



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم
التسيير
قسم علوم التسيير
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية
الشعبة: مالية ومحاسبة
التخصص: محاسبة وتدقيق
بعنوان:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز " سونلغاز " _ سعيدة.

تحت إشراف الأستاذ(ة):

- نزعى فاطمة الزهراء.

من إعداد الطالبين:

- عواد مريم.

- حاجي حسين علاء الدين.

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/ / الدرجة العلمية/ رئيسا

الدكتور/ / الدرجة العلمية/ مشرفا

الدكتور/ / الدرجة العلمية/ مناقشا

الدكتور/ / الدرجة العلمية/ مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

شكر وعرفان

﴿وآخر دعوانهم أن الحمد لله رب العالمين﴾

نشكر الله عز وجل أولاً وأخيراً، له الحمد وله الفضل، ما كنا لنفعل لولا فضل الله، فالحمد لله عند البدء وعند الختام، الحمد لله ما انتهى درب ولا ختم جهد ولا تم سعي إلا بفضل، الحمد لله على التمام ولذة الإنجاز. واعترافاً بالفضل وتقديراً للجميل نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذتنا ومشرفتنا صاحبة الصدر الرحب والخلق الكريم الأستاذة: **نزعي فاطمة الزهراء** التي لم تبخل علينا بملاحظاتها القيمة وتوجيهاتها السديدة. كما نتقدم بأسمى عبارات التقدير والاحترام لأعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا مناقشة هذه المذكرة. ولا يفوتنا أن نشكر كل موظفي المؤسسة محل الدراسة، مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" الذين ساهموا في إنجاز هذا البحث من الناحية التطبيقية. وفي الأخير نشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إتمام هذا البحث.

الإهداء

أرى رحلتي الجامعية قد شارفت على الانتهاء بالفعل، من بعد تعب ومشقة لوقت طويل، وها أنا اليوم أختتم بحث تخرجي بكل ما لدي من همة ونشاط وبداخلي كل تقدير وامتنان لكل شخص كان له الفضل في مسيرتي وقدم لي المساعدة ولو بالدعاء.

أهدي ثمرة جهدي ودراستي وفرحتي المنتظرة إلى من وضعتني على طريق الحياة وغمرتني بحبها وحنانها، إلى من تربيته على يديها ومن علمتني القيم والمبادئ، إلى من مهدت لي طريق العلم وكانت ملجأ في هذه الرحلة.

(أمي الغالية حفظها الله)

إلى (إخوتي) سندي و الشموع التي تنير لي الطريق، وإلى أولئك الذين يفرحهم نجاحنا ويحزنهم فشلنا (الأصدقاء والأقارب) قلبا ووفاء.

وإلى جميع أساتذتي الكرام ممن لم يتوانوا في مد يد العون لي.

أهدي إليكم جميعا ثواب هذا الجهد والبحث، وبعلمكم أقتدي، وبكم ينعقد العزم والقوة للخوض في ميادين العلم والحياة بعد التوكل على الله سبحانه وتعالى.

فجزاكم الله كل خير وأثابكم خير الجزاء.

مریم

الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد:

أهدي تخرجي إلى من أحمل اسمه بكل فخر، وشاءت الأقدار أن غادرني باكراً **أبي** رحمة الله عليه.

إلى موطن الحنان والحب، إلى اليد الخفية التي أزالته عن طريقي الأشواك **أمي** الغالية أدامها الله وحفظها.

لأخوتي و الأقارب و لرفاق السنين، ولكل من كان عوناً وسنداً لي في هذا الطريق ممتن لكم جميعاً، ماكنت لأصل لولا فضلكم من بعد الله.

حسين علاء الدين

-الملخص:

زادت حاجة المؤسسة الاقتصادية في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص، إلى الحصول على المعلومات الفعالة والصحيحة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة، ومن بين أهم الأساليب التي تساعدها في الحصول على المعلومات الدقيقة هو التدقيق الداخلي. وتهدف هذه الدراسة إلى توضيح أهمية التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل عملية اتخاذ القرار. ولبلوغ أهداف الدراسة عالجنا الموضوع من خلال فصلين نظريين وفصل تطبيقي كان عبارة على دراسة ميدانية بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" سعيدة، حيث أجرينا مقابلة مع إطار محاسبي تمت فيها الإجابة على أسئلتنا، وكذلك تحليل لوثائق تشمل التدقيق الداخلي.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: أن التدقيق الداخلي قيمة مضافة للمؤسسة حيث من خلاله يتم التحصل على المعلومات الموثوقة وذات جودة، ويعتبر الوسيلة المثلى لاكتشاف الأخطاء والانحرافات، ويساهم في سير عملية اتخاذ القرار بجميع مراحلها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، اتخاذ القرار، المؤسسة الاقتصادية.

-Résumé:

À la lumière des développements et des opportunités actuels, l'entreprise économique a accru son besoin d'obtenir des informations efficaces et correctes en temps opportun afin de prendre des décisions appropriées. L'audit interne est l'une des méthodes les plus importantes qui l'aident à obtenir des informations exactes. Cette étude vise à clarifier l'importance de l'audit interne et son rôle dans l'activation du processus décisionnel. Afin d'atteindre les objectifs de l'étude, nous avons traité le sujet à travers deux chapitres théoriques et un chapitre appliqué. Il s'agissait d'une étude de terrain à la Société de Distribution d'Electricité et de Gaz « Sonelgaz » Saida, où nous avons mené un entretien avec un cadre comptable dans lequel nos questions ont été répondues, ainsi qu'une analyse de documents incluant l'audit interne.

L'étude a atteint un ensemble de résultats, dont les plus importants sont : L'audit interne est une valeur ajoutée à l'organisation, à travers laquelle des informations fiables et de qualité sont obtenues. Optimal pour détecter les erreurs et les déviations, et contribue au déroulement du processus décisionnel dans toutes ses étapes.

Mots clés : audit interne, prise de décision, entreprise économique.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وعرافان
	الإهداء
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الأشكال والجداول
أ - و	المقدمة العامة
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي.	
2	تمهيد الفصل.
3	المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي.
3	المطلب الأول: مفهوم التدقيق وأنواعه.
6	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي وأركانه.
8	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي، أهدافه، وأهميته.
12	المبحث الثاني: تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي.
12	المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي.
14	المطلب الثاني: تقنيات التدقيق الداخلي.
16	المطلب الثالث: أدوات التدقيق الداخلي.
21	المبحث الثالث: هيكله ومسؤولية التدقيق الداخلي.
21	المطلب الأول: موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
26	المطلب الثاني: مقومات ودعائم التدقيق الداخلي.
28	المطلب الثالث: صلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي.
30	خاتمة الفصل.
الفصل الثاني: الإطار النظري لاتخاذ القرار وعلاقته بالتدقيق الداخلي.	
31	تمهيد الفصل.
32	المبحث الأول: مدخل معرفي حول عملية اتخاذ القرار.
32	المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار وأهميتها.
33	المطلب الثاني: أنواع القرارات.
35	المطلب الثالث: أهداف وخصائص عملية اتخاذ القرار.

37	المبحث الثاني: أساسيات اتخاذ القرار.
37	المطلب الأول: مراحل عملية اتخاذ القرار وعناصره.
40	المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرار.
44	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار.
47	المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار.
47	المطلب الأول: الخدمات والمعلومات التي يوفرها التدقيق الداخلي.
48	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار.
54	المطلب الثالث: صعوبات التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار.
57	خاتمة الفصل.
الفصل الثالث: دراسة حالة بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز"	
وحدة سعيدة.	
58	تمهيد.
59	المبحث الأول: الإطار التحليلي لمؤسسة سونلغاز.
59	المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز.
63	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز.
66	المطلب الثالث: مهام مؤسسة سونلغاز.
68	المبحث الثاني: تحليل نتائج المقابلة الميدانية.
68	المطلب الأول: عرض وتقديم بيانات المقابلة.
70	المطلب الثاني: التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة.
72	المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي باتخاذ القرار في المؤسسة محل الدراسة.
74	المبحث الثالث: عرض حالة تدقيق داخلي للمؤسسة محل الدراسة لسنة -2012-.
74	المطلب الأول: مراجعة الدفاتر المحاسبية ومدى مطابقتها للمعايير.
81	المطلب الثاني: تقييم أرصدة حسابات الميزانية لسنة - 2012 -
93	المطلب الثالث: تقييم حسابات النتائج لسنة -2012-.
99	خاتمة الفصل.
101	الخاتمة العامة.
	المراجع.
	الملاحق.

قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الأشكال

الصفحة	إسم الشكل	الرقم
11	أهداف التدقيق الداخلي.	(1-1)
19	أشكال ورموز خرائط التدفق.	(2-1)
22	تموقع التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	(3-1)
23	تموضع التدقيق الداخلي المركزي.	(4-1)
24	تموضع التدقيق الداخلي اللامركزي.	(5-1)
25	تموضع التدقيق الداخلي المختلط.	(6-1)
37	مراحل عملية اتخاذ القرار.	(1-2)
46	تأثير عنصر الزمن على اتخاذ القرار.	(2-2)
50	نموذج تحليل الكثافة (درجة التركيز) للتدقيق الداخلي.	(3-2)
52	التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والإدارة.	(4-2)
64	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع "سونلغاز" - سعيدة.	(1-3)

قائمة الجداول

الصفحة	إسم الجدول	الرقم
63	بطاقة تعريف المؤسسة.	(1-3)
81	حسابات الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة.	(2-3)
84	حسابات المعدات الصناعية.	(3-3)
87	حسابات المخزون.	(4-3)
89	حسابات الأموال الخاصة.	(5-3)
93	حسابات المنتجات	(6-3)
95	حسابات الأعباء.	(7-3)

المقدمة العامة

المقدمة:

إن التقدم التكنولوجي أدى إلى تعدد عمليات المشروعات وكبر حجمها فضلا عن تعقيد المشاكل الإدارية الناتجة عن حجم أعمالها وتنوع نشاطها، وبالنظر لتأخر نتائج التدقيق الخارجي وضيق نطاق عمله في السجلات والبيانات المحاسبية جاء التدقيق الداخلي من أجل مساعدة إدارة المؤسسة على التعرف على مدى كفاءة العاملين فيها ومدى التزامهم بالسياسات والإجراءات والقوانين الموضوعة، وذلك من خلال تدقيق العمليات المحاسبية والمالية وجميع العمليات التشغيلية الأخرى.

وتعتبر مهنة التدقيق الداخلي أحد أهم القضايا التي تشغل المجتمع المالي حيث تعمل بمساهمتها بقدر كبير في تحقيق نمو وتقدم المؤسسات لما تضيفه من ثقة ومصداقية على المعلومات المقدمة للإدارة العليا، وبالنظر لأهميتها البالغة في المؤسسات زادت الحاجة إلى توظيف أشخاص على درجة معتبرة من الكفاءة و الاستقلالية والتأهيل العلمي والعملية، يقومون بإعداد تقارير دورية تتضمن التحليل و الآراء والتوصيات الملائمة ثم إيصالها إلى إدارة المؤسسة، وبالتالي فإن التدقيق الداخلي يقوم بفحص وتدقيق النظم الرقابية ومدى الالتزام بالسياسات والإجراءات وكذا تقديم الضمان المستمر على صحة ودقة البيانات المحاسبية بالاستناد إلى أدوات علمية متخصصة ثم القيام بمطابقتها بالمعايير المطلوبة لبلوغ الأهداف المحددة بكفاءة وفعالية. وبذلك أصبح التدقيق الداخلي أداة إدارية يعتمد عليها لاختيار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها، والكشف عن الانحرافات ومواطن الضعف وتنبيه إدارة المؤسسة بما تواجهه من تهديدات وما يتاح أمامها من فرص.

ويعتبر التدقيق الداخلي أحد أهم الآليات التي لها دور في تفعيل وسير عملية اتخاذ القرار المناسب، من خلال رفع مستوى الثقة في المعلومات المقدمة، وذلك بتوفير معلومات ذات جودة ونوعية عالية من خلال القيام بفحص القوائم المالية وجميع عمليات وأنشطة المؤسسة وفقا لقواعد وشروط عملية التدقيق الداخلي وتقديم النتائج في شكل تقرير إلى الإدارة.

ومن خلال ما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كالاتي:

ما هو دور التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" - سعيدة؟

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بوضع بعض التساؤلات الفرعية التالية:

➤ ما هو المفهوم الشامل للتدقيق الداخلي؟ وما هي أهميته؟

- ما المقصود باتخاذ القرار؟ وماهي مراحلها والأساليب المستخدمة فيه؟
- ما هي العلاقة بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار .

فرضيات البحث.

- يهدف التدقيق الداخلي في المؤسسة إلى التأكد من صحة المعلومات الواردة، واكتشاف التلاعبات إضافة إلى معرفة نقاط القوة والضعف في للمؤسسة، ثم إعداد التقرير النهائي.
- إن اعتماد التدقيق الداخلي بجميع مقوماته يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة.
- يعتبر التدقيق الداخلي محل اهتمام المؤسسات الجزائرية التي تحاول تبني طرق تسييرية رقابية لبلوغ أهدافها.

مبررات اختيار الموضوع.

- أهمية التدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرار.
- ارتباط موضوع البحث مع مجال التخصص (محاسبة وتدقيق).
- الاهتمام المتزايد بالتدقيق الداخلي من قبل المهنيين والباحثين لإيجاد أفضل الطرق للتطبيق.
- إثراء المعرفة الذاتية حول الموضوع.
- محاولة تقديم فائدة علمية ومرجع علمي يستفيد منه ذوي الاختصاص.

