

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

تحت عنوان:

مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه ONID

تحت إشراف الأستاذ

بوشيخي بوحوص

مقدمة من طرف الطالبة:

فضيل فاطمة الزهراء

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	من الجامعة
رئيسا	بوظراف الجيلالي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
مقررا	بوشيخي بوحوص	أستاذ مساعد "أ"	جامعة مستغانم
مناقشا	ولد محمد عيسى محمود	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2016 / 2017

## شكر وتقدير

لا يسعنا إلا أن نسجد لله سبحانه وتعالى حمداً وشكراً على عظيم نعمته وجزاء فضله

وعلى عونه وتوفيقه في إتمام هذه الدراسة.

واعترافاً بالفضل وتقديراً للجميل نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ الفاضل

المشرف على هذا العمل...بوشيخي بوحوص...

كما نتقدم بأسمى عبارات التقدير والاحترام لأعضاء لجنة المناقشة

الذين قبلوا مناقشة هذه المذكرة.

كما نشكر كل من قدم لي العون في مؤسسة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه.

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد ولو بكلمة أو بابتسامة على إتمام

هذه الدراسة.

# الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى:

من علمني النجاح والصبر إلى من

افتقدته في مواجهة الصعاب ولم تمهله الدنيا لأرتوي من حنانه

" أبي رحمه الله " اللهم أدخله جنتك واجعل أعماله في ميزان الحسنات.

إلى من حملتني وهنا على وهن وسهرت بسهري وفرحت لفرحي واحتضنت الأحزان من أجل سعادتني

وعلمتني أن الإيمان نجاح والصبر مفتاح العطاء والحب...أمي أطال الله في عمرها.

إلى جدتي فلواح يمينه رحمها الله، ربي ارحمها وطيب مرقدها واجعل مثواها الجنة.

إلى من قاسموني الحياة بحلوها ومرها إخوتي عبد المجيد، أمينة، هجيرة، زينب، عبد النور.

وإلى كل أفراد أسرتي الذين ساندوني في كل ضيق ، وشجعوني في كل خطوة.

إلى الذين جمعني بهم القدر ليكونوا الإخوة والأحبة زملائي في الدفعة في كل التخصصات

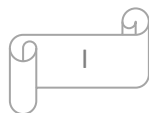
إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم منكرتي.

# فہرس المحتویات



## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	التشكر
	الإهداء
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الأشكال
III	فهرس الجداول
III	فهرس الملاحق
2	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي</b>	
8	تمهيد الفصل
9	المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي
9	المطلب الأول: تعريف وخصائص التدقيق الداخلي
12	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي
15	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
17	المبحث الثاني: معايير وأدوات التدقيق الداخلي
17	المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي
20	المطلب الثاني: تقنيات التدقيق الداخلي
22	المطلب الثالث: أدوات التدقيق الداخلي
27	المبحث الثالث: أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية
27	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية
29	المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية
31	المطلب الثالث: طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية
33	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار</b>	
35	تمهيد الفصل
36	المبحث الأول: ماهية اتخاذ القرارات
36	المطلب الأول: مفهوم وأهمية اتخاذ القرارات
38	المطلب الثاني: أهداف وخصائص اتخاذ القرارات



39	المطلب الثالث: أنواع القرارات
42	المبحث الثاني: أساسيات اتخاذ القرار
42	المطلب الأول: عناصر اتخاذ القرار
44	المطلب الثاني: مراحل اتخاذ القرار
45	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار
48	المبحث الثالث: علاقة اتخاذ القرار بوظيفة التدقيق الداخلي
48	المطلب الأول: أهمية تقارير المدقق الداخلي في اتخاذ القرار
52	المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وأثره في اتخاذ القرارات
55	المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة وأثره في اتخاذ القرارات
57	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة بمؤسسة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه	
59	تمهيد الفصل
60	المبحث الأول: تقديم المؤسسة
60	المطلب الأول: تعريف المؤسسة ومهامها
61	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة
63	المطلب الثالث: مكان التربص (وحدة شلف الأسفل)
68	المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة
68	المطلب الأول: الأدوات المستخدمة في الدراسة
68	المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات المقابلة
78	خلاصة الفصل
80	خاتمة عامة
84	قائمة المراجع
-	قائمة الملاحق

# قائمة الجداول والأشكال والملامح

### قائمة الأشكال

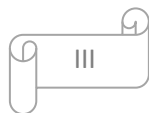
الصفحة	العنوان	الرقم
14	أهداف التدقيق الداخلي	1 -1
16	أنواع التدقيق الداخلي	2 -1
26	أشكال ورموز خرائط التدقيق	3 -1
31	المكونات الخمس للرقابة الداخلية	4 -1
41	أنواع القرارات في المستويات الإدارية	1 -2
44	مراحل اتخاذ القرار	2 -2
51	ورقة كشف وتحليل المشكل (FRAP)	3-2
62	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه	1-3
67	الهيكل التنظيمي المفصل لوحدة شلف الأسفل	2-3

### قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
40	تصنيف القرارات حسب قابلية البرمجة	1-2

### قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	وثائق من السجل الخاص بالجرد
02	وثائق من السجل الخاص بالدفتر اليومي
03	نسخة عن مخزون سنة 2013
04	نسخة عن مخزون سنة 2014
05	نسخة عن مخزون سنة 2015
06	نسخة عن مخزون سنة 2016
07	الأسئلة الخاصة بالمقابلة



# مقدمة عامة

## مقدمة عامة

نظرا للتطور التكنولوجي والاقتصادي الذي شهده العالم أدى إلى تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا وتعدد نشاطها ووظائفها وأهدافها، هذا ما فرض عليها ضمان حسن التسيير وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها، واتخاذ القرارات التي تمكن المؤسسة من استغلال مختلف الوسائل المادية والبشرية المتاحة بها.

ومن أجل أن تتحكم المؤسسة في نشاطها استلزم عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على اتخاذ القرار ومن بين أهم هذه الوسائل التدقيق الداخلي حيث ظهر هذا الأخير مع التطورات والتغيرات التي شهدتها الاقتصاد العالمي وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية ورؤوس أموالها وذلك ما أدى إلى انفصال الملكية عن التسيير وظهرت تخوفات أصحاب الأموال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة، وذلك ما تطلب لجوء أصحاب الأموال إلى ما يسمى بالمدقق ليطمئن الملاك عن نتيجة أموال المستثمرة، ومن هذه الأخيرة أصبحت المؤسسة في حاجة ملحة إلى وظيفة التدقيق الداخلي كونها المصدر الأساسي الذي يعتمد عليه متخذو القرارات للحصول على معلومات مؤهلة تمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة تساعد في تحقيق المؤسسة لأهدافها.

وبغية الإلمام بهذا الموضوع، سنحاول من خلال دراستنا الإجابة على الإشكالية التي تتمحور حول التساؤل الرئيسي التالي: كيف يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات داخل مؤسسة الديوان الوطني للسقي و صرف المياه؟

انطلاقا من هذا التساؤل يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يمكن أن يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة؟
- كيف يتم اتخاذ القرار داخل المؤسسة؟
- ما هي تقارير المدقق الداخلي؟ وما دورها بالنسبة لاتخاذ القرار؟

## فرضيات البحث:

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

- ✓ للتدقيق الداخلي دور فعال في اتخاذ القرارات بالمؤسسة.
- ✓ يعتمد متخذ القرار على نتائج التدقيق الداخلي.
- ✓ توجد علاقة ايجابية بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار.

## أهمية البحث:

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

## أهداف البحث:

- التعرف على فعالية المدقق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية؛
- إبراز أهمية تقرير المدقق الداخلي ودوره في ترشيد القرارات بالمؤسسة؛
- معرفة مدى اعتماد المؤسسات الجزائرية على التدقيق الداخلي في تفعيل قراراتها؛
- الإطلاع على جوانب النقص في ممارسة التدقيق الداخلي بالمؤسسات، ومحاولة إبراز مدى التزام هذه المؤسسات بالخطط والسياسات ووسائل الرقابة الداخلية؛
- إبراز أهمية استخدام الطرق والأساليب الكمية التي من شأنها ترشيد مختلف القرارات.

## أسباب اختيار الموضوع:

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

## الدراسات السابقة:

1. ساغي خيرة، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2011- 2012، تتمحور الإشكالية حول كيفية الاستفادة من التدقيق الداخلي كأداة لتطبيق حوكمة بمختلف المؤسسات، توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك ثلاث مجالات أساسية يساهم التدقيق الداخلي من خلالها في تطبيق حوكمة الشركات وهي دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر إلى جانب التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي مع باقي أطراف حوكمة الشركات.
2. نورة ظريف، حياة سكودارلي، الاتصال ودوره في ترشيد قرارات المؤسسة، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير ، البويرة، 2012، تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول كيفية مساهمة الاتصال في ترشيد قرارات المؤسسة، حيث توصلت إلى أن الاتصال بمثابة الشريان الذي يجهز المعلومات عبر القنوات المختلفة، الأمر الذي يساهم في اتخاذ قرارات فعالة ورشيده تحقق أهداف المؤسسة.
3. عدالة أسامة، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2014- 2015، تتمحور إشكالية الدراسة حول مدى تمكن التدقيق الداخلي من المساهمة في تفعيل القرارات المتخذة، حيث خلص الباحث إلى أن التدقيق الداخلي أداة إدارية فعالة تساعد في

التحكم في المؤسسة من خلال الدور الذي تلعبه في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يضمن بدوره توفير معلومات مؤهلة يستعان بها لدعم وتفعيل هذه القرارات بما يضمن الحصول على أكبر عائد منها.

#### حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: القيام بالدراسة بمؤسسة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه ONID، ذلك لمعالجة الإشكالية المطروحة .
- الحدود الزمنية: تحدد الدراسة في السداسي الأول للسنة الجامعية 2016/2017.

#### المنهج المتبع:

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

#### صعوبات الدراسة:

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

## هيكل الدراسة:

انطلاقاً من الأهداف المرجوة من هذه الدراسة، ولمعالجة الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية، تم تقسيم

البحث إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي كما يلي:

خصص الفصل الأول كإطار نظري للتدقيق الداخلي حيث قسمناه إلى ثلاث مباحث، تضمن المبحث الأول مدخل إلى التدقيق الداخلي وذلك من خلال تحديد مفهومه وأهدافه ومختلف أنواعه، بينما عالج المبحث الثاني مختلف الأدوات والمعايير المعتمدة في عملية التدقيق الداخلي، وتطرقنا في المبحث الثالث إلى أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية والذي بنا فيه مكونات الرقابة الداخلية وطرق تقييمها.

بينما قدم الفصل الثاني بعنوان الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار وجاء تقسيمه على ثلاث مباحث، يتناول المبحث الأول مدخل معرفي حول عملية اتخاذ القرارات، فيما يعالج المبحث الثاني أساسيات اتخاذ القرار، فيما اعتنى المبحث الثالث بدراسة علاقة اتخاذ القرار بوظيفة التدقيق الداخلي بالتطرق لكل من إدارة المخاطر والحوكمة.

كما خصصنا الفصل الثالث لدراسة الميدانية وجاء بعنوان دراسة حالة مؤسسة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه ONID وتضمن مبحثين، تناول المبحث الأول تعريف بمؤسسة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه وهيكلها التنظيمي، بينما عالج المبحث الثاني تحليل البيانات المستخدمة في الدراسة وعرض نتائج الدراسة الميدانية المتوصل إليها.

الفصل الأول

الإطار النظري

للتدقيق الداخلي

## تمهيد الفصل

إن التطور الذي شاهده المؤسسة ومختلف المجالات الاقتصادية ومختلف المجالات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية عبر الزمن، الذي أدى بدوره إلى كبر حجمها وتشعب أعمالها ووظائفها مما نتج عنه فصل الملكية عن التسيير، وذلك حتم عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بتطبيق مراقبة أو فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف إدارة أو المديرية العامة قصد تسيير المؤسسة ومراقبة الوسائل المادية والبشرية، والمالية المستعملة وذلك من أجل تحديد الانحرافات والتلاعبات والأخطاء التي نتجت عن كثرة العمليات والمعلومات المتدفقة، ولذلك لابد من خلية أو قسم أو حتى مصلحة تخصص للتدقيق الداخلي في المؤسسة لتدقيق ومراقبة وتقييم أداء مختلف أقسامها الأخرى والمعلومات والعمليات التي تقوم بها، وهذا ما يمكن أصحاب رأس المال والإدارة العليا من السيطرة والتحكم في مختلف الموارد والأقسام وذلك من أجل تحسين التسيير ومعرفة مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية ودرجة سيطرة الإدارة على أقسامها.

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

## المبحث الأول : مدخل الى التدقيق الداخلي

أصبح التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة في وقتنا الحالي باعتباره وسيلة للحذر، وذلك من أجل محاربة كل من الغش والإهمال، الأخطاء المهنية والمخالفات، فمن الممكن الارتكاز عليه في معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

## المطلب الأول : مفهوم وخصائص التدقيق الداخلي

## أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي :

التعريف الأول: إن التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد فقد عرف منذ فترة زمنية طويلة ومر بمراحل تطوير فبعد أن كان رقابة مالية مستمرة هدفه اكتشاف الأخطاء والغش أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي والاستشاري لتحسين الأداء .

فالمفهوم الشامل للتدقيق الداخلي يتضمن في محتواه الواسع بأنه :

- نشاط داخلي مستقل داخل المنشأة تنشؤه الإدارة للقيام بخدمتها .
- اداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة .
- وظيفة استثمارية لاقتراح التحسينات اللازمة إدخالها<sup>1</sup>.

التعريف الثاني: حسب ما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين و المراقبين الداخليين "IFACI" : التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة و مستقل عن باقي الأقسام الأخرى. إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول به تتضمن

الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة.<sup>2</sup>

خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2006، ص33.<sup>1</sup>  
<sup>2</sup>محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص8.

التعريف الثالث: عرف معهد المدققين الداخليين في أمريكا في آخر تعديل لمعاييرها لسنة 2004، التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل و موضوعي ذو طبيعة استثمارية مصمم لزيادة قيمة المنظمة و تحسين عملياتها، ويساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة، وعمليات التحكم المؤسسي<sup>1</sup>.

التعريف الرابع: أما التعريف الموالي، والذي يعتبر أكثر تفصيلا من سابقه، فيرى التدقيق الداخلي بأنه<sup>2</sup>: "حكم منهجي و موضوعي للمدققين الداخليين بخصوص مختلف الأنشطة والرقابة لهيئة ما، وذلك بهدف تحديد ما إذا كانت :

\_ المعلومات المالية وبيانات النشاط الإستغلالي دقيقة وتتميز بالموثوقية؛

\_ المخاطر تم تحديدها والتعرف عليها وتم الحد منها؛

\_ التشريعات والقواعد والإجراءات الداخلية قد تم احترامه؛

\_ معايير الاستغلال تم الالتزام والعمل بها؛

\_ الموارد المتوفرة، المادية والبشرية، قد تم استغلالها بعقلانية؛

\_ الأهداف المسطرة قد تم بلوغها .

يتضح من التعريف الأخير بأن التدقيق الداخلي مهم جدا لأنه يمثل أحد الدعائم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، إذ من غير الممكن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية بدون وجود مهنة التدقيق الداخلي. على اعتبار أن الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في تقييم العملية الرقابية ومساعدة الإدارة في وظائفها بشكل جيد وذلك اعتمادا على ما يوفره التدقيق الداخلي من بيانات ومعلومات محاسبية ومالية خاصة. وتعتبر المخاطر التي تحيط بالأنشطة المختلفة العامل الأساسي الذي يؤثر في توجيه مهنة التدقيق الداخلي لأي مؤسسة، خاصة بالنسبة للمؤسسات المسجلة في الأسواق المالية .

<sup>1</sup> كريمة علي الجوهر وآخرون، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2012، ص 10 .

<sup>2</sup> فهيمة بديسي، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحكومة، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر ، 11/12 أكتوبر، 2010، ص 4.

ثانيا: خصائص التدقيق الداخلي :

يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص من التعاريف التي تناولناها سابقا وهي:<sup>1</sup>

1. التدقيق الداخلي وظيفة شاملة: تطبق في المؤسسات وفي كل الوظائف حيث تنصب على كل وظائف المؤسسات بهدف خدمة الإدارة.
2. التدقيق الداخلي وظيفة دورية: حيث تخضع لها مختلف الوحدات والمصالح لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.
3. الاستقلالية: رغم أن التدقيق الداخلي وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، فعلى المدقق أن يكون مستقلا حتى يتسم عمله بالموضوعية.

بالإضافة إلى تلك الخصائص نذكر خصائص أخرى لها والمتمثلة في:

- التدقيق الداخلي دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية؛
- التدقيق الداخلي وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة؛
- التدقيق الداخلي يسعى لترشيد القرارات الإدارية من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في التوقيت المناسب.

<sup>1</sup> سعاد شدرى معمر، دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، فرع مالية مؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2008/2009، ص54.

## المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

## أولاً: أهمية التدقيق الداخلي

نشأ التدقيق الداخلي وتطور مع تزايد الحاجة اليه للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الإدارة إلى سلامة العمل ، وحاجتها الى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من اجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات ورسم السياسة المستقبلية .

لقد تبوأ وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات والشركات ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب، بل كمنشأ تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها ،وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد أهميتها . ووقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية . وإنشائي لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المنشأة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق<sup>1</sup> .

ويلاحظ في السنوات الأخيرة ظهور العديد من حالات فشل المؤسسات خصوصاً تلك الحالات التي انهارت فيها شركات عملاقة، ولفت ذلك أنظار المستثمرين، المشرعين، الباحثين وغيرهم من المهتمين بمجالات الأعمال والاقتصاد، وأجريت العديد من الدراسات والبحوث التي تتناول أسباب انهيار هذه المؤسسات، وخلصت إلى أن السبب الرئيسي هو ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة أو انخفاض جودة أداء لجان التدقيق أو غياب وظيفة التدقيق الداخلي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردان، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص63.

<sup>2</sup> ساعي خيرة، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، قسم علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2011-2012، ص52.

## ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي

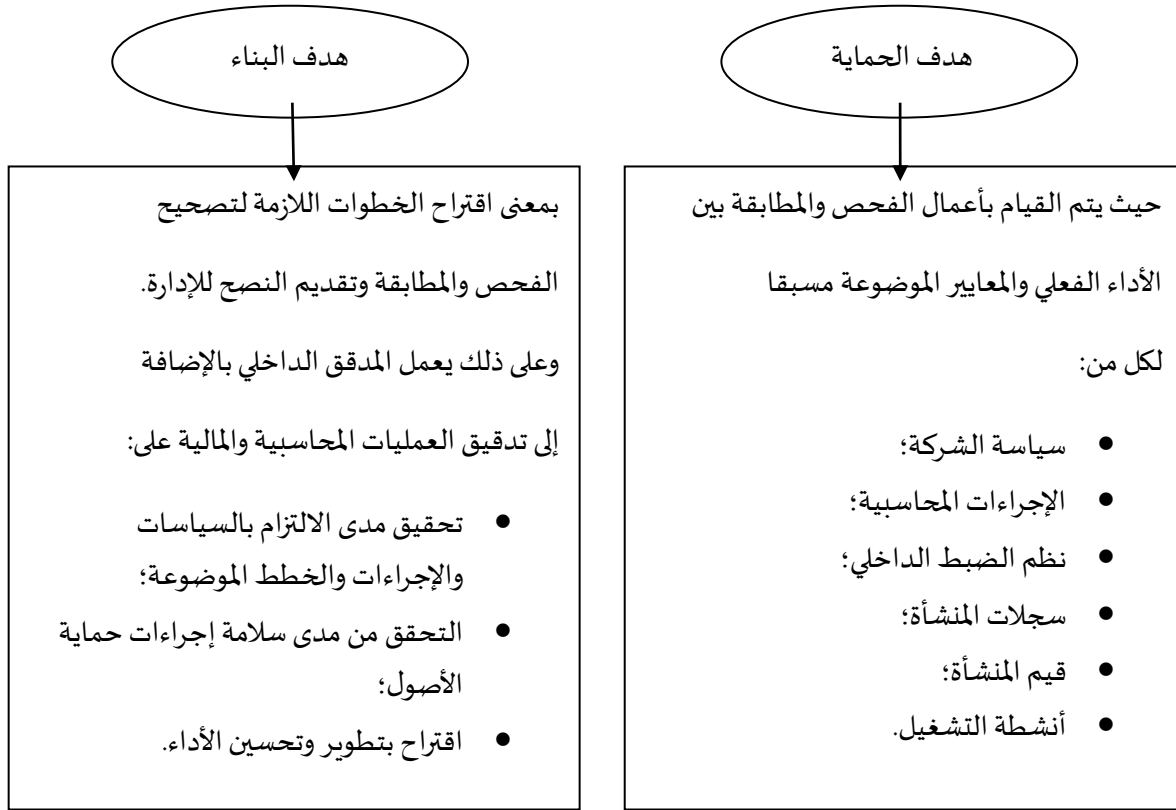
ويمكن تلخيص أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي<sup>1</sup>:

1. التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها .
2. التأكد من التزام الإدارات والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.
3. اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة، تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات.
4. التأكد من صحة البيانات، ومدى الاعتماد العمليات، ودراسة ضبط Rêviez فحص Examine عليها، من خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلي وتدقيق البيانات.
5. مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر.
6. مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.
7. التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
8. إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2014، ص 37.

وبصفة عامة يمكن تركيز هدي التدقيق الداخلي في:

الشكل رقم (1-1): أهداف التدقيق الداخلي



المصدر: عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 209.

## المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

يوجد هناك أربعة أنواع للتدقيق الداخلي والمتمثلة في:

1. **التدقيق المالي:** وهو يعني تدقيق العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا

الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية<sup>1</sup>:

- تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة؛
- اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير وموازن التدقيق؛
- التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختبار الإجراءات الخاصة بالاستلام، الجرد الفعلي للأصول والمخزون الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.

2. **التدقيق الالتزام:** يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات

الموضوعة من طرف المؤسسة. وتقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء:

➤ التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة؛

➤ الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة؛

➤ رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم.<sup>2</sup>

3. **التدقيق التشغيلي:** هو الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت

العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل

التدقيق تقييم كفاءة استخدام المادية والبشرية، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلفة لعمليات، ويجب أنه

يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية .

ويطلق عليه أيضا التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء أو رقابة الأداء، وهو يتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة

للكم على مدى كفاءتها وفعاليتها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقا. ويقوم بذلك المدققين الداخليين

للمنشأة حيث كان في البداية يخدم الإدارة ولكن توسع ليخدم المنشأة ككل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرابطة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 89.

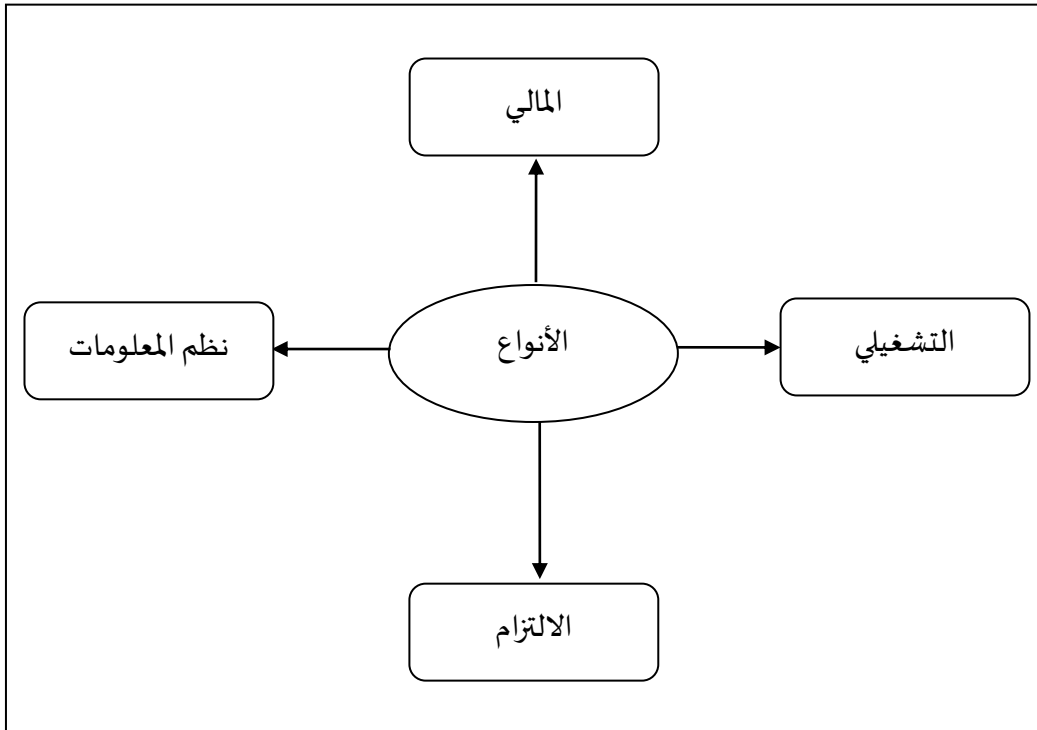
<sup>2</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 56.

<sup>3</sup> خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره، ص 243.

4. تدقيق تكنولوجيا أو نظم المعلومات: يقصد بالتدقيق تكنولوجيا (الإلكتروني) أو نظم المعلومات عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط و الرقابة وتوثيق أعمال التدقيق "

لذا فإن التدقيق الإلكتروني يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق<sup>1</sup>.

الشكل رقم (1-2): أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المراجع

<sup>1</sup> فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص30.

## المبحث الثاني: معايير وأدوات التدقيق الداخلي

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

## المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي

تعتبر من الإصدارات الرئيسية لمعهد المدققين الداخليين والذي يعد الالتزام بها أمراً ضرورياً يفي من خلاله المدققين الداخليين بالتزاماتهم الوظيفية حيال المنظمة، هي تهدف إلى<sup>1</sup>:

- \_ تحديد المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي؛
- \_ وضع إطار لأداء وتعزيز أنشطة التدقيق الداخلي؛
- \_ وضع أساس لقياس أداء التدقيق الداخلي؛
- \_ تعزيز وتحسين العمليات التنظيمية بالمنظمة.

وفيما يلي فإن المعايير الدولية الجديدة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والتي تم الموافقة عليها في 1 جانفي 2013 من قبل مجلس معايير التدقيق (IASB) تنقسم إلى<sup>2</sup>:

1. **معايير الصفات (Attribute Standards):** هي مجموعة من المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من إدارة والقائمين بممارسة أنشطة التدقيق الداخلي وهي تتضمن:

- (1000) **الأهداف والصلاحية والمسؤولية:** يتطلب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تنسجم مع مفهوم التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة والمعايير، وعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مراجعة وثيقة التدقيق دورياً وأخذ موافق أعلى سلطة؛
- (1100) **الاستقلالية والموضوعية:** هنا يكون عمل المدقق مستقلاً بعيداً عن أي تبعية أو تدخل من طرف الإدارة ليتمكن من أداء عمله بكل أمانة واستقامة، تصل إلى حد إمكانية الوصول إلى السجلات والممتلكات وإنجاز أية أعمال أو التبليغ عنها كلما كان ذلك ضرورياً، إلى جانب ذلك على المدقق الداخلي أن

<sup>1</sup> أحمد حلي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص34.

<sup>2</sup> Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, The Institute Of Internal Auditors, 2015, pp 2-27.

يكون موضوعي غير متحيز أثناء أداءه لوظيفة التدقيق الداخلي، ليقوم بها بأسلوب يقتنع معه بصدق وسلامة النتائج المتوصل إليها، تقتضي هذه الموضوعية عدم تأثره بالبيئة الخارجية لكي لا يجعل حكمه خاضع لأحكام الآخرين؛

– (1200) البراعة وبذل العناية المهنية: على المدققين الداخليين الالتزام بالعناية المهنية والمهارات المتوقعة من مدقق داخلي مختص وخبير في أداءه لأعماله والتعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال والالتزام بالمعايير المهنية؛

– (1300) الرقابة النوعية وبرامج التحسين: يتطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يضع برنامجاً للرقابة النوعية، وبرنامج التحسين، والذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي.

2. معايير الأداء (Performance Standards): هي معايير تصف أنشطة التدقيق الداخلي ومعايير تطبيقه، كما تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي وتعطي معياراً للجودة والنوعية التي يمكن من خلالها قياس أداء تلك الخدمات، وهي تتضمن:<sup>1</sup>

– (2000) إدارة نشاط التدقيق الداخلي: على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطط تستند على تقييم المخاطر التي تتم مرة سنوياً على الأقل، لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية، أن يعرض على الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تلك الخطط ومتطلبات تنفيذها بما في ذلك التغيرات الزمنية الهامة، بغرض فحصها والاطلاع عليها. كما ينبغي عليه التأكد من أن موارد التدقيق كافية ومناسبة وموزعة بطريقة فعالة لتحقيق الأهداف المرسومة؛

– (2100) طبيعة العمل: ينبغي أن يشمل نشاط التدقيق تقييم وتحسين عمليات الحوكمة والمساهمة في تقييم أنظمة إدارة الخطر التي من خلالها نستطيع تقييم مدى كفاية وفعالية الأدوات الرقابية التي تضمن التحكم بالمؤسسة، لتتأكد في الأخير من أن إدارة الأداء التنظيمي فعال وأن هناك توصيل فعلي للمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المختصة؛

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره، ص 168-170.

- (2200) التخطيط للمهنة: يحدد هذا المعيار المبادئ الأساسية لتخطيط عملية التدقيق الداخلي ويجب وضع وتدوين خطة عمل لكل مهمة متضمنة الأهداف والنطاق والوقت وتوزيع المصادر، وان يتضمن نطاق المهمة اعتبارات الأنظمة، القيود، الموظفين، والأصول الملموسة؛
- (2300) تنفيذ المهمة: يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة؛
- (2400) إيصال النتائج: يجب على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة، وإن يتضمن إيصال النتائج أهداف المهمة والنطاق بالإضافة إلى النتائج الملائمة، التوصيات وخطط إنجاز التوصيات؛
- (2500) مراحل الإنجاز: ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع والمحافظة على نظام لمراقبة متابعة النتائج التي تم تقرير عنها للإدارة من خلال إنشاء عملية متابعة للمراقبة للتأكد من فعالية تنفيذ الأعمال الإدارية، ومن أن سير نتائج المهام الاستشارية تتم على النطاق المتفق عليه؛
- (2600) قبول الإدارة للمخاطر: يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق رفع تقرير لمجلس الإدارة في حالة قبول الإدارة العليا لمخاطر غير مناسبة وعدم حل هذه المسألة، مع الأخذ بعين الاعتبار إجراءات المتابعة التي يقوم بها الأطراف الأخرى.
3. معايير التنفيذ (Implementation Standards): هي تطبيق لكل من معايير الخواص ومعايير الأداء في الحالات اختبارات الالتزام، التحقيق بالغش والاحتيال، التقييم الذاتي للرقابة. ويتم وضع معايير التطبيق على أساس عمليين هما: أعمال التوكيد وأعمال الاستشارة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، المرجع نفسه، ص170.

## المطلب الثاني: تقنيات التدقيق الداخلي

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

## أولاً- المقابلة (L'interview):

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

## (1) التحضير للمقابلة: ويتم من خلال :

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

## (2) إجراء المقابلة: قبل البدء بالمقابلة والحصول على المعلومات، على المدقق الداخلي أن يذكر نفسه بهدف

المهمة التي سيقوم بها، ويقدم قائمة بالمواضيع التي سيقوم بمعالجتها، كما عليه أن يحاول جاهداً بكسر جدار التردد بينه وبين الشخص الذي سيجري معه المقابلة، ويمنحه الثقة عند بداية طرح الأسئلة، وبمجرد بداية المهمة على المدقق القيام بـ:

- ضمان تحقيق الأهداف التي وضعها لجمع المعلومات؛
- تلخيص كل الردود التي جمعها؛
- العودة إلى الأسئلة الأساسية إذا كان هناك وفرة في المعلومات، ومحاولة الزيادة في الوقت المخصص للقيام بالمقابلة. وعند نهاية المقابلة على المدقق تلخيص النقاط الأساسية المسجلة والتأكد من صحتها لاجتناب الأخطاء الناتجة عن عدم الفهم أو النسيان، والبحث عن أشخاص آخرين يطرح عليهم الأسئلة للتأكد من صحة المعلومات المتحصل عليها.

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

#### ثانياً: الفحص التحليلي (L'examen analytique):

تعتبر الإجراءات التحليلية من التقنيات الفعالة، والتي تلعب دوراً هاماً وأساسياً في مهمة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال مساعدة المدقق في التخطيط لمهمته.

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

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

#### ثالثاً: الملاحظة المادية (Observation physique):

تعتبر هذه التقنية طريقة مباشرة للحصول على أدلة إثبات ميدانية، فالمدقق لا يكتفي بالوثائق والمستندات التي يدرسها على مستوى القسم التدقيق الداخلي، وإنما يستدعي الأمر خروجه ميدانياً للدراسة والملاحظة المادية مثل زيارة مصالح أو مديريات المؤسسة، حيث تعد هذه الزيارات والفحوص الميدانية قاعدة أساسية في مرحلة تحقيق تدقيق الحسابات وذلك بهدف التحقق والتأكد من السير الحسن والفعلي للإجراءات، ومدى احترام مبادئ الرقابة الداخلية كما عليه اختيار الفترة المناسبة للفحص الميداني حسب نوع وهدف المهمة. وعموماً يمكن للمدقق أن ملاحظة و تقييم الإجراءات، الأصول، الوثائق، السلوك والأداء.

## المطلب الثالث: أدوات التدقيق الداخلي

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

أولاً: أدوات الاستفسار: وفيما يلي سنعرضها بالتفصيل:<sup>1</sup>

أ. السبر الإحصائي: هو أداة تسمح انطلاقاً من عينة محددة، يتم اختيارها بطريقة عشوائية، من المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع. ويتبع المدقق الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية:

- تصور السبر: يقوم المدقق الداخلي بتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها وهو يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها، ويقوم بـ:
  - (1) تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها.
  - (2) تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.
  - (3) تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.
- ويقوم المدقق بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

<sup>1</sup> فاطمة بعوج، مرجع سبق ذكره، ص 36.

- اختبار العينة: نميز بين نوعين من العينات:<sup>1</sup>

(1) العينة الإحصائية: ونستخدم في هذه الحالة:

- العينات العشوائية: حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات وتختار مفردات العينة باستخدام جدول العينات العشوائية وهي توفر احتمالاً متساوياً لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها إلى العينة:
- طريقة السبر الترتيبي: انطلاقاً من نقطة معينة يتم اختبار المفردات بشكل مرتب مثلاً 25، 35، 45، 55، 65... الخ؛

(2) العينات غير الإحصائية: ويتم اختيار العينة باستخدام:

- الطريقة الموجهة الشخصية: يعتمد المدقق في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي واعتماداً على مؤهلاته وخبرته؛

(3) استغلال نتائج المدقق: يتم استغلال نتائج المدقق بنوعين من التحليل: تحليل كمي للنتائج بتأكده من أن

الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض و الأهداف المسطرة، تحليل نوعي للأخطاء و الانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا، كذلك إذا كانت إرادية- متعمدة- أم لا. وفي النهاية على المدقق اتخاذ قرار قبول المجتمع أو عدم قبوله.

ب . ملاحظة ملفات الكمبيوتر: يعتبر هذا الأسلوب من استخدامات تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق حيث يركز المدقق على نظام المعلومات المعمول به داخل المؤسسة، حيث يسمح هذا الإجراء بربح الوقت والتقليل من تكاليف المهمات والحصول على معلومات أكثر دلالة على سير العمليات.

ثانياً: أدوات الوصف:

1. الدراسة الوصفية: تتمثل الدراسة الوصفية من السرد و الوصف، أحدهما يحدث من طرف الشخص

الخاضع للتدقيق، والآخر من قبل القائم بمهمة التدقيق (المدقق)، فالأول يكون شفهيًا أما ثاني فهو كتابي،

والنوع الأول هو الأكثر إثراء لأنه لأنه يعطينا أكبر كم من المعلومات، بينما الثاني فما هو إلا تنظيم لأفكار ومعارف المدقق<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 93.

