مبادئ الإدارة (مع التركيز على إدارة الأعمال)، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الأولى، 1999، ص 119.

⁴ Alain Charles Martinet, Diagnostique Strategique, Edition Vuibertn, Paris, 1990, p 52.

إن تحديد الانحراف يتطلب من المدير معرفة الموقع والمكان الذي لاحظ فيه الانحراف والأشياء أو الأشخاص الذين يسهم الانحراف ووقت ملاحظته، وكل هذه المعلومات تمكنه من تمييز المواقع التي تمسها المشكلة عن تلك التي لا تمسها.

2-تحديد البدائل:

في حقيقة الأمر إن وجود مشكلة ما يقتضي تعدد وتباين الآراء حولها ذلك أنه إذا كان لها حل واحد فلن تكون هناك مشكلة اتخاذ القرار لأن متخذه سيكون مرغماً على تبني الحل الوحيد المتوفر لديه. والملاحظ أن المديرين في سياق بحثهم عند بدائل لحل المشاكل يلجئون إلى البدائل المعروفة سلفاً (أي التي سبق استخدامها كحلول)، فإذا أظهر بأنها غير مناسبة لجئوا إلى التصور والتفكير الابتكاري لإيجاد الحلول المختلفة، فإن كان تشخيص المشكلة يعتمد على التفكير المنطقي (الذي يركز على التحليل والمقارنة) فإن إيجاد الحلول البديلة لها يعتمد على التفكير الابتكاري الذي يركز على التصور والتنبؤ وخلق الأفكار.¹

3-تقييم البدائل:

عند الانتهاء من وضع البدائل المتاحة، يجد المدير نفسه أمام ضرورة تقييمها لاختيار البديل المناسب، وذلك لأن أي من هذه الحلول يتضمن عدة مزايا وعيوب، إذ لا تتساوى الحلول جميعاً من حيث قدرتها على تحقيق الهدف، ومن هنا تأتي أهمية الدراسات التحليلية للمشكلة، وكذا للقرار المتزعم اتخاذه.² إن عملية المفاضلة بين البدائل ليست عملية سهلة وواضحة دائماً، إذ أن البدائل عادة ما تتضمن عوامل غير ملموسة يصعب وضع معايير دقيقة لقياسها، فضلاً عن ضيق الوقت المتاح أمام متخذ القرار لاكتشاف النتائج المتوقعة لكل بديل، وهناك العديد من المعايير التي يمكن استخدامها للمفاضلة ما بين الحلول المقترحة، منها:³

-إمكانية تنفيذ البديل ومدى توافر الموارد المادية والبشرية والطبيعية اللازمة.

-التكاليف والموارد الناجمة عن تنفيذ البديل.

¹ علي الحامي، ثلاثون طريق لتوليد الأفكار الإبداعية، دار ابن حزم، ص 13.

² علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 24.

³ أحمد محمد المصري، مرجع سبق ذكره، ص 329.

-أثار تنفيذ البديل على المنشأة (الأقسام والإدارات والوظائف والأداء) أو على المنظمات الأخرى.

-وقت وظروف أخذ البديل.

-استجابة المرؤوسين وتقبلهم للبديل.

-الزمن الذي يستغرقه تنفيذ البديل.

4-اختيار البديل الملائم:

يعد التحديد الدقيق لمزايا وعيوب كل بديل من البدائل المقترحة، تأتي عملية اختيار البديل المناسب والتي

تتأثر بالعديد من العوامل، بعضها ذو صبغة موضوعية والأخر ذو صبغة شخصية من خبرة متخذ القرار ومعرفته ودوافعه ومشاعره ورغباته وبعضها ذو صبغة بيئية نابعة من متطلبات الموقف الإداري الذي يحكم عملية الاختيار، وكلما توفرت للمدير المعلومات الكافية في مختلف البدائل وفي وقتها المناسب، كلما كان المدير حاسماً في القرار وكانت عملية اختياره للبديل بعيدة عن الذاتية وبالتالي تقلل من المخاطرة وتزيد من احتمالات رشادة القرار.

5-تنفيذ القرار:

إن مهمة المدير لا تنتهي فور اختيار البديل الأفضل، وإنما تنتقل إلى مرحلة التنفيذ الفعلي عن طريق جهود الآخرين، بدءاً بإبلاغهم بالقرار المتخذ ومروراً بشرح أبعاده والعمل على زيادة قبولهم به وكذا تحفيزهم على تنفيذه بالشكل الذي يحقق أكثر فعالية وكفاءة وانتهاءً بمتابعة التنفيذ وتقييم الانحرافات التي قد تشوبه.

وعلى المسؤول عن هذا القرار أن يراعي الإجراءات اللازمة لتنفيذ والتمهيد له، وكذا السرعة الواجبة في التنفيذ، وذلك بصياغة مجموعة من الخطط التشغيلية، كما عليه أن يأخذ بعين الاعتبار مجموعة النتائج غير المتوقعة التي قد تنشأ أثناء التنفيذ على الرغم من كل الخطوات المدروسة التي قام بها.¹

6-متابعة تنفيذ القرار:

من الأجدر أن تصاحب عملية التنفيذ القرار تقييم دورية للتحقيق من فعالية وكفاءة القرار المتخذ، من

¹ خليل محمد حسن الشماع، مرجع سبق ذكره، ص 122.

خلال تحقيقه للنتائج المرجوة، وتقديم (تصحيح) الانحرافات إن وجدت، فمن الخطأ أن يتخذ المدير قرار ثم ينسأه ويهمل تقييم نتائجه.¹

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار

هناك عدة عوامل تؤثر في اتخاذ القرار نذكر منها:²

1- أهداف المنظمة:

مما لا شك فيه أن أي قرار يتخذ وينفذ لابد أن يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المنظمة أو الهيئة أو المجتمع المتخذ فيه القرار، فأهداف المنظمة أو الهيئة مثلاً هو محور التوجيه الأساسي لكل العمليات بها، لذلك فإن بؤرة الاهتمام في اتخاذ القرار هي اختيار أنسب الوسائل التي يبدو أنها سوف تحقق أهداف المنظمة التكتيكية أو الإستراتيجية.

2- الثقافة السائدة في المجتمع:

تعتبر ثقافة المجتمع وعلى الأخص نسق القيم من الأمور المهمة التي تتصل بعملية اتخاذ القرار، فالمنظمة لا تقوم في فراغ وإنما تباشر نشاطها في المجتمع وللجميع، ومن ثم فلا بد من مراعاة الأطر الاجتماعية والثقافية للمجتمع عند اتخاذ القرار.

3- الواقع ومكوناته من الحقائق والمعلومات المتاحة:

لا يكفي المحتوى القيمي أو المحتوى الأخلاقي كما يسميه البعض بل يجب أن يؤخذ في الاعتبار الحقيقة والواقع وما ترجحه من وسيلة أو بديل، وفي رأي "سايمون" أن القرارات هي شيء أكبر من مجرد افتراضات تصف الواقع لأنها بكل تأكيد تصف حالة مستقبله هناك تفضيل لها على حالة أخرى وتوجه السلوك نحو البديل المختار، ومعنى هذا باختصار أن لها محتوى أخلاقي بالإضافة إلى محتواها الواقعي.

4- العوامل السلوكية:

يمكن تحديد الإطار السلوكي لمتخذ القرار في ثلاثة جوانب هي:

• الجانب الأول: ويتعلق بالبواعث النفسية لدى الفرد ومدى معقوليتها والتي يمكن من خلالها تفسير السلوك

¹ نفس المرجع أعلاه، ص 122.

² عبد الله إبراهيم الفقي، نظم المعلومات المحوسبة ودعم اتخاذ القرار، دار الثقافة، الأردن، 2012، ص ص 98-99.

النفسي للفرد في اتخاذ قراره.

• الجانب الثاني: ويتصل بالبيئة النفسية للفرد حيث تعتبر المصدر الأساسي الذي يوجه لشخص إلى اختيار

القرار من بين البدائل التي أمامه، ومن ثم كان اتخاذ له.

• الجانب الثالث: دور التنظيم ذاته في خلق البيئة النفسية للفرد من خلال:

- تحديد الأهداف له.

- إتاحة الفرص لممارسة اتخاذ القرار واكتساب الخبرة داخل التنظيم.

- مده بالمعلومات والبيانات والبدائل.

- إسناد المسؤوليات له مع منحه القدر اللازم من السلطة.

المطلب الثالث: خصائص المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الفعالة

فيما يلي بعض خصائص المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الفعالة:

1- التوقيت المناسب: وترتبط هذه الخاصية بالفترة الزمنية التي تستغرقها دورة إدخال البيانات وإجراء

العمليات عليها وتقرير النتائج، فكلما كانت فترة المعالجة قصيرة كلما زادت سرعة وفعالية القرارات المتخذة

بناءً عليها، لذا وجب الاهتمام بتوفير المعلومات الإدارية في التوقيت المناسب لعملية اتخاذ القرار.¹

2- التكلفة: يجب أن يكون العائد المتوقع من المعلومات أكبر من تكلفة الحصول عليها.

3- الشمولية: يجب أن تغطي هذه الخيرة كل حقائق الظاهرة موضع الدراسة، وكل المؤثرات التي يمكن أن

تؤثر عليها لتمتكن الإدارة من استخدامها والاستفادة منها في اتخاذ القرارات.

4- الدقة: تعبر هذه الخاصية عن مدى خلو المعلومات من الخطأ، وبمعنى آخر نسبة المعلومات الصحيحة إلى

الكمية الإجمالية من المعلومات التي يتم إنتاجها خلال فترة محددة من الزمن.²

5- الوضوح: تشير هذه الخاصية إلى درجة خلو المعلومات من الغموض والتعقيد، كما أن إعادة صياغة

التقارير وتعديلها يكلف المؤسسة تكاليف إضافية، لذلك يمكن قياس قيمة الوضوح إذا تم قياس تكلفة

تعديل التقارير.