أهداف البحث.

- تسليط الضوء على مفهوم التدقيق الداخلي باعتباره وسيلة تسهل الوصول إلى الأهداف المرجوة.
- محاولة إظهار كيفية اتخاذ القرار بالاعتماد على تقارير المدقق الداخلي واقتراحاته.
- إبراز مدى أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة .
- معرفة مدى اعتماد المؤسسات الجزائرية على التدقيق الداخلي في تفعيل قراراتها.

أهمية البحث.

تعود أهمية الدراسة إلى الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة، حيث أن وجود وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات يساهم في مساعدة المديرين والمسؤولين في فحص وتقييم النشاطات التشغيلية والنظم الرقابية، ومنه ضمان صحة ودقة المعلومات المعتمدة في عملية اتخاذ القرارات، وبالتالي فإن

حاجة الإدارة إلى معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات زاد من اللجوء إلى وظيفة التدقيق الداخلي نظرا لأهميته الكبيرة في تحسين وتفعيل القرارات.

منهج البحث.

حاولنا في بحثنا التوفيق بين منهجين رئيسيين الوصفي والتحليلي، حيث اعتمدنا في الفصلين الأولين (الفصل الأول، الفصل الثاني) على المنهج الوصفي حيث أنه ملائم للإلمام بجميع المفاهيم الأساسية النظرية للتدقيق الداخلي وعملية اتخاذ القرار من خلال وصف هذه المفاهيم في الجانب النظري للدراسة.

وبالتالي إسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للبحث على الجانب التطبيقي من خلال محاولة تحليل المعلومات المقدمة من طرف الشركة محل الدراسة وهي شركة " توزيع الكهرباء والغاز - سونلغاز " بولاية سعيدة بالاعتماد على الزيارات الميدانية وكذلك إجراء مقابلة مع الإطار المحاسبي بها، وكذا الوثائق المقدمة من قبل المؤسسة.

الأدوات المستخدمة.

- الكتب المتخصصة في مجال التدقيق الداخلي، ومجال اتخاذ القرار.
- المذكرات و الرسائل الأكاديمية المرتبطة بالموضوع.
- الأنترنت.

الدراسات السابقة.

كانت ولا تزال مواضيع التدقيق الداخلي مجال خصب للعديد من البحوث والدراسات، ولقد اهتم العديد من الأساتذة الجامعيين والهيئات العلمية والمهنية في العالم بالبحث وتقديم جملة من الأعمال التي تناولت مواضيع التدقيق الداخلي أو المراجعة الداخلية، ومن بين الأبحاث والدراسات النظرية والتطبيقية التي وردت في نفس السياق مع الموضوع الذي نحن بصدد دراسته ما يلي:

- هاجر مبروك: مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، في العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، تحت عنوان "مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات" مع دراسة ميدانية في مؤسسة نفضال GPL وحدة أم البواقي، تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، وخلصت هذه الدراسة إلى جملة من

النتائج من أهمها، أن التدقيق الداخلي يعتبر أحد أهم أنظمة الرقابة الداخلية حيث يساعد المؤسسة على المحافظة على نظام رقابة ملائم وتعزيز نظام الرقابة الداخلية لديها.

➤ **معرفة بلعربي:** مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، في العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير، جامعة مستغانم، تحت عنوان "مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة" مع دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" مستغانم، تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة، وخلصت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن التدقيق الداخلي يفصح عن المخاطر التي تعد المؤسسة عرضة لها بكل شفافية، كما أنه يلعب أهمية كبيرة على المستوى الداخلي إذ يتم من خلاله تقييم مختلف الأساليب الرقابية التي تمارسها المؤسسة في اتخاذ قراراتها.

➤ **بن ويس مروى:** مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، في العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير، جامعة مستغانم، تحت عنوان " أثر التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات" مع دراسة حالة مقاطعة نفضال للوقود "مستغانم"، تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول كيفية تأثير التدقيق الداخلي على اتخاذ القرارات في مؤسسة نفضال، وخلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التدقيق الداخلي يعتبر نشاط استشاري تستعين به الإدارة لدعم وتفعيل قراراتها، معتمدة في ذلك معلومات دقيقة وكاملة توفرها لها التقارير بشكل دوري وفي الوقت المناسب.

➤ **فاطمة بعوج:** مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، في العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، تحت عنوان "دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار"، مع دراسة حالة لمؤسسة الجزائرية للتجهيز والنسيج SONITEX، تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة، وخلصت الدراسة إلى ضرورة استعانة المؤسسة بخلية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة من ناحية كأحد أحدث الأنظمة الرقابية ومن ناحية أخرى كمصدر موثوق به يسمح بالتزويد الدائم والمستمر للمعلومات ذات الجودة العالية التي لا يمكن الاستغناء عنها في عملية اتخاذ القرار.

➤ **عمر علي عبد الصمد:** مذكرة ماجستير، في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، تحت عنوان "دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات"، تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول كيفية الاستفادة من التدقيق الداخلي كأداة لتطبيق الحوكمة بمختلف المؤسسات، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك ثلاث مجالات أساسية يساهم من خلالها التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات وهي

دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، إلى جانب التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي مع باقي أطراف حوكمة المؤسسات.

➤ **نور الإسلام سعدودي:** مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم مالية ومحاسبة، جامعة ورقلة، تحت عنوان " دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية، مع دراسة حالة للبنك الوطني الجزائري، وخلصت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن الخبرة والمؤهل العلمي للمدقق الداخلي عامل رئيسي للوصول إلى أهداف هذه المهنة اعتمادا على وضع خطة محكمة لمهام التدقيق وكذا اتباع معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها كونها مقياس للأداء الذي يقوم به المدقق.

➤ **عدالة أسامة:** مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، تحت عنوان "دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل اتخاذ القرار"، خصص الباحث في هذه الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي أداة إدارية فعالة تساعد في التحكم في المؤسسة من خلال الدور الذي تلعبه في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي بدوره يضمن توفير معلومات مؤهلة يستعان بها لدعم وتفعيل هذه القرارات بما يضمن الحصول على أكبر عائد منها.

➤ **عبد الباقي مقدم:** مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، تحت عنوان "التدقيق الداخلي ودوره كأداة فعالة في تحسين اتخاذ القرار"، وتتمحور إشكالية الدراسة في مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين عملية اتخاذ القرار في مؤسسة مطاحن الواحات-تقرت-، وتوصل الباحث إلى أن التدقيق الداخلي ضروري في المؤسسات كونه أداة إدارية تابعة للإدارة العليا للمؤسسة.

➤ **ربيعة صلاح:** مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، تحت عنوان "المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق"، مع دراسة حالة لوكالة القرض الشعبي الجزائري وتدور إشكالياتها حول كيفية جعل المراجعة الداخلية وسيلة فعالة في المحافظة على ذمة المؤسسة المصرفية والتحكم في المخاطر التي تواجهها، وتوصلت الباحثة من خلالها إلى أن المراجعة الداخلية تضمن للمؤسسة المصرفية حماية أموالها بصفقتها معرضة للأخطار كما تهتم بالبحث عن الضمانات من حيث نوعية المعلومات وجودتها، كقيمتها وعدالتها وتتخذ كأساس لاتخاذ القرارات المناسبة، وتساهم بشكل كبير في الحد من عمليات الغش والتلاعب والاختلاس.

صعوبات البحث.

- صعوبة وجود موضوع البحث في بعض المؤسسات التي توجهنا إليها.
- فكرة أسرار المؤسسة والحفاظ عليها، أدت إلى إيجاد صعوبة في الحصول على المعلومات الخاصة بالتدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة.
- بما أن المؤسسة محل الدراسة عبارة عن وحدة تابعة للمديرية الجهوية، فإنها لا تتمتع بالحرية التامة في اتخاذ جميع القرارات وتكون من صلاحية هذه الأخيرة، وكل هذا شكل صعوبة في الحصول على المعلومات الخاصة بهذا البحث.

تقسيمات البحث.

للإجابة عن الإشكالية واختبار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم الموضوع الى ثلاث فصول، حيث تطرقنا في الفصل الأول المعنون ب "الإطار النظري للتدقيق الداخلي" إلى مدخل إلى التدقيق الداخلي في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فكان تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي، والمبحث الثالث فكان هيكله ومسؤولية التدقيق الداخلي. أما الفصل الثاني المعنون ب "دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار" فجاء فيه في المبحث الأول مدخل معرفي حول عملية اتخاذ القرار، أما المبحث الثاني فكان أساسيات اتخاذ القرار، والمبحث الثالث مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار.

أما الفصل الثالث والأخير فجاء بعنوان "دراسة حالة بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز-وحدة سعيدة، وتوزع أيضا إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول الإطار التحليلي لمؤسسة سونلغاز، والمبحث الثاني.....، والمبحث الثالث.....

و في الأخير الخاتمة بحث تمت الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات وكذا استخلاص النتائج واقتراح مجموعة من التوصيات.

الفصل الأول: الإطار النظري
للتدقيق الداخلي

تمهيد الفصل:

إن التدقيق من أهم الوظائف في المؤسسة إذ ينقسم إلى عدة أنواع ومن أهمها التدقيق الداخلي الذي يعتبر وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل كل مؤسسة بحيث تقوم بتقييم مدى فاعلية إجراءات التسيير داخل المؤسسة فتخضع لعدة معايير لتنفيذها وتوضيح كيفية سير أعمالها.

كما يهدف إلى اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات، وقد ازدادت الحاجة إليه وتطورت وزادت فعاليته بعد الحرب العالمية الثانية، نظرا للتطورات التي حدثت في مجال الأعمال بشكل عام ومجالات المحاسبة والتدقيق بشكل خاص، تطور التدقيق الداخلي وأصبح أوسع نطاقا حيث أصبح يشمل جميع مجالات عمل المؤسسة المالية والتشغيلية وذلك بسبب كبر حجم المؤسسات وتوسعها الجغرافي وزيادة التعقيد في العمليات والتغيرات التكنولوجية المتسارعة، وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تعمل على تحسن أداء المؤسسة.

ولدراسة أكثر تفصيل للتدقيق الداخلي، سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالي:

- مدخل إلى التدقيق الداخلي.
- ضوابط التدقيق الداخلي.
- هيكلية ومسؤولية التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي.

إن التدقيق الداخلي بمثابة صمام الأمان في يد الإدارة، إذ يعتبر نشاط تقييمي لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة التي يهدف إلى تطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية، و سنناقش في هذا المبحث: كل من مفهوم التدقيق الداخلي وأركانه، أنواعه، أهميته و أهدافه.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق وأنواعه.

أولاً: تعريف التدقيق.

قد عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية أنه: " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم أدلة الإثبات بموضوعية، تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وإيصال تلك النتائج لمستخدمي المعلومات المعنيين".¹

وعرفته منظمة العمل الفرنسية أنه " طريقة منهجية مقدمة بشكل منظم من طرف مهني يقوم باستعمال مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بهدف اصدار حكم مستقل ومعلل، مستندا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".²

وأضافت المنظمة توضيح ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين:³

- تقدير نوعية المعلومات: معناه تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة.

- تقدير النجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيم.

وبالمعنى المهني فالتدقيق يعني " عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة للتحقق من صحة العمليات وإعطاء الرأي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة، ويكون هذا الفحص فحصا فنيا انتقاديا ومحايذا.⁴ من التعاريف السابقة نلاحظ أن التدقيق يركز على النقاط التالية:⁵

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص18.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص10.

³ محمد التهامي، نفس المرجع، ص10.

⁴ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، الأردن، 2000، ص07.

⁵ حميدانو صالح، دور المراجعة في ت المخاطر الجبائية، منكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص12.

-الفحص: ومعناه فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتحقق من صحة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

-التحقيق: أي الحكم على صلاحية الكشوفات المالية الختامية للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة، ومدى تشكيلها للمركز المالي الحقيقي لها.

- التقرير: أي تبيان نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء داخلية أو خارجية.

ثانياً: أنواع التدقيق.

تختلف أنواع التدقيق حسب الزاوية التي ينظر من خلالها للتدقيق، فيمكننا إيجاد عدة أنواع تتمثل فيما يلي:

1. من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق:

أ- التدقيق الخارجي: وهو عملية منظمة للتجميع والتقييم بشكل موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم المؤسسة، بشأن الأحداث والتصرفات الاقتصادية، لتحديد إلى أي مدى تتماشى هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي الكشوفات المالية.⁶

ب- التدقيق الداخلي: يعتبر نشاط للتأكد والاستشارة، مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها، ويساعدها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر والرقابة والتحكم.⁷

2. من حيث الإلزام القانوني:

أ- التدقيق الاختياري: وهو تدقيق تطلبه المؤسسة الاقتصادية وخاصة المؤسسات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص، حيث يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به.⁸

ب- التدقيق الإلزامي: تفرضه التشريعات القانونية أي يتم وفقاً للإلزام قانوني فهو إجباري مقرون بعقوبات قانونية للمخالف لمواده، وذلك حماية وضماناً لحقوق الهيئات والجهات المهتمة بالكشوفات المالية للمؤسسة.⁹

⁶ فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، تخصص إدارة أعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 61.

⁷ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 13.

⁸ حسين القاضي، حسين دحروح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999، ص 17.

⁹ رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة، الأردن، 2011، ص 34.