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

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

2. شبكة تحليل الوظائف: تدعى أيضا جدول تحليل الأعمال ويستخدم لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص، الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها، ويقسم الجدول إلى:

- العمود الأول: يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل ومتسلسل؛
- العمود الثاني: يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية ويتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية وهي: الأعمال التنفيذية، الترخيص، التسجيل المحاسبي، والمراقبة؛
- الأعمدة الموالية تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال الأولية؛
- العمود الأخير مخصص لتحديد الأعمال غير منفذة.<sup>2</sup>

3. مسار التدقيق: هي طريقة تحليلية يقوم بواسطتها المدقق بعمله، حيث يبدأ من الوثيقة الأخيرة أو النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر، وذلك عن طريق تدقيق كل الخطوات التي تتوسط بين النتيجة والمصدر، وفي هذه الطريقة يجب على المدقق أن يقوم بعمله جيدا للبحث وأن يبدأ كما قلنا سابقا من النتيجة وصولا إلى المصدر، وتكون له رخصة للتدقيق و الفحص.

<sup>1</sup> Renard Jacques, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Edition d'organisation, Paris, 2010, p 353.

<sup>2</sup> فاطمة بعوج، مرجع سبق ذكره، ص 38.


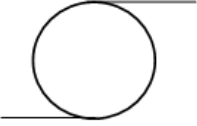

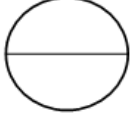
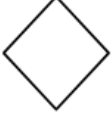



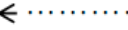



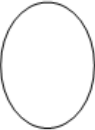
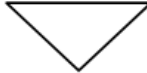



4. خرائط التدقيق: تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف، ومراكز المسؤولية، ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي، وهي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات انتقالها. وتهدف هذه الخرائط اختيار دقة تطبيق الإجراءات وفعاليتها وتستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر.<sup>1</sup>

ثالثاً: أدوات التنظيم: تتمثل أساساً في :

1. الهيكل التنظيمي: بخلاف الهيكل التنظيمي الذي يشكل أحد عناصر نظام الرقابة الداخلية، والذي يكون معداً من قبل الإدارة، فإن الهيكل الوظيفي يعده المدقق الداخلي إذا كان ضرورياً لرؤية أوضح، إنطلاقاً من المعلومات التي جمعها من خلال الملاحظات، المقابلات، الوصف... الخ، وتستعمل هذه الأداة من طرف المدقق ذلك من خلال فحصه للهيكل الوظيفي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> فاطمة بعوج، مرجع سبق ذكره، ص 39.

الشكل رقم (1-3): أشكال ورموز خرائط التدقيق

نقطة بداية المخطط		معالجة معلوماتية	
رابط خارج الصفحة		مراقبة	
قرار		مستند أو وثيقة	
سير الوثائق		المعالجة أو العملية الإدارية	
سير المعلومات		الرقابة	
الخروج من المخطط		تصنيف مؤقت	
الارسال إلى نهاية الصفحة		تصنيف نهائي	
		فاتورة	
		سجل المعلومات	
		قرص ممغنط	
رموز أساسية		رموز خاصة	

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

## المبحث الثالث: أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من النظم الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة في عملها، فهي أداة لخدمة الإدارة وتقييم مدى فعالية أداءها، حيث تساعد في متابعة تنفيذ الإجراءات والسياسات المرسومة واكتشاف الأخطاء والانحرافات وتصحيحها من أجل تحقيق الأهداف المرسومة.

## المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية

مصطلح الرقابة (Contrôle) في هذه الصياغة مأخوذة بالمعنى الأنغولوساكسوني (Maitrise) أي السيطرة والتحكم وليس بمعنى (Vérification) أي الفحص والتحقيق.

إن تعاريف نظام الرقابة الداخلية متعددة ومختلفة، ولكنها تتفق حول مفهوم أساسي ولقد ساهم المدققين وخبراء المحاسبة في تطوير وتعليق هذا المفهوم، الذي يتمحور في أنه نظام يسري في قلب المؤسسة بحيث يسمح لها بالسير الفعال والاحترام الصارم، وسنحاول التطرق إلى بعض هذه التعاريف التي تصب في مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

**التعريف الأول:** تعريف نقابة الخبراء المحاسبين الفرنسيين (EAAP) "Expert Accountants Associations of French": "نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة مشكل من الإجراءات والرقابة المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤولياتها من أجل التحقق من: حماية الأصول، مصداقية وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها، التسيير المنظم والنجاح لعمليات المؤسسة، تطابق القرارات مع سياسة الإدارة"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** وقد عرفت لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) الرقابة الداخلية بأنها: "خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى

<sup>1</sup> Lionel Collins, Gerard Valin, **Audit et Contrôle Interne**, aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4<sup>ème</sup> édition, dalloz sirey, 1992 ;p35.

المحافظة أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات التي وضعها الإدارة"<sup>1</sup>.

التعريف الثالث: تعريف لجنة (Coso) المنبثقة على لجنة Tread Way:

تعرف الرقابة على أنها: "هي عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس الإدارة، والمديرين والموظفين داخل المؤسسة، والمصممة لتوفير ضمانات معقولة ينشأ تحقيق الأهداف التالية: فعالية وكفاءة العمليات، موثوقية المعلومات المالية، الامتثال للقوانين واللوائح السارية المفعول."<sup>2</sup>

التعريف الرابع: الرقابة الداخلية يجب أن تكون جزءاً من عمليات وثقافة المؤسسة، وليست عمليات مضافة للإجراءات الاعتيادية، حتى يتعامل معها الأفراد بتلقائية كجزء من العمليات. وأن الرقابة الداخلية تتأثر بالأفراد في المؤسسة، سواء كانوا أعضاء مجلس الإدارة الذين يقومون بإصدار التوجيهات اللازمة والسياسات العامة، أو الإدارة العامة والأفراد في المؤسسة الذين يقومون بتنفيذ السياسات والتوجيهات الصادرة. كما يبين أن الرقابة الداخلية تزود مجلس الإدارة والإدارة العليا بتأكيد معقول وليس مؤكداً تماماً حول تحقيق الأهداف، وتساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها التشغيلية التي تتعلق بكفاءة وفاعلية استخدام مواردها، وأهدافها المالية، أو الأهداف المتعلقة بتحقيق الالتزام بالأنظمة والقوانين<sup>3</sup>.

ومن التعاريف السابقة نستخلص أن: "الرقابة الداخلية هي مخطط تنظيمي من المناهج والإجراءات المحددة من طرف الإدارة لتحقيق أهداف معينة كاحترام السياسات التسيير والمحافظة على الأصول، ذلك اعتماداً على مجموعة من الوسائل كخطة تنظيمية، طرق إجراءات ومقاييس مختلفة".

<sup>1</sup> عبد الوهاب أحمد عبد الله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي، مجلة جامعة النصر، العدد الرابع، 2014، ص161

<sup>2</sup> Alain Mikol, **Le contrôle Interne**, Presses Universitaires de France, Paris, 1ère édition, 1998, p6.

<sup>3</sup> رائد جبر، تطوير عملية الرقابة الداخلية في المصارف الإسلامية بالاستفادة من مفهوم المؤسسات الرابعية (COSO)، مجلة الدراسات المالية المصرفية، الرقم التاسع عشر، العدد الأول، السنة التاسعة عشر، ص12.

## المطلب الثاني: مكونات الرقابة الداخلية

حتى تحقق المؤسسة أهداف نظام الرقابة الداخلية فهي تعتمد على خمسة عناصر من الرقابة تقوم

بتصميمها وتنفيذها يطلق عليها مكونات الرقابة الداخلية والتي تتمثل في:

بيئة الرقابة: تعتبر بيئة الرقابة أساس للمكونات الأخرى، أو الأرضية التي تقوم عليها وتعمل فيها لتحقيق نظام

رقابي فعال.<sup>1</sup>

وتتكون من مجموعة من العوامل يمكن تصنيفها إلى صنفين من العوامل وهي:

عوامل متعلقة بالإدارة وتشمل: نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية، القيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين

والإدارة، معايير السلوك وكيفية استخدامها ميدانيا لتشجيع المستخدمين.

وعوامل متعلقة بتنظيم المؤسسة تشمل: الهيكل التنظيمي الكفاء، تحديد السلطات وتوزيع المهام.

**1) تقدير الخطر:** عملية تحديد المخاطر وتحليلها هي عملية متواصلة وجزء أساسي من مكونات الرقابة

الداخلية الفعالة، يجب على الإدارة أن تسلط الضوء عليها على مستويات المنظمة كافة، وأن تتخذ الإجراءات

اللازمة لمعالجتها. وأول خطوة مهمة بالنسبة للإدارة تكمن في تحديد العوامل التي قد تزيد من المخاطر، وحالما

يتم تحديد المخاطر تقوم الإدارة بتقدير أهميتها وتقدير احتمالات وقوعها، واتخاذ الإجراءات الواجب إتباعها

للتقليل من تأثيراتها إلى حد مقبول.

ولا يوجد في الواقع العملي طريقة محددة لإزالة المخاطرة، لكن يجب على الإدارة أن تقدر حجمها المقبول

عقلانيا، وتسعى جاهدة لإبقاء تلك المخاطرة ضمن هذه الحدود، كما يختلف تقدير للمخاطر عن تقدير المدقق

لها ولكنها ترتبط بها، فالإدارة تقوم بتقدير المخاطر كجزء من عملية تقييم رقابة الداخلية وتطبيقها للتقليل من

الأخطاء و التلاعب، أما مدقق الحسابات يقدر المخاطر لتقرير حجم الأدلة الضرورية في التدقيق من أجل

مواجهة المخاطر.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> فتحي زرق السوافيري، سمير محمد كامل، محمود مصطفى، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2002، ص 19.

<sup>2</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 285، 286.

(2) أنشطة الرقابة: هي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان أن توجهات الإدارة تنفذ فعلاً، كما أنها تساعد على ضمان اتخاذ الإجراءات اللازمة عند مواجهة الخطر، وذلك لتحقيق أهداف المنشأة. وأنشطة الرقابة المصممة لمنع واكتشاف الأخطاء في بيانات المحاسبة تقوي نظام المعلومات المحاسبية وتسهم في عمل قوائم مالية موثوق بها.<sup>1</sup>

(3) المعلومات والاتصال: تتطلب رقابة التقارير المالية أن تبلغ الواجبات المحددة بوضوح إلى العاملين المسؤولين عن تطبيق إجراءات الرقابة، وكل مستخدم مسئول في حاجة إلى معرفة كيفية عمل الرقابة ودوره ومسؤوليته في النظام، وأهمية أداء مهامه بطريقة متوافقة وبكفاءة، ومن الوسائل الأساسية لتحقيق فاعلية الاتصالات هي

الوصف الواضح للوظائف وأدلة المحاسبة وأدلة السياسة والإجراءات وبرامج تدريب العاملين.<sup>2</sup>

وقد أشار المعيار الأمريكي (SAS) رقم 78 إلى أن: "نظام المعلومات الملائم يهدف إضفاء الثقة في التقارير المالية، والذي يتضمن النظام الأساسي، ويتكون من طرق وسجلات لتحديد وتجميع وتحليل وتصنيف وتسجيل وإشهار معاملات المنشأة مع المحافظة على الأصول والالتزامات ذات العلاقة. والاتصال يتضمن التزويد بفهم واضح عن الأدوار والمسئوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية على التقارير المالية".<sup>3</sup>

(4) المراقبة: تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة، ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية.<sup>4</sup>

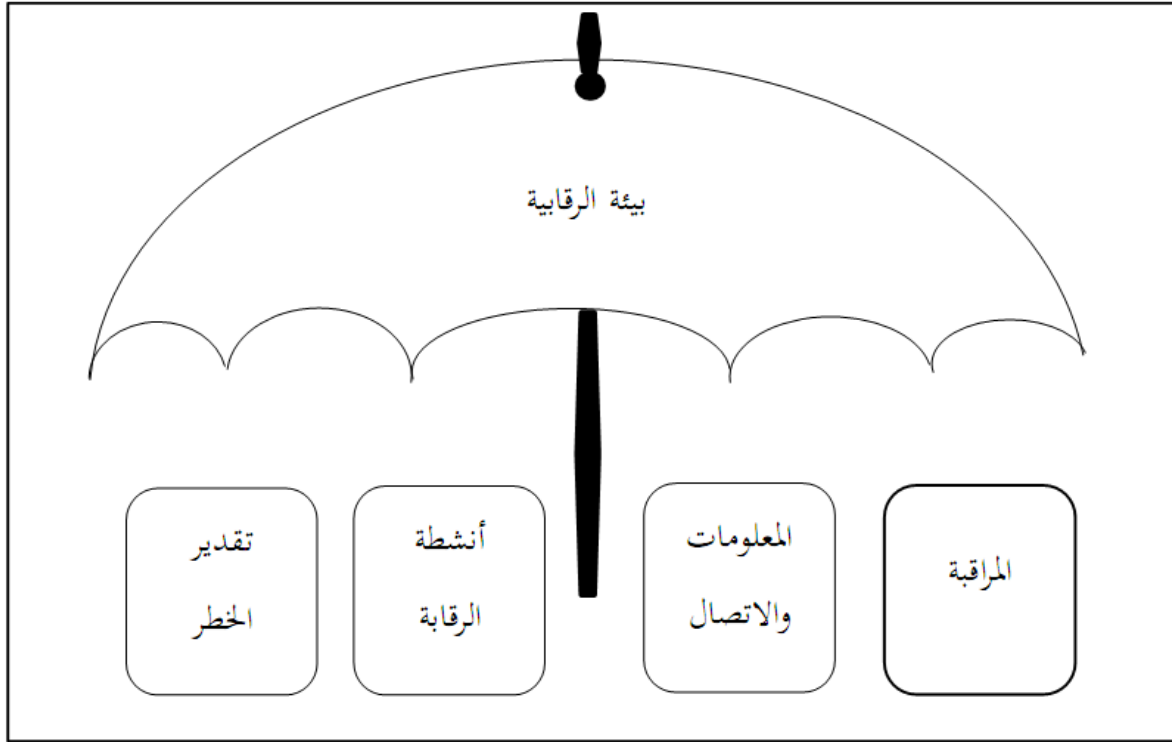
<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني، الدار الجامعية، 2004، ص 68.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 68.

<sup>3</sup> فكري عبد الواحد سيف، أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاحات المالية والإدارية في اليمن، مجلة مالية، العدد مائة وثمانية وثلاثون، 2010، ص 28.

<sup>4</sup> عطا الله احمد سويلم، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 58.

الشكل رقم (1-4): المكونات الخمس للرقابة الداخلية



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

### المطلب الثالث: طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

إن اختيار الوسيلة أو الطريقة لفحص نظام الرقابة الداخلية سواء كان النظام يدوياً أو إلكترونياً، يعتمد على خبرة وفطنة مراقب الحسابات في تحديد الوسيلة الأكثر فاعلية لفحص النظام وهذا يعتمد على طبيعة عمل المؤسسة، وتتمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

1. الاستقصاء (الاستبيان): يمكن أن يستخدم المدقق قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له. ويتم تصميم نموذج الاستقصاء بأن تكون الإجابة إما (بنعم) أو (لا) ويطبق أو لا يطبق، حيث إجابة نعم أو يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية وإجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية. يستطيع المدقق استخدام طريقة

- الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لأكثر من سنة مالية، كذلك يفضل معظم المدققين استخدام هذا النظام وذلك كونه يوفر في الوقت و الجهد. ولا يتطلب الأمر منه ضرورة إعداد برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرة يدقق فيها أعمال المؤسسة. يتم تقسيم قائمة الاستقصاء إلى عدة أقسام، القسم العادي الذي يتضمن معلومات عامة عن نظام الرقابة الداخلية، قسم لصندوق المصروفات النقدية، قسم للمتحصلات النقدية وقسم للمدفوعات النقدية.<sup>1</sup>
2. **التقرير الوصفي:** يعتبر التقرير الوصفي عند الوصف لكل نظام فرعي من أنظمة المؤسسة المراد فحص نظام الرقابة الداخلية فيها، حيث يجب أن يبين التقرير أصل المستندات وكيفية تشغيلها والتصرف النهائي فيها، ومن خلال هذا التقرير يحدد مراقب الحسابات ضعف والقوة في إجراءات نظام الرقابة الداخلية.<sup>2</sup>
- يختلف التقرير الوصفي من مراقب حسابات إلى آخر بحسب خبرته وفقاً لاحتياجات المراجع، حيث أن الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام وبالتالي يعرض عملية التدقيق للخطر.
3. **خرائط التدقيق:** يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتعميمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة مثل: المبيعات والرواتب، فقد يعاب على هذه الطريقة عجزها عن إضهار الإجراءات الغير عادية.<sup>3</sup>
4. **فحص النظام المحاسبي:** يحصل مراقب الحسابات على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن مسكها وتدقيقها وقائمة ثانياً بطبيعة المستندات والدورة المستندي، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص 218.

<sup>2</sup> أسعد محمد علي وهاب، التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 80.

<sup>3</sup> توادري سليمة، مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2014-2015، ص 22.

<sup>4</sup> المرجع نفسه، ص 22.

## خلاصة الفصل

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالإطار النظري للتدقيق الداخلي والذي استعرضنا فيه بالدراسة والتحليل كل من مفهوم التدقيق الداخلي وأهدافه، وأنواعه، وذكرنا المعايير والتقنيات والأدوات التي يعتمد عليها المدقق الداخلي، كما تطرقنا إلى مفهوم الرقابة الداخلية ومكوناتها وطرق تقييمها.

خلصنا إلى أن التدقيق الداخلي وظيفة داخلية تابعة للمؤسسة تقوم بنشاط رقابي مستقل لقياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيما جيدا لابد من توافر طرق وأدوات للتأكد من أداء العمل التنفيذي الصحيح.

وعلى هذا فإن الوظيفة الأساسية للتدقيق الداخلي تكمن في القيام بفحص إنتقادي تقييمي لنظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية، وأنها من واقع مستندات صحيحة و سليمة لمنع الغش والتزوير و اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتجنبها مستقبلا، مما يؤدي إلى تعزيز الثقة في دفاتر السجلات والمعلومات المعروضة على الإدارة العليا لغرض اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي

لاتخاذ القرار



## تمهيد الفصل

تواجه معظم البيئات المحيطة بالمؤسسات تغيرات سريعة ومستمرة، وفي ظل البيئة الحالية وتعدد المشاكل والصعوبات أصبح لزاما على المدير مواجهتها بأكثر الطرق فعالية، ولعل أحسنها قيامه باتخاذ القرارات المناسبة داخل المؤسسة، على الرغم من أنه ليس من الضروري أن يقود كل قرار متخذ إلى الحل المناسب. وبما أن اتخاذ القرار عملية مستمرة داخل المؤسسة، فلا يمكن أداء أي نشاط من دونها، لذا وجب على المدير السعي لاتخاذ قرارات أكثر دقة ومنطقية تساهم في حل تلك المشكلات، معتمدة في ذلك على معلومات ذات علاقة مباشرة بها، ولعل أحسن الطرق للحصول على تلك المعلومات بطريقة صحيحة ودقيقة توفر آلية التدقيق الداخلي للتحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية الذي يساعد في عمليات إدارة المخاطر والحوكمة، إضافة إلى الاستناد إلى أساليب مساعدة لتبسيط المشكلة خصوصا الأساليب الكمية منها، وذلك للحصول على أفضل حل ممكن لها.