¹ شوقي ناجي جواد، إدارة الأعمال (منظور كلي)، دار الحامد، 2000، ص 408.

² عثمان الكيلاني وآخرون، نظم المعلومات الإدارية، دار المناهج، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص 21.

6-الملائمة: يقصد بها المنفعة النسبية للمعلومات التي تتولد أنظمة المعلومات، أي ملائمتها لإحتياجات مستخدميها.

7-المرونة: ويعني بها مدى مواءمة المعلومات الرسمية التي تتولد عن أنظمة المعلومات وليس فقط للقرارات المتعددة، بل لأكثر من متخذ قرارات واحد.

8- الموضوعية: وترتبط هذه الخاصية بانعدام وجود الرغبة في تشكيل المعلومات بما يحقق مصالح شخصية متحيزة، أو بغرض التأثير على الشخص الذي يحصل عليها لاتخاذ قرار معين أو القيام بتصرف معين.

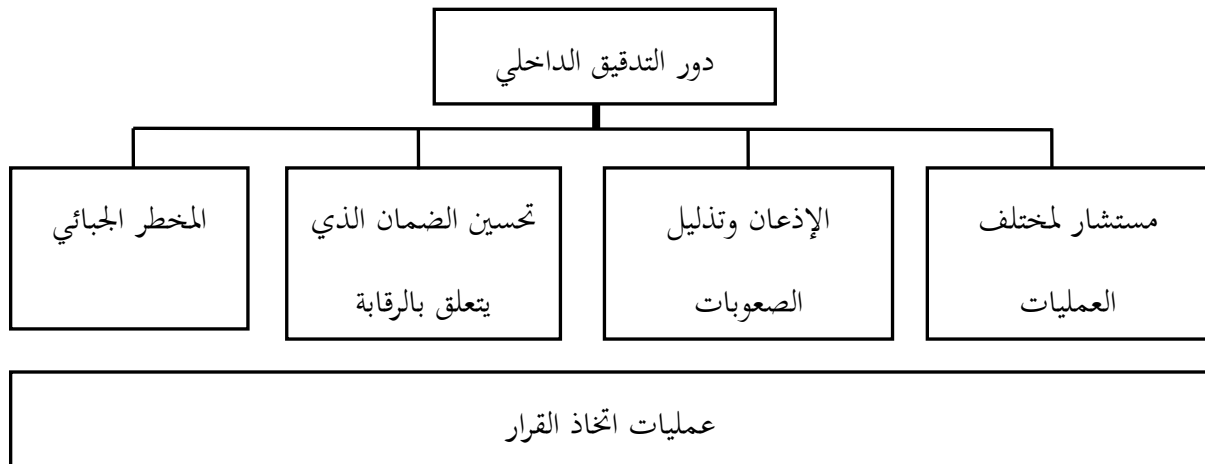
9-إمكانية استرجاع المعلومات: تشير هذه الخاصية إلى سهولة وسرعة الوصول للمعلومات فكلما كانت سرعة الاسترجاع كبيرة كلما زادت احتمالات اتخاذ القرارات في وقتها المناسب.¹

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في المؤسسة.

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما داخل المؤسسة فتعمل على مساعدتها في التحكم الداخلي للعمليات وتحسينها، حيث يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، يتلخص دور التدقيق الداخلي داخل المؤسسة في الشكل التالي:

شكل رقم(2-6): طبيعة دور التدقيق الداخلي.



La Source :Dona R. H Ermonson and Larry E. Rittenberg.Internal Audit and Orgazitional

¹ أحمد بسيوني شحاته، نظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين والبنوك التجارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 23.

Governance, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, P:55, www.TheIIA.org,

, 14h:35m. 1214/06/20

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن جميع المجالات التي يمكن أن تكون للتدقيق الداخلي دوراً فيه فإنه يتخللها عملية اتخاذ قرارات ومن ثم فإن هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار السليم. الحقيقة أنه لا يمكن الحكم تماماً على سلامة وجودة القرار دون توفر ما يسمى بالنظرة الخلفية، هذا يعني أنه بعد وضوح نتائج القرار يتم طرح التساؤل التالي: لو عدنا إلى الوراء لوجدنا أن القرار الذي اتخذ كان الأفضل في ضوء المتغيرات التي كانت قائمة، إذا فإن هذا القرار يكون جيداً، على العكس من ذلك إذا قيل لو أخذ قرار آخر كنت النتيجة ستكون أفضل، عندئذ يكون القرار إما سيئاً أو على الأقل لم يكن أفضل القرارات.

إن النظرة الخلفية وإن كانت هي الطريقة الأكثر شيوعاً، إلا أن هذه الطريقة معناها الحكم على القرار وتقييمه بعد فترة زمنية من صدوره وفي ظروف تختلف عن الظروف التي تم فيها صدور القرار، علاوة على الاتجاه الغريزي للإنسان نحو الدفاع عن أفعاله وإلقاء مسؤولية الفشل على الآخرين.¹ إن الطريقة الأخرى للحكم على جودة القرار تتمثل في الحكم - ليس على القرار نفسه - بل على الكيفية التي صدر بها القرار، طبقاً لهذه الطريقة فإن القرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، وبطريقة منهجية أي إتباع الخطوات الأساسية للوصول إلى القرارات الجيدة.

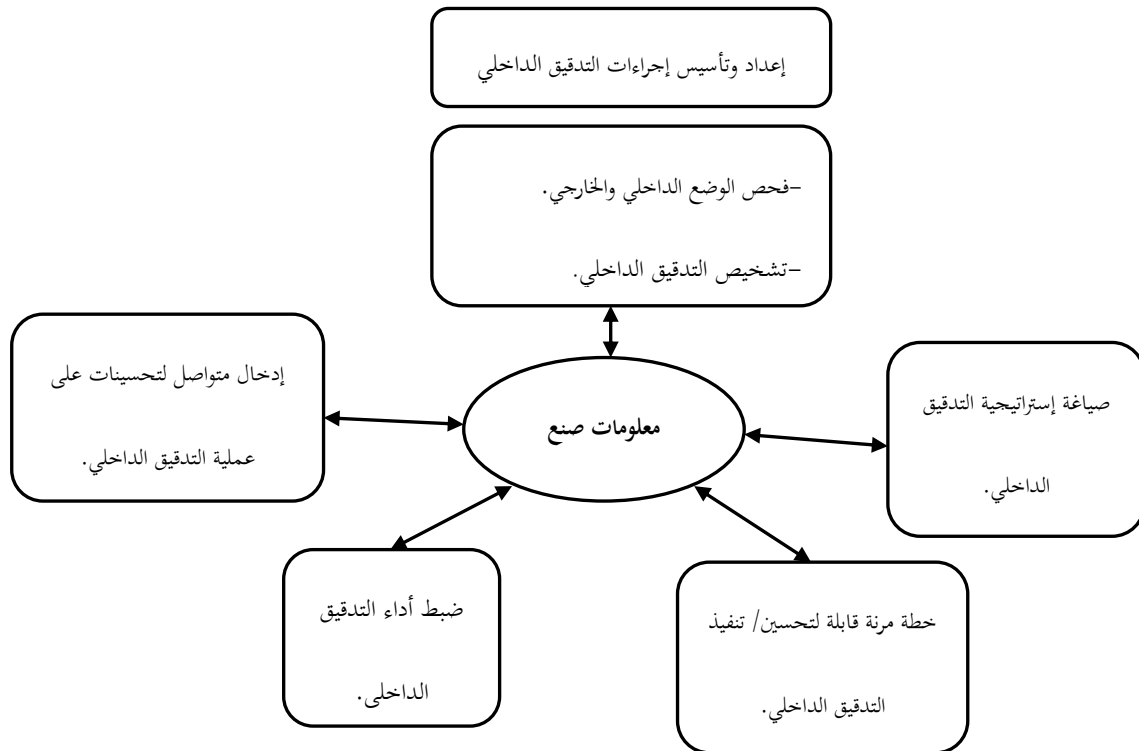
المطلب الثاني: التدقيق الداخلي كأداة لاتخاذ القرار

يلعب التدقيق الداخلي أدوار مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية، ليتم استعماله في عملية اتخاذ القرار للحصول على قرارات ذات جودة وفعالية.

بالموازاة مع خطوات عملية اتخاذ القرار فإن التدقيق الداخلي له دورة حياة يكون آخره الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية كما في الشكل التالية:

¹ علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 215.

الشكل رقم (2-7): دورة حياة عملية التدقيق.



La Source :Protiviti Independent Risk Consulting, Technology International Audit-Diagnostic

Review,2004,p55.

تبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع فمن خلال هذه النظرة أو التصور يتم تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا وخارجيا وتحديد درجة الخطر الناجم، ومن ثم يتم وضع إستراتيجية للقيام بعملية التدقيق، لتلها وضع الخطة اللازمة لذلك، بحيث يجب أن تتسم هذه الخطة بالمرونة والقابلية لتحسين في حال أي متغير غير مرغوب فيه، لبدأ المدقق بتنفيذ خطة أو برنامج عمله، مع العمل في كل مرة على ضبط للأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق الداخلي وهذا بالاعتماد مثلا على إحدى نماذج المتابعة، مع القيام بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص وهكذا دوليك في كل مرة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة، فينتج بذلك ومن خلال كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرار وتسهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة وفعالية.

يتم المساهمة في عملية صنع القرار من خلال هذه الدورة حسب كل مرحلة، حيث أن المعلومة التي قد تم تأهيلها والتوصل إليها هي إما اكتشاف مشكل أو تحديد مجموعة من البدائل أو المساعد على اختيار أفضلها... إلخ، هذا يعني أن هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار، والتي سوف نتطرق إلى كل خطوة بالتفصيل مع الوقوف على أهمية التدقيق الداخلي في كل مرحلة.