3. من حيث نطاق التدقيق:

أ- التدقيق الكامل: يكون للمدقق في هذا النوع من التدقيق عمل غير محدد حيث يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم خلال الفترة المحاسبية على مستوى المؤسسة.¹⁰

وفي هذا النوع من التدقيق يجب على المدقق الداخلي تقديم رأي فني محايد في نهاية الأمر عن مدى صحة الكشوفات المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره، إذ أن مسؤولياته تشمل جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن له الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباره.¹¹

ب- التدقيق الجزئي: يقوم فيه المدقق بعمل بعض العمليات المعينة، أو هو ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه القيود على نطاق فحص المدقق بأي صورة من الصور وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات.¹²

4. من حيث توقيت عملية التدقيق وإجراء الاختبارات:¹³

أ- التدقيق النهائي: وهو القيام بعملية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمؤسسة بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت، وقيود التسوية قد أجريت والكشوفات المالية قد أعدت.

ب- التدقيق المستمر: وهو القيام بعملية التدقيق بشكل مستمر حيث يقوم المدقق بزيارة المؤسسة بصفة مستمرة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات بالإضافة لتدقيق نهائي للكشوفات المالية في نهاية السنة المالية.

5. من حيث مدى الفحص وحجم الاختبارات:¹⁴

أ- التدقيق الاختباري: يكون باختيار عينة من المفردات المحاسبية، ويتم تعميمها عند الوصول للنتائج على المجتمع الذي أخذت منه العينة، ويتم هذا النوع في المؤسسات.

¹⁰ كمال الدين دهاوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص188.

¹¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص11.

¹² حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص17.

¹³ رأفت سلامة وآخرون، مرجع سابق، ص31.

¹⁴ رباب ذبيح إلياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر،

بسكرة، 2011، ص47.

ب- التدقيق التفصيلي: يشمل كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية، للتأكد من صحتها وعدم وجود أخطاء بها مع التحقق من أن العمليات مقيدة بشكل سليم ومنظم، ويكون هذا النوع في المؤسسات الصغيرة.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي وأركانه.

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي.

ظهر التدقيق الداخلي بعد ظهور التدقيق الخارجي بوقت طويل، إذ أن تركيز إدارة المؤسسة الاقتصادية على ضرورة التعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها ومدى تنفيذهم لسياساتها وتوجيهاتها أدى كل ذلك إلى ظهور الحاجة إلى وجود مدقق داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في المؤسسة وفحص الأداء المحاسبي فيها. وتعددت تعريفات التدقيق الداخلي من مرحلة لأخرى ومن هيئة لأخرى وللوصول إلى تعريف شامل نقترح التعريفات التالية:

حيث عرف على أنه " نشاط موضوعي واستشاري مستقل، مصمم ليزيد من قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها، حيث يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة ومنضبطة لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر، وضبط وإدارة وترشيد العمليات.¹⁵

تم تعريفه من قبل معهد المدققين الداخليين الأمريكي عام 1971 على أنه " نشاط تقييم مستقل داخل المؤسسة، يقوم بمراجعة النواحي المحاسبية والمالية، حيث يعد وسيلة رقابة إدارية تقوم بقياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى.¹⁶

فيما أشار التعريف الجديد لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي " أن التدقيق الداخلي هو نشاط استشاري، موضوعي، تأكيدى ومستقل، مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة، وتحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم".¹⁷

كما عرف أنه " يتم من طرف شخص مؤهل من داخل المؤسسة يقوم بعملية فحص الدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية، ويمثل التدقيق الداخلي أحد أدوات الرقابة يعمل على تزويد الإدارة بالمعلومات ويخضع لسلطتها".¹⁸

¹⁵صبح داوود يوسف، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، دار الكتب العلمية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2007، ص37.

¹⁶ خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان 2010، ص120.

¹⁷ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص46، 47.

¹⁸ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006، ص25.

ومن خلال التعاريف المختلفة والسابقة للتدقيق الداخلي يمكننا أن نستخلص تعريفا شاملا له، إذ يعتبر التدقيق الداخلي نشاط ووظيفة مستقلة داخل المؤسسة. يتم بها من طرف شخص أو مجموعة من أشخاص تابعين للمؤسسة، وتتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية المؤسسة من أجل مراقبة سير المؤسسة، والتدقيق إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية وأن جميع الأنشطة داخل المؤسسة تسير وفقا للنظم الموضوعية.

ثانيا: أركان التدقيق الداخلي.

لإتمام عملية التدقيق الداخلي والوصول للأهداف المرجوة منها وتنفيذها بالنهج الصحيح يجب توفر مجموعة من الأركان تتمثل فيما يلي:¹⁹

1. **الفحص:** ويعد عنصرا وركنا أساسيا من أركان التدقيق الداخلي الذي من خلاله يتم التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية والمالية من حيث دقة تسجيل هذه العمليات بالدفاتر، والتوجيه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية المدين والدائن.
2. **التحليل:** يتمثل في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير لتحديد أماكن الضعف فيها، ولتنفيذ هذه العملية يستعين المدقق بعدة أساليب منها أدوات التحليل المالي والمقارنات وإيجاد العلاقات بين عناصر القوائم المالية في المؤسسة وتحليل النتائج على مستوى الأقسام، وتحليلها لعدد من السنوات.
3. **الالتزام:** هو الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي للتأكد من مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية المرسومة بالمؤسسة وأداء وتنفيذ العمليات طبقا للأنظمة الموضوعية والقرارات المرتبطة بها.
4. **التقييم:** يحدد المدقق الداخلي نتائج العناصر السابقة على أساس أن دوره يركز في هذا العنصر على تقييم مدى كفاءة وفعالية السياسات المطبقة في تحقيق أهداف المؤسسة، ويهدف على تحسين وتطوير الأداء في المؤسسة.
5. **التقرير:** يعتبر التقرير العنصر الأخير، كونه الوسيلة الرئيسية التي من خلالها يعبر المدقق عن المشاكل التي واجهها، ومواطن الضعف في الإجراءات السياسية والتوصيات المناسبة لمعالجتها

¹⁹ محمد السيد سرياء، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص129، 130.

والنتائج النهائية المتوصل إليها، وفي الأخير يقدم هذا التقرير إلى الإدارة العليا التابعة للتدقيق الداخلي لتنفيذ ما جاء بالتقرير من آراء وتوصيات وملاحظات وتحفظات.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي، أهميته وأهدافه.

أولاً: أنواع التدقيق الداخلي.

تتمثل أنواع التدقيق الداخلي فيما يلي:

1. **التدقيق التشغيلي:** يعتبر فحص وتقويم شامل لعمليات المشروع بهدف إعلام الإدارة إذا ما كانت العمليات المختلفة قد نفذت حسب السياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، ويشمل أيضاً كفاءة الاستخدام المادية والبشرية. ويتضمن أيضاً التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الربحية، ويسمى أيضاً بالتدقيق الإداري أو تدقيق الأداء، حيث يتعلق بالأنشطة التشغيلية للمؤسسة للحكم على مدى كفاءتها وفعاليتها ومقارنتها بالأهداف المرجوة.²⁰
2. **التدقيق المالي:** يقوم به المدقق التابع للمؤسسة لحماية أموال وأصول الشركة، وهو النوع الشائع من التدقيق، ويقصد به الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون المؤسسة طرفاً فيها.
- ويهدف التدقيق المالي إلى إعطاء رأي فني بشكل موضوعي عند إعداد التقارير المالية وفقاً للقواعد المحاسبية المحددة، ويهدف أيضاً إلى التحقق من إتمام العملية المالية بطريقة صحيحة ومن دقة التقارير المالية والوجود الفعلي للأصول، مع منع واكتشاف التلاعبات والتزوير بالدفاتر والسجلات.²¹
3. **تدقيق تكنولوجيا المعلومات أو نظم المعلومات:** هو عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات، بهدف مساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق.

²⁰خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2014، ص243.

²¹سجال هاجر، دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة تخرج شهادة ماستر أكاديمي، قسم العلوم التجارية، جامعة مستغانم، 2013-2014، ص10-11.

4. **تدقيق الالتزام (التطابق):** تقوم خدمات تدقيق الالتزام بقياس مدى التزام التدقيق ومطابقتها مع المعايير الموضوعية مسبقا وبعض المجالات التي تحتاج فيها تحديد الالتزام، مثل تحديد الالتزام بالسياسة او الإجراءات الموضوعية مسبقا من قبل الإدارة وكذلك مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات.²²

ثانيا: أهمية التدقيق الداخلي:

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة، وأشار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي تساوي عمل ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي، وتكمن هذه الأهمية في قدرة وظيفة التدقيق الداخلي على إضافة قيمة، وهو ما جاء في نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين والذي اعتبر إضافة قيمة بمثابة الهدف النهائي والاستراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي.²³

ويمكننا تحديد أهمية التدقيق الداخلي بالدور الذي يقوم به في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، وتظهر وتتضح بصورة خاصة في الاتجاه المتزايد خلال العشر سنوات الأخيرة والذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، نرجع سبب ظهور هذا الاتجاه الى عدة عوامل كزيادة حالات الفشل والافلاس والتغيير في الأنماط الملكية والتغييرات في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسة.

وظهرت في السنوات الأخيرة العديد من حالات فشل المؤسسات خصوصا تلك التي انهارت فيها شركات كبرى، ولفت ذلك أنظار المهتمين بمجالات الأعمال والاقتصاد، والمشرعين والباحثين والمستثمرين، وقاموا بالعديد 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 او انخفاض جودة أداء لجان التدقيق أو غياب وظيفة التدقيق الداخلي.²⁴

ثالثا: أهداف التدقيق الداخلي.

للتدقيق الداخلي مجموعة من الأهداف نلخصها فيما يلي:²⁵

✓ التأكد من فعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لظروف العمل والتحقق من تطبيقها.

²²فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص29.

²³محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2010، ص359.

²⁴بن ويس مروي، أثر التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم علوم التسيير، جامعة مستغانم، 2018-2019، ص 11-12.

²⁵خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص37.

- ✓ التأكد من مدى التزام الإدارات بتحقيق الأهداف المعتمدة من خلال فترة زمنية او مالية محددة.
- ✓ طرح واقتراح إجراءات لازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات.
- ✓ التأكد من صحة البيانات.
- ✓ مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر، ومراجعة كذلك فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.
- ✓ التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
- ✓ إعداد تقارير دورية بنتيجة التدقيق وتقديمه إلى أعلى سلطة تنفيذية. ويمكننا بصفة عامة تركيز هدفي التدقيق الداخلي في:

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



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

المبحث الثاني: تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي.

عند قيام المدقق الداخلي بمهنته فإنه يحتاج الى مجموعة من المعايير التي تحكم وتنظم مهنته، حيث من خلالها يستطيع تطبيق الأدوات والتقنيات التي تساعده على جمع أدلة كافية وصحيحة لتدعيم عمله ليتمكن من اكتشاف الأخطاء ومنه تحليلها ومعالجتها.

المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي.

معايير التدقيق الداخلي هي من الإصدارات الرئيسية لمعهد المدققين الداخليين والالتزام بها يعد ضروريا في من خلاله المدققين الداخليين التزاماتهم الوظيفية حيال المنظمة، وتهدف إلى:

- ✓ تحديد المبادئ الأساسية لممارسة التدقيق الداخلي.
- ✓ وضع إطار لأداء وتعزيز أنشطة التدقيق الداخلي.
- ✓ وضع أسس لقياس التدقيق الداخلي.
- ✓ تحسين العمليات التنظيمية بالمنظمة.²⁶

وفيما يلي المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وتنقسم إلى:²⁷

1. **معايير الصفات:** وهي مجموعة من المعايير التي تحدد الصفات الواجب توفرها في الإدارة والقائمين بممارسة نشاط التدقيق الداخلي وتتضمن:

- **الأهداف والصلاحية والمسؤولية (1000):** تحدد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تتسجم مع مفهوم التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة والمعايير، ويجب مراجعة وثيقة التدقيق دوريا من طرف الرئيس التنفيذي للتدقيق وأخذ موافقة السلطة العليا.

- **الاستقلالية والموضوعية (1100):** بحيث يكون هنا عمل المدقق مستقلا بعيدا عن أي تدخل من طرف الإدارة حتى يتسنى له أداء عمله بكل استقامة وأمانة تصل إلى حد إمكانية الوصول إلى السجلات والممتلكات وإنجاز أي أعمال أو التبليغ عنها كلما كان ذلك ضروريا، بالإضافة إلى ذلك يجب على المدقق الداخلي أن

²⁶أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص34.

²⁷Normes internationales pour le pratique professionnelle de l'audit interne, The Institute of internal Auditors, 2015, pp2-27.

يكون موضوعي أثناء أداءه لوظيفته غير متحيز، تقتضي هذه الموضوعية عدم تأثره بالبيئة الخارجية لكي لا يجعل حكمه خاضع للآخرين.

- البراعة وبذل العناية المهنية (1200): وجب على المدققين الداخليين الالتزام بالعناية المهنية والمهارات المتوقعة من مدقق داخلي مختص وخبير في أداء عمله والتعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال والالتزام بالمعايير المهنية.

- الرقابة النوعية وبرامج التحسين (1300): يتطلب وضع برنامجا للرقابة النوعية، وبرنامج التحسين من طرف الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي، وذلك لتغطية جميع أعمال التدقيق الداخلي.