وعلى أساس ما تقدم، قسمنا فصلنا إلى ثلاث مباحث أساسية، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية اتخاذ القرارات، بينما يعالج المبحث الثاني أساسيات اتخاذ القرار، فيما اعتنى المبحث الثالث بدراسة علاقة اتخاذ القرار بوظيفة التدقيق الداخلي.

## المبحث الأول: ماهية اتخاذ القرار

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

## المطلب الأول: مفهوم وأهمية اتخاذ القرار

## أولاً- مفهوم اتخاذ القرار:

هناك عدة تعاريف للقرار أو عملية اتخاذ القرار (تسمى في بعض المراجع بعملية صنع القرار)، واكتفينا بذكر بعضها.

فيعرف القرار بأنه سلوك أو تصرف واع منطقي ذو طابع اجتماعي ويمثل الحل أو التصرف أو البديل الذي تم اختياره على أساس الفاضلة بين عدة بدائل وحلول ممكنة لحل المشكلة<sup>1</sup>، يمكن تعريف القرار بأنه الاختيار الحذر والدقيق لأحد البدائل من بين اثنين أو أكثر من مجموعة البدائل<sup>2</sup>.

كما عرف أيضا على أنه "الرأي النهائي والإرادي المحدد لصانع القرار بشأن ما يجب وما لا يجب فعله للوصول لوضع معين وإلى نتيجة محددة ونهائية"<sup>3</sup>.

إلا أن الهمشري عرف اتخاذ القرار على أنه: "عمل فكري وموضوعي يسعى إلى اختيار البديل الأنسب لكل مشكلة معينة من بين مجموعة من البدائل المتاحة أمام متخذ القرار وذلك بالمفاضلة بينها باستخدام معايير محددة، وبما يتماشى مع الظروف الداخلية والخارجية التي تواجه متخذ القرار"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمد الصبري، القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2007، ص 13.

<sup>2</sup> نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة، عمان، 2006، ص 83.

<sup>3</sup> فايز حسن، سيكولوجيا الإدارة العامة، دار أسامة، الأردن، 2007، ص 174.

<sup>4</sup> نورة ظريف، حياة سكودارلي، الاتصال ودوره في ترشيد قرارات المؤسسة، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، البويرة، الجزائر، 2012، ص 48.

من خلال التعاريف السابقة يرى الباحث أن اتخاذ القرار هو:

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

### ثانياً- أهمية اتخاذ القرار:

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

- اتخاذ القرارات عملية مستمرة، حيث يمارس الإنسان العادي اتخاذ القرارات طوال حياته اليومية، فمن قراراته هناك السهلة والبسيطة وهناك الحاسمة والمصيرية، ولا يختلف الأمر عن المؤسسة فهي مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق والأفراد وغيرها؛
- اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله، وهي التي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث يقرر ما يجب عمله ؟ ومن يقوم به ؟ ومتى يتم القيام به ؟...وعليه كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري؛
- اتخاذ القرارات الإستراتيجية يحدد مستقبل المؤسسة، حيث مثل هذه القرارات يكون لها تأثيراً كبيراً على نجاح المؤسسة أو فشلها؛
- اتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة كالقرارات المتعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الموارد البشرية أو التمويل، وكذا القرارات الخاصة بإدارة رأس المال واستخداماته؛
- اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، لأن كلا من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة؛
- اتخاذ القرارات هي وسيلة لاختيار وقياس مدى قدرة القادة والرؤساء الإداريين في القيام بالوظائف والمهام الإدارية المطلوب تحقيقها وإنجازها، بأسلوب علمي وعملي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أحمد ماهر، اتخاذ القرارات بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 34.

## المطلب الثاني: أهداف وخصائص اتخاذ القرار

## أولاً- أهداف اتخاذ القرار:

يمكن تحقيق العديد من الأهداف من خلال عملية اتخاذ القرارات كمحور لنشاط التنظيمات و أهدافها،

وهي تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

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

## ثانياً- خصائص اتخاذ القرار:

- تعد عملية اتخاذ القرار وظيفة إدارية وعملية تنظيمية، فقرارات المدير تعكس الكثير من الوظائف الإدارية الرئيسية كتكوين الخطط ووضع السياسات وتحديد الأهداف، كما تؤدي إلى الكثير من الأهداف والنتائج المتعلقة بإدارة المؤسسة. كما لها تأثير كبير على شكل وأسلوب العمل.
- هي عملية اختيار يقوم بها متخذ القرار لاختيار البديل الأفضل من بين بدائل عديدة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبية ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 100.

فيصل محمد يونس، استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية، مجلة البحوث التربوية والنفسية، العدد السادس والثلاثون، 2012، ص 38.<sup>2</sup>  
<sup>3</sup> كاسر نصر المنصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص 32، 33.

- عملية اتخاذ القرار هي إحدى خطوات عملية صناعة القرار إذ تسبقها الكثير من الخطوات التمهيدية التي تشكل أسس القرار الرشيد، وتبدأ الحاجة إلى القرار عند مواجهة الفرد لمهمة أو مشكلة ويتطلب الخروج من هذا الوضع اختيار مسار سلوكي يتم من خلاله تحقيق أهداف معينة، وهذا ما يسمى الإحساس بالحاجة إلى اتخاذ القرار.
- عملية عقلية تكون أحيانا عميقة ومعقدة ومركبة خاصة عندما يكون القرار هاما، إذ تتضمن تحليل المشكلة واستكشاف جوانبها والوصول إلى أهداف يسعى الفرد لتحقيقها ثم جمع المعلومات حول المشكلة وطرق الحل من مصادر مختلفة.
- مهارة عقلية يمكن تطويرها لدى الأفراد، إذ يمكن تدريبهم على كيفية اتخاذ القرار الرشيد من خلال تعويدهم على التفكير والتخطيط ورسم الأهداف وتطوير قدرات البحث والاستقصاء وجمع المعلومات.

### المطلب الثالث: أنواع القرارات

- تتعدد أنواع القرارات بتعدد المعايير التي يمكن اتخاذها أساسا للتصنيف، حيث يمكن تصنيفها إلى مايلي:
- أولا- حسب قابلية البرمجة: تصنف هذه القرارات حسب توافر نظم البيانات والمعلومات إلى ثلاث أقسام وهي<sup>1</sup>:
1. قرارات مبرمجة: تعتبر قرارات مبرمجة لأن معايير الحكم فيها عادة ما تكون واضحة، ويوجد تأكيد نسبي بشأن البدائل المختارة، وهي قرارات متكررة روتينية ومحددة جدا لها إجراءات معروفة ومحددة مسبقا للتعامل معها.
  2. قرارات غير مبرمجة: عادة ما تظهر الحاجة لاتخاذها عندما تواجه المؤسسة المشكلة لأول مرة ولا توجد خبرات مسبقة بكيفية حلها، ففي هذا النوع عادة ما يصعب تجميع معلومات كافية عنها، ولا توجد معايير واضحة لتقييم البدائل والاختيار بينها، ولذلك فإن الظروف التي تسود هذه الحالة هي ظروف عدم التأكد.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> متى عطية خزام خليل، الإدارة واتخاذ القرارات في عصر المعلوماتية: من منظور الخدمة الاجتماعية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 92.

<sup>2</sup> حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 102.

## الجدول رقم (2-1): تصنيف القرارات حسب قابلية البرمجة

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	محدد	غير محددة مسبقا
المعلومات	متوفرة	قليلة جدا وغير كافية
أدوات الحل	الطرق الكمية وبرامج الحاسوب	الخبرة، برامج الحاسوب المتطورة.

المصدر: حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 102.

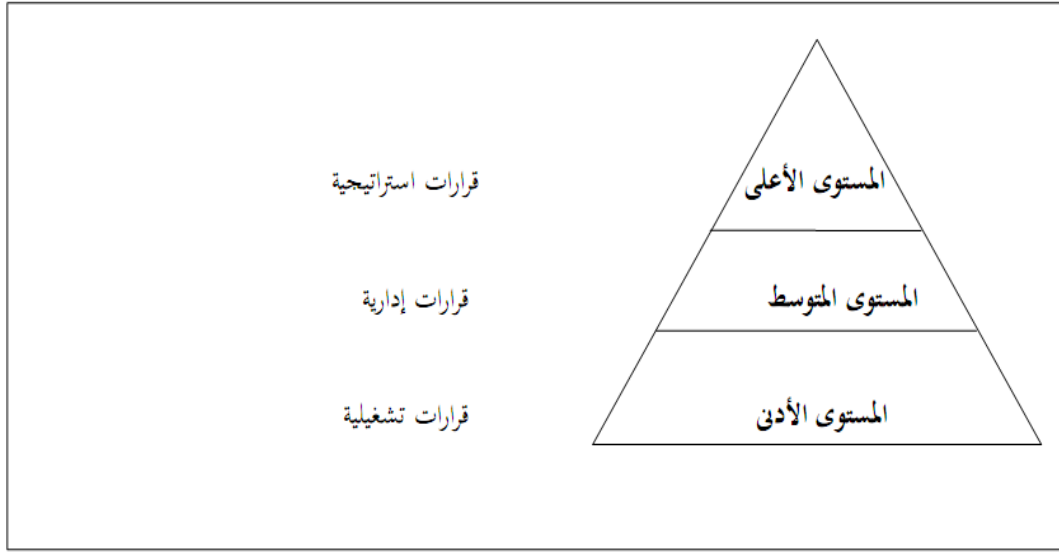
ثانيا- حسب المستويات الإدارية: وتصنف وفق هذا المعيار إلى ثلاث أنواع<sup>1</sup>:

1. قرارات إستراتيجية: هي قرارات تؤخذ على مستوى قمة الهيكل التنظيمي بواسطة الإدارة العليا للمؤسسة، وهي قرارات تغطي مدى زمني أطول مقارنة بالقرارات السابقة وتتعلق القرارات الإستراتيجية بالوضع التنافسي للمؤسسة في السوق، كما تهتم أيضا بتحديد أهداف المؤسسة والموارد اللازمة لتحقيقها.
2. القرارات الإدارية: فهي قرارات تؤخذ على مستوى إداري أعلى مما تؤخذ فيه القرارات التشغيلية، فعند هذا المستوى يقوم المديرون باتخاذ قرارات لحل مشكلات التنظيم والرقابة على الأداء وفرض كذلك قرارات متعلقة بالتأكد من الاستخدام الفعال لموارد المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها.
3. القرارات التشغيلية: هي القرارات التي تتخذها الإدارات الدنيا وتتعلق بأهداف مساعدة أو فرعية للمؤسسة وتغطي فترات زمنية محددة قصيرة نسبيا<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> حسين بلعجوز، نظرية القرار: مدخل إداري وكمي، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 91.

<sup>2</sup> بن يعقوب الطاهر، شريف الطاهر، دور وأهمية بحوث التسويق في تفعيل القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد السابع، سطيف، 2007، ص 94.

## الشكل رقم (2-1): أنواع القرارات في المستويات الإدارية



المصدر: حسين بلعجوز، نظرية القرار: مدخل إداري وكفي، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2008، ص: 92.

ثالثاً- حسب ظروف اتخاذها: يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أقسام وهي<sup>1</sup>:

1. قرارات في حالة التأكد: وهذه هي أبسط أنواع القرارات التي تواجه متخذ القرارات، حيث يستطيع فيها تحديد نتائج كل بديل من البدائل المتوفرة بشكل مؤكد، والسبب يعود إلى توفر البيانات والمعلومات اللازمة حسب طبيعة المشكلة، ومن ثم فإن مهمة متخذ القرار في هذه الحالة هي اختيار البديل الذي يحقق أكبر عائد ممكن في ظل هذه الحالة المؤكد وقوعها.
2. قرارات في حالة عدم التأكد: يعد هذا النوع من القرارات الأكثر صعوبة حيث يكون متخذ القرار غير متأكد من احتمالات الأحداث المتعددة، لعدم وجود تجارب في الماضي تمكن متخذ القرار من تقدير هذه الاحتمالات.
3. قرارات في حالة المخاطرة: تعرف هذه الحالة بعملية اتخاذ القرار تحت ظروف الخطر، حيث يحدد متخذ القرار عدداً من الاحتمالات أو الأحداث المتوقع حدوثها في المستقبل، وكذلك احتمالات حدوث كل حالة من هذه الحالات أو الأحداث.

<sup>1</sup> محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص 91.

رابعاً- حسب نمط الإداري لمتخذها: يمكن تصنيف القرارات وفقاً لهذا المعيار إلى نوعين<sup>1</sup>:

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

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

### المبحث الثاني: أساسيات اتخاذ القرار

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

### المطلب الأول: عناصر اتخاذ القرار

من المعروف أن المؤسسة تعمل في محيط دائم التغير، وحتى يواكب المدير هذا التغير والتقلب أيا كان نوعه ووقته ومكانه لابد من أن يتخذ بشأنه قرار، يمكنه من كسب هذا التغير إلى جانبه ويكون أثره ايجابيا لا سلبيا، فيمكن القول بأن المشاكل تبرز للمدير نتيجة لوجود حاجة لإجراء التعديلات الضرورية والمتعلقة بأحد أنشطة المؤسسة في وجه التحديات النابعة من المحيط الذي يعمل به ومن هنا تتضح عناصر عملية اتخاذ القرار والتي تتضمن مايلي:<sup>2</sup>

1. متخذ القرار: قد يكون فردا أو جماعة حسب الحالة، لديه السلطة الكاملة بموجب القانون في اتخاذ القرارات ضمن الهرم التنظيمي في أي مستوى إداري بالمؤسسة.

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

<sup>1</sup> فريد كورتل، إلهام بوغليطة، الاتصال واتخاذ القرار، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 167-168.

نفس المرجع، ص 155، 154.<sup>2</sup>

3. الأهداف والدوافع: لا يتخذ القرار إلا إذا كان هناك هدف معين يخفي وراءه دافع وجيه لتحقيقه، حيث تعتمد أهمية القرار على درجة أهمية الهدف المراد تحقيقه، وكلما كان الهدف واضحا ساعد ذلك على اتخاذ القرار السليم.
4. المعلومات والبيانات: حتى تتم دراسة المشكلة وتحديد أبعادها بشكل واضح لابد من جمع المعلومات والبيانات بخصوصها، سواء كانت هذه المعلومات والبيانات تتعلق بالماضي أو الحاضر أو المستقبل وهذا يعتمد على طبيعة المشكلة ذاتها، والمعلومات والبيانات ليست ضرورية قبل اتخاذ القرار فقط وإنما بعد اتخاذها أيضا وذلك للتأكد من عملية تنفيذه وتحقيق الأهداف المرجوة.
5. التنبؤ: ويعني التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل، وخاصة عندما تتعلق المشكلة بأمر مستقبلي يحتاج فيها متخذ القرار إلى المعلومات وبيانات محتمل حدوثها مستقبلا.
6. البدائل: اتخاذ القرار عادة يتضمن اختيارا واحدا من مجموعة من بدائل متاحة، وهو الذي يمثل حلا للمشكلة التي من شأنها أن يتم اتخاذ القرار فيها، فتعدد البدائل يعطي الفرصة لاختيار الأفضل.
7. القيود: تتم عملية اتخاذ القرار ضمن قيود تفرضها البيئة المحيطة على متخذ القرار، مثل درجة المخاطرة ومدة تنفيذ القرار...إلخ، لذا وجب عليه أخذها في الاعتبار ودراستها حتى يتمكن من التأكد من صحة وسلامة قراره وانعكاساته على المنشأة في المستقبل.
- ويتميز القرار الصائب والجيد بخصائص معينة، منها توفر معلومات مؤكدة، ووضوح حجم المردود المرغوب فيه، كذلك لا يجب أن يكون القرار متحيزا لوجهات نظر أشخاص أو جهات دون أخرى، وأن يكون واقعيا، ويأخذ بالاعتبار الظروف البيئية الداخلية والخارجية.<sup>1</sup>

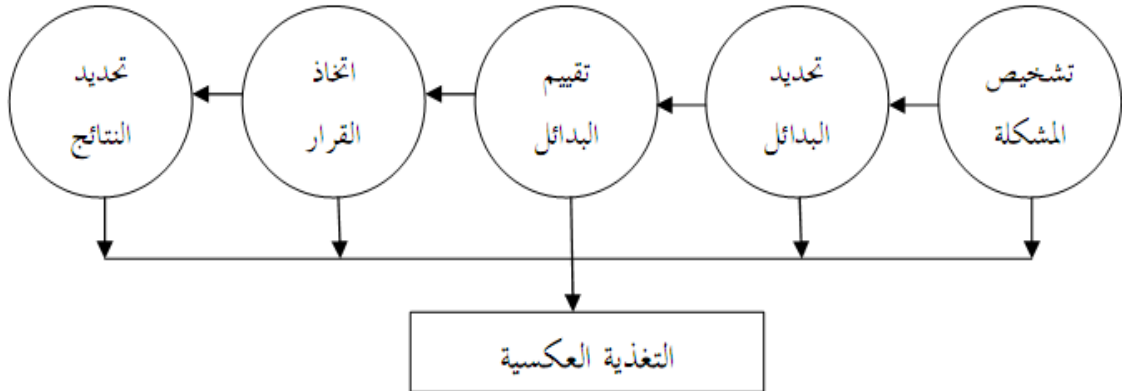
<sup>1</sup> علي عباس، أساسيات علم الإدارة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2004، ص102.