1- تحديد المشكلة:

إن تحديد المشكلة يساعد على القيام بتحليلها إلى عناصرها الرئيسية، ليستدل من ذلك الحل المناسب لها والافتراض الأساسي عند تحديد المشكلة أن الحل متضمن في المشكلة، وأن التحليل العقلي الاستدلالي المنظم يساعد في التوصل إليه واكتشافه¹.

إن تحديد أي مشكلة ما داخل المؤسسة لا يمكن أن يتم إلا بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي ومن ثم يمكن القول إنه يجب أن تتم عملية فحص مستمر للوضع الداخلي والخارجي لكي يتم تحديد المشكلة ومن ثم معرفة هل أن هذه المشكلة تحتاج لحل مبرمج أو غير مبرمج، ثم يتم تتبع نتائج ومراقبة القرار المتخذ بشأن تلك المشكلة

هناك دور للتدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار على جميع المستويات، وهذا من خلال المساعدة في اكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة في المؤسسة حتى يتسنى لها مواجهتها قبل التفاجأ بها، بمعنى أن التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة في تحديد الأخطار التي من الممكن مواجهتها مهما كان نوعها ومن أي جهة كانت من الخارج (المحيط) أو الداخل، كما أنها تحدد طريقة التصرف مع كل خطر حسب نوعه. ويتركز دور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة لمواجهة خطر ما - مشكل ما - حسب درجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر من جهة، وحسب احتمال وقوعه من جهة أخرى.

ولقد جاء معهد المدققين الداخليين الأمريكي - من خلال أبحاثه التي يقوم بها واهتماماته بالتدقيق الداخلي في المؤسسة - بنموذج تحليلي لكثافة الدور الذي من الممكن أن يلعبه التدقيق الداخلي في مواجهة المخاطر المختلفة داخل المؤسسة.

¹ سعاد نائف نوطي، مرجع سبق ذكره، ص 384.

يأتي هذا النموذج وفقا للشكل التالي :

الشكل رقم(2-8): نموذج تحليل كثافة(درجة تركيز) التدقيق الداخلي.

		خطر متوسط	خطر مرتفع
مرتفع		زيادة الدور	دور كبير جدا كثافة شديدة للمراجعة الداخلية
الأثر		خطر قليل دور عام، مراجعة عادية عامة	خطر متوسط زيادة الدور
	منخفض		مرتفع
		الإحتمال	

La Source : The Institute of Internal Auditors, Business Risk Assessment, www.theiia.org,

, 11:30.1215/07/20

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن دور التدقيق الداخلي في مواجهة - تحديد و اقتراح - الخطر في المؤسسة

يزيد حسب عاملين أساسيين هما درجة احتمال وقوع هذا الخطر ودرجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر إذا وقع، فإذا كان هناك احتمال قوي لوقوعه مع أثر بالغ يمكن أن يخلفه فإن دور التدقيق الداخلي يكون كبيرا وهذا من خلال تفصيل وتركيز مهمة التدقيق.

2- إيجاد البدائل:

إن من العناصر الجوهرية لوجود القرار أن يكون هناك مشكلة تتطلب حلا معيناً، وأن يكون أكثر من حل، أي حلول متعددة تطرح لنقاش ويتم دراستها وتقويمها حتى اختيار الحل الأفضل الأكثر ملائمة، لذا فإن وجود المشكلة يقتضي تباين الآراء حولها، ذلك لأن المشكلة التي ليس لها سوى حل واحد لا تعد مشكلة في ذاتها، بل تصبح حقيقة لا بد من التسليم بها، ولكن من النادر أن توجد مشكلة ليس لها سوى حل واحد بل أن الغالب والأعم هو وجود عدة بدائل لكل مشكلة ولكل بديل منها مزايا وعيوب¹.

تعد الحلول أو البدائل مجموع الوسائل والإمكانات المتاحة لمتخذ القرار، والملائمة بدرجات متفاوتة فيما بينها

¹ محمد بن ابراهيم النويجري، محمد بن عبد الله البلاغي، الأسلوب القويم في صنع القرار، الدار الجامعية، السعودية، 1997، ص 16.

لحل المشكلة محل القرار، وهذه الحلول أو البدائل لا تأتي من فراغ وإنما هي نتيجة التمحيص والتحصيل والتحليل للمعلومات سواء جاءت تلك المعلومات عن طريق رسمي أو غير رسمي، فتضمن بذلك التدقيق الداخلي التوريد المتواني والسليم لهذه المعلومات، وهذا من خلال طبيعة عمل التدقيق الداخلي وأنظمة المعلومات، فتحديد البدائل الممكنة لا يمكن أن يكون دون دراسة شاملة وتشخيص مستمر للحالة الجديدة (المشكل)، وما هي الوسائل والإمكانيات المتاحة لحل مثل هذا المشكل داخل المؤسسة، ومساهمة التدقيق الداخلي في إيجاد مجموعة البدائل يكون في شكل الاقتراحات المقدمة في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة.

3- تقييم وتقويم البدائل:

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

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

4 - اختيار البديل أو الحل الأفضل:

إن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف وحل المشكلة القائمة¹، هنا يقوم متخذ القرار باختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة - متاحة - مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير، توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الاختيار.

تعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعاً لأن الاختيار يعني في حقيقة الأمر حسم الموقف والوصول إلى المحصلة

¹ محمد بن إبراهيم النويجري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 17.

النهائية للجهد المبذول في المراحل السابقة، وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة و الحنكة والخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الاختيار السليم، تبقى أفضلية حل من الحلول على البقية مسألة نسبية بين البدائل المتماثلة، وتحكمها الاعتبارات السالفة الذكر في الخطوة السابقة إلا انه مما يجب ذكره أن هناك اعتبارات أخرى سياسية و اجتماعية و اقتصادية قد تؤثر في اختيار البديل لحل المشكلة وخاصة فيما يتعلق بالمشاكل العامة للبلد¹.

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

مما سبق نستنتج انه من الصعوبة بمكان أن يتم التوصل إلى البدائل المثلى عند اتخاذ القرارات، وذلك لأن متخذ القرار لا يستطيع الإمام بكل البدائل، ولا بالنتائج المترتبة على كل بديل من تلك البدائل، يعني ذلك أن اختيار البديل الأمثل يبقى مسألة نظرية بحتة في كل الأحوال، فيكون بذلك هدف متخذ القرار من العملية هو الاقتراب بأقصى ما يمكن من الامثلية يعني البحث عن الأفضلية، لذا كان لزاما على متخذ القرارات في المؤسسة الرجوع في كل مرة إلى ما يراه التدقيق الداخلي حول مشكل ما، على الأقل تعمل على توجيهه وبقناعة إلى البديل الأفضل.

5 - تنفيذ القرار:

بعد ما أن حدد متخذ القرار البديل الأفضل من بين البدائل التي تم تقييمها، يصل إلى مرحلة التنفيذ، وهو وصول القرار إلى من سيقوم بتنفيذه على أرض الواقع، ولنجاح عملية تنفيذ القرار لابد من توفر بعض الشروط في القرار المتخذ وهي²:

- أن يكون القرار قابلا للتنفيذ بالإمكانات الموجودة؛ أن يلقي القرار حماسا ومساندة وتأييدا من قبل الذين يقومون بتنفيذه.

¹ عبد الغني بسيوني عبد الله، أصول علم الإدارة العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 355.
² المهدي الطاهر غنية، مبادئ إدارة الأعمال الوطنية، دار وائل، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2001، ص 58.

-أن يكون القرار واضح الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، أن يرفع القرار من معنويات العاملين على تنفيذه ومن لهم علاقة به.

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

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

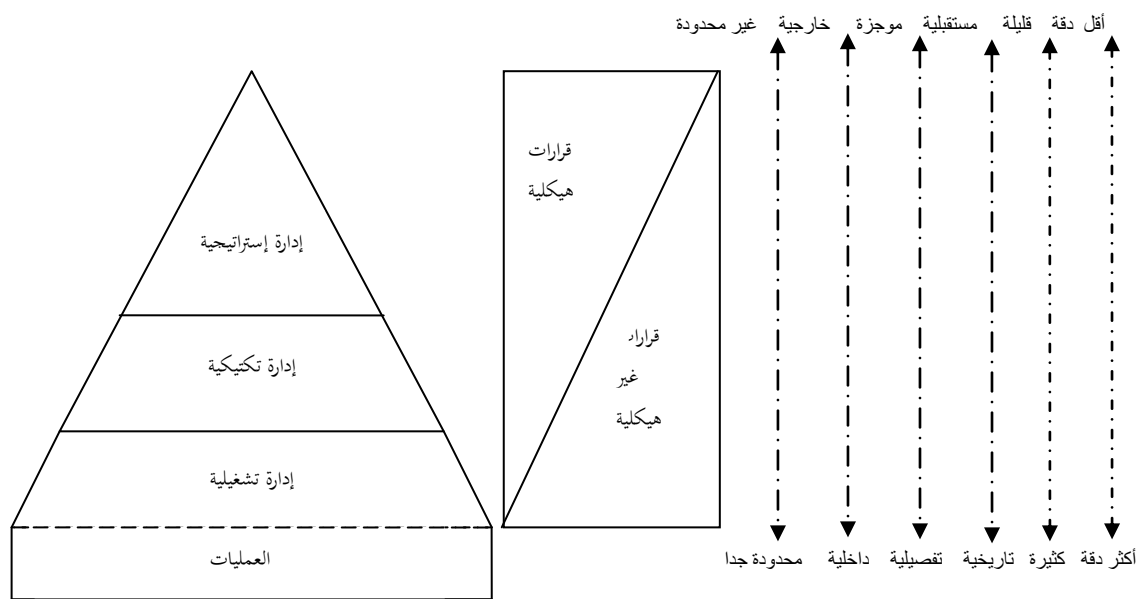
6. المتابعة والتقييم:

إن المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها ومقارنتها بالنتائج التي كان المرجو تحقيقها، فإذا ما وجد انحراف وجب إجراء بعض التغييرات التي تكفل تحقيق التوازن، ومن هنا تتضح مدى أهمية تحديد الأهداف والتي بموجبها يتم تقييم مستوى الأداء، وفي حالة عدم توافق النتائج المطلوبة، يجب إحداث تغييرات ربما في الحل الذي تم اختياره، أو في مراحل تنفيذه أو حتى إعادة صياغة أو تغيير الأهداف لو وجد أنه من غير الممكن تحقيقها، ففي هذه الحالة يجب إعادة صياغة نسق صنع القرار بالكامل وتصحيح مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة مسبقاً. في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا لكون طبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة ليرفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد للمشكلة ثم للبدائل ثم اختيار البديل الأفضل...، من شأنه أن يجعل قسم التدقيق الداخلي أن تسهر على التطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على

التوريد المتواني للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة.