2. معايير الأداء: وهي معايير تقوم على وصف أنشطة التدقيق الداخلي ومعايير تطبيقه، كما أنها تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي وتعطي معيارا للجودة والنوعية التي يمكن من خلالها قياس أداء تلك الخدمات، وتتضمن:

- إدارة نشاط التدقيق الداخلي (2000): وضع خطط تستند على تقييم المخاطر التي تتم مرة سنوي على الأقل من طرف الرئيس التنفيذي للتدقيق، من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية، ويتم عرض تلك الخطط ومتطلبات تنفيذها على الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة، بهدف فحصها والاطلاع عليها، كما ينبغي عليه التأكد من أن موارد التدقيق كافية ومناسبة وموزعة بطريقة فعالة لتحقيق الأهداف المرسومة.

- طبيعة العمل (2100): يجب أن يشمل نشاط التدقيق الداخلي تحسين وتقييم عمليات الحوكمة والمساهمة في تقييم أنظمة إدارة الخطر التي من خلالها يمكننا 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.

- التخطيط للمهمة (2200): يمثل هذا المعيار المبادئ الأساسية لتخطيط عملية التدقيق الداخلي، ووجب وضع خطة عمل لكل مهمة متضمنة الأهداف والنطاق والوقت وتوزيع المصادر.

- تنفيذ المهمة (2300): وجب على المدققين الداخليين تعرف، تحليل، تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة.

- إيصال النتائج (2400): قيام المدققين الداخليين بإيصال نتائج المهمة المباشرة، ويجب إيصال النتائج، أهداف المهمة والنطاق بالإضافة إلى النتائج الملائمة، التوصيات وخطط إنجاز التوصيات.
- مراحل الإنجاز (2500): يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع والمحافظة على نظام لمراقبة ومتابعة النتائج التي تم تقرير عنها للإدارة من خلال إنشاء عملية متابعة للمراقبة ومن أن سير نتائج المهام الاستشارية تتم على النطاق المتفق عليه.
- قبول الإدارة للمخاطر (2600): يجب رفع تقرير لمجلس الإدارة من الرئيس التنفيذي للتدقيق 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: هي تطبيق لكل من معايير الخواص و معايير الأداء في الحالات اختبارات الالتزام التحقيق في الغش و الاحتيال، و التقييم الذاتي للرقابة. و تتموضع معايير التطبيق على أساس عمليتين هما: أعمال التوكيد و أعمال الاستشارة.

المطلب الثاني: تقنيات التدقيق الداخلي.

يعتمد المدقق الداخلي على مجموعة من التقنيات عند القيام بمهمته، حيث تساعده على معالجة الأخطاء والمخالفات المرتكبة، وتقديم النصائح والتوصيات للإدارة العليا، ونذكر هذه التقنيات كما يلي:²⁸

1. المقابلة: وتعتبر من أهم التقنيات التي يعتمد عليها المدقق الداخلي للحصول على المعلومات فهي ليست مجرد محادثة عادية، وإنما هي تبادل لفظي بين الباحث والمبحوث لتحقيق أهداف معينة ترتبط بجمع البيانات التي تساعد في تشكيل رأي حول الملاحظات والفرضيات على مراحل مسبقة للمقابلة، وتساعد في معرفة المزيد عن البيئة الداخلية للمؤسسة، ويمكن تلخيص مراحل المقابلة فيما يلي:
 - أ- التحضير للمقابلة: ويتم من خلال:

- تحديد موضوع المقابلة مسبقاً من ناحية المعلومات والشروحات التي يريد المدقق الداخلي الحصول عليها.
- الحصول على المعلومات من الشخص الذي ستنتم معه المقابلة.
- الإعداد للمقابلة بشكل مفتوح للوصول إلى إجابات واضحة.

²⁸ Manuel d'audit interne CIGM, 2007, p71.

- تحديد موعد المقابلة.

ب- إجراء المقابلة: يجب على المدقق الداخلي تذكير نفسه بهدف المهمة التي سيقوم بها قبل البدء في المقابلة، ويقوم بتقديم قائمة بالمواضيع التي سيقوم بمعالجتها، كما عليه أن يحاول جاهدا بكسر جدار التردد بينه وبين الشخص الذي سيجري معه المقابلة، وبمجرد بداية المهمة على المدقق القيام ب:

- القيام بملخص لكل الردود التي تم جمعها، وكذلك تلخيص النقاط الأساسية المسجلة والتأكد من صحتها لاجتناب الأخطاء الناجمة عن عدم الفهم أو النسيان.

- القيام بالبحث عن أشخاص آخرين وطرح عليهم أسئلة للتأكد من صحة المعلومات المتحصل عليها.

ج- إعداد ملخص المقابلة: يجب على المدقق أن يقوم بإعادة صياغة وتلخيص الموضوع الذي تم مناقشته من أجل تسليط الضوء على أهم النقاط المتحصل عليها.

2. **الفحص التحليلي:** تلعب الإجراءات التحليلية دورا هاما وأساسيا في مهمة التدقيق الداخلي، وتعتبر من التقنيات الفعالة. وذلك من خلال مساعدة المدقق في التخطيط لمهمته.

ويقصد بالفحص التحليلي من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات، تحقيقات، تحريات ومقارنات لجميع المعلومات والتدفقات بالميدان محل التدقيق، كما تسمح هذه التقنية للمدقق الداخلي من اكتشاف الانحرافات والفروقات الموجودة 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.²⁹

3. **الملاحظات المادية:** وهي طريقة مباشرة للحصول على أدلة إثبات ميدانية، حيث أن المدقق لا يكتفي بالوثائق والمستندات التي يدرسها على مستوى قسم التدقيق الداخلي، إنما يحتاج إلى الخروج ميدانيا للدراسة والملاحظة المادية مثل زيارة مديريات المؤسسة، وتعد هذه الزيارات قاعدة أساسية في مرحلة تدقيق الحسابات وذلك بهدف التحقق والتأكد من السير الحسن والفعلي للإجراءات، كما عليه اختيار الفترة المناسبة للفحص الميداني حسب نوع وهدف المهمة وعموما يمكن للمحقق ملاحظة وتقييم الإجراءات، الأصول، الوثائق، السلوك والأداء.³⁰

²⁹ بن ويس مروى، مرجع سابق، ص 18-19.

³⁰ بن ويس مروى، نفس المرجع، ص 19.

المطلب الثالث: أدوات التدقيق الداخلي.

بالإضافة إلى التقنيات المذكورة سابقاً يعتمد المدقق الداخلي في المؤسسة على مجموعة من الأدوات تساعده في مختلف العمليات المراد تحقيقها، وتعتبر بمثابة طرق منطقية تستعمل عادة بصفة متفاوتة حسب الضرورة، ويمكن تصنيفها إلى:

أولاً: أدوات الاستفسار:

وسنعرضها فيما يلي بالتفصيل:

1. المعاينة الإحصائية: وتعتبر خطة معاينة تسمح باستخدام قوانين الاحتمالات للوصول إلى آراء حول المجتمع، حيث تعبر عن العملية الشاملة التي تتضمن تحديد العينة واختيار العناصر واختبارها وتقييم نتائجها³¹، ويمر هذا الأسلوب بالمراحل التالية:

أ- تحديد المجتمع الإحصائي: وهو مجموعة من المشاهدات والقياسات الخاصة بمجموعة من الوحدات الإحصائية والخاصة بظاهرة من الظواهر القابلة للقياس وهنا على المدقق القيام بالخطوات التالية:

- تجديد المجتمع أي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المدقق التي يريد تحقيقها.

- تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراستها.

- تحديد الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه، وينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.³²

ب- اختيار العينة: تعتبر العينة العدد من وحدات المجتمع التي تم اختيارها للتدقيق، والتي يجب على المدقق اختيارها بدقة وعناية³³، عن طريق الطرق التالية:

- الطريقة الموجهة الشخصية: يقوم المدقق باختيار العينة حسب حكمه الشخصي، أو بالاعتماد على مؤهلاته وخبرته.

³¹ عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبوزيد، المراجعة علماً وعملاً، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، مصر، 1991، ص 216.

³² بن ويس مروى، مرجع سابق، ص 20.

³³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 93.

- الطريقة العشوائية: بحيث تعطى أرقام لسلسلة من المفردات، وتختار مفردات العينة باستعمال جدول الأرقام العشوائية لتتمكن من توفير احتمالا لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتماؤها إلى العينة.
- طريقة السبر الترتيبي: ويتم اختيار المفردات بشكل مرتب انطلاقا من نقطة معينة.³⁴
- ج- استغلال نتائج التحليل: وتتم بنوعين من التحليل: ³⁵
- تحليل كمي للنتائج بتأكده من أن الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة.
- تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت إرادية أم لا، وفي النهاية يجب على المدقق اتخاذ القرار بقبول المجتمع أم لا.

2. ملاحظة ملفات الكمبيوتر: حيث يعتبر هذا الأسلوب من استخدامات تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق ويعتمد المدقق على نظام المعلومات المعمول به داخل المؤسسة، حيث يساعده هذا الإجراء في ربح الوقت والتقليل من تكاليف المهام والحصول على معلومات أكثر دلالة على سير العمليات.³⁶

ثانيا: أدوات الوصف:

1. الدراسات الوصفية: وتتمثل في نوعين السرد والوصف، أحدهما يحدث من طرف الشخص الخاضع للتدقيق، أما الآخر يحدث من قبل الشخص القائم بمهمة التدقيق، فالأول يكون شفويا وهو الأكثر إثراء لأنه يعطينا أكبر كم من المعلومات، أما الثاني فهو كتابي وما هو إلا تنظيم لأفكار ومعارف المدقق.³⁷
2. شبكة تحليل الوظائف: تستخدم لتحليل الوظائف او الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها، وتدعى أيضا جدول تحليل الأعمال، ويقسم هذا الجدول إلى:

- العمود الأول: يتم فيه تحديد طبيعة الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل ومتسلسل.

³⁴محمد بوتن، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص93.

³⁵محمد بوتن، نفس المرجع، ص93.

³⁶فاطمة بعوج، مرجع سابق، ص38.

³⁷Renard jacques, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, paris, 2010, p353.

- العمود الثاني: تحديد طبيعة الأعمال الأولية.

- الأعمدة الموالية: تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال الأولية.

- العمود الأخير يكون مخصص لتحديد الأعمال غير منفذة.³⁸

3. مسار التدقيق: وهي طريقة تحليل حيث يقوم بواسطتها المدقق بعمله، إذ يبدأ من النتيجة المتوصل

إليها إلى غاية المصدر، وذلك بتدقيق كل الخطوات التي تتوسط بين النتيجة والمصدر، ويجب أن

تكون له رخصة للتدقيق والفحص.³⁹

4. خرائط التدفق: تعتبر رسم تصويري باستخدام مجموعة من الرموز المتعارف عليها دولياً، للتوضيح

بيانيا تدفق البيانات والمعلومات وتتابع العمليات و الأنشطة داخل النظام المعين، وتعد من الأدوات

الأساسية في عملية التدقيق الداخلي والمعتمد عليها لتقديم صورة عن النشاط الذي يتم دراسته بما يمكن

فهمه وتحليله وتقييمه وإعادة تصميمه إذا تطلب الأمر.⁴⁰

و يمكننا القول ان خرائط التدفق هي مذكرة وصفية تسمح بتنفيذ مسار مستندات الإثبات بين مختلف

الوظائف ومراكز المسؤولية وتحديد مصدرها واتجاه حركتها باستخدام رموز معينة. وبالتالي تساعد

المدقق في تكوين نظرة شاملة لتدفق المعلومات والأدوات العاملة لها. وتحديد نقاط الضعف في

المؤسسة.⁴¹

³⁸فاطمة بعوج، مرجع سابق، ص38.

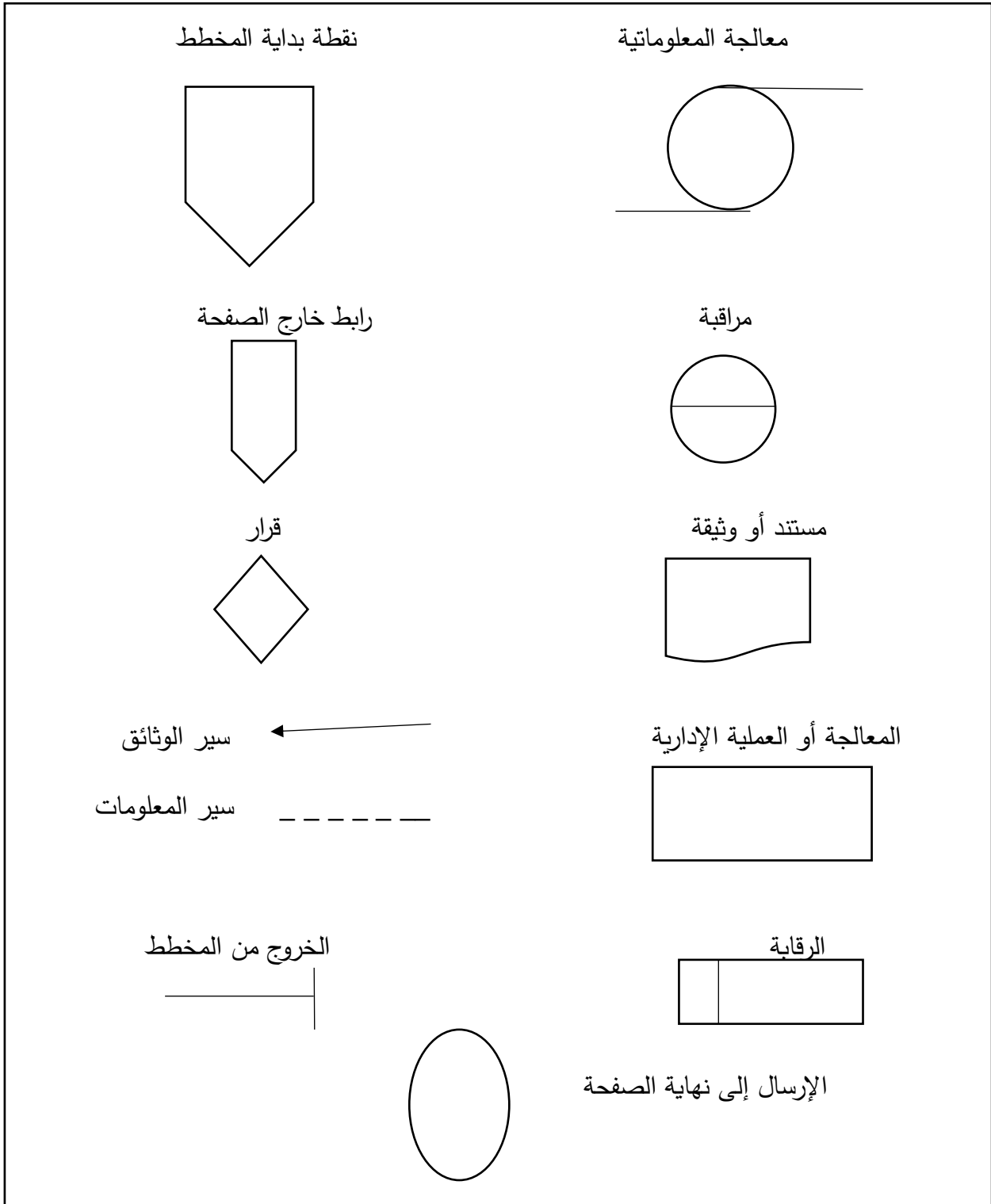
³⁹أحمد كاروس، المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص162.