المطلب الثاني: مراحل اتخاذ القرار

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

- تشخيص المشكلة: أو البدائل المتاحة أمام متخذ القرار، إذ أن التحديد الجيد للمشكلة هو نصف القرار.
- تحديد البدائل: إذ أنه ليس هناك حل وحيد للمشكلة، وإلا أصبح لا داعي لعملية اتخاذ القرار.<sup>2</sup>
- تقييم البدائل: من خلال صياغة المعايير الرئيسية لاختيار البدائل، وذلك باستخدام مختلف طرق التقييم.
- اتخاذ القرار وتنفيذه: من خلال اختيار البدائل وذلك باستخدام مختلف طرق التقييم الموضوعية من قبل الإدارة يحقق الهدف المرجو من القرار، ثم تنفيذه بعد ذلك.
- تحديد النتائج: إذ أن عملية اتخاذ القرار لا تكون قد تمت إلا بعد التحقق من أن القرار الذي تم اتخاذه يحقق الأهداف والنتائج المرغوبة.

الشكل (2-2): مراحل اتخاذ القرار



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

<sup>1</sup> وليد اسماعيل السيفو وآخرون، الاقتصاد الإداري (مدخل كمي في استراتيجية اتخاذ القرار، دار الأهلية، الطبعة الأولى، الأردن، ص 50.

<sup>2</sup> جمال الدين لعويصات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار الهومة، الجزائر، 2003، ص31.

## المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار

على الرغم من تعدد القرارات التي قد يتخذها المدير في اليوم الواحد، إلا أن العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات تزيد من صعوبة وكلفة هذه العملية وإذا ما تدخلت هذه العوامل بقوة فإنها تقود أحيانا إلى قرارات خاطئة ولهذا فإن اتخاذ أي قرار مهما كان بسيطا وذات أثر ومدى محدودين فإنه يستلزم من الإدارة التفكير في عدد من العوامل مختلفة التأثير على القرار، وفيما يلي عرض لمختلف العوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار:<sup>1</sup>

أولا- العوامل الخارجية: وتتمثل هذه العوامل في الضغوط الخارجية القادمة من البيئة المحيطة التي تعمل في وسطها المؤسسة والتي لا تخضع لسيطرتها، بل أن إدارة المؤسسة تخضع لضغوطها وتتمثل هذه العوامل بما يلي:<sup>2</sup>

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

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

<sup>1</sup> محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص 142-147.

كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص 36.<sup>2</sup>

ثانيا- العوامل الداخلية: وتتمثل بالعوامل التنظيمية وخصائص المؤسسة وهي عوامل كثيرة نذكر أهمها فيما

يلي:

- عدم وجود نظام للمعلومات داخل المنظمة يفيد متخذ القرار بشكل جيد؛
- عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام؛
- درجة المركزية، وحجم المنظمة ودرجة انتشارها الجغرافي؛
- درجة وضوح الأهداف الأساسية للمنظمة؛
- القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية أخرى.

ويظهر تأثير هذه العوامل بنواح متعددة ترتبط بما يلي:

- بالظروف المحيطة بمتخذ القرار؛
- تأثير القرار على مجموع الأفراد في المنظمة؛
- بالموارد المالية والبشرية والفنية المتاحة أمام إدارة المنظمة.

ثالثا- عوامل شخصية ونفسية: ونجد ما يتعلق ببواعث داخلية للشخص ومنها ما تتعلق بالحالة النفسانية لأفراد المحيط المتصل به وأثره في عملية اتخاذ القرار خاصة في مرحلة اختيار البديل من البدائل المتاحة. أما العوامل الشخصية فتتعلق بشخصية متخذ القرار ومقدراته وهناك الكثير منها التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات، فالقرار يعتمد على كثير من المميزات الفردية والشخصية للفرد التي تطورت معه قبل وصوله إلى التنظيم.

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

- أسلوبهم في الإحساس بالمشكلة:

- أسلوبهم في تجميع المعلومات؛
- أسلوبهم في استخدام المعلومات.

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

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

#### خامسا- عوامل أخرى:

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

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

- عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار ودرجة التأثير؛
- تكلفة القرار والعائد حيث تزداد أهمية القرار كلما كانت التكاليف الناجمة عنه أو العائد المتوقع الحصول عليه نتيجة هذا القرار مرتفعا؛

<sup>1</sup> كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص 37.

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

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

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

### المطلب الأول: أهمية تقارير المدقق الداخلي في اتخاذ القرار

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

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

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

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

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

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

<sup>2</sup> غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 123.

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

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

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

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

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

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

1) ورقة كشف وتحليل المشكل (FRAP): هي وسيلة تحليل بسيطة وفعالة يقوم المدقق بملئها كلما واجهته مشكلة أو خطأ ما، أو ملاحظة لخلل أو نقص، لتفسير الأسباب الحقيقية لهذه المشاكل وتحديد نتائجها، فهي تسمح بتوجيه استنتاجات المدقق بهدف التوصل إلى مجموعة من الحلول والتوصيات لتصحيح الخلل وتفاديه مستقبلاً، كما أن هذه الورقة تمكنه من القيام بإعداد تقرير التدقيق الداخلي، وهي تتكون من خمسة أجزاء ممثلة كآتي<sup>1</sup>:

- المشكلة: يقوم المدقق بعرض المشكلة؛
- المعاينة: يدون فيها الأخطاء والمشاكل التي اكتشفها المدقق، بشرط أن كل ورقة تحتوي على مشكل واحد

<sup>1</sup> محمد أمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، قسم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2013، ص 106.

حيث تنص القاعدة على أنه كل معاينة تساوي ورقة كشف وتحليل المشكل، ككل قاعدة لها استثناءات نجد أنه توجد بعض المعاينات لها صلة ببعضها البعض ( نفس الطبيعة ونفس الأسباب ونفس النتائج) هذا في نفس ورقة كشف و تحليل المشكل؛

- : الأسباب: يتعين على المدقق أن يقوم بالبحث عن الأسباب التي أدت إلى ظهور المشكل وذلك باستعمال الطريقة البسيطة للخمسة (05) ميادين والممكن من خلالها إيجاد أسباب المشكل وهي: اليد العاملة، المكان، المادة، الآلات، الطرق، تعد هذه النقاط الخمسة المحطات الرئيسية لفهم المشكل وتحديد أسبابه؛
- النتائج: هي النتائج التي يمكن أن يتوصل إليها المدقق بسبب المشكل ويمكن أن تكون ( نتائج مالية، نتائج اقتصادية، نتائج تقنية)؛
- التوصيات: تعد التوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي بمثابة نصائح حتى لا يكون هناك إعادة طرح المشكل، ولإعداد هذه التوصيات يجب الإجابة على السؤالين التاليين: ما يجب عمله حتى لا نصل للمشكل مرة أخرى؟ وما هي عناصر الرقابة الداخلية التي تسمح بتطوير أو تغيير أو تقديم إضافة جديدة؟ يجب أن تصاغ كذلك بشكل يساعد على تحسين الإجراءات والنظم والتحكم في التسيير والمخاطر؛
- التوقيع: يجب أن يكون توقيع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالإسم الشخصي للمدقق أو كليهما معا حسبما هو مناسب<sup>1</sup>.

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

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

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

ورقة كشف وتحليل المشكل	
مرجع ورقة العمل	رقم FARP:
المشكل:	Problème:
المعايينة:	Constat:
الأسباب:	Causes:
النتائج:	Conséquences:
التوصيات:	Recommandations:
حُضرت من طرف:.....	مُضيت من طرف:.....

Source : Renard Jacques, Théorie et pratique de l'audit interne, Edition d'organisation, Paris, 2010, p269.

ثانيا- إعداد التقرير النهائي: بعد الانتهاء من التدخل، وانطلاقا من أوراق إبراز وتحليل المشاكل وأوراق العمل المصادق عليها يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير التدقيق في صورته النهائية، ويتم إرسال نسخة منه إلى الإدارة العليا (مشرفين، مدير عام) ونسخة أخرى لمجلس الإدارة ( لجنة التدقيق)، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والإختلالات التي تكشف خلال عملية التدقيق، ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.<sup>1</sup>

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

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر، شحاتة سيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 521.

المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وأثره في اتخاذ القرارات

تعد عملية إدارة المخاطر جزءاً أساسياً في الإدارة الإستراتيجية لأي مؤسسة، فهي عبارة عن الإجراءات التي تتبعها المؤسسة بشكل منظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها، من خلال العمل بفعالية على تصميم وتنفيذ تلك الإجراءات التي من شأنها أن تمنع إمكانية حدوث الخسائر و التقليل من حجمها في حالة وقوعها باختيار أنسب الوسائل لإدارة المخاطر الموجودة حسب درجة الأمان و التكلفة اللازمة.

وبما أن المؤسسة تكون دائماً عرضة للمخاطر التي تؤدي بها إلى تكبد الخسائر وال فشل في تحقيق أهدافها فإن المدقق الداخلي وخلال تنفيذه لمهمته يساهم في عملية إدارة تلك المخاطر، وذلك ضمن المرحلة الأولى من التدقيق الداخلي والمتمثلة في مرحلة التحضير والتخطيط للمهمة. هذه المرحلة تمكن المدقق من الحصول على نظرة شاملة تأهله لتحديد المخاطر وتصنيفها حسب درجة خطورتها، حيث تتضمن العمليات اللازمة لتخطيط إدارة المخاطر وتحديدها وتحليلها وتخطيط الاستجابة لها ومراقبتها والتحكم بها في المشروع، وهي تتألف من العمليات التالية:

(1) تحديد المخاطر وتحليلها: يقوم المدقق بالتعرف على مصادر الخطر والآثار المترتبة عليها، فالهدف من هذه توليد قائمة شاملة للمخاطر التي قد تؤدي إلى إحداث خسائر أو التأثير على أحد أهداف المؤسسة، حيث يتوقف اتخاذ قرارات إدارة المخاطر فيما يتعلق بالأخطار التي تتعرض لها المؤسسة على قدرتها على اكتشافها وحصصها، ثم يقوم بقياس الحجم المحتمل للخسارة واحتمال حدوث تلك الخسائر.

(2) تقييم المخاطر وتصنيفها: على إدارة الخطر تقييم هذه الأخطاء التي تم اكتشافها وتحديدها، ويقصد بتقييم الأخطار قياس احتمال وقوع الخطر ( معدل تكرار الخطر)، وكذلك قياس شدة الخسارة المادية المحتملة الناتجة عن وقوع الخطر، من أجل اتخاذ القرارات تجاه المخاطر ذات أهمية بالنسبة للمؤسسة، وفيما إذا كانت المخاطر يجب قبولها ومعالجتها، وبذلك يتوجب على المدقق الداخلي ضرورة التمييز بين الأخطار المختلفة التي تتعرض لها المنشأة من حيث الأهمية ودرجة الخطورة، وفي ضوء ذلك يتم تقسيم

الأخطار التي تتعرض لها المنشأة إلى ثلاثة أنواع هي<sup>1</sup>:

أ- الأخطار الجسمية ( الأخطار المدمرة أو الحرجة): وهي الأخطار التي يترتب على تحقيقها توقف المنشأة نهائياً عن العمل أو إعلان إفلاسه مثل حوادث الانفجارات والحريق.

ب- الأخطار المتوسطة: وهي الأخطار التي يترتب على تحقيقها اقتراض المنشأة من المؤسسات المالية بهدف تغطية الخسائر المالية والمحافظة على استمرارية المنشأة، مثل الاختلاس، خيانة الأمانة.

ت- الأخطار الصغيرة (الأخطار الثانوية): هي الأخطار التي يترتب على تحقيقها خسائر مالية يمكن العمل على تغطيتها من الإيرادات الدورية للمنشأة، كما يمكن تأجيل تغطية هذه الخسائر دون التأثير على استمرارية المنشأة مثل التلف الجزئي، السرقة.

3) إدارة المخاطر: تساهم إدارة المخاطر في اتخاذ قرارات واضحة بشأن الضوابط الرقابية إيجادها وكيفية إبقاء المخاطر ضمن حدود مقبولة، بالإضافة إلى عدم التأكد المتأصل في طبيعة المخاطر الداخلية والخارجية التي تواجه المؤسسة، حيث أن إدارة المخاطر تسمح للمؤسسة بإنشاء ومراجعة ضوابط الرقابة الداخلية بها، وتقديم تقارير تفيد بسلامة هذه الضوابط الرقابية لحملة الأسهم، ويتكون نظام الرقابة الداخلية من كل

الترتيبات وإجراءات وعمليات الرقابة الروتينية التي تدفع المؤسسة نحو تحقيق الأهداف.<sup>2</sup>

وهنا يظهر الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في إدارة تلك المخاطر، ويعد هذا الدور بمثابة تقديم ضمانات موضوعية إلى مجلس الإدارة بشأن فعالية أنشطة إدارة المخاطر في المنشأة للمساعدة في التأكيد على أن مخاطر الأعمال الرئيسية تدار بشكل مناسب، من خلال القيام بتحديد الأسباب والعوامل التي من الممكن أن تؤدي إلى حدوث المخاطر أو بعضها مستقبلاً، بالإضافة إلى فحص وتقييم فاعلية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية والضوابط الأخرى والعمل على تحسينها وتطويرها من أجل تدارك الأسباب والعوامل التي تؤدي لوقوع هذه المخاطر ومعالجتها بصورة سليمة قبل وقوعها، كما يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة وتزويدها بالمعلومات عن مختلف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وبصورة خاصة المجالات التي يتوقع هذا التدقيق حدوث

عيد أحمد أبو بكر، وليد إسماعيل السيفو، إدارة الخطر والتأمين، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 59-60.

<sup>2</sup> زياد عبد الحميد وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 209.

مخاطر فيما بصورة مسبقة، مع تقديم النصح والمشورة بصورة تقارير دورية توضح سياسات إدارة المخاطر ومدى الفاعلية في تحقيق أهداف المنشأة ومتابعة هذه التقارير معها.

وقد أشار معهد المدققين الداخليين إلى الأدوار التي ينبغي على المدقق الداخلي القيام بها في مراحل عملية إدارة المخاطر، ومن أهمها:

- إعطاء ضمانات بشأن سير عمليات إدارة المخاطر؛
- إعطاء ضمانات بشأن صحة تقييم المخاطر؛
- تقييم عمليات إدارة المخاطر؛
- تقييم عملية الإبلاغ عن المخاطر الرئيسة؛
- مراجعة عمليات إدارة المخاطر الرئيسة.

يرجع الاهتمام المتزايد بالدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي كأداة من أدوات إدارة المخاطر في المؤسسة إلى زيادة دقة وشفافية المعلومات المعتمدة في اتخاذ القرارات، ويظهر ذلك عند إعداد المدقق الداخلي للتقارير الدورية التي يعتمد عليها متخذ القرار ليكون على علم بالمعلومات المستقبلية والتي تؤثر في العناصر العامة للقرار، فتكون لديه فكرة كاملة عن احتمالات حدوث الظروف التي تتخذ فيها الحالات والأحداث التي يمكن أن تتحقق مستقبلاً، حيث تكون النتائج في هذه الحالة معروفة بصفة احتمالية.

## المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة وأثره في اتخاذ القرارات

يمكن تعريف حوكمة المؤسسات على أنها الكيفية التي تدار بها المؤسسات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، فهي الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها. وبالتالي فإن الحوكمة هو تعبير واسع يتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ المؤسسات لقراراتها، والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار ومدى المساءلة التي يخضع لها مديرو المؤسسات وموظفوها والمعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين، والحماية التي يقدمونها لصغار المساهمين.<sup>1</sup>

ونظرا للاهتمام المتزايد لمفهوم حوكمة الشركات، هناك العديد من المبادرات الرامية إلى وضع مبادئها بإضافة إلى الدول والحكومات، حرصت العديد من المنظمات والهيئات الدولية إلى إرساء أفضل ممارسات الحوكمة التي تدعو إلى بناء مؤسسات على أسس صحيحة، وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يتم تطبيق الحوكمة وفق الخمسة معايير التي توصلت إليها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية في عام 1999.

كما أصدرت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية تعديلات لمعايير الحوكمة في 2004<sup>2</sup>، وتمثل في:

1. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات؛
2. حفظ حقوق جميع المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية؛
3. المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين؛
4. دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالمؤسسة؛
5. الإفصاح والشفافية؛
6. مسؤوليات مجلس الإدارة، والتي تشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

<sup>1</sup> حسام الدين غضبان، محاضرات في نظرية الحوكمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص 20.

<sup>2</sup> حسين عبد المطلب الأسراج، الحوكمة والامتثال في البنوك الإسلامية، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد الثالث، عمان، الأردن، 2013، ص

ولوظيفة التدقيق الداخلي دور هام في حوكمة الشركات في العديد من المنشآت منذ أوائل الأربعينيات الزمن، وقد تطور هذا الدور واتسع نطاقه مع مرور الزمن. فيتضمن نشاط وظيفة التدقيق الداخلي اليوم تقدير المخاطر، التحقق من الإجراءات الرقابية، واختبارات مدى الالتزام، وكلها تقع مباشرة في إطار حوكمة الشركات.<sup>1</sup> وليمكن التدقيق الداخلي من المساهمة في إنجاح وتحسين الحوكمة وتحقيق أهداف الشركات فإنه يعمل على إضافة قيمة للمؤسسات من خلال تقديم تأكيد معقول على أن المخاطر تدار بفاعلية، كما يقوم بعمليات الرقابة الداخلية، والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي، خاصة فيما يتعلق بإدارة المخاطر والرقابة عليها ومد الإدارة بنتائج تقييم المخاطر. فالتدقيق الداخلي نشاط مستقل داخل المؤسسة يهدف لمساعدة الإدارة في التحقق من تنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل حماية الأموال والخطط الإدارية الموضوعة، وضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة، والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة.

ويتضح هنا أن التدقيق الداخلي صمم بغرض إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، وذلك بتوفير مدخل منظم ومنطقي لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والعمليات الرقابية، ومتابعة تطبيق مبادئ الحوكمة، كما أنه مسئول عن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية التي تشمل رقابة كفاية وفاعلية للعمليات وسلامة التقارير المالية.

يظهر الغرض الرئيسي لمساهمة التدقيق الداخلي في الحوكمة من خلال تمكن الإدارة العليا من اتخاذ قرارات سليمة بناء على مجموعة من المعايير الأخلاقية (الثقة، الشفافية...) وعلى أسس من المعلومات الكافية وبالأمانة والمسؤولية لتتمكن من التطور وتحقيق الأهداف التي تسعى للوصول إليها بشكل أكثر فعالية وكفاءة وبالتالي تحسين أداء المؤسسة. لذلك أصبح مجلس الإدارة والإدارة العليا يعتمدان على وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين عملية حوكمة المؤسسات، وذلك لما للمدققين الداخليين من دور محوري في تقديم خدمات التأكيد، والخدمات الاستشارية وإدارة المخاطر.