نلاحظ من خلال كل هذه الخطوات أن للتدقيق الداخلي دورا أساسيا في كل خطوة، إلا أنه يجب التفرقة بين المعلومات المختلفة والتي تستخدم من قبل مستويات مختلفة من الإدارة، حسب الطبيعة الهيكلية للقرار المتخذ وهذا حسب الشكل التالي:

شكل رقم(9-2): طبيعة المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات حسب المستويات الإدارية



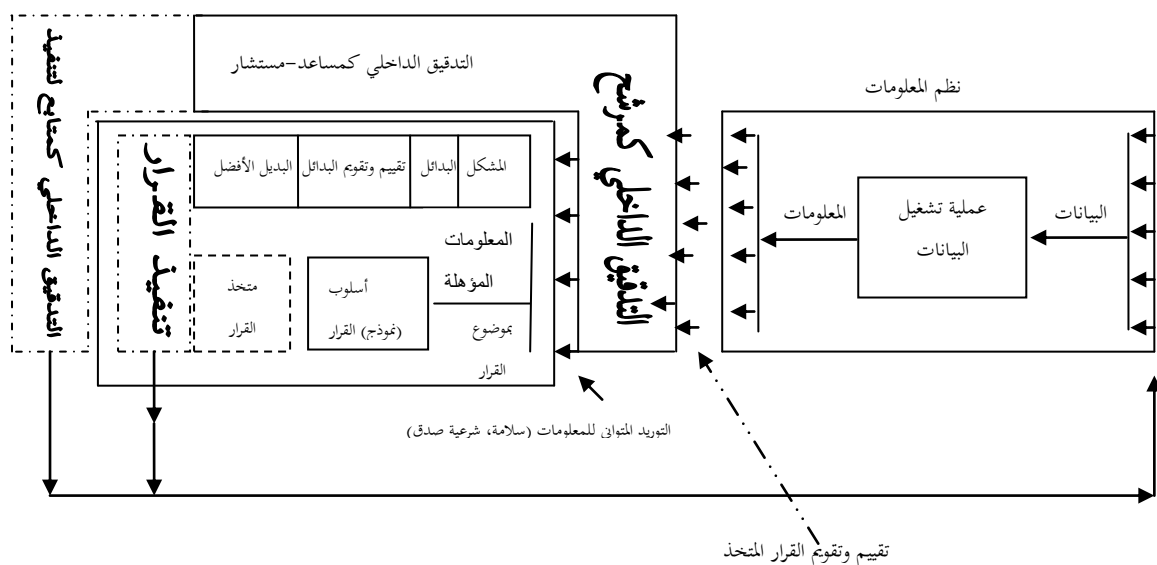
المصدر: هاشم أحمد عطية، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ب ط، 1999،

ص14.

يتبين من الشكل السابق أن المستوى الإداري لمتخذ القرار ونوع القرار المتخذ يحددان خصائص المعلومات المطلوبة، التي على دائرة التدقيق الداخلي مراعاته أثناء إعداد تقاريره حسب كل نوع ففتحاج الإدارة الإستراتيجية إلى معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية لاستخدامها في التخطيط الإستراتيجي وللمساعدة على رؤية مستقبلية جيدة، وقد لا تكون معنية بالوقت والدقة الكاملة ومن ثم تفضل تقارير ربع سنوية عن التقارير اليومية، وهذا بوصف أغلبية القرارات المتخذة تكون هيكلية، على عكس المستويات الأخرى. أما الإدارة التشغيلية فتتخذ قرارات متعددة مع قصر الوقت المتاح أمامها، وبالتالي قد تحتاج إلى تقارير معلومات يومية حتى تكون قادرة على التفاعل في توقيت مناسب مع التغيرات التي تطرأ على الأحداث، كما تحتاج إلى معلومات دقيقة وفي توقيت مناسب، وقد لا يعنهما كثيرا القيمة التنبؤية للمعلومات.

أما الإدارة التكتيكية فإنها عبارة عن واسطة بين الإدارتين الإستراتيجية والتنفيذية، إذ أنها تساعد كل منهما على اتخاذ القرارات المناسبة، فهي بذلك تهتم بجميع المعلومات بنفس القدر من المقدرة والتأهيل ولا تهمل أيًا من المواصفات، أما إذا أردنا إقحام التدقيق الداخلي كمرشح للمعلومة ومؤهل لها لتكون في مرتبة المعلومة الإدارية - الصالحة لاتخاذ القرارات الإدارية ، وكمساعدة أو مستشار في عملية اتخاذ القرار يمكن ملاحظة ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(2-10): التدقيق الداخلي كأداة لاتخاذ القرارات



المصدر: من تصور الباحث بالاعتماد على عدة مراجع.

من خلال هذا الشكل تظهر لنا الآلية التي يتم بها توليد المعلومة المؤهلة لاتخاذ القرار وهذا من خلال إنتاجها من نظام المعلومات داخل المؤسسة ليتم ترشيحها ورفعها إلى مستوى المعلومة الإدارية الصالحة لاتخاذ القرار وهذا بمساهمة من التدقيق الداخلي، كما يظهر هذا الشكل الآلية التي يتم بها استخدام المعلومة المؤهلة في عملية اتخاذ القرار وهذه الآلية المتمثلة في الخطوات السابقة الذكر في عملية اتخاذ القرار، كما يبين هذا الشكل مساهمة التدقيق الداخلي في خطوات اتخاذ القرار، بل يمتد إلى تنفيذ ومتابعة للقرار المتخذ، تبقى هذه الخطوات والآليات المختلفة في اتخاذ القرار في شكلها العادي أي في الظروف العادية.

الخلاصة:

تعد عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة بمختلف مستوياتها الإدارية من العمليات الأساسية التي يقوم بها جميع من هم في المؤسسة، بما يخدم أهدافها المسطرة، إلا أن الإقبال على اتخاذ قرارات ما مهما كان صنفها (إستراتيجية، تكتيكية، تنفيذية)، يحتاج إلى الاعتماد على معلومات مؤهلة لذلك، هذا الأمر جعل من التدقيق الداخلي أداة تضمن هذا النوع من المعلومات، فيستعان به من أجل دعم وتفعيل هذه القرارات بما يضمن الحصول على أكبر عائد منه.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية بمؤسسة اتحاد

التعاونيات الفلاحية لولاية

مستغانم.

الثالث

تمهيد:

بعد ما قمنا بعرض الجانب النظري من الدراسة من خلال عرضنا فيه الجوانب الأساسية المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرار والعلاقة التي تربط هذان المتغيران، وكذا أهم الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع بشكل مباشر، نود إسقاط المفاهيم النظرية في الجانب التطبيقي للرد على تساؤلات باستخدام المقابلة، حيث يهدف هذا الفصل إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار في مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي:

- المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة.
- المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة.
- المبحث الثالث: تقييم مساهمة التدقيق الداخلي وعلاقته بعملية اتخاذ القرار وعلاقتها في المؤسسة.

الثالث

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة

بموجب عقد تلقاه المكتب بتاريخ 15 فبراير 2010، مسجل بناءً على طلب السيد: خوادم سعيد بصفته رئيس مجلس تسيير اتحاد التعاونيات الفلاحية لمستغانم، تم تكييف القانون الأساسي للاتحاد مع مقتضيات المرسوم التنفيذي 96-459 المؤرخ في 18/12/1996 حيث يحمل هذا الأخير الخصائص التالية:

- تأخذ هذه المؤسسة تسمية اتحاد التعاونيات الفلاحية لمستغانم، كما يرمز لها اختصاراً باللغة اللاتينية Mostaganem De U.C.A كما يرافقه علامة LOGO وهي رمز لهذه المؤسسة، حيث تقع هذه المؤسسة (اتحاد التعاونيات الفلاحية) في مدينة مستغانم، يرجع تاريخ إنشائها إلى 1960، كانت تابعة آنذاك إلى تعاونية الحبوب بغليزان لتصبح بعد ذلك وحدة منفصلة تحت وصايا الديوان الجزائري للحبوب، وهذا ابتداءً من 01/06/1977 تم اعتمادها بتاريخ 23/05/1977 تحت رقم 26-442.

كما توظف المؤسسة 117 عاملاً موزعين على النحو التالي:

إطار سامي 05، إطار 26، مراقب عمال 54، تنفيذ 32 و 5.98٪ من القوى العاملة هم نساء (07عاملات) هرم الأعمال تظهر غلبة الأربعينات والخمسينات موزعين على النحو التالي،

-الجيل تحت 30 سنة 34 عاملاً بنسبة 29.05٪.

-الجيل ما بين 30 و40 سنة 57 عاملاً بنسبة 48.71٪.

-الجيل ما فوق 50 سنة 26 عاملاً بنسبة 22.22٪.

و 25.64٪ من مجموع القوى العاملة 30 عاملاً لهم أكثر من 30 سنة أقدميه في المؤسسة.