⁴⁰أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006،

ص158.

⁴¹بن ويس مروى، مرجع سابق، ص22.

الشكل رقم (1-2): أشكال ورموز خرائط التدفق.



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

ثالثاً: أدوات التنظيم.

وتتمثل في:⁴²

- الهيكل التنظيمي: وهو الهيكل الذي يعده المدقق الداخلي إذا كان ضروريا لرؤية أوضح، منطلقاً من المعلومات التي جمعها من خلال الملاحظات والمقابلات، الوصف.....الخ، ويتم استعمال هذه الأداة من طرف المدقق ذلك من خلال فحصه للهيكل الوظيفي، من أجل معرفة ما إذا كان هناك:

- شخص واحد يقوم بعدة وظائف.
- عدة أشخاص متشاركين في وظيفة واحدة.
- وجود وظيفة شاغرة بدون شخص.

⁴² بن ويس مروى، مرجع سابق، ص25.

المبحث الثالث: هيكل ومسؤولية التدقيق الداخلي.

إن نجاح التدقيق الداخلي أو فشله في تحقيق أهدافه يكون على مقدار الدعم الذي تتلقاه من الإدارة العليا للمؤسسة، حيث يجب أن يتاح للمدقق الداخلي المجال و الصلاحيات الكاملة للقيام بمهامه ودوره ومسؤولياته.

المطلب الأول: موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في المؤسسة.**أولاً: موقع قسم التدقيق الداخلي:**

يعتبر قسم التدقيق الداخلي قسماً مستقلاً عن الإدارات التنفيذية والتشغيلية، ويتبع لأعلى سلطة في الهرم الإداري أي للإدارة العليا، بحيث يستمد قوته وسلطته منها، ويمكنه موقعه من النظر إلى المؤسسة بشمولية أكبر، ويحقق له استقلالية أكبر بسبب ابتعاده عن الإدارات الأخرى، ويحقق تبعيته للإدارة العليا، بهدف مساعدتها في الرقابة على أعمال المؤسسة.⁴³

ثانياً: الهيكل التنظيمي الداخلي لقسم التدقيق الداخلي:

يعتمد التنظيم الداخلي لقسم التدقيق الداخلي على العديد من العوامل من بينها حجم المؤسسة ونوعها وطبيعة نشاطها وأهداف التدقيق الداخلي بها بالإضافة إلى عدد العاملين في قسم التدقيق الداخلي و مؤهلاتهم، ويجب أن يكون قسم التدقيق الداخلي تحت إدارة شخص واحد على درجة عالية من التأهيل الفني والمهني، ويستحسن تقسيم التدقيق الداخلي إلى وحدات تدقيق مالي وتدقيق إداري، إذ تكون الحاجة في بعض الأحيان إلى تخصص أمر ضرورياً.⁴⁴

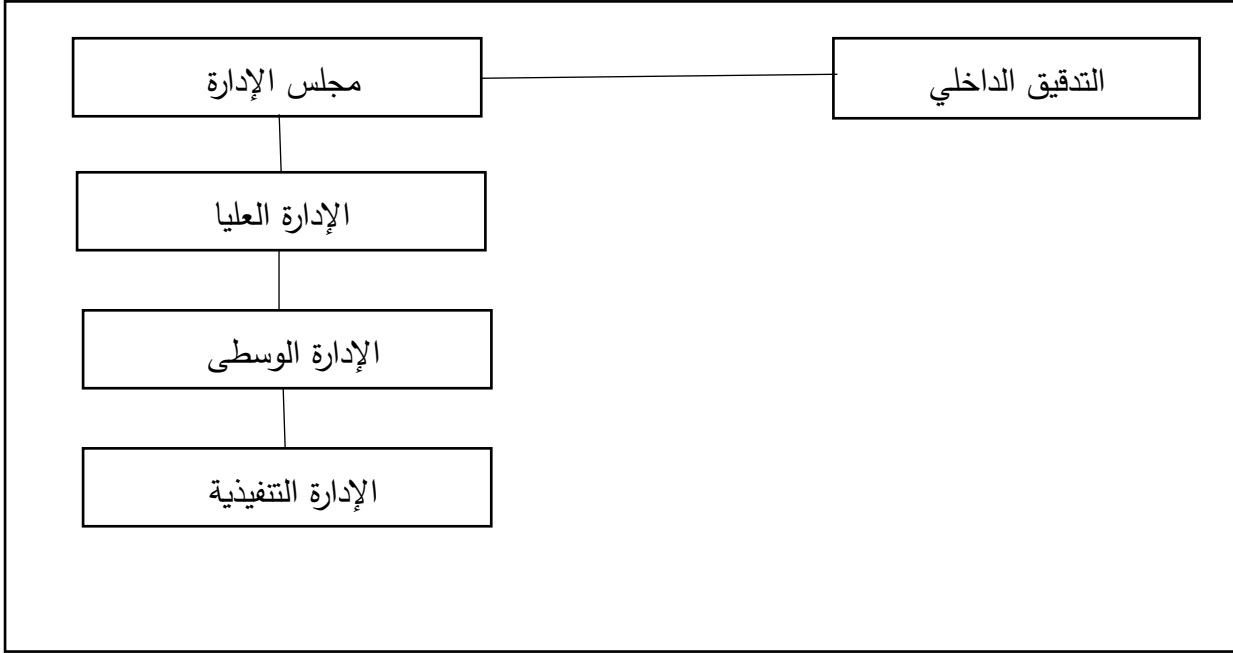
⁴³ محمد سعيد كامل، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة

الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2008-2009، ص32.

⁴⁴ معرفية بلعربي، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم

التجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2019-2020، ص19.

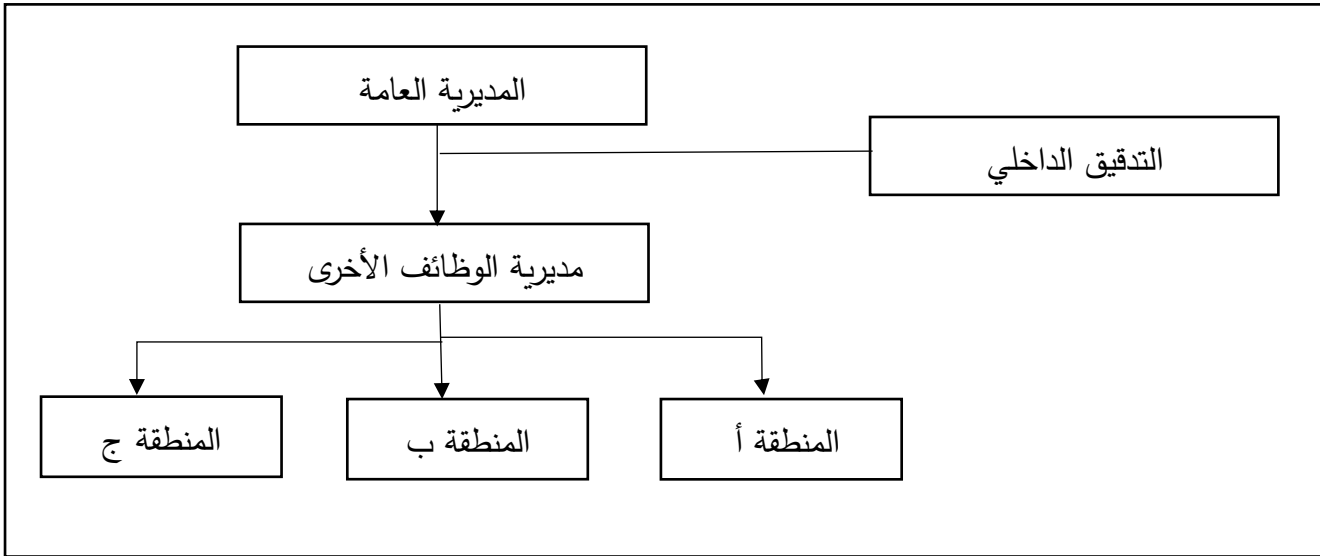
الشكل رقم (1-3): تموضع التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



-المصدر: مسعود صديقي، "تحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص53.

يوضح هذا الشكل ارتباط خلية التدقيق الداخلي مباشرة بمجلس الإدارة، ولكن إذا أخذنا بعين الاعتبار مركزية ولا مركزية التدقيق الداخلي، فسوف نقف على ثلاثة مواقع لخلية التدقيق الداخلي داخل تنظيم المؤسسة ونوضحها في النماذج التالية:

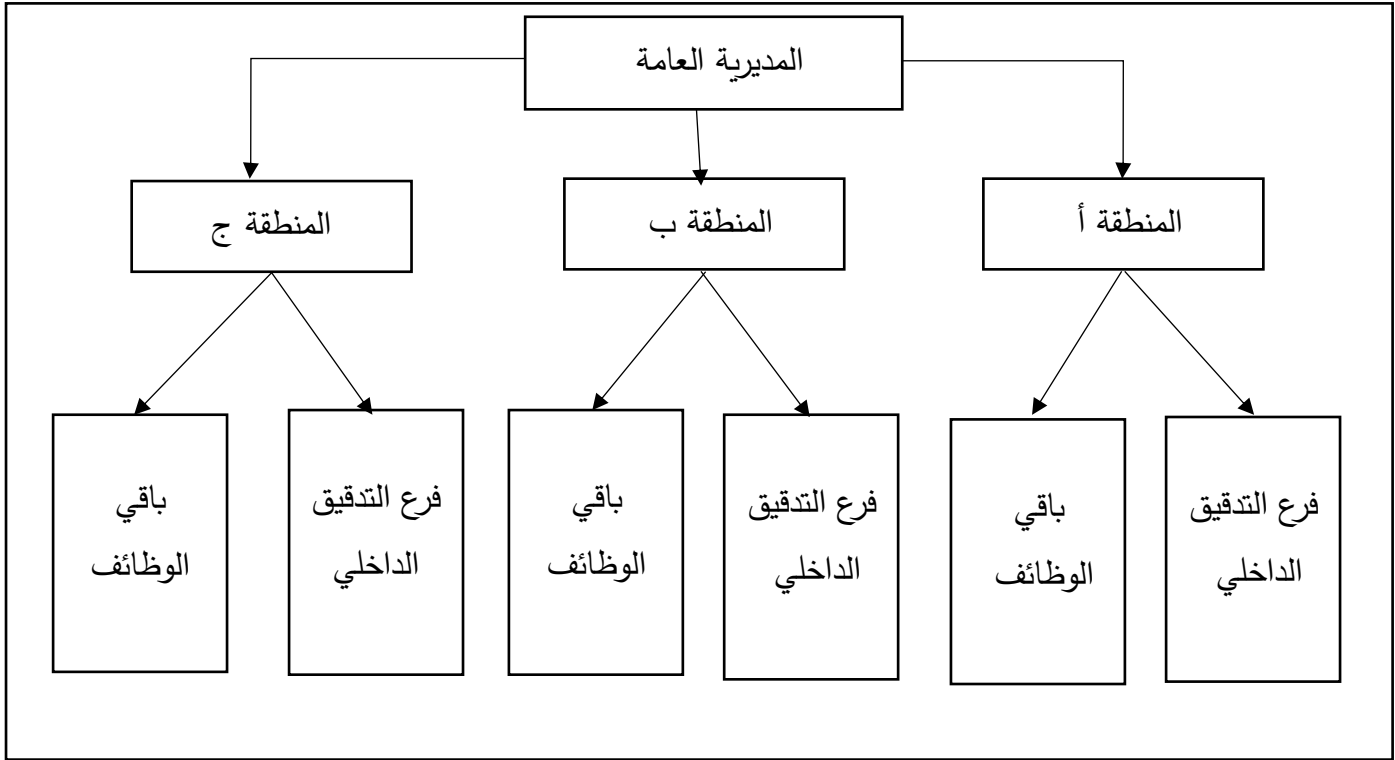
الشكل رقم (1-4) تموضع التدقيق الداخلي المركزي.



المصدر: مسعود صديقي، مرجع سابق، ص54.