<sup>1</sup> سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، 2007، ص 2.

## خلاصة الفصل

تعتبر عملية اتخاذ القرار من أهم أنشطة المؤسسة لأنها نقطة البدء والانطلاق بالنسبة لجميع الأنشطة الأخرى داخل المؤسسات وخارجها ( البيئة الخارجية)، لأن الركيزة الأساسية لنجاح تسيير وإدارة المؤسسة هو اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وبما أن متخذ القرار يتعرض للضغوطات سواء من داخل أو خارج المؤسسة في اتخاذ قراراته من هنا ظهر دور المدقق الداخلي في مساعدة متخذ القرار في أداء عمله، حيث يساعد التدقيق الداخلي في إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة، كما يساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية وكفاءة هذه القرارات، هذا الأمر جعل التدقيق الداخلي أداة مساهمة في اتخاذ القرار أي وجود علاقة طردية بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات إذا توفرت المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي .

أصبح متخذو القرار في المؤسسة يعتبرون المدققين الداخليين مستشارين لهم يستشيرونهم باقتراحاتهم عليهم بالنسبة للطرق والأساليب والمناهج والبدائل الفعالة حسب كل قرار. فالتدقيق الداخلي يوفر نوع من المصداقية والموثوقية للبيانات والمعلومات التي يعتمد عليها متخذ القرار لاتخاذ القرار الصحيح.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة

الديوان الوطني

للسقي وصرف المياه

**ONID**

## تمهيد الفصل

بعد تعرضنا إلى الدراسة النظرية والمتمثلة في كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، وحتى يتسنى لنا معرفة الخطوات التي يمر بها التدقيق الداخلي لتتمكن الإدارة من اتخاذ مختلف القرارات الرشيدة، سنقوم بإسقاط المفاهيم النظرية التي تطرقنا إليها في الفصلين السابقين على واقع مؤسسة "الديوان الوطني للسقي و صرف المياه" لتكون محور دراستنا الميدانية.

وفي هذا الصدد، ومن أجل دمج الإجراءات النظرية مع الواقع العملي قمنا بتقسيم فصلنا إلى مبحثين أساسيين، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى التعريف بمؤسسة الديوان الوطني للسقي و صرف المياه، بينما اعتنى المبحث الثاني بتحليل بيانات الدراسة.

## المبحث الأول: تقديم المؤسسة:

مرت الجزائر بعد الاستقلال بعدة مراحل واتجاهات تعكس السياسات المائية المنتهجة و تبعها تغييرات على المستوى التنظيمي و الهيكلي و التشريعي واتخذت الدولة المخططات التنموية الرباعية و الخماسية وسيلة لتنفيذ هذه السياسات.

الجهات والمؤسسات المسؤولة عن الموارد المائية تتنوع من وكالة ومجالس ومؤسسات ووزارات، وهذا لتنوع مهامها ومسؤولياتها واختصاصاتها، وفيما يلي سنعرض من خلال بحثنا المؤسسة الديوان الوطني للسقي و صرف المياه.

## المطلب الأول : تعريف المؤسسة ومهامها :

الديوان الوطني للسقي و صرف المياه مؤسسة ذات طابع صناعي و تجاري ونشأت بموجب مرسوم تنفيذي رقم 05/183 المؤرخ في 09 ربيع الثاني عام 1426 الموافق لـ 18 مايو 2005 يتضمن تعديل القانون الأساسي للوكالة الوطنية لإنجاز هياكل الري الأساسية وتسييرها لسقي و صرف المياه ، وهي هيئة مكلفة بمجموعة من النشاطات الري الفلاحي في محيطات الري الكبرى (GPI) ، تتمتع المؤسسة بالشخصية المعنوية واستقلال المالي.

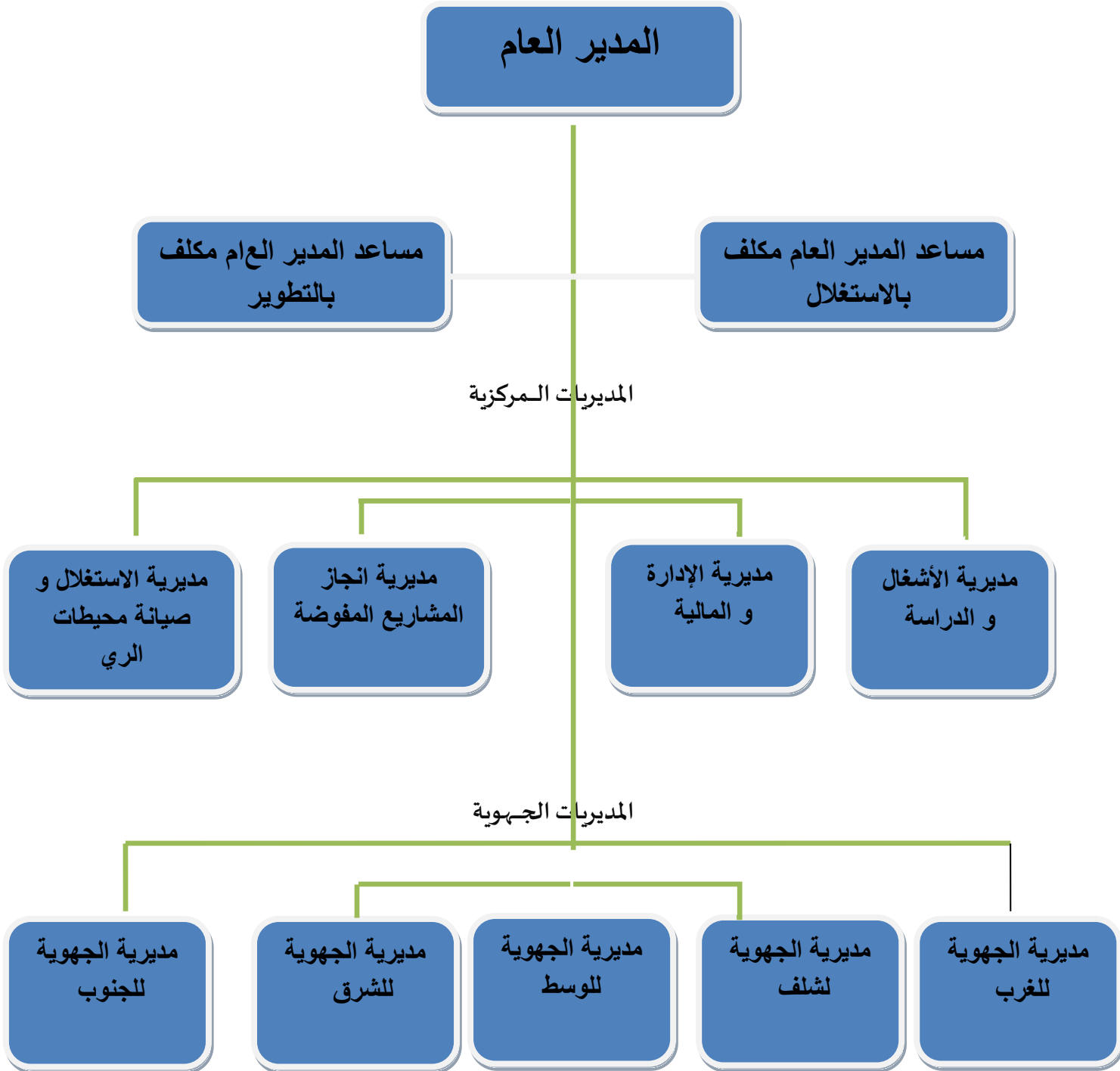
من مهامها :

- تكلف المؤسسة في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية بالمبادرة بأعمال تصور دراسة الهياكل الأساسية للري لسقي الأراضي الفلاحية، صرف المياه و انجاز تلك الهياكل و تسييرها.
  - إعداد مقاييس التأسيس الأولي لتجهيزات الري الزراعي و تكاليفها و بإعداد مدونة المعطيات الاقتصادية التي تدخل في تسعيرة الماء المستعمل في الفلاحة.
  - تسيير شبكات السقي و الشبكات المرتبطة بها و استغلالها و صيانتها.
  - تقديم المساعدة و المشورة لمستعملي الماء الفلاحي.
  - الأشغال و الدراسة لحسابها الخاص.
  - بتوجيه أعمال الهيئات صاحبة الامتياز على الشبكات القائمة في المساحات المسقية و الإشراف عليها.
  - تكلف بتطوير وسائل التصور و الدراسة للتحكم في تقنيات المرتبطة بهدفها، و يمكنها أن تقوم بأي بحث أو دراسة لهما علاقة بميادين عملها.
  - تسهر على المحافظة على مورد الماء كيفما و كما، بالتشاور مع الهيئات و المؤسسات المعنية.
- منذ نشأة الديوان ساهم في تطوير الري الفلاحي بسرعة انجاز المشاريع الخاصة بالري و بتقليص مدة الانجاز مما جعله يهئ مساحة 25 000 هكتار / سنويا و دراسة حوالي 40.000 هكتار/ سنويا .
- حاليا الديوان يستغل 24 محيط للري وطنيا بمساحة إجمالية تقدر بحوالي 200.000 هكتار .

#### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة

يتكون الديوان من مديرية عامة و 04 مديريات مركزية الكائن مقرها بالجزائر العاصمة و 05 مديريات جهوية المتواجدة وفقا لتقسيم محيطات الري الفلاحي في الجزائر و بها 21 وحدة على المستوى الوطني ، تتوفر على 2.200 من الإمكانيات البشرية .

الشكل (3-1): الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة



## المطلب الثالث : مكان التريص (وحدة الشلف الأسفل)

بعد تطرقنا بتعريف مؤسسة الديوان الوطني للسقي و صرف المياه و مهامها و كذا الهيكل التنظيمي العام لها ، نتطرق الآن لوحدة من وحداتها اين تم تريصنا و هي وحدة الشلف الأسفل.

الوحدة تابعة إقليميا للمديرية الجهوية بالشلف و الكائن مقرها مدينة وادي رهيو بولاية غليزان، الوحدة تستغل محيط للري بمساحة إجمالية تقدر بحوالي 14.577 هكتار .

تتوفر الوحدة على 114 عامل مقسمة على 04 مجموعات فئوية : الاطارات السامية، الاطارات ، التحكم و التنفيذ منها 67 متعاقد دائم و البقية غير دائمة.

الهيكل التنظيمي المفصل للوحدة :

1- مديرة الوحدة : هو المسؤول عن الوحدة ويشرف عن تسييرها ويتابع كل ما يتعلق بنشاطها مع المراقبة كما يقوم بالتنسيق بين مصالح الوحدة.

• الأمانة: تعد الأمانة حلقة وصل بين المدير والمصالح الأخرى لطبيعة النشاط الموكل إليها ,ومن مهامها نذكر ما يلي:

- تنفيذ أوامر المدير وحفظ أسرارها.
- تنظيم جدول أعماله .
- تسجيل كل المحاضرات والجلسات.
- الرد على المكالمات الهاتفية وتسجيل البريد الوارد في دفتر تحرير الرسائل.

2- المصلحة التقنية: تشرف على صيانة واستغلال منشآت محيط الري وفق برنامج سنوي مسطر من طرف الوحدة كما تشرف على النظر في المشاكل والعراقيل التقنية المشار إليها من طرف المستفيدين، والسهر من أجل اتخاذ حلول تقنية مناسبة، كما تقوم بإنجاز التقارير اليومية والأسبوعية والشهرية بعد جمع المعلومات إضافة إلى متابعة التنقيط اليومي والشهري لعمال المصلحة.

- فصيلة الاستغلال: وهي المشرفة على تنفيذ البرنامج السنوي المسطر والسهر على صيانة المنشآت دون الخروج على مهام المصلحة التقنية.
- فصيلة الإلكتروميكانيك : تخص بالذكر المنشآت الإلكتروميكانيكية بما فيها محطات الضخ و كذا الأحواض التابعة لها و سهر على مراقبتها و صيانتها (المروحيات الموجودة على مستوى المبردات وكذا خزانة التحكم.....).
- فصيلة الزبائن : تعرف بفصيلة التحصيل حيث هي المسؤولة على كل ما يدفعه الفلاح من نقود مقابل ما يقدم له من خدمات (بيع الماء) ومن مهامه:
  - إعداد الفواتير للفلاحين
  - حساب كمية الماء المستعملة من طرف الفلاحين.
- 3-مصلحة الإدارة و المالية: تقوم بوضع الخطط الشهرية و السنوية و الحرص على مراقبتها دوريا، إلى جانب القيام بعملية تنظيم الهيكل التنظيمي وإحداث المناصب الجديدة، كما تسهر على متابعة فصائل التابعة لمصلحتها.
- ✓ فصيلة المحاسبة: وهي المعنية بجميع المصالح الأخرى، إذ تعتبر مجمع و مترجم وملخص لجميع الأعمال الحسابية وتعتبر أهم مصلحة في المؤسسة , حيث ترصد جميع التدفقات الداخلية والخارجية ومن أبرز مهامها:
  - القيام بالتسجيلات المحاسبية في اليومية.
  - إعداد القوائم المالية.
  - إعداد الوثائق الخاصة بالضريبة
- ✓ فصيلة الإمداد: تقوم هذه الفصيلة بتوفير العتاد و الآلات الخاصة بالمؤسسة، و مراقبتها و العمل على تصليحها كما هي معنية بالحفاظ على المخزون و صرفه حسب الكميات والنوعيات المقررة ، تموين جميع المصالح والوحدات بالوسائل والأدوات.

✓ فصيلة المستخدمين: يعتبر أهم قسم من حيث الأعمال ومن بين مهامه الأساسية:

(أ) تسيير الموارد البشرية:

- يسير أو يشرف على الحياة المهنية للعمال.
- تنسيق وإرسال الإحصائيات الإجتماعية.
- متابعة البرنامج التقييبي لكفاءات العمال.
- متابعة العمال.
- إعداد أجور العمال .

(ب) إدارة الموارد البشرية:

- متابعة الملفات التأديبية.
- متابعة ومراقبة الحضور العمال.
- متابعة والحفاظ على الملفات الإدارية للعمال.
- تحديد برنامج العطل السنوية للعمال

❖ الشؤون الإجتماعية : مرتبطة إرتباطا وثيقا بقسم المستخدمين إذ هي حلقة الوصل بين العامل و الضمان

الإجتماعي ومن بين مهامها:

- التصريح بملفات الموظفين الجدد.
- الإشراف على ملفات المنح العائلية وأوراق العلاج.
- الإشراف على حوادث العمل والعطل المرضية.
- تحضير ملفات التقاعد للعمال.

-كما تقوم بزيارة أسبوعية للضمان الإجتماعي وتشرف على طب العمل.

❖ خلية الأمن: تعتبر خلية الأمن ذات أهمية بالغة في الديوان ، إذ تقوم بجميع الاستعدادات لضمان السير

العادي والحسن للديوان , وتعمل طبقا للتعليمات الأمنية الواردة إليها , من مهامها ما يلي:

-تسهل على تطبيق التعليمات التقنية في النظافة والأمن.

-مراقبة السير الحسن للوسائل الأمنية.

-مراقبة وسائل الإطفاء.

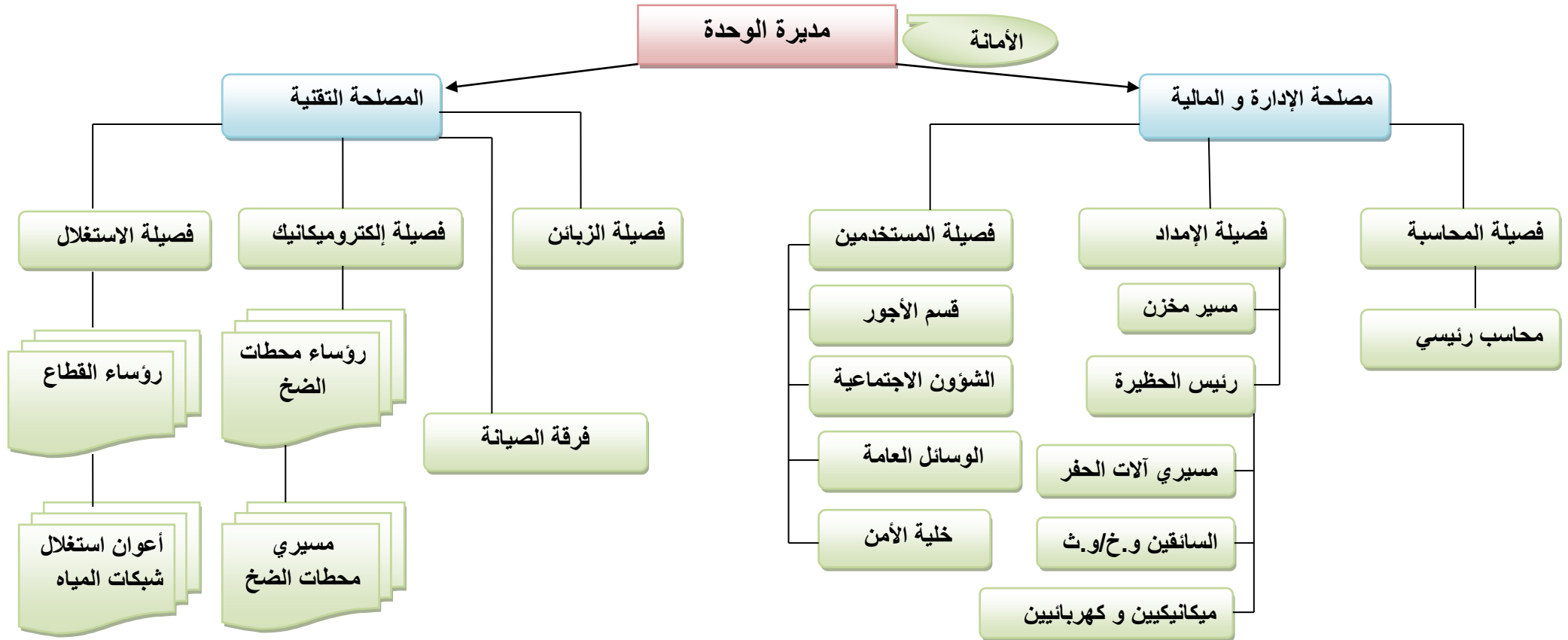
-ضمان الوقاية من الأخطار والحرائق.

-مراقبة الزوار عند الدخول والخروج.

-يسهل على برنامج الحراسة.

-متابعة دفاتر الزوار والأمن والنظافة.