كما ان في إطار جهاز المساعدة على الإدماج المهني وتطبيقاً لتعليمات المديرية العامة للديوان الجزائري المهني للحبوب وفرت المؤسسة في خلال المرحلة ما بين 2009-2013، 30 منصب شغل دائم في مختلف التخصصات، للشباب خريجين ومعاهد التكوين المهني.

الثالث

الإطار القانوني:

تعتبر مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري.

المطلب الثاني: نشاطات المؤسسة مقرها، رأسمالها، آليات الاتصال بها

نشاطها الرئيسي هو التكفل بتفريغ بواخر الشعير والقمح بنوعيه الصلب واللين المستورد من طرف الديوان الجزائري للحبوب القابلة للاستهلاك مع العلم أن قدرته التخزينية هي 600.000 قنطار، موزعة وحدتين: مخازن الوحدة المينائية ب300.000 قنطار ومخازن الوحدة الرئيسية ب300.000 قنطار والبذور المصدرة المخصصة لتموين الوطن وإنشاء رصيد منقول للمخزون الأمان، بالإضافة إلى استلام وتخزين وتعليب وترويج الحبوب والخضر الجافة والمواد المشتقة الناجمة عن الاستيراد أو المخصص للتصدير عبر ميناء مستغانم إلى معالجة نوعية المنتجات بما في ذلك تلك التي يتم تسليمها إلى المستهلكين، فعي تعمل يقدر المستطاع على وضع الوسائل والمعدات بطريقة مباشرة مشتركة من أجل تحقيق الهدف التي يعجز كل منخرط على تحقيقها بواسطة وسائله الخاصة والتي تتمثل في تزويد مطاحن ولاية مستغانم بمادة القمح المدعم من قبل الدولة بنوعيه الصلب واللين فضلاً عن تزويد التعاونيات المجاورة الآخرة، أما مادة الشعير فهي موجهة لوحدة صناعة تغذية الأنعام بمستغانم وكذا نوادي الفروسية بنفس الولاية وبحث دراسة وخلق كل الوسائل التقنية والصناعية والتجارية لفائدة منخرطيه.

المقر الاجتماعي:

الديوان الجزائري المني للحبوب بوهران.

رأسمالها الاجتماعي: 900.000 دج.

آليات الاتصال:

يمكن الاتصال بها بعدة طرق، إما عن طريق:

العنوان العادي: طريق القمم ص.ب رقم 476 مستغانم.

أرقام الهاتف: 045.20.28.40/045.20.20.88.

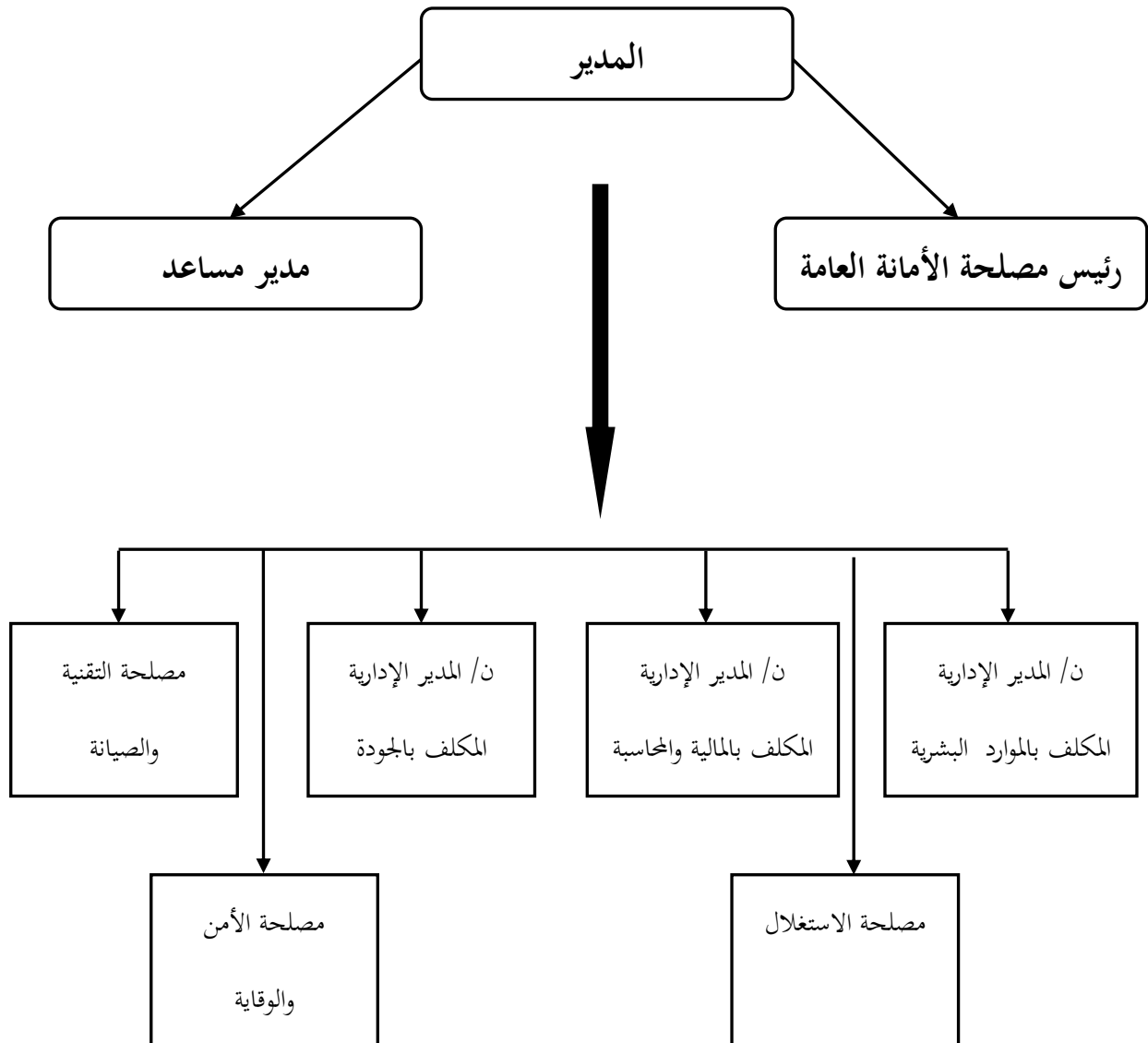
الثالث

أرقام الفاكس: 045.20.20.62.

المطلب الثالث:دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة

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

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



المصدر: وثائق المؤسسة.

1/المدير:

يعتبر المسؤول الأول في المؤسسة بالسياسة التي يتبعها في التسيير لتحقيق الأرباح في مشروعها يقوم بما

يلي:

-دراسة البريد الوارد والصادر.

-دراسة الملفات وإمضائها.

-إمضاء الشيكات والسندات.

2/مدير مساعد:

يقوم بما يلي:

-أعمال المدير إذا كان غائبا.

-مساعد المدير في كل أعماله سواء كان الغائب أو الحاضر حيث أن مساعدة المدير تكون محدودة.

3/رئيس مصلحة الأمانة العامة:

تسمح المهمات الرئيسية بأفضل مستوى من القدرات المهنية ومن أعمال التي يقوم به نجد:

-استقبال زيارات المدير (الزبائن).

-استقبال المكالمات الهاتفية وتنظيمها للمدير.

-تسيير وتنظيم المواعيد والاجتماعات، الأعمال والمشاركات للمدير.

-دراسة الملفات وترتيبها.

-استقبال أو إرسال الفاكس إلى الشركات الأخرى أو الشركات الأجنبية.

الثالث

4/ نيابة المدير الإدارية المكلف بالموارد البشرية:

يهتم هذا الأخير ب:

-تحديد الأجور.

-الاهتمام بالعمال ترقيتهم وإعطائهم فرص للغياب.

5/ نيابة المدير المكلف بالمالية والمحاسبة:

تنقسم إلى المحاسبة والمالية تتم فيها عملية المحاسبة بصفة عامة حيث يقوم ب:

-استقبال الملفات الخاصة بالمالية وكذا المحاسبة.

-القيام بوضع ميزانية عامة للمؤسسة.

6/ نيابة المدير المكلف بالجودة:

تقوم ب:

-متابعة المادة المخزنة والحفاظ على جودتها ونوعيتها.

-استقبال الموارد الفلاحية (القمح بنوعيه اللين والصلب والشعير).

-الحرص على تخزين الموارد في أماكن مؤهلة لذلك (المخازن).

7/ مصلحة التقنية والصيانة:

مسؤول عن ضمان عملية الإنتاج بصيانة التجهيزات وصناعة قطع الغيار الضرورية للآلات في حالة تعطيل

أي آلة ويقوم ب:

-متابعة صيانة جميع المخازن.

-إصلاح كل عطب موجود أو يخص المؤسسة بما فيها الكهرباء، التلحيم، والأعمال الميكانيكية.

8/ مصلحة الاستغلال:

تقوم بما يلي:

-القيام بتحاليل أي معاينة المواد الأولية (المخابر).

الثالث

-الاهتمام بالتخزين.

-متابعة العمال.

-متابعة دخول وخروج الحبوب (من حيث الميزان والنوعية).

9/مصلحة الأمن والوقاية:

يقوم ب:

-مراقبة والتحكم في تنظيم شاحنات النقل.

-الوقاية من خلال التصدي للحوادث والحرائق.

الشريك الاجتماعي:

الدولة هي الممول الوحيد وحصري وبالتالي ليس لها شريك آخر أو ممول من غير الدولة.

التمثيل الديمقراطي:

يتمثل الديمقراطي في التمثيل النقابي حيث أنه في كل 05 سنوات يتم تجديد ممثلي العمال وذلك عن طريق

انتخاب العمال فيما بينهم لاختبار الممثل حيث يكون بمشاركة كل العمال والمرشحين يكونون من العمال.

المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة.