نلاحظ من خلال هذا النموذج أن التدقيق الداخلي المركزي أكثر استقلالية لانفصاله التام عن باقي الوظائف الأخرى، إذ يعتمد التدقيق المركزي على مديرية واحدة للتدقيق الداخلي ويقوم ببرمجة الزيارات الميدانية المختلفة لكافة فروع المؤسسة.

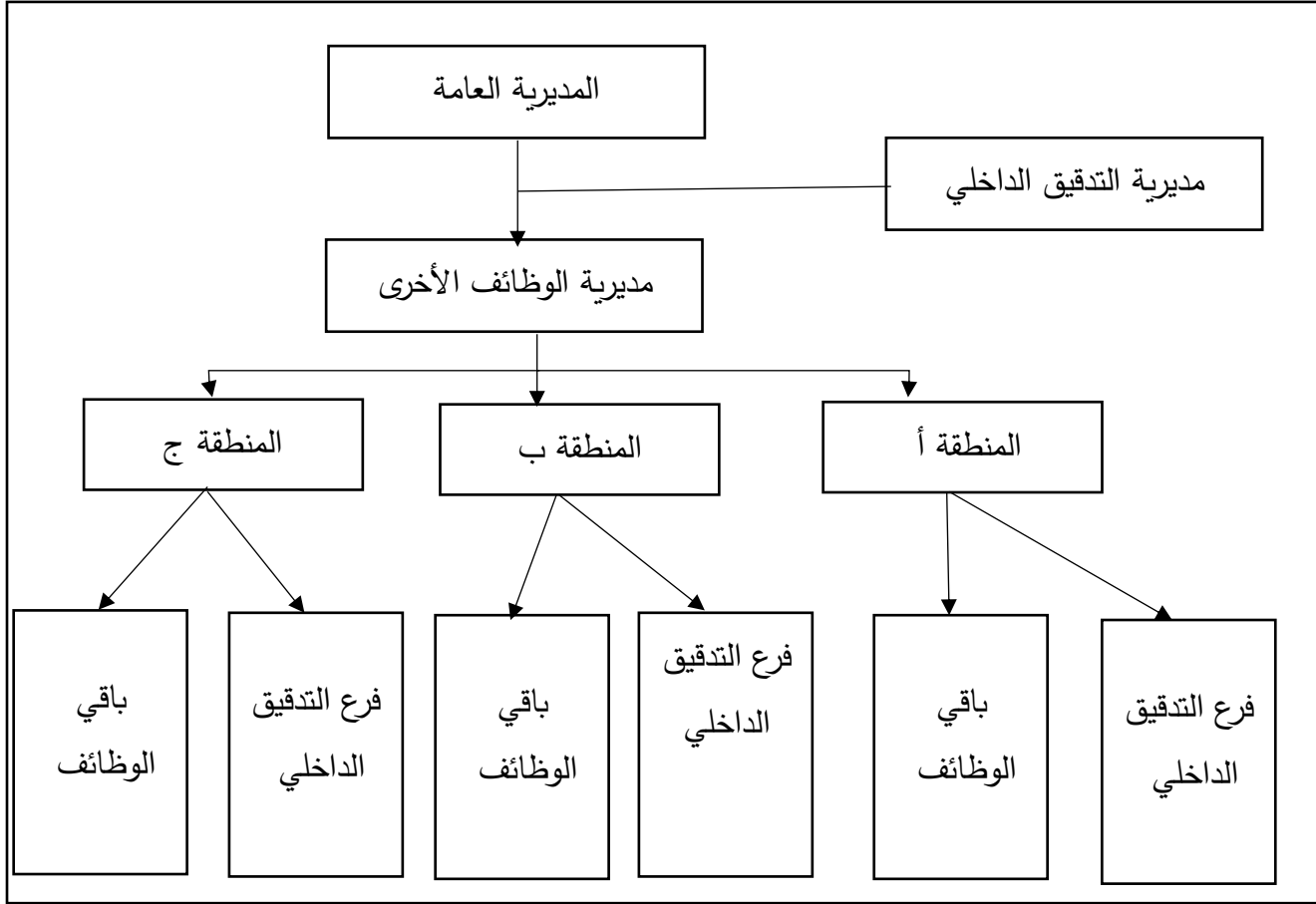
الشكل رقم (1-5): تموضع التدقيق الداخلي اللامركزي.



المصدر مسعود صديقي، ص 55.

نلاحظ من خلال هذا النموذج أن التدقيق الداخلي اللامركزي ناقص نسبياً في درجة الاستقلالية، أي تواجهه في كل منطقة ينشأ نوع من المصالح تضعف من درجة الاستقلالية.

الشكل رقم (1-6): تموضع التدقيق الداخلي المختلط.



المصدر: مسعود صديقي، ص55.

ونلاحظ من خلال هذا النموذج أن درجة الاستقلالية أكبر من تلك الموجودة في النوع الثاني (اللامركزية) لأن فروع التدقيق متواجدة في كل منطقة تعمل تحت وصاية مديرية التدقيق الداخلي. حيث يعتمد التدقيق اللامركزي على تكوين قسم أو خلية للتدقيق الداخلي على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين للمؤسسة.

المطلب الثاني: مقومات ودعائم التدقيق الداخلي.

توجد العديد من المقومات والدعائم التي يركز عليها التدقيق الداخلي، نذكر منها ما يلي:

1. **استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي:** يشير مفهوم الاستقلالية إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المدقق الداخلي أن يكون مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وأن يكون بعيداً عن تأثيرات الجهة التي يتولى التدقيق عملياتها، أي أن يكون الممارسين يشعرون بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغط أو انقياد لمن تكون القرارات والتقديرية وأحكام وجودها انطلاقاً من الحالة الذهنية التي يمر بها المدقق الداخلي، وهي نتائج استقلالية، وغياب عنصر الاستقلالية للمدقق الداخلي يجعله يفقد القدرة على إضافة أي قيمة للمؤسسة.⁴⁵

ويوجد أربعة أنواع لاستقلالية المدقق وهي:⁴⁶

أ- الاستقلالية المهنية: يتحقق هذا النوع من الاستقلالية عبر تشكيل لجنة مستقلة داخل المؤسسة يصدر عنها التفويض للمدقق الداخلي للقيام بالعمل، وكذا قرار تعيينه وعزله وتحديد راتبه ومكافآته وتلقي تقريره من لجنة التقرير، ويطلق عليه "الاستقلال التنظيمي" والذي يتم تدعيمه من خلال الهيكل التنظيمي.

ب- الاستقلالية في أداء عمل التدقيق: يقصد بها عدم تأثر المدقق الداخلي بآراء الغير عند التخطيط والقيام بعملية الفحص وهذا ما يعرف بالموضوعية المدعمة بقواعد وأخلاق مهنية عالية المستوى.

ج- الاستقلالية الفنية: وهي امتلاك المدقق الداخلي أعلى درجات المهارة في أداء عمله، ويتم تعزيزها من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب المناسب.

د- الاستقلالية المالية: يقصد بها اعتماد مخصصات دائرة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا ومناقشة تفاصيلها معها، وهذا النوع من الاستقلالية يعتبر امتداداً للاستقلالية المهنية.

2. **قواعد السلوك المهني للتدقيق:** تحث معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين، على ضرورة الالتزام بقواعد والأسس المناسبة للسلوك المهني أثناء القيام بعمله، إذ لا يكون هناك أي شك في نزاهتهم وموضوعيتهم من خلال تأديتهم لعملية التدقيق الداخلي.

⁴⁵ عثمان عبد اللطيف، دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء داخل المؤسسة، مذكورة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي، 2014-2015، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، ص14.

⁴⁶ عثمان عبد اللطيف، نفس المرجع، ص15.

وتتلخص قواعد السلوك المهني للمدقق الداخلي فيما يلي:⁴⁷

أ- النزاهة: وتتضمن للقواعد السلوكية التالية:

- أن يتحلّى المدقق الداخلي بما يؤسس الثقة في أداء عمله.
- يجب على المدقق الداخلي أن لا يشترك في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تسيء لمهنة التدقيق الداخلي أو للمؤسسة العامل بها.
- يجب على المدقق الداخلي أداء عمله بأمانة وحذر ومسؤولية ويكون ذو ضمير حي مخلص في عمله.
- يجب على المدقق الداخلي المساهمة في تحقيق الأهداف الشرعية للمؤسسة التي يعمل فيها.

ب- الموضوعية والسرية: وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدقق الداخلي الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفها أثناء قيامه بواجباته، حيث أن الحقائق التي لم يفصح عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريره.
- يجب على المدقق الداخلي أن لا يقبل أي هدايا أو خدمات أو غيرها، لأنه من المفترض أن تضعف من حكمة المهني، وأن يضع مصلحة عمله فوق مصلحته الشخصية من حيث الأولوية.

ج- الكفاءة المهنية: وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدقق الداخلي تقديم الخدمات التي يمتلك فيها المعرفة، الخبرة والمهارة الضرورية لأدائها.
- يجب على المدقق الداخلي أن يعمل باستمرار على تحسين كفاءته وجودة خدماته.
- يجب على المدقق الداخلي أن يؤدي خدمات التدقيق الداخلي بموجب معايير التدقيق الدولية للممارسة المهنية.

⁴⁷ عثمان عبد اللطيف نفس المرجع، ص16.

المطلب الثالث: صلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي.

أولاً: صلاحيات المدقق الداخلي.

يعد مقدار الدعم الذي يتلقاه المدقق الداخلي من الإدارة العليا هو سبب نجاحه أو فشله في تحقيق أهدافه، ولكي يقوم بمهامه ومسؤولياته بكفاءة وشفافية تامة، يجب أن يتاح له المجال والصلاحيات للقيام بدوره ومسؤولياته. ويمكن تلخيص هذه الصلاحيات فيما يلي:⁴⁸

- حق المعرفة والاطلاع الكامل على كافة المستندات وسجلات المؤسسة.
- حق الوصول الكامل إلى الموارد البشرية للمؤسسة، وطلب أي بيانات وإيضاحات يراها لازمة لمساعدته على القيام بعمله.
- حق دعوة الجمعية العامة للانعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوى والإدلاء برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراجع.
- التحقق من كل موجودات المؤسسة والتزاماتها ومن أن المؤسسة قامت بتطبيق المبادئ المحاسبية.
- تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية مع إبراز نقاط القوة والضعف فيها.
- القيام بالمساعدة في تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية، وتقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة لتحسين إجراءاته.
- القيام بالتدقيق الشامل الذي يشتمل على مراجعة الالتزام المالي، الكفاءة والفعالية في المشروع.
- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية انجاز الأعمال في المؤسسة.

ثانياً: مسؤوليات المدقق الداخلي.

يكون المدقق الداخلي عموماً مسؤولاً مسؤولية بحسب الوسائل وليس النتائج، وهو مسؤول مسؤولية جنائية وأخلاقية ومدنية:⁴⁹

- أ- المسؤولية الجنائية: وهي ارتكاب المدقق الداخلي جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونياً أثناء القيام بعمله، وذلك في حالة اتساع الضرر من الشخص المعنوي إلى المجتمع، ومنها نجد:

⁴⁸ عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، 1999، ص16.

⁴⁹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005، ص66.

- تأمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة المؤسسة.
- تأمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ القرارات في ظاهرها تصب في مصلحة الشركة ولكن في الحقيقة فيها ضرر بمصلحة الشركة أو المساهمين.
- ب- المسؤولية الأخلاقية: تنشأ نتيجة الإخلال بأخلاقيات المهنة والأمانة ومن أمثلتها ما يلي:
 - سلوك مخل بشرف ونزاهة المهنة حتى وإن كان غير متعلق بالمهنة.
 - الإهمال المهني المفرط.
 - تجاوز القوانين والقواعد المهنية.
- ج- المسؤولية المدنية: تكون مسؤولية المدقق الداخلي مسؤولية مدنية إذا أخطأ أثناء أداء عمله، وكان هذا الخطأ متسبب في ضرر للغير، بمعنى أنه لتوافر أركان المسؤولية المدنية للمدقق الداخلي يشترط:
 - وجود خطأ صادر عن المدقق أو من ينوب عليه.
 - حدوث ضرر للغير نتيجة هذا الخطأ.
 - وجود رابطة سببية بين الخطأ و الضرر.

خاتمة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل الخاص بالإطار النظري للتدقيق الداخلي والذي استعرضنا فيه كل من مفهوم التدقيق الداخلي وأركانه، وأنواعه، وأهميته وأهدافه، وذكرنا المعايير والأدوات والتقنيات التي يعتمد عليها المدقق الداخلي لضبط مهنته، كما تطرقنا إلى موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومقوماته و دعائمه، و كذا صلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي، و خلصنا إلى أن التدقيق الداخلي جاء مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية و الحاجة المتزايدة إليه كوظيفة ضرورية تابعة للمؤسسة تقوم بنشاط رقابي مستقل لقياس فعالية الوسائل الرقابية المطبقة، كما أنه وظيفة تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها لأنه يتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات، للتأكد من المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وأنها سليمة ومن واقع مستندات صحيحة لمنع الغش والتزوير واكتشاف الأخطاء والانحرافات وتجنبها مستقبلا، مما يؤدي إلى تعزيز الثقة في الدفاتر والسجلات والمعلومات المعروضة على الإدارة لفرض اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب وكل هذا من خلال اتباع المدقق الداخلي منهجية محددة تستخدم عبرها مجموعة من المعايير والأدوات والتقنيات التي ألزم بها مراعيها في ذلك الصلاحيات والمسؤوليات التي يجب أن يتحلى بها أثناء قيامه بعملية التدقيق الداخلي.