الشكل (2-3): الهيكل التنظيمي المفصل لوحدة الشلف الأسفل



المصدر : فصيلة المستخدمين لوحدة الشلف الأسفل ONID

## المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة

يتناول هذا المبحث بناء أدوات الدراسة والتأكد من مصداقيتها، إلى جانب عرض البيانات المتحصل عليها، لنتمكن في الأخير من اختبار الفرضيات وعرض أهم النتائج.

## المطلب الأول: الأدوات المستخدمة في الدراسة

(1) المقابلة: نظرا للأهمية البالغة لأداة الدراسة، ومن أجل التمكن من التوسع في مجال التدقيق الداخلي وفهمه أكثر، قمنا بإعداد مقابلة شخصية مع إطار محاسبي وإطار إداري محل الدراسة، والتي طرحنا من خلالها مجموعة من الأسئلة بشكل مفتوح لتتوصل على إجابات دقيقة ومعلومات مباشرة، وبالتالي الوصول إلى نتائج صحيحة تمكننا في النهاية من الحكم على وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة ومدى مساهمتها في عملية اتخاذ القرار.

## المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات المقابلة

بعد قيام الباحث بطرح أسئلة المقابلة على إطار محاسبي وإطار إداري للمؤسسة وجمع مختلف المعلومات المراد الوصول إليها، سنستعرض كل سؤال وفق الجواب المقدم من المستجوب واستنتاج بعض النقاط المتعلقة بكل سؤال كما يلي:

(1) هل يتم إبلاغ الجهات محل التدقيق من قبل قسم التدقيق الداخلي أو الإدارة قبل البدء في المهمة؟ نعم، تقوم الإدارة بإرسال نسخة من وثيقة الأمر بالمهمة إلى الجهة الخاضعة للتدقيق قبل البدء بعملية التدقيق بفترة وجيزة تعلمهم فيها أهداف المهمة، تاريخ بدايتها ونهايتها.

❖ من الملاحظ أن المؤسسة تترك مجال للجهة الخاضعة للتدقيق لتحضير الوثائق والمستندات المتعلقة بالمهمة وهذا يتوافق مع الخطوات المشكلة لمنهجية التدقيق.

2) هل يقوم قسم التدقيق الداخلي ( فريق التدقيق الداخلي) بتدقيق جميع الأقسام والمصالح؟

نعم، يتم تدقيق جميع أقسام ومصالح المؤسسة.

❖ من الملاحظ أن الإدارة تقوم بالرقابة على جميع الوظائف لتتأكد من التنفيذ الفعلي للسياسات والإجراءات

المخطط لها والكشف عن الانحرافات والتلاعبات، مما يساعدها في التحكم أكثر بالمؤسسة. ومنه نستنتج أن

التدقيق الداخلي وظيفة تقييمية تسعى لترشيد الأطر العليا بالمؤسسة.

3) هل يقوم قسم التدقيق الداخلي بوضع خطة سنوية تذكر فيها الجوانب التي يجب تدقيقها؟

نعم، يتم وضع برنامج تدقيق شامل في كل بداية سنة بالتنسيق مع مدير التدقيق لتحديد الأنشطة المراد

تدقيقها والأطر الزمنية والمكانية لكل مهمة.

❖ من الملاحظ أن عمل المدقق الداخلي مبرمج ومنظم طول السنة. هذا من شأنه أن يوضح مهام التدقيق

ويمكن الإدارة من الحصول على صورة كاملة بما تم تنفيذه من الخطط والسياسات والإجراءات في مختلف

الوظائف بالمؤسسة. وعلى هذا الأساس نستنتج أن حصول المؤسسة على قدر ممكن من الرقابة متوقف على

مدى نجاح برنامج التدقيق الموضوع.

4) هل تتوفر مصطلحاتكم على الإمكانيات المادية والمالية اللازمة لتنفيذ المهمة؟

نعم، تعمل المؤسسة على توفير الإمكانيات اللازمة التي تمكن المدقق الداخلي لديها من القيام بمهمته على أكمل

وجه وفي الوقت المناسب سواء كانت لوازم مادية ( مكتب للتدقيق، كمبيوتر، آلة لطباعة...) أو مالية

( وسائل للنقل، مكان للإقامة...)

❖ تحرص المؤسسة محل التدقيق قدر الإمكان على التسهيل من مهمة التدقيق بسرورها على توفير مختلف

الإمكانات اللازمة للتنفيذ الجيد لمهام التدقيق.

## 5) كيف يمارس المدقق الداخلي مهامه داخل المؤسسة؟

تتم مهمة التدقيق الداخلي بالمؤسسة على عدة مراحل:

1. الأمر بالمهمة: تعطي الإدارة أمرا إلى مصلحة التدقيق الداخلي بموجب وثيقة الأمر بالمهمة لبدء الشروع في تنفيذ مهمة التدقيق سواء كانت مبرمجة في خطة التدقيق أو حسب الطلب، نظرا لأنه لا يجوز للمدقق الداخلي القيام بمهمة التدقيق دون تعليمات صادرة عن الإدارة. تحتوي هذه الوثيقة على معلومات أساسية حتى يتسنى للمدققين الداخليين تأدية وظائفهم، وهي تضم:
  - بيانات مسئول الجهة التي أعطت الأمر؛
  - أسماء الأشخاص الذين وجهة لهم الأمر بالمهمة؛
  - الغرض من مهمة التدقيق؛
  - مدة التدقيق: قصيرة (أسبوع)، متوسطة (من 15 يوم إلى شهر)، طويلة (من شهر إلى 4 أشهر فما فوق).
2. عقد اجتماع الافتتاحي: قبل الانطلاق في مهمة التدقيق يتم عقد اجتماع بين المدقق والجهة محل التدقيق من أجل الإعلان الرسمي عن بدء المهمة، وشرح الأهداف المنتظرة منها وكيفية إجرائها، وينجم عن هذا الاجتماع إعداد محضر ضبط يضم جميع النقاط المتطرق إليها في الاجتماع.
3. دراسة العمليات والتعرف على أهدافها: بعد الانتهاء من الاجتماع يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات الضرورية للتعرف على عملياته وكيفية سيرها من أجل أن يتسنى له فهم النشاط الذي هو بصدد دراسته، ويلجأ المدقق هنا إلى تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية للتعرف على أنواع الرقابة في الجهة محل التدقيق والتي على أساسها يقيم سير النظام الخاص بها.
4. التعرف على المخاطر وتحليلها: في هذه المرحلة يقوم المدقق بإعداد وثيقة تحتوي على كافة المخاطر التي توصل إليها وتسمى بـ "مصفوفة الخطر"، ثم يعمل على تحليلها من خلال دراسة احتمال حدوث الخطر والآثار المترتبة عليها، ثم يعرض هذه الوثيقة على الجهة محل للتدقيق من أجل المصادقة عليها، أما في حالة الاعتراض على ما توصل إليه من نتائج ومبررات على المدقق إعادة تقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من المخاطر مراعيًا في ذلك الملاحظات المقدمة له.

5. تحديد أهداف التدقيق: هنا يعمل المدقق الداخلي على تحديد نطاق عمله الميداني والأهداف المنتظرة من هذه المرحلة .
6. صياغة برنامج التدقيق وتحديد الموارد اللازمة لتنفيذه: يقوم المدقق الداخلي بوضع خطة عمل تتضمن موضوعات الفحص والمراحل والخطوات التي سيتم إتباعها في مرحلة العمل الميداني والتي ستسمح له بتحقيق أهداف التدقيق، ثم يحدد الموارد المادية والبشرية التي ستساعده في تنفيذ مهمته، وكيفية الاستفادة منها، ليتم في الأخير الموافقة على برنامج التدقيق المسطر.
7. عقد اجتماع الشروع في تنفيذ المهمة: يعقد هذا الاجتماع الذي يحضره كل من المدقق الداخلي والجهة الخاضعة للتدقيق من أجل التوثيق الرسمي لمرحلة الانطلاق في المرحلة الميدانية والتذكير بأهداف المهمة، حيث يختتم بإعداد محضر ضبط تحرر فيه كل النقاط التي تم تناولها خلال هذا الاجتماع.
8. النزول إلى الميدان: وهنا يشرع المدقق بالتدقيق الفعلي للنشاط وذلك بإجراء تقييم لكيفية سير العملية ليتمكن من معرفة مدى قدرة نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهداف النشاط والقدرة على الوقاية من حدوث المخاطر، وذلك باستخدام كل الوسائل المتاحة ثم جمع هذه الوسائل (وثائق، مستندات...) والتي تثبت النتائج المتوصل إليها ليتم الموافقة عليها من الجهة الخاضعة للتدقيق لتفادي دخول الصراعات والتزاعات.
9. عقد اجتماع الاختتام: عند الانتهاء من العمل الميداني وحصر الملاحظات، يقوم المدقق الداخلي بعقد اجتماع نهائي يعرض فيه "محضر الضبط" المعد من طرفه والذي يتضمن نتائج التدقيق المتوصل إليها، مع القيام بتذكير سريع لنقاط القوة والضعف الملاحظة في الجهة محل التدقيق وذكر مختصر للحلول المقترحة ومناقشة كل هذا مع الإدارة قبل التوقيع على المحضر، وتحديد تاريخ لتسليم تقرير المهمة.
10. إعداد التقرير النهائي: بعدما يتحصل المدقق الداخلي على الموافقة الرسمية على نتائج التدقيق وعلى الحلول المقترحة، يقوم بتحرير تقرير التدقيق ليتم المصادقة عليه من طرف المدير.
11. متابعة تنفيذ التوصيات: عند الانتهاء من إعداد التقرير النهائي وفي حالة وجود أخطاء جوهرية يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من التطبيق الفعلي للتوصيات والحلول المقترحة من طرفه والمتابعة في حالة تنفيذه.

❖ يعتمد المدقق الداخلي بالمؤسسة على معايير التدقيق الداخلي كمرجعية لتقييم وظائفه فيما يتعلق بمنهجية أدائه لمهامه، وهذا مؤشر جيد يمكن أن يساهم بدرجة كبيرة في التحكم بالمؤسسة وتحسين أدائها، وفي نفس الوقت لاحظنا أن المدقق لا يقوم بمتابعة تنفيذ الحلول والمقترحات إلا في حالة وجود أخطاء كثيرة وجوهريّة وهذا يدل على أن هناك ضعف في عملية متابعة التوصيات والذي يمكن أن يؤثر في عملية التحكم في المخاطر ونظم الرقابة الداخلية المتعلقة بها.

#### 6) ماهي الأدوات والتقنيات التي يستخدمها ويعتمد عليها المدقق الداخلي في تنفيذ مهام التدقيق؟

يعتمد المدقق الداخلي في أدائه لمهامه على مجموعة من الأدوات والتقنيات المتمثلة في: المقابلة، الملاحظة المادية، ملاحظة ملفات الكمبيوتر، الأدوات الوصفية، مسار التدقيق، خرائط التدفق، الهيكل التنظيمي، أدوات الإعلام الآلي (انترنت، برمجيات)، تعليمات التسيير، الجرائد الرسمية، المنشورات وتعليمات التسيير.

❖ يعتمد التدقيق الداخلي على جمع مقوماته من خلال الأدوات التي يقوم باستخدامها، ومن الملاحظ أن المدقق الداخلي وعند أداءه لمهامه بالمؤسسة يقوم باستخدام معظم الأدوات والتقنيات المعتمدة في التدقيق، ومنه نستنتج أنه وبالرغم من عدم استخدام المدقق الداخلي لجميع الأدوات والتقنيات إلا أن استخدام معظمها يساعده في تدعيم عمله والكشف عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة وتحليل المشكل المطروح، وهذا مؤشر جيد للمؤسسة.

#### 7) ماهي العوائق التي تعترض المدقق الداخلي أثناء قيامه بالتدقيق الداخلي؟

- تواجه المدققين الداخليين داخل المؤسسة مجموعة من العوائق خلال محاولتهم لتأدية مهامهم، نذكر منها:
- التفكير السائد بين الموظفين وتخوفهم من أعمال التدقيق الداخلي لاعتقادهم بأن المدقق يقوم بعملية تفتيشية تنتج عنها معاقبة الجهات المتسببة في الخطأ، مما يتسبب في محاولة إخفاء الجهات المعنية بالتدقيق للمعلومات الوثائق اللازمة لأداء المهمة؛
  - الاستقلالية المحدودة للمدققين الداخليين وعدم تمكنهم من الطعن في القرارات المتخذة من قبل الإدارة؛
  - عدم وجود رئيس لمصلحة التدقيق الداخلي.

❖ تتعرض المؤسسة لمجموعة من العوائق التي تحول دون التنفيذ الجيد لمهمة التدقيق وأولها عدم وجود رئيس لمصلحة التدقيق يقوم بإلهام المدققين وتحفيزهم لإنجاز العمل بشكل أفضل مما يؤثر على أداء المدققين ويزيد من مسؤولياتهم، إضافة إلى العوائق الأخرى التي تعرقل عمل المدققين، ومنه نستنتج أن أداء عمل المدققين يعتمد بدرجة كبيرة على سهولة القيام بالمهمة وقلّة العوائق التي يتعرض لها.

(8) هل تراجع مدى موثوقية وسلامة البيانات والمعلومات المتداولة داخل المؤسسة؟

نعم، يتأكد المدقق الداخلي من أن المعلومات المتداولة صحيحة ويمكن الاعتماد عليها.

❖ قيام المدقق بمراجعة مدى سلامة وثقة البيانات والمعلومات المتداولة داخل المؤسسة يساعد في التحكم في المؤسسة من خلال استخدام الإدارة لمعلومات تحتوي على نتائج واقعية وليست مجرد احتمالات في اتخاذ قرار معين، وبالتالي التدقيق الداخلي بالمؤسسة يعد بمثابة أداة من أدوات حوكمة المؤسسات.

(9) كيف يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير التدقيق الداخلي؟

يعد تقرير التدقيق الداخلي النهائي عبر عدة مراحل:

- غلاف التقرير: ويشمل عنوان المهمة للتفريق بينه وبين التقارير الأخرى، تاريخ بدايتها ونهايتها ومقر التدقيق؛
- الفهرس: يتضمن عناوين تصف محتويات التقرير بالتفصيل؛
- المقدمة: هي مقدمة قصيرة تشمل معلومات حول أهداف المهمة والمكان محل التدقيق مع تذكير بتاريخ بداية ونهاية مهمة التدقيق، ثم نجد أسفل المقدمة أسماء فريق التدقيق الداخلي وأسماء أشخاص جهة التدقيق؛
- الهدف من المهمة: يقوم المدقق بكتابة فقرة يذكر فيها مختلف الأهداف المترتبة من إجراءه لمهمة التدقيق؛
- المراجع: يذكر المدقق المراجع التي اعتمد عليها خلال مهمته سواء كانت جداول، مخططات، استمارات ونصوص رسمية أو غيرها؛
- الملخص التنفيذي لمهمة التدقيق: يقوم المدقق بإعداد ملخص حول النقاط الأساسية ومجمل النتائج المتوصل إليها؛
- التقرير المفصل: يضم مختلف النقاط المتوصل إليها خلال مهمة التدقيق بالتفصيل؛

- الاقتراحات والتوصيات: يقوم المدقق بإعداد فقرة مستقلة للتوصيات بناء على المهمة التي قام بها، حيث يشير فيها إلى الملاحظات التي أدت إلى تقديم هذه التوصيات، ويقدم الإجراءات التصحيحية والمقترحات اللازمة لسد الثغرات؛

- الملاحق: وهي آخر جزء في التقرير حيث يوضع فيه جميع المراجع المعتمد عليها في مهمة التدقيق الداخلي والتي تم ذكرها مسبقاً لتفادي إثقال النص.

❖ من خلال المراحل سابقة الذكر لاحظنا أن المدقق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة، يقوم بإعداد تقريره على أساس الخطوات المنصوص عليها في المعايير الدولية، وبالتالي فالمدقق الداخلي للمؤسسة يتبع المعايير المهنية المنصوص عليها دولياً.

10) هل يتم إعداد تقارير دورية متعلقة بإدارة المخاطر على مستوى المؤسسة؟

لا يتم إعداد تقرير عن إدارة المخاطر المؤسسة، وذلك لكونه من اختصاص رئيس التدقيق بالمديرية بالعاصمة.

❖ إن عدم إعداد تقارير حول إدارة المخاطر يؤدي إلى الزيادة من نسبة الخطر بالمؤسسة، وهذا ما يؤكد أنه ليس هناك إدارة محكمة للمخاطر بالمؤسسة والذي من شأنه أن يؤثر على صحة ومصداقية القرارات المتخذة.

11) هل يقدم المدقق الداخلي توصيات تخص الرؤية الإستراتيجية بالوحدة من أجل تطويرها؟

يقدم المدقق الداخلي توصيات فيما يخص المجالات التي أمر بتدقيقها فقط.

❖ المدقق الداخلي ليست له الصلاحية في التدخل في الأمور التسييرية للمؤسسة، أما اقتراحاته فتقتصر فقط على الأشياء التي طلب منه تدقيقها فقط.

12) ماهي الجهات التي يقدم لها المدقق الداخلي تقريره حول المهام والمصالح التي قام بتدقيقها؟

يقدم المدقق الداخلي تقرير التدقيق إلى الجهة التي كلفته بالمهمة سواء المدير العام أو المدير الجهوي.

❖ من الملاحظ أن تقرير التدقيق الداخلي يتمتع بالسرية ولا يحق لأي فرد بالمؤسسة الاطلاع عليه من غير المدقق الداخلي والجهة الطالبة للتدقيق.

13) كيف تتعامل الإدارة ومجلس الإدارة بالمؤسسة مع التقارير المقدمة من طرف المدقق الداخلي؟  
تقوم الإدارة بدراسة التقرير ومحاولة تطبيق أهم الاقتراحات المقدمة فيه والاعتماد عليها لاتخاذ القرارات.  
❖ تقوم الإدارة بالأمر بالقيام بمهمة التدقيق الداخلي للتأكد من صحة البيانات والمعلومات المتداولة داخل المؤسسة والمستخدمه لاتخاذ الإجراءات الخاصة بسير المؤسسة، وبالتالي فإن تقرير التدقيق الداخلي يساعد في تعزيز الثقة في المعلومات المتوفرة بالمؤسسة والمفيدة في عملية اتخاذ القرارات.

14) هل يتم الأخذ بعين الاعتبار باقتراحات المدقق الداخلي؟

نعم يتم أخذ توصيات واقتراحات المدقق الداخلي بعين الاعتبار في أعمال المؤسسة.  
❖ تعتمد الإدارة على الحلول والمقترحات المقدمة في تقرير التدقيق في أعمالها، الأمر الذي يزيد من فعالية الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة.