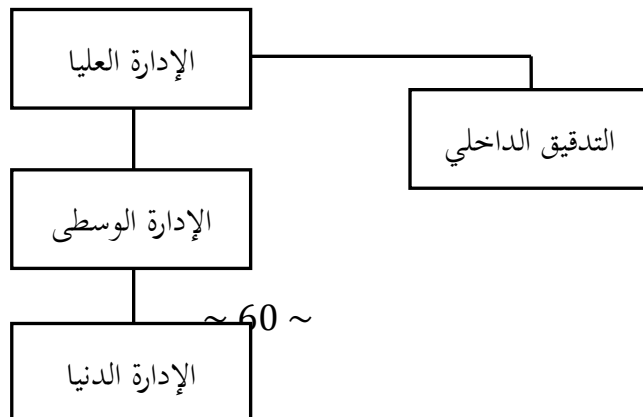
المطلب الأول: موقع التدقيق الداخلي في التنظيم الإداري للمؤسسة.

يعتبر التدقيق الداخلي الركيزة الأساسية لسير الجيد للمؤسسة، فهي تتميز بقدر من الاستقلالية وهذا ما

يمكنها من أداء مهمتها بصفة جيدة و متميزة والشكل التالي يوضح مكانة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي

للمؤسسة:

الشكل رقم (2-3): مكانة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



الثالث

المصدر: من استنتاجات الطالبة من خلال مقابلة مع مسؤول مهمة تدقيق الحسابات بالمؤسسة.

نلاحظ من خلال الشكل والذي يبين موضع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية، حيث جاء ليعمل على المحافظة على أداء مهمة التدقيق الداخلي بعيد عن جميع أنواع الضغوطات ونشأة المصالح بين هذه الأخيرة، وبين باقي الوظائف في المؤسسة، فهذا الموضع يسمح بتواجد قدر كافي من استقلالية التدقيق الداخلي بين كل من الإدارة الوسطى والدنيا وبين باقي الوظائف، وهذا ظاهر في الشكل وما يجب أن يكون، إلا أننا نلاحظ تبعية التدقيق الداخلي للإدارة العليا، يحد من استقلالية التدقيق الداخلي في أداء مهامه داخل المؤسسة، والمدقق الداخلي هو المسؤول أمام الإدارة العليا، ففي كل مرة يقوم بتدقيق عملية ما يقوم برفع تقريره إلى الإدارة العليا، ويبين ما وجدته حول العملية التي قام بتدقيقها، هذا ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات صحيحة من طرف الإدارة العليا وتطبيق إجراءات وتنفيذها بطريقة صحيحة يكون بفضل ما جاء في التقرير النهائي للمدقق الداخلي.

المطلب الثاني: عرض تقييمي للتدقيق الداخلي بالمؤسسة

بعد إجراء مقابلة مع مسؤول مهمة تدقيق الحسابات بمؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية حول طبيعة وظيفة التدقيق الداخلي، كانت الإجابات على النحو التالي:

س1: من هو المدقق الداخلي؟.

ج1: المدقق الداخلي هو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها من خلال فحص أنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حولها للإدارة العليا لأجل مساعدتها للوصول إلى أغراضها، ويشمل عمل المدقق الداخلي تدقيق الرقابة وإعطاء الاستشارات للمستويات الإدارية المختلفة.

س2: ما هي الصفات التي يجب أن تتوفر في المدقق الداخلي؟.

الثالث

- ج2: الصفات التي يجب أن يتمتع بها المدقق الداخلي هي: النزاهة، الكفاءة، الموضوعية، السرية.
- س3: هل يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية في المؤسسة؟.
- ج3: نعم يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية بالمؤسسة لأن استقلالية المدقق الداخلي ضرورية لتحقيق فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، أي أن استقلالية هي جوهر التدقيق.
- س4: لماذا المؤسسة في حاجة إلى التدقيق الداخلي؟.
- ج4: إن المؤسسة بحاجة ماسة للتدقيق الداخلي من أجل مراقبة والخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققه من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة، وذلك من خلال يقدمه المدقق الداخلي في تقريره النهائي.
- س5: هل يتم أخذ بعين الاعتبار التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره النهائي؟.
- ج5: نعم توصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار وذلك بحسب أهمية التقرير للوصول إلى قرارات مناسبة.
- س6: هل الآليات المطبقة في التدقيق الداخلي تحقق النتائج المرجوة؟.
- ج6: نعم، لأن المدقق الداخلي يعتمد على أدوات وتقنيات تساعده في أداء مهمته بكل دقة.
- س7: هل فترة التدقيق تعتبر مناسبة؟.
- ج7: نعم، فترة التدقيق مناسبة، بحيث أن فترة التدقيق تختلف مع اختلاف نوع العملية المراد تدقيقها.
- س8: هل تعاون بين المدقق الداخلي والشخص المراجع؟.
- ج8: يوجد تعاون بين المدقق الداخلي والشخص المراجع من أجل زيادة الدقة والوضوح وتسهيل المهمة.
- نستنتج من خلال هذه المقابلة بأن مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية تطمح إلى تطبيق التدقيق الداخلي بصورة جيدة وفعالة من أجل التسيير الحسن للمؤسسة.
- تعتبر فترة التدقيق الداخلي مناسبة بالإضافة إلى تتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية، بحيث هناك تعاون ما بين المدقق الداخلي والشخص المراجع.
- أما التقرير النهائي الذي يضم مختلف التوصيات فيقدم للمدير العام الذي يقوم بمناقشة مع المدقق

الثالث

الداخلي للوصول إلى قرارات ذات فعالية.

المطلب الثالث: الصعوبات التي يواجهها المدقق الداخلي في المؤسسة:

يسعى المدقق الداخلي أن يؤدي مهامه بكل فعالية وكفاءة كبيرة حيث يمكنه أن يرى نتائج أعماله مجسدة

في أرض الواقع إلا أن هذا لا يعني أنه لا يواجه صعوبات في تأدية مهمته وهذا ما يفقده في بعض الأحيان

تركيزه في الأداء، ومن بين هذه الصعوبات هي:

- عدم فهم بعض الموظفين دور المدقق الداخلي في تطوير وتحسين أساليب العمل وأن دوره لا يقتصر على

إبراز الملاحظات وبيان مقدار الانحرافات، بل يمتد إلى إيجاد الحلول وتقديم التوصيات والاقتراحات بما يعود

بالفائدة على المؤسسة وعلى العاملين فيها.

- الاعتقاد الخاطئ لدى بعض الموظفين حيث ينظرون للمدقق على أنه جاسوس داخل المؤسسة وعند تأدية

مهمته يبحث فقط عن أخطاء للوشاية بهم.

- محاولة بعض الموظفين تبرير الأخطاء والانحرافات السلبية بصورة خاطئة إلى تضليل المدقق الداخلي حول

تفسير الانحرافات.

- ضغط العمل في الفروع يؤدي إلى التأخر في إنجاز مهمة التدقيق مما يؤدي في بعض الأحيان إلى اكتشاف

بعض الأخطاء بصورة متأخرة مما يصعب من معالجتها.

- هناك مدقق واحد في المؤسسة وهو المسؤول عن تدقيق كافة أقسام المؤسسة وهذا ما يجعله يبذل جهد

كبير من أجل بلوغ إلى ما يصبو إليه من نتائج.

- عدم اطلاع بعض الموظفين على التعليمات الداخلية (سياسات وإجراءات) بالقسم الذي يعمل به، مما

يؤدي إلى وجود بعض الأخطاء التي تؤثر على أداء العمل.

- غياب الاستقلالية للمدقق الداخلي مما يؤدي إلى ضعفه وعجزه في ممارسة الحريات في اختيار الأنشطة التي

يرى أنها جديرة بالفحص في المؤسسة.

- استمرار ارتكاب الأخطاء التي وردت في التقارير السابقة على الرغم من التأكد بالرد على تلاميذ تلك الأخطاء

الثالث

مستقبلاً.

المبحث الثاني: عرض تقييمي لعملية اتخاذ القرارات وعلاقتها بالتدقيق الداخلي في المؤسسة:

المطلب الأول: المراحل التي تمر به المؤسسة في اتخاذ قراراتها.

تمر المؤسسة بخطوات جد مهمة في عملية اتخاذ القرارات والمتمثلة فيما يلي:

1/ تشخيص المشكلة:

وهي أهم خطوة، فيجب على كل مدير بيده اتخاذ القرار، وأن يتعرف إلى مسببات تلك المشكلة، وأن يتعرف

على أبعادها.

2/ جمع البيانات والمعلومات:

جمع البيانات والمعلومات الدقيقة من أكثر من مصدر، وتحديد أحسن الطرق للحصول عليها، يساعد المدير

في الوصول إلى القرار المناسب.

3/ تحديد الحلول المتاحة وتقويمها:

وفي هذه الخطوة يجب أخذ بعين الاعتبار درجة الملائمة بين الحل والمشكلة ومدة الحل الأنسب للمشكلة،

علاوة على ذلك مصلحة المؤسسة وموظفيها.

4/ اختيار الحل المناسب للمشكلة:

وهنا يقوم المدير أو الشخص المسؤول باختيار الحل النسب، وفقا للمعايير واعتبارات موضوعية، منها:

- أن يحقق الحل الهدف المنشود لتخطي المشكلة.

- مراعاة قبول الأفراد هذا الحل.

- درجة السرعة المطلوبة في الحل للوصول لتحقيق الهدف المنشود.

- كفاءة هذا الحل، ومدى نجاحه في تحقيق الهدف.

5/ متابعة تنفيذ القرار وتقويمه:

إن متابعة وتقويم القرار يقع على عاتق من يتخذه، فيجب على من يتخذ القرار أن يختار الوقت المناسب

الثالث

للإعلان عن القرار، حتى يسهل عليه أن يتابع تنفيذه، وبعد تطبيق القرار يجب على المدير أن يرى مدى تحقيق هذا القرار لحل المشكلة، أيضا عملية المتابعة للقرار تجعل المرؤوسين يطبقون هذا القرار على أكمل وجه، وتنهي لديهم روح المشاركة.