الفصل الثاني: الإطار النظري
لاتخاذ القرار وعلاقته بالتدقيق
الداخلي.

تمهيد الفصل:

إن موضوع اتخاذ القرار يعتبر من أهم العناصر وأكثرها أثرا في حياة الأفراد والمؤسسات والمنظمات والدول، إذ لا يمكن أداء نشاط في المؤسسة ما لم يصدر قرار بصدده، فالقرارات الإدارية هي أساس عمل المؤسسة والتي يمكن من خلالها انجاز كل الأنشطة ووظائف المؤسسة بما في ذلك وظيفة التدقيق الداخلي فلا يمكن للمدقق الداخلي إنجاز مهامه من دون أن يصدر قرار من الإدارة العليا في شأنه ويصدر القرار من قبل متخذ القرار، والذي بدوره يحتاج إلى معلومات يستخدمها في عملية اتخاذ القرار ويتم التحصل عليها من خلال ما تتوفر عليه المؤسسة من نظم المعلومات، كما أن عملية اتخاذ القرار تتأثر بمجموعة من العوامل.

وبهدف توضيح ما سبق وتبسيط الضوء على أهم النقاط، تناولنا في هذا الفصل:

- ماهية عملية اتخاذ القرار.
- أساسيات اتخاذ القرار.
- مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار.

المبحث الأول: مدخل معرفي حول عملية اتخاذ القرار.

تعتبر عملية اتخاذ القرار أهم عنصر في حياة وعمل المؤسسات، حيث تعد عملية حساسة ومهمة ونقطة البدء لجميع الإجراءات، وأوجه النشاط والتصرفات اليومية التي تتم في المؤسسة، وفي هذا المبحث سنحاول التعرض إلى ما يلي:

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار و أهميتها.

أولاً: مفهوم عملية اتخاذ القرار.

تعتبر عملية اتخاذ القرار أساس العملية الإدارية، بالرغم من أن " سايمون" اعتبر أن اتخاذ القرار هو مرادف للإدارة، واعتبره " وايت " القلب النابض للإدارة، إلا أن عملية اتخاذ القرار صعبة لكثرة تعقيداتها، وكثرة المؤثرات التي تواجه متخذ القرار، ولكونها تتطلب عدد من الإجراءات للوصول إلى قرارات رشيدة.⁵⁰

كما أن عملية اتخاذ القرار هي اختيار خطة عمل من بين عدة خطط للعمل، أو بديل واحد من عدة بدائل متاحة أمام المدير لحل المشكلة، فببساطة هي عملية تحديد للرأي لمواجهة قضية أو مشكلة معينة، بعد أن تمت مناقشتها في عملية صناعة القرار لتكون خطة عمل لحل المشكلة.⁵¹

ويعرف اتخاذ القرار على أنه " عملية عقلية رشيدة تتبلور في عمليات فرعية هي البحث، المقارنة والاختيار.⁵²

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن لاتخاذ القرار عناصر أساسية مشتركة وهي:

- أنه يوجد دائماً هدفاً أو غاية وراء اتخاذ القرار ويتمثل هذا الهدف في حل مشكلة أو تعديل وضع قائم.
- أنه يمثل عملية ذهنية أو حركية للوصول من خلالها إلى قرار مناسب.
- أنه يقوم على أساس الاختيار بين عدة خيارات ويمثل الاختيار الذي تم تحديده هو الاختيار المناسب.

⁵⁰ سعيد عامر، علي محمد عبد الوهاب، الفكر المعاصر في التنظيم والإدارة، مركز سيرقيس للاستشارات والتطوير الإداري، الطبعة الثانية، القاهرة، 1998، ص425.

⁵¹ بلال خلف السكارنة، المهارات الإدارية في تطوير الذات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص354.

⁵² علي السلمي، إدارة السلوك التنظيمي، دار غريب، القاهرة، 2004، ص554.

ثانيا: أهمية عملية اتخاذ القرار.

تعد عملية اتخاذ القرار عملية جوهرية وهامة يواجهها موظفو الإدارة باختلاف مستوياتهم الإدارية والوظيفية، وذلك لأن اتخاذ القرار من الوظائف الأساسية في الإدارة، وأن مقدار النجاح الذي تحقّقه أي منظمة متوقف على قدرة وكفاءة القادة الإداريين، وفهمهم للقرارات الإدارية وأساليب اتخاذها. وتكمن أهمية هذه العملية في:

كونها أداة المدير في عمله، حيث أن المدير لديه اتخاذ القرار هو الأداة التي تساعد في عمله اليومي وبواسطتها يمكنه ممارسة العمل الإداري وتقرير ما يجب عمله؟ ومن يقوم به؟ ومتى يتم القيام به؟ وأين؟، وبهذا كلما زادت قدرات المدير في اتخاذ القرار كلما زاد مستوى آدائها الإداري.⁵³

وتعد عملية اتخاذ القرار محور العملية الإدارية، بحيث أنها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، فمثلا عند ممارسة الإدارة لوظيفة التخطيط، فإنها تتخذ قرارات معينة في كل مرحلة من مراحل وضع الخطة، كذلك عندما تضع الإدارة التنظيم الملائم لمهامها المختلفة والأنشطة المتعددة وكذلك تقوم باتخاذ القرارات، وعند اتخاذ المدير وظيفته القيادية فإنه يتخذ العديد من القرارات عند توجيه مرؤوسيه وتنسيق مجهوداتهم، واستشارة دوافعهم وتحفيزهم على الأداء الجيد وحل مشاكلهم، وعندما تؤدي الإدارة وظيفة الرقابة، فأیضا تتخذ قرارات حول تحديد المعايير الملائمة لقياس نتائج الأعمال، والتعديلات التي سوف تجريها على الخطة، وعملها على تصحيح الأخطاء، وهكذا تجري عملية اتخاذ القرار في دورة مستمرة مع استمرار العملية الإدارية.⁵⁴

المطلب الثاني: أنواع القرارات.

تنقسم القرارات إلى عدة أنواع نذكرها فيما يلي:

1) من حيث الوظائف الأساسية للمؤسسة: ⁵⁵

- **قرارات تتعلق بالإنتاج:** في هذا النوع توجد قرارات عديدة، كقرارات تحديد موقع المصنع وحجمه وحجم الإنتاج وسياسته (إنتاج مستمر أو بناء على طلب أو إنتاج سلع محددة)، وتتضمن كذلك هذه القرارات مصادر الحصول على عناصر الإنتاج والرقابة عليه و جودته، وتتمثل أهم قرارات هذا النوع في حجم الإنتاج، حجم المصنع، موقعه والتصميم الداخلي له، وكذلك طرق الإنتاج، إجراءات الشراء، كمية المخزون، طرق دفع الأجور، مدى البحث الفني، أهمية التفتيش.

⁵³أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2009، ص35.

⁵⁴أحمد الخطيب، عادل سالم معاينة، الإدارة الحديثة- نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدار الكتاب العالمي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص250.

⁵⁵ بشير العلق، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص161-163-164.

- قرارات تتعلق بالمبيعات: تتمثل في القرارات المتعلقة بتحديد نوعية السلعة، ومواصفاتها، وتتضمن القرارات المتعلقة بتغليف المنتجات وتعبئتها وتسعيورها، وتحديد الأسواق التي تباع فيها وطرق توصيلها وتوزيعها.
 - قرارات تتعلق بالتمويل: وهي قرارات تحدد رأس المال اللازم، ورأسمال العامل والسيولة النقدية، وطرق الحصول على الأموال الجديدة، وكذلك نسبة الأرباح المطلوب تحقيقها والإجراءات المحاسبية الخاصة بتوزيعها.
 - قرارات تتعلق بالأفراد: هذه القرارات تتعلق بتحديد مصادر الحصول على القوى العاملة (الأفراد) وأساليب اختيارهم وتعيينهم وتدريبهم، وكذلك سياسات دفع الأجور وطرق الترقية والتقاعد، ومعالجة التأخير والغياب وشكاوى العاملين وعلاقة المؤسسة بالجماعات الخارجية.
- (2) من حيث درجة التيقن: يفيد هذا التصنيف لأغراض التدريب وتحديد أنواع القرارات التي ينبغي اتخاذها عند المستويات التنظيمية المختلفة وينقسم حسب درجة عدم التيقن إلى:
- قدر صغير من عدم التيقن: ومن خصائصه أنه يكرر حدوثها كثيرا مما يخفض عدم التيقن إلى حد أدنى، والقرارات هنا عادة تؤثر على جماعة صغيرة فقط، ومن السهل تطبيقها.
 - قدر محدود من عدم التيقن: من الممكن عمل تقديرات معقولة لعدم التيقن، والقرارات هنا تتضمن مناطق واسعة من النشاط.
 - درجة مرتفعة جدا من عدم التيقن: مواقف تغطي مناطق ومجالات واسعة جدا، والعديد من العوامل التي لا يمكن التنبؤ بها.

ويوجد من يقسم القرارات في المؤسسة وفقا لما يلي: ⁵⁶

- القرارات المصيرية: وتتمثل في القرارات التي تحدد مصير كل شيء.
- القرارات الدورية: وتتمثل في القرارات التي تتكرر دوريا.
- القرارات الاستراتيجية: وهي قرارات تتصل بمشاكل ذات أبعاد متعددة واستراتيجية، وأكثر تعقيدا.
- القرارات الحيوية: وهي القرارات التي تتعلق بمشكلات حيوية، التي يجب حلها بالتفاهم والمناقشة وتبادل الرأي على نطاق واسع.
- القرارات التكتيكية: هي قرارات يوكل أمر مواجهتها للرؤساء الفنيين والمتخصصين، وهي متكررة وإن كانت في مستوى أعلى وأكثر فنية وتفصيلا من القرارات التنفيذية.

⁵⁶ أحمد الخطيب، عادل سالم معاينة، مرجع سابق، ص 260-264.

- القرارات التنفيذية: وتتمثل في القرارات المتعلقة بالمشكلات المتكررة.
- القرارات الشخصية والتنظيمية: إن القرارات الشخصية تخص المدير فقط أما القرارات التنظيمية يمكن تفويضها.
- القرارات الرئيسية والقرارات الروتينية: القرارات الرئيسية هي التي تتضمن التزامات طويلة الأجل ذات درجة عالية من الأهمية ودوام نسبي، أما القرارات الروتينية هي قرارات يومية متكررة ويقدرها الخبراء بنسبة 90% في المؤسسة.
- القرارات الفردية والقرارات الجماعية: القرارات الفردية تتخذ من طرف مدير المؤسسة، أما القرارات الجماعية هي ثمرة جهد ومشاركة من جانب متخذ القرار مع المعنيين بموضوع القرار.
- القرارات في ظروف التأكد وعدم التأكد والمخاطرة: في هذا النوع يتم تقييم نماذج القرارات حسب درجة التأكد، بين التأكد الكامل وعدم التأكد الكامل، والمخاطرة.
- القرارات المبرمجة والقرارات الغير مبرمجة: القرارات المبرمجة توضح تفصيلا طريقة تناول ومعالجة المشاكل الروتينية وهي مؤكدة تماما، بينما القرارات غير مبرمجة فهي تتعامل مع مشاكل جديدة وغير معروفة ومن المستحيل حلها باستخدام الأساليب الروتينية، وهي قرارات غير مؤكدة على الإطلاق.

المطلب الثالث: أهداف وخصائص عملية اتخاذ القرار.

أولاً: أهداف عملية اتخاذ القرار.

تمكننا عملية اتخاذ القرار من تحقيق العديد من الأهداف كمحور لنشاط التنظيمات وأهدافها، وتتمثل فيما يلي:

57

- تقوم عملية اتخاذ القرار بتحديد مصادر السلطة داخل التنظيم.
- تقوم بتحديد المسؤوليات والصلاحيات والواجبات للأفراد في التنظيم ككل.
- تقوم بتحديد الأهداف المرجوة منها وتوضيحها للجهة المعنية من تنفيذها، والتزام هذه الجهة بالتنفيذ كما هو مطلوب.
- تساعد في تحديد الأساليب والوسائل الإدارية والفنية اللازمة لتنفيذ هذه القرارات ونقلها إلى حيز الوجود.
- تساعد التنظيم وأفراده في تجنب الوقوع في الأخطاء وإبعادهم عن الانحرافات.
- تعمل على انجاز الأعمال بسرعة وبالإمكانات المتاحة للتنظيم.

⁵⁷ فيصل محمد يونس، استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية، مجلة البحوث التربوية والنفسية، العدد السادس والثلاثون، 2012، ص38.

ثانيا: خصائص عملية اتخاذ القرار.

- تعتبر عملية اتخاذ القرار عملية تنظيمية ووظيفية إدارية.
- هي عملية اختيار البديل الأفضل من بين عدة بدائل من طرف متخذ القرار.
- تعد عملية اتخاذ القرار أحد خطوات عملية صناعة القرار، بحيث تسبقها العديد من الخطوات التمهيديّة التي تشكل أسس القرار الرشيد.
- هي عملية تكون أحيانا معقدة وعميقة ومركبة خصوصا عندما يكون القرار هاما.
- تعد عملية اتخاذ القرار مهارة عقلية يمكن تطويرها لدى الأفراد، حيث يمكن تدريبهم على كيفية اتخاذ القرار الرشيد عن طريق عن طريق تعويدهم على التفكير والتخطيط ورسم الأهداف و...الخ.⁵⁸

بالإضافة إلى الخصائص السابقة الذكر فإن على متخذي القرار مراعاة مبادئ معينة تساعدهم على الوصول إلى القرارات المناسبة وتتمثل في:⁵⁹

- **مبدأ الفعالية:** يجب عليهم التركيز على هذا المبدأ عن طريق اتباعهم لخطوات الأسلوب العلمي في حل المشكلة.
- **مبدأ العامل المحدد:** حيث يجب عليهم الأخذ بعين الاعتبار وجوده أثناء عملية التقييم والدراسة للفرضيات والبدائل، وهو العامل الذي يعوق متخذي القرارات من الوصول إلى اختيار القرار المناسب.
- **مبدأ الملائمة:** بحيث يقومون باتخاذ القرار في ظل الظروف الداخلية والخارجية المحيطة بالتنظيم، والظروف الخاصة بمتخذ القرار.
- **مبدأ المرونة:** يجب أن تتوفر درجة كافية من المرونة في القرارات المتخذة تسمح بتطبيقها، وتتلائم في نفس الوقت طبيعة هذه القرارات مع تغيرات تعيق تطبيقها.