15) في حالة الإجابة بنعم قدم لنا مثال ملموس عن حوادث تم تعديلها أو إصلاحها بناء على تقارير المدقق الداخلي لكي تكون مثالا ضمن رسالة الماستر.

قيام المدقق الداخلي بمهمة التدقيق لمخزن المؤسسة، لاحظ فيه أن قيمة المخزون في السنوات الأربعة الأخيرة لم يتغير وهذا معناه أن المخزون لا يستعمل وفي هذه المهمة قام المدقق بتقديم اقتراحات منها عدم شراء وتخزين مواد أولية لا يتم استغلالها، وقيام مسئول المخزن كل فترة من الزمن بزيارات مفاجئة للتأكد من أن حركة المخزون مبررة ومدونة بالنوع والكمية المطلوبة وفي الفترة المرتبطة به.

❖ لاحظنا أن الخلل بالمخزن راجع إلى شراء وتخزين مواد أولية لا يتم استغلالها، وقد ساعدت عملية التدقيق الداخلي للمخزن على التحسين في النظام الرقابة الداخلية والحصول على المعلومات الصحيحة والدقيقة حول الإجراءات المتبعة في المخزن، ومنه نستنتج أن اعتماد الإدارة على حلول واقتراحات تقرير التدقيق من شأنها أن تساهم بدرجة كبيرة في عملية التحكم بالمؤسسة وتحسين سيرها.

## 16) كيف تؤثر خدمات التدقيق الداخلي على أعمال المؤسسة؟

يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة أطر المؤسسة على اتخاذ القرارات المناسبة عن طريق توفير المعلومات والسهر على صدقها وشفافيتها، وبالتالي ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسات العامة للمؤسسة مما يزيد من نسبة تحكمها بها.

❖ التدقيق الداخلي هو القاعدة الأساسية التي تستطيع الإدارة من خلالها التحكم بالمؤسسة.

## 17) هل يشارك المدقق الداخلي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة؟

نعم، يشارك المدقق الداخلي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة بطريقة غير مباشرة، من خلال اعتماد الإدارة على نتائج تقرير التدقيق الداخلي المسلم لهم للاستفادة مما يتضمنه من ملاحظات وتوصيات لغرض لاتخاذ قرارات صحيحة.

❖ على الرغم من الدور الكبير الذي يلعبه المدقق الداخلي في المؤسسة في اكتشاف الانحرافات والأخطاء واقتراح

مختلف التوصيات والحلول، إلا أنه لا يملك الصلاحية لاتخاذ القرارات مباشرة وهذا يحد من استقلاليتها بالمؤسسة.

## خاتمة الفصل

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ مختلف القرارات بالمؤسسة. وهذا من وجهة نظر إطار المحاسبي وإطار الإداري، ومن خلال الدراسة والتحليل لهذه الآراء نستنتج مايلي:

- التدقيق الداخلي مصدر استشاري وتوجيهي تعتمد عليه إدارة المؤسسة لتحقيق أهدافها من خلال إتباع منهجية دقيقة تهدف في النهاية إلى تعزيز النظام الرقابي للمؤسسة، تحسين فعالية إدارة المخاطر والحوكمة؛
- تعتمد مؤسسة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه على التدقيق الداخلي لتوفير المعلومات المناسبة للإدارة، والتأكد من أنها تتسم بمستويات عالية من الثقة والمصداقية، ليتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة، إضافة إلى سعيها للتأكد من مدى إتباع الموظفين للسياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة في أداء مهامها؛

- تبني إدارة المؤسسة نظام محكم للتدقيق يعمل على تحديد المخاطر المحتملة والعوامل التي تؤدي إلى حدوثها بهدف تقليلها أو الحد منها؛

- تساعد آلية التدقيق الداخلي في دعم تطبيق الإفصاح والشفافية اللذان يساهمان في تعزيز تطبيق الحوكمة كأنسب منهج لإدارة المؤسسة بفعالية والتمكين من ترشيد قراراتها؛

هناك تقصير من طرف المدققين الداخليين للمؤسسة ناتج عن عدم قيامهم بالمتابعة المستمرة لما قدم من توصيات واقتراحات في تقاريرهم النهائية، وبالتالي عدم تمكنهم من قياس مدى فعالية أعمالهم المنجزة.

خاتمة عامة

## خاتمة عامة

يعد بقاء المؤسسة واستمرارها من أهم الأهداف الإستراتيجية التي تسعى المؤسسة للوصول إليها، خصوصا في ظل تواجد تدقيق داخلي فعال يضمن لها ذلك، نظرا لأن هذا الأخير أصبح يشكل الإطار الرئيسي المعتمد عليه في التأكد من سير العمليات الداخلية ومدى مطابقتها لما هو مخطط له، من خلال فحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام التي تمكننا من الكشف عن مواطن القوة والضعف وتحليل الانحرافات في تنفيذ العمليات وتقديم الاقتراحات لتجنب هذه الانحرافات مستقبلا.

وبما أن التدقيق الداخلي ووظيفة تقييمية إرشادية، فمن واجب المدقق الداخلي تقديم تقرير لإدارة المؤسسة حول نتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية والحوكمة، ليتم الاعتماد على المعلومات التي تنطوي هذه على التقارير كأساس لاتخاذ قرارات إدارية ومالية ناجحة.

لذا حاولنا من خلال تناولنا لموضوع مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات بالمؤسسة، معالجة إشكالية البحث المتمثلة في " كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة"، من خلال الفصول الثلاثة باستخدام المنهج المشار إليه في المقدمة، انطلاقا من الفرضيات الثلاثة وبهذا تتوزع هذه الخاتمة إلى اختبار الفرضيات ونتائج البحث، والتوصيات والاقتراحات وآفاق البحث.

### أولا- اختبار صحة الفرضيات:

- حسب الفرضية الأولى: للتدقيق الداخلي دور فعال في اتخاذ القرارات بالمؤسسة وذلك من خلال ما يقدمه التدقيق الداخلي من توجيه ونصائح وتوصيات لمتخذ القرار، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- حسب الفرضية الثانية: يعتمد متخذ القرار على نتائج التدقيق الداخلي وذلك من خلال المعلومات والبيانات الصادقة التي يقدمها المدقق الداخلي ويبني على أساسها القرار وذلك لما توفره خلية التدقيق الداخلي من معلومات حول البدائل المتاحة ومن دعم في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار انطلاقا من مرحلة تحديد المشكلة وصولا إلى متابعة تنفيذ القرار، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

- حسب الفرضية الثالثة: توجد علاقة إيجابية بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار، حيث أن التدقيق الداخلي يساهم في اتخاذ قرارات سليمة وصحيحة ومناسبة في الوقت المناسب وذلك من خلال تقديم الاستشارات ومحاولة ترشيد القرارات المتخذة من طرف الإدارة العليا، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

#### ثانيا- النتائج:

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة نسبيا تابعة للمديرية العامة للمؤسسة؛
- التدقيق الداخلي نشاط استشاري تستعين به الإدارة لدعم وتفعيل قراراتها، معتمدة في ذلك على معلومات دقيقة وكاملة توفرها لها التقارير بشكل دوري وفي الوقت المناسب؛
- إن إتباع المدقق الداخلي لمنهجية علمية تفرضها عليه المعايير الدولية لمهنة التدقيق الداخلي، يمكنه من إبداء رأي في صائب بشأن البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية في القوائم الختامية؛
- تتوقف فعالية نظام الرقابة الداخلية على وجود وظيفة تدقيق داخلي محكمة، تقوم بفحص وتقييم الأنشطة والعمليات لمنع الغش والتزوير واكتشاف الأخطاء والانحرافات، مما يؤدي إلى تعزيز الثقة في المعلومات التي يقوم على أساسها متخذ القرار بالاختيار الفعلي بين البدائل الممكنة لحل المشاكل التي تواجهها الإدارة، وتحقيق الأهداف المرسومة بتكاليف وانحرافات أقل؛
- يفصح التدقيق الداخلي عن المخاطر التي تعد المؤسسة عرضة لها بكل شفافية في إطار تعزيز الحوكمة؛
- تساهم إدارة المخاطر في محاربة ظاهرة الغش والحد منها في مختلف مستويات المؤسسة، عن طريق فرض الإجراءات الرقابية والاستعانة بوظيفة التدقيق الداخلي.

### ثالثا- التوصيات:

- يستحسن العمل على التنسيق بين الأعمال المنجزة من طرف المدقق الداخلي ووظيفة التدقيق الخارجي داخل المؤسسة محل الدراسة؛
- ضرورة التقيد بجميع التوصيات المدرجة في تقرير التدقيق الداخلي للتأكد من التنفيذ الفعلي لتلك الحلول والمقترحات؛
- إجراء دورات تكوينية للمدققين الداخليين بصورة منتظمة، لتدريبهم على العمل وفق المعايير المنصوص عليها دوليا، وبما يتناسب مع الواقع المهني للتدقيق الداخلي بالمؤسسات؛
- العمل على تغيير نظرة العمال لوظيفة التدقيق الداخلي وتوعيتهم بدورها التحسيني بالمؤسسة، وذلك بالسماح لهم بالاستفسار من المدققين حول ملاحظاتهم وآرائهم الواردة في التقرير؛
- يفضل رفع تقارير دورية لمجلس الإدارة حول مدى فعالية إدارة المخاطر، للتمكن من تقليص أثر الاختلالات الداخلية والخارجية التي تضغط على المؤسسة، وذلك تعزيزا للإفصاح والشفافية في المؤسسة.

### رابعا- آفاق الدراسة:

وفي الختام نقترح المواضيع التالية:

- مساهمة إدارة المخاطر في اتخاذ القرارات بالمؤسسة؛
- التدقيق الداخلي كألية لحوكمة الشركات وأثره على تنافسية المؤسسة؛
- أثر نظم المعلومات الحديثة على ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع:

### المراجع باللغة العربية:

#### أولا- الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
2. أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
3. أسعد محمد علي وهاب، التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
4. جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار الهومه، الجزائر، 2003.
5. حسام إبراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار البداية للنشر والتوزيع، الجزء الأول، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010.
6. حسام الدين غضبان، محاضرات في نظرية الحوكمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.
7. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
8. حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
9. حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبية ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2009.
10. حسين بلعجوز، نظرية القرار: مدخل إداري وكمي، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2008.
11. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2014.
12. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
13. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الأولى، 2009.

14. زياد عبد الحميد وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
15. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني، الدار الجامعية، 2004.
16. عبد الوهاب نصر، شحاتة سيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2006.
17. عطا الله احمد سويلم، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الياض للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
18. علي عباس، أساسيات علم الإدارة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2004.
19. عيد أحمد أبو بكر، وليد إسماعيل السيفو، إدارة الخطر والتأمين، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
20. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.
21. فايز حسن، سيكولوجيا الإدارة العامة، دار أسامة، الأردن، 2007.
22. فتحي زرق السوافيري، سمير محمد كامل، محمود مصطفى، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2002.
23. فريد كورتل، إلهام بوغليطة، الاتصال واتخاذ القرار، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
24. كاسر نصر المنصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
25. كريمة علي الجوهر وآخرون، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2012.
26. محمد الصيرفي، القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2007.
27. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.
28. منى عطية خزام خليل، الإدارة واتخاذ القرارات في عصر المعلوماتية: من منظور الخدمة الاجتماعية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009.
29. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة، عمان، 2006.

30. وليد اسماعيل السيفو ، عبد الحفيظ قدور بالعربي، سعد خضير عباس الرهيبي، الاقتصاد الإداري مدخل كمي في إستراتيجية اتخاذ القرار، دار الأهلية، الطبعة الأولى، الأردن، 2007.

#### ثانيا- الرسائل الجامعية:

31. توادري سليمة، مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2014-2015.

32. ساغي خيرة، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، قسم علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2011-2012.

33. سعاد شكري معمر، دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، فرع مالية مؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2008/2009.

34. فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015.

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

36. نورة ظريف، حياة سكودارلي، الاتصال ودوره في ترشيد قرارات المؤسسة، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، البويرة، الجزائر، 2012.

#### ثالثا- الأوراق البحثية:

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

38. حسين عبد المطلب الأسراج، الحوكمة والامتثال في البنوك الإسلامية، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد الثالث، عمان، الأردن، 2013.

39. رائد جبر، تطوير عملية الرقابة الداخلية في المصارف الإسلامية بالاستفادة من مفهوم المؤسسات الراعية (COSO)، مجلة الدراسات المالية المصرفية، الرقم التاسع عشر، العدد الأول، السنة التاسعة عشر.

40. سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، 2007.
41. عبد الوهاب أحمد عبد الله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي، مجلة جامعة النصر، العدد الرابع، 2014.
42. فكري عبد الواحد سيف، أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاحات المالية والإدارية في اليمن، مجلة مالية، العدد مائة وثمانية وثلاثون، 2010.
43. فيصل محمد يونس، استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية، مجلة البحوث التربوية والنفسية، العدد السادس والثلاثون، 2012.

#### رابعا- المداخلات العلمية:

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

#### المراجع باللغة الأجنبية:

45. Alain Mikol, **Le contrôle Interne**, Presses Universitaires de France, Paris, 1ère édition, 1998.
46. Lionnel Collins, Gerard Valin, **Audit et Contrôle Interne**, aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4ème édition, dalloz sirey, 1992 .
47. Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, The Institute Of Internal Auditors, 2015.
48. Reda khelassi, **l'audit interne**, Edition distribution Houma, Alger, 2005.
49. Renard Jacques, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Edition d'organisation, Paris, 2010.

السلامة حق



## الأسئلة الخاصة بالمقابلة

- (1) هل يتم إبلاغ الجهات محل التدقيق من قبل قسم التدقيق الداخلي أو الإدارة قبل البدء في المهمة؟
- (2) هل يقوم قسم التدقيق الداخلي ( فريق التدقيق الداخلي) بتدقيق جميع الأقسام والمصالح؟
- (3) هل يقوم قسم التدقيق الداخلي بوضع خطة سنوية تذكر فيها الجوانب التي يجب تدقيقها؟
- (4) هل تتوفر مصلحتكم على الإمكانيات المادية والمالية اللازمة لتنفيذ المهمة؟
- (5) كيف يمارس المدقق الداخلي مهامه داخل المؤسسة؟
- (6) ماهي الأدوات والتقنيات التي يستخدمها ويعتمد عليها المدقق الداخلي في تنفيذ مهام التدقيق؟
- (7) ماهي العوائق التي تعترض المدقق الداخلي أثناء قيامه بالتدقيق الداخلي؟
- (8) هل تراجع مدى موثوقية وسلامة البيانات والمعلومات المتداولة داخل المؤسسة؟
- (9) كيف يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير التدقيق الداخلي؟
- (10) هل يتم إعداد تقارير دورية متعلقة بإدارة المخاطر على مستوى المؤسسة؟
- (11) هل يقدم المدقق الداخلي توصيات تخص الرؤية الإستراتيجية بالوحدة من أجل تطويرها؟
- (12) ماهي الجهات التي يقدم لها المدقق الداخلي تقريره حول المهام والمصالح التي قام بتدقيقها؟
- (13) كيف تتعامل الإدارة ومجلس الإدارة بالمؤسسة مع التقارير المقدمة من طرف المدقق الداخلي؟
- (14) هل يتم الأخذ بعين الاعتبار باقتراحات المدقق الداخلي؟
- (15) في حالة الإجابة بنعم قدم لنا مثال ملموس عن حوادث تم تعديلها أو إصلاحها بناء على تقارير المدقق الداخلي لكي تكون مثالا ضمن رسالة الماستر.
- (16) كيف تؤثر خدمات التدقيق الداخلي على أعمال المؤسسة؟
- (17) هل يشارك المدقق الداخلي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة؟

## Résumé :

Nous avons un intérêt accru pour l'audit interne en raison de son impact profond sur la réduction des erreurs et des écarts, en raison de la nécessité Critiques pour la gestion des institutions pour obtenir de l'information honnête et son servent de base clé pour la prise de décision Et la bonne mise en œuvre des processus administratifs.

Sur cette base, nous avons essayé de mettre en évidence la façon dont la contribution de la fonction d'audit interne dans le processus de prise de décision, où l'on prend comme étude de cas la Fondation nationale Bureau pour l'irrigation et le drainage, le plateau de l'unité bas cheliff – oued rhiou , pour nous permettre d'atteindre les objectifs de l'étude et tester la validité des hypothèses reposant sur l'entretien et l'étude a révélé que la fonction administrative importante d'audit interne, réalisée par une personne ou un groupe de personnes sur un haut degré d'autonomie et de qualification scientifique, où ils sont des normes adéquates qui leur sont imposées par la profession d'audit interne qui connaît, pour pouvoir étendre la gestion des informations complètes sur les résultats de l'évaluation des risques Ot Système d'évaluation et de contrôle interne de la gouvernance, à prendre comme base pour assurer l'exactitude et de soutenir le compromis entre les alternatives disponibles au processus des décideurs, et ainsi contribuer à la réalisation des objectifs soulignés coût le plus bas possible et dans les plus brefs délais.

**Mots clés:** vérification interne, prise de décision, contrôle interne, gestion des risques, la gouvernance d'entreprise

## ملخص:

لقد تزايد الاهتمام بالتدقيق الداخلي لما له من أثر بالغ في تخفيض حدة الأخطاء والانحرافات، نظرا للحاجة الماسة لإدارة المؤسسات للحصول على معلومات صادقة وسليمة تكون بمثابة قاعدة أساسية لاتخاذ القرارات المناسبة وتنفيذ العمليات الإدارية.

على هذا الأساس، حاولنا إبراز كيفية مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار، حيث أخذنا كدراسة حالة مؤسسة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه، وحدة شلف الأسفل بوادي ارهيو، لنتمكن من تحقيق أهداف الدراسة واختبار صحة الفرضيات معتمدين في ذلك على المقابلة، وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي وظيفته إدارية هامة، يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص على درجة عالية من الاستقلالية والتأهيل العلمي، حيث يكونون على دراية كافية بالمعايير التي تفرضها عليهم مهنة التدقيق الداخلي، ليتمكنوا من مد الإدارة بالمعلومات الكاملة حول نتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية والحوكمة، ليتم اتخاذها كأساس لضمان دقة ودعم عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة أمام متخذ القرار، وبالتالي المساعدة في بلوغ الأهداف المسطرة بأقل تكلفة ممكنة وفي أقصر وقت.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي، اتخاذ القرار، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، الحوكمة.