فالمشاركة في اتخاذ القرار تلعب دوراً هاماً في مدى تحقيقه للهدف المنشود، وتساعد في جعل القرار أكثر قبولاً بين العاملين، والمشاركة تساعد في تحقيق الثقة المتبادلة. لابد من التأكيد على أن اتخاذ القرارى يجوز أن يقع تحت ظرف المجاملات، فمن المؤكد سيكون قراراً سلبياً فاشلاً، أيضا لا يجب أن يتأثر بالعواطف، بالإضافة إلى ذلك ، فالشخصية تلعب دوراً هاماً في اتخاذ القرار، فلا للعجلة، لأن من شأنها أن تفشل اتخاذ القرار السليم، أيضا لا للتردد والتراجع، فدائماً اتخاذ القرار لا يكون نهاية المطاف، بل يكون البداية، لذلك يجب التفكير جيداً و المشاورة ومراعاة كل الأسباب للوصول لقرار سليم.

المطلب الثاني: تقييم حول عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة.

بعد إجراء مقابلة شخصية مع مدير مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية حول فعالية القرارات المتخذة في

المؤسسة كانت إجاباته على النحو التالي:

س1: هل تحقق قرارات المتخذة النتائج المرجوة منها؟.

ج1: نعم تحقق قرارات المتخذة النتائج المرجوة منها بشكل كبير.

س2: هل تيم الحرص عند اتخاذ قرارات في المؤسسة على توافر جميع المعلومات حول الموضوع؟.

ج2: في غالب الأحيان يتم الحرص عند اتخاذ قرارات على توافر جميع المعلومات حول الموضوع.

س3: هل تتخذ القرارات بشكل سريع؟.

ج3: نعم، في غالب الأحيان تتخذ القرارات بشكل سريع.

الثالث

- س4: هل تنفيذ القرارات يتم بشكل؟.
- ج4: تنفذ القرارات في المؤسسة بشكل سريع متوسط.
- س5: ما هي درجة رضاك عن نتائج القرارات التي تم اتخاذها؟.
- ج5: درجة الرضا عن النتائج القرارات التي تم اتخاذها كبيرة جيداً.
- س6: هل هناك مشاكل رئيسية عند تطبيق بعض القرارات المتخذة؟.
- ج6: نواجه بعض الأحيان عوائق رئيسية عند تطبيق بعض القرارات المتخذة.
- س7: هل يملك العاملون المعرفة اللازمة والقدرة على تنفيذ القرارات الموكلة إليهم؟.
- ج7: نعم يملك العاملون المعرفة الجيدة واللازمة لتنفيذ القرارات الموكلة إليهم بالإضافة على قدرة القيام بها ممتازة.
- س8: هل تحدد للعاملين آلية تنفيذ القرارات الموكلة إليهم؟.
- ج8: أحياناً يتم تحديد آلية تنفيذ القرارات الموكلة إليهم في حالة تعقد القرار المتخذ.
- س9: هل يتم استشارة العاملين عند اتخاذ القرارات؟.
- ج9: يتم استشارة العاملين عند اتخاذ القرارات إذا لزم الأمر ذلك.
- س10: هل يسمح بمناقشة القرارات المتخذة مع العاملين؟.
- ج10: غالباً ما يتم مناقشة القرارات المتخذة مع العاملين.
- وأخيراً من خلال هذه المقابلة نستنتج أن القرارات المتخذة في مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية (UCA) هي قرارات ذات فعالية نسبياً، إذ أنها تتمتع بجودة عالية فأغلبها تحقق الأهداف المتوخاة منها، كما أن أغلبية متخذها يحرصون على توافر جميع المعلومات المتعلقة بالمشكلات قبل اتخاذ قرارات بشأنه.
- كما أن اتخاذ القرارات بالمؤسسة يتم بشكل سريع، أما تنفيذها يتم بسرعة متوسطة مع أنه سهل وممكن نسبياً لأنه عندما يواجه المسؤولون مشاكل عويصة ورئيسية عند تنفيذها، إضافة إلى أن الموظفين يمتلكون المعرفة المناسبة لتنفيذ القرارات بشكل مقبول وجميعهم يمتلكون القدرة اللازمة لتنفيذها.

الثالث

أما في مجال قبول القرار من طرف المرؤوسين فإن مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية تتبع أسلوب ديمقراطي في التسيير، إذ أن المسؤول يحدد لموظفين آلية تنفيذ القرارات الإستراتيجية أو القرارات التقنية، إضافة إلى أن المسؤول يسمح بمناقشة القرارات التي يتخذها الموظفين.

المطلب الثالث: تقييم مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة.

تم طرح بعض التساؤلات على مسؤول مهمة تدقيق الحسابات في مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية وكانت الإجابات كالتالي:

س1: كيف كان رد فعل الموظفين على المدقق الداخلي؟.

ج1: كانت ردت فعل الموظفين على المدقق الداخلي على أنه جاسوس يسعى إلى الوشاية بهم في حالة الخطأ أو الغش.

س2: هل هناك علاقة بين التدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرارات؟.

ج2: نعم هناك علاقة بين التدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرارات وذلك من خلال الدور الكبير الذي يقدمه التدقيق الداخلي للمؤسسة، الذي يساعدها في اتخاذ قرارات رشيدة وفعالة.

س3: فيما يتمثل دور التدقيق الداخلي في المؤسسة؟.

ج3: يلعب التدقيق الداخلي دوراً هاماً داخل المؤسسة فيعمل على مساعدتها في التحكم الداخلي للعمليات تحسينها، حيث يمس الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة من خلال:

- حماية أصول المؤسسة.

- الإذعان وتذليل الصعوبات.

- تحسين الضمان الذي يتعلق بالرقابة.

- المساهمة في رسم السياسة الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر والمستقبل.

س4: هل يوفر التدقيق الداخلي كافة المعلومات الملائمة في عملية لاتخاذ القرارات؟.

ج4: نعم، يلعب التدقيق الداخلي دوراً هاماً في عملية اتخاذ القرارات من خلال تأهيل المعلومات لتكون جيدة

الثالث

وذات مواصفات كاملة وكافية ويسعى للحصول على معلومات ذات جودة عالية وفعالية ليتم استعمالها في عملية اتخاذ القرارات.

س5: هل زادت المردودية المالية للمؤسسة جراء استخدام التدقيق الداخلي كأداة لاتخاذ القرارات؟.

ج5: بالفعل، حدث تطور من خلال اكتشاف الأخطاء مما كان يصعب على المسؤول اتخاذ قرارات غير صائبة بالإضافة اكتشاف التلاعبات والاختلاسات والغش، مما ينقص من مردودية المالية للمؤسسة.

س6: هل هناك صعوبات تعيق عمل التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة؟.

ج6: تعود صعوبات تعيق عمل التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة إلى سبب رئيسي هو: البطء الشديد في حكة المعلومات حيث في بعض الحالات يقوم المدقق الداخلي إلى الإعاقة في عمله وعدم إكماله في فترة محددة وهذا ما يتقص من درجة فعالية التدقيق الداخلي وبالتالي التأخر في اتخاذ القرارات.

لقد توصلنا من خلال المقابلة إلى بعض النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

- يعتبر التدقيق الداخلي كأداة تسيير فعالة تمثل أحد أهم مصادر الثقة من حيث المعلومات لذلك يستند

عليها في عملية اتخاذ القرار ويتوقف ذلك على مدى قناعة المستويات الإدارية بأهميتها.

- يجب تبني نظام معلومات متكامل يزيد من سيولة المعلومات بين مختلف مصالح المؤسسة.

- رغم توفر جميع مقومات التدقيق الداخلي إلا أنه تتلقى بعض العراقيل التي تنقص من كفاءتها.

- من أجل زيادة أهمية وظيفة التدقيق الداخلي يجب تغيير نظرة الموظفين نحوها وتحسين ظروف عملها.

الخلاصة:

في ضوء كل ما سبق قامت مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية باعتماد وظيفة التدقيق الداخلي، لتساعدها في التحكم الإداري بشيء من الفعالية والكفاءة، فتسعى المؤسسة دائما إلى تبني لأنظمة رقابية تؤهلها إلى تحقيق أهدافها الإستراتيجية فكان للتدقيق الداخلي دوراً كبيراً في عملية اتخاذ القرارات بمختلف أنواعها في المؤسسة الأمر الذي جعلها تحقق نتائج متلاحقة، إلا أن ذلك لا ينفي وجود نقائص يجب على المؤسسة العمل على تداركها.

الخاتمة العامة

من خلال دراستنا لموضوع التدقيق الداخلي ودوره في عملية اتخاذ القرارات فعالة، حاولنا إبراز الدور الفعال والمهم الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تأهيل معلومات ذات مصداقية وذات جودة ليتم استخدامها في اتخاذ قرارات رشيدة بالمؤسسة.

وبمعالجة جوانب وحيثيات هذا الموضوع، مع التعرّيج لواقع هذا الحال على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية بمستغانم التي تم بواسطتها التوصل إلى أهم النتائج من خلال اختبار صحة الفرضيات وعرض أهم التوصيات.

اختبار الفرضيات:

• الفرضية الأولى: تهدف وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة من صحة المعلومات الواردة، اكتشاف التلاعبات واكتشاف نقاط القوى ونقاط الضعف في نظام الرقابة، ثم إعداد التقرير النهائي لقياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.

وهذا ما تم إثباته من خلال الدراسة، بحيث يعمل التدقيق الداخلي على إظهار نقاط القوى ونقاط الضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المؤسسة، ويقوم بتقديم المدقق الداخلي بتقديم التوصيات للإدارة العليا في تقريره النهائي، حتى تصل الإدارة إلى تصحيح هذا النظام والذي بشأنه تقوية البنية الهيكلية للمؤسسة، ومنه فإن التدقيق الداخلي يساهم في تصحيح الأخطاء المرتكبة في التسيير وهذا للوصول إلى الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة.