⁵⁸كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص32-33.

⁵⁹فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية، مدخل معاصر لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية، السودان، 2011، ص183-185.

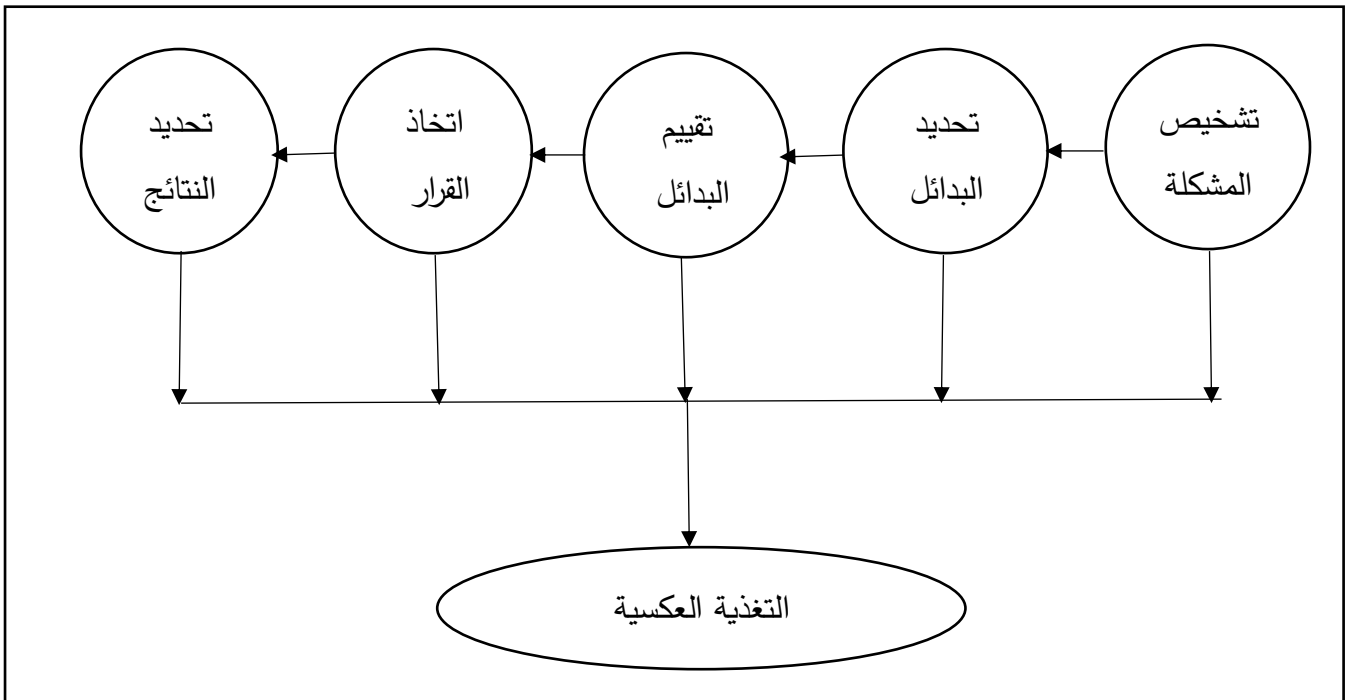
المبحث الثاني: أساسيات اتخاذ القرار.

تعتبر عملية اتخاذ القرار أهم عملية في عمل المؤسسة، فهي جوهر عمل القادة ونقطة البدء لجميع الإجراءات وأوجه النشاط والتصرفات اليومية التي تتم في المؤسسة وفي هذا المبحث سنحاول التطرق إلى مراحل اتخاذ القرار وعناصره، وأدوات وأساليب اتخاذ القرار والعوامل المؤثرة فيه.

المطلب الأول: مراحل اتخاذ القرار وعناصره.

يمكن إجمال مراحل اتخاذ القرار في الشكل التالي:

الشكل (1-2): مراحل عملية اتخاذ القرار.



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

1. تحديد و تشخيص المشكلة: إن تحديد المشكلة يساعد على تحليلها إلى عناصرها الرئيسية ليتوصل من تلك العناصر إلى الحل المناسب لها.

2. جمع المعلومات وتحليلها: إن الإدارة الجيدة تعمل على جمع المعلومات قبل حدوث المشكلة، وتجعلها جاهزة عند الحاجة إليها، بحيث أن توفر المعلومات مسألة أساسية لمتخذ القرار تساعده على نجاح قراراته.⁶⁰

3. تحديد البدائل: عند وجود مشكلة ما عادة ما تتعدد وتتباين الرء حولها فإذا كان لها حل واحد فلن تكون هناك مشكلة اتخاذ القرار لأن متخذ القرار سيكون مرغما على تبني الحل الوحيد المتوفر لديه، وفي سياق بحث المديرين عن البدائل لحل المشاكل عادة ما يلجؤون إلى البدائل التي سبق استخدامها كحلول، وإذا ظهرت أنها غير مناسبة لجأوا الى التصور والتفكير الابتكاري لإيجاد الحلول المختلفة.⁶¹

4. تقييم البدائل: بعد الانتهاء من وضع البدائل المتاحة، يجب على المدير تقييمها لاختيار البديل المناسب، وذلك لأن أي من هذه البدائل يتضمن عدة مزايا وعيوب، بحيث لا تتساوى الحلول جميعا من حيث قدرتها على تحقيق الهدف ومن هنا تأتي أهمية الدراسات التحليلية للمشكلة. وكذا للقرار المتزعم اتخاذه لا تعد عملية المفاضلة بين البدائل بالعملية السهلة والواضحة دائما، حيث أن البدائل عادة ما تتضمن بدائل غير ملموسة يصعب وضع معايير دقيقة لقياسها.⁶²

5. اختيار البديل الملائم: تأتي عملية اختيار البديل الملائم بعد التحديد الدقيق لمزايا وعيوب كل بديل من البدائل المقترحة، والتي تتأثر بالعديد من العوامل، وكلما توفرت للمدير المعلومات الكافية في البدائل المتاحة وفي وقتها المناسب كلما كان أكثر حسما في القرار وكانت عملية اختياره للبديل بعيدة عن الذاتية وبالتالي تزيد من احتمالات رشادة القرار.⁶³

6. مرحلة اتخاذ القرار (التنفيذ): هذه المرحلة تابعة للمراحل السابقة، التنفيذ يأتي ليجعل القرار واقعي ملموس بالرغم من أن القرار يكون قد أصدر، وهذا خاصة بعد أن يضمن متخذ القرار تعاون الجميع على تنفيذ القرار.

7. المتابعة والملاحظة والمراقبة وتقييم القرار: في هذه المرحلة يتم قياس مدى التقدم في تنفيذ القرار، وعند القياس تتم مقارنة النتائج بالخطة الموضوعة للتنفيذ، وإذا وجدوا أن القرار لا يساهم في حل المشكلة يتم مراجعة الخطوات السابقة لاتخاذ القرار مباشرة.⁶⁴

⁶⁰ عبد الباقي المقدم، التدقيق الداخلي ودوره كأداة فعالة في تحسين اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016، ص11-12.

⁶¹Alain Charles Martinet, Diagnostique stratégique, Edition Vuibert, Paris, 1990, p52.

⁶²علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص24.

⁶³منصورية بوزيد، وفاء بن ويسة، كيفية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2019-2020، ص29.

⁶⁴عبد الباقي المقدم، مرجع سابق، ص13.

ثانيا: عناصر اتخاذ القرار:

تعمل المؤسسة في محيط دائم التغيير، ولكي يستطيع المدير مواكبة هذا التغيير أيا كان نوعه ووقته لا بد منه أن يتخذ قرار بشأنه، يمكنه من الاستفادة من هذا التغيير ويكون أثره إيجابيا، فنقول ان المشاكل تبرز للمدير نتيجة لوجود حاجة لإجراء التعديلات الضرورية والمتعلقة بأحد الأنشطة في وجه التحديات النابعة من المحيط الذي يعمل به، ومن هنا يمكننا تحديد عناصر عملية اتخاذ القرار. ونذكرها فيما يلي:⁶⁵

1. **متخذ القرار:** يمكن أن يكون شخص واحد أو مجموعة حسب الحالة، وتكون لديه السلطة الكاملة في اتخاذ القرارات ضمن الهرم التنظيمي في أي مستوى إداري بالمؤسسة.
2. **موضوع القرار:** ويتمثل في المشكلة المراد بشأنها اتخاذ القرار من أجل المعالجة ووضع الحل المناسب.
3. **الأهداف والدوافع:** لا يتخذ القرار إلا إذا كان هناك هدف معين يخفي وراءه دافع وجيه لتحقيقه، حيث تكون أهمية القرار من درجة أهمية الهدف المراد تحقيقه، وكلما كان الهدف واضحا كلما ساعد على اتخاذ القرار السليم.
4. **المعلومات والبيانات:** لدراسة المشكلة بشكل واضح وتحديد أبعادها لا بد من جمع البيانات المتعلقة بالماضي أو الحاضر أو المستقبل ويعتمد هذا على طبيعة المشكلة ذاتها، وليست ضرورية قبل اتخاذ القرار فقط بل أن المعلومات والبيانات ضرورية أيضا بعد اتخاذه للتأكد من عملية تنفيذه وتحقيق الأهداف المرجوة.
5. **التنبؤ:** ويعني التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل، وخاصة عندما تتعلق المشكلة بأمر مستقبلية يحتاج فيها متخذ القرار الى المعلومات والبيانات المحتمل حدوثها مستقبلا؟
6. **البدائل:** إن تعدد البدائل يعطي الفرصة لاختيار الأفضل، فعادة ما يتضمن اتخاذ القرار اختيارا واحد من مجموعة من البدائل المتاحة وهو الذي يمثل حلا للمشكلة.
7. **القيود:** تتم عملية اتخاذ القرار ضمن قيود تفرضها البيئة المحيطة على متخذ القرار، وليتمكن من التأكد من صحة وسلامة قراره ويجب عليه أخذها في الاعتبار ودراستها.

⁶⁵فضيل فاطمة الزهراء، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة Master تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، 2016-

2017، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، ص

المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرار.

تختلف القرارات من حيث أهميتها والأطراف المعنية بها وخطواتها، ولذلك تتخذ أساليب عديدة ومتنوعة منها أساليب تقليدية وأساليب كمية وعليه سنعرض فيما يلي أهم وأكثر الأساليب المتبعة في عملية اتخاذ القرار والتي تقسم إلى:

أولاً: الأساليب التقليدية.

والمتمثلة فيما يلي:

1. **الخبرة:** يقوم المدير باستخدام خبرته التي نتجت من تعامله مع المشاكل السابقة ليطبّقها للمشاكل الحالية المشابهة للمشاكل السابقة، ويمكنه اتباع نفس الحلول التي تم اتباعها سابقاً، ويكتفي المدير فيها بتطبيق قاعدة أو سياسة تعمل بها المؤسسة، في هذا الأسلوب توجد عيوب كثيرة لعدم تطابق المشاكل القديمة مع المشاكل الحديثة ويتطلب التحليل وجمع المعلومات من مصادرها الأولية بغرض حل المشكلة القائمة فعلاً أفضل من الاعتماد على السياقات القديمة وقد تشوب خبرة المدير الأخطاء. وتتطلب الخبرة عدم الاعتماد على حل واحد، وتنمية المهارات بصفة دائمة، وإجراء عملية التجديد من خلال إزالة القلق النفسي الذي يساور المدير عند إقدامه على اتخاذ القرار.⁶⁶
2. **المشاهدة والملاحظة:** للمدير اتخاذ قراراته عن طريق الملاحظة والمشاهدة ورصد تجارب الآخرين وآراءهم في حل المشاكل المماثلة، ويكون المدير ناجح يجب عليه أن يكون على إطلاع بتفاصيل ما يحدث بالمؤسسات المشابهة لمؤسسته من حيث النشاط.⁶⁷ ويحمل هذا الأسلوب نفس عيوب أسلوب التجربة ويبقى المدير رجلاً تقليدياً ليس لديه رغبة في التطور مع أساليب جديدة، والتقيّد بهذا الأسلوب سوف لن ينتج قراراً متكاملًا وذلك مع تعقيدات البيئة التي يتفاعل معها القرار.⁶⁸
3. **التجربة:** يعتبر من الأساليب المهمة التي استخدمت في اتخاذ القرارات في بداية الأعمال وما زال متبعاً، حيث أن خلال مواجهة مشكلة معينة يقوم المديرون بإخضاع حلالها أو مجموعة من الحلول بعد إخضاعها لتجارب واختبارات ثم تقييمها وتبيان إن كان يمكن استخدامها لحل المشكل أم لا، ومن عيوب هذا الأسلوب استهلاك الموارد وفقدان الوقت، وبعثرة جهود