• الفرضية الثانية: عملية اتخاذ القرارات المناسبة والرشيده من أصعب المسؤوليات في المؤسسة.

وهذا ما تم إثباته من خلال الدراسة حيث تعتبر عملية اتخاذ القرارات من أصعب المسؤوليات في المؤسسة خاصة الإستراتيجية منها، ولذلك فإن الإقبال على اتخاذ مثل هذه القرارات يحتاج إلى توفير معلومات موثوقة وهذا ما يصعب عملية اتخاذ القرارات.

• الفرضية الثالثة: إن الاعتماد على التدقيق الداخلي بجميع مقوماته من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة.

فمن خلال الدراسة وجدنا أن القرارات المتخذة تمر بمجموعة من المراحل، بدأ بتحديد المشكلة محل القرار

إلى غاية تنفيذ ومتابعة الحل الأفضل، فهناك دور فعال للتدقيق الداخلي التي تتوفر فيها مجموعة من المقومات الأساسية والمؤهلة عبر جميع هذه المراحل، إذ إن التواجد المستمر للمدققين الداخليين في المؤسسة يؤهلهم بأن يكونوا ملمين بجميع ما في المؤسسة، وتزيد كذلك مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات.

نتائج الدراسة:

وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج التالية:

- تستعين إدارة المؤسسة بالتدقيق الداخلي لتخفف ثقل المسؤولية الملقاة عليها، والتي تخص تطبيق السياسات والإجراءات المختلفة وتحقيق الأهداف والمحافظة على مواردها، ومساعدتها على تحديد نقاط القوى ونقاط الضعف و سد الثغرات القائمة من غش واختلاس وأخطاء، من شأنها أن تعرقل الوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة.
- إن التطورات الحاصلة في المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة أوجب عليها أن تتخذ جملة من القرارات من أجل تصحيح موقف أو الإقبال على آخر، أو تدارك خطأ، أو المبادرة في اغتنام فرص متاحة تكون مربحة بالنسبة للمؤسسة، وهذه القرارات المختلفة تنقسم إلى ثلاث مستويات داخل المؤسسة، فهناك قرارات إستراتيجية وقرارات تكتيكية وقرارات تنفيذية، كل من هذه القرارات له أساليبه ونماذجه كل حسب نوعه، الأمر الذي يستدعي بأن تكون المعلومة التي سوف يبني عليها ويتخذ على ضوءها هذه القرارات، تتوفر لديها مجموعة من الصفات تؤهلها لذلك، لأنه في بعض الحالات الخطأ في قرار ما سوف يكلف المؤسسة كيانها وما يساعد على توفير هذه الصفات في هذه المعلومات وتأهيلها بأن تكون صالحة وفعالة بالنسبة للقرارات التي سوف تتخذها وظيفية التدقيق الداخلي الذي يساعد بالمد المتواني لها النوع من المعلومات إلى مختلف المستويات الإدارية، من خلال مراقبة هذه المعلومات من مختلف مصادرها أو الأنظمة التي هي ناتجة منها.
- يساعد التدقيق الداخلي في إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة، كما يساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية وكفاءة هذه القرارات، هذا الأمر الذي جعل من التدقيق الداخلي أداة مساعدة للمؤسسة على تدعيم وتفعيل قراراتها، وأصبح مسير المؤسسة في كل مرة يتخذ من المدققين الداخليين كمستشارين

يستشيرون باقتراحاتهم عليها بالطرق والمناهج والبدائل الفعالة حسب كل قرار.

- يسعى مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية مثلها مثل باقي المؤسسات الجزائرية إلى بلوغ أهداف وغايات تتلاءم بما يتوفر لديه من إمكانيات، وبما يحيط به من تغيرات، فتحاول أن توفر جوا رقابيا يساعدها على أداء أنشطتها بصورة تقل فيها الانحرافات والأخطاء، والأعمال غير المرغوب فيها، كما تسعى إلى تبني طرق ونماذج تسييرية ورقابية حديثة، فأصبحت يولي اهتماما كبيرا إلى تقوية نظامها الرقابي، فاعتمدت وظيفة التدقيق الداخلي، لتكون المؤسسة على إطلاع واسع وكامل بما يجري داخل المؤسسة، لأن المؤسسة بمختلف مستوياتها الإدارية تعتمد على التدقيق الداخلي عند الإقبال على اتخاذ قرارات مختلفة.

- لقد جعلت مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية من التدقيق الداخلي أداة تساعدها في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة، من خلال اتخاذ قرارات رشيدة وفعالة عبر سنوات متلاحقة منذ نشأتها، وبذلك فإنه ساعد بدرجة معتبرة على تفعيل مختلف القرارات المتخذة في المؤسسة.

التوصيات والاقتراحات:

من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها نحاول اقتراح بعض التوصيات التالية:

- العمل على تصحيح نظرة المسؤولين على مستوى المؤسسة الدور التدقيق الداخلي وتبيان أهميتها ومنافعها لاتخاذ أنجع القرارات في الوقت المناسب.

- ضرورة انفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية وتبعيته لإلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق لإمكانية إسناد تدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمدقق الداخلي.

- ضرورة استخدام بعض النماذج أو الأساليب في عملية اتخاذ القرارات مثل: طريقة السمبلكس وما شابهها.

- ضرورة عقد دورات التدريبية للمدققين الداخليين بهدف اكتسابهم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي

الصادرة من معهد المدققين الداخليين ومن ثم العمل على تبنيه بشكل تدريجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- ضرورة توفير الموارد البشرية والمالية الكافية لوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الداخليين.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

*باللغة العربية

1- الكتب:

- إبراهيم أبو الغار، عبد الهادي الجوهري، إدارة المؤسسات الاجتماعية، مدخل سوسيولوجي، دار المعرفة الجامعية، 1998.
- أحمد المصري، الإدارة الحديثة (الاتصالات والمعلومات والقرارات)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2000.
- أحمد بسيوني شحاته، نظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين والبنوك التجارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- أحمد حلي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دارالصفاء، عمان، الطبعة الثانية، 2005.
- الصبان محمد سمير، عبد الوهاب نصرعلي، المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- المهدي الطاهر غنية، مبادئ إدارة الأعمال الوطنية، داروائل، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2001.
- إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- حسين أحمد الطورانة، محمد ياسين موسى، اتخاذ القرارات التنظيمية في منظمات الأعمال، دار الأيام، الأردن، 2014.
- حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، الإسكندرية، 2009.
- حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة المالية الإدارية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1998.
- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، داروائل، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.

- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، داروائل، الأردن، الطبعة الرابعة، 2007.
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق (وفق المعايير التدقيق الداخلي الدولية)، مؤسسة الوراق، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.
- خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر، عمان، 2014.
- خليل حسن الشماع، مبادئ الإدارة (مع التركيز على إدارة الأعمال)، دارالمسيرة، الأردن، الطبعة الأولى، 1999.
- سعاد نائف نوطي، الإدارة، داروائل، الأردن، الطبعة الثانية، 2004.
- سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دارالراية، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
- شوقي ناجي جواد، إدارة الأعمال (منظور كلي)، دار حامد، 2000.
- عبد العال طارق، موسوعة معايير المراجعة، دارالجامعية الإسكندرية، القاهرة، 2007.
- عبد الله إبراهيم الفقي، نظم المعلومات المحوسبة ودعم اتخاذ القرار، دار الثقافة، الأردن، 2012.
- عبد المعطي عساف، مبادئ الإدارة الحديثة، المؤسسة العربية للدراسات، الأردن، 2000.
- عثمان الكيلاني وآخرون، نظم المعلومات الإدارية، دار المناهج، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
- علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدارالجامعية، الإسكندرية، 1997.
- علي الحامي، ثلاثون طريقة لتوليد الأفكار الإبداعية، دار حزم، بدون بلد وسنة النشر.
- علي السلمي، عملية اتخاذ القرارات الإدارية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، الأردن، 1970.
- علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدارالجامعية، الإسكندرية، 1997.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دارالمسيرة، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.
- محمد الصبرفي، القرار الإداري ونظم دعمه، دارالفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007.
- محمد الصبرفي، القرار الإداري ونظم دعمه، دارالفكر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007.
- محمد بن ابراهيم النويجري، محمد بن عبد الله البلاغي، الأسلوب القويم في صنع القرار، الدارالجامعية،

السعودية، 1997.

- محمد سويلم، الإدارة، دار الهاني للطباعة، بدون سنة وبلد النشر.
- منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1999.
- موسى اللوزي، التطوير التنظيمي (أساسيات ومفاهيم حديثة)، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى، 1999.
- نادرة أيوب، نظرية القرارات الإدارية، دار المناهج، الأردن، 1996.
- هاشم عطية، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، 1999.

2- الرسائل الجامعية:

- رحو خيرة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر، كلية العلوم الاقتصادية، مذكرة نيل متطلبات شهادة
ماستر، محاسبة التدقيق والمراقبة، 2010-2011.

3- المجالات العلمية:

- محمد عبد الفتاح ياغي، عملية اتخاذ القرار، المجلة العربية للعلوم الإدارية، الأردن، العدد الثاني.

4- النسخة الالكترونية:

-www. ngocce. org.

- www. The IIA. org.

*باللغة الأجنبية

- The Institute of Internal Auditors, Business Risk Assessment.
- Jacque Renard, **Théorie Et Pratique d'audit Interne**, les éditions d'organisation.
- Dona R. H Ermonson and Larry E. Rittenberg, **Internal Audit and Orgazitional Governance**, The
12Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Alain Charles Martinet, **Diagnostique Strategique**, Edtition Vuibertn, Baris, 1990.
- Protiviti Independent Risk Consulting, Technology International Audit-Diagnostic Review,2004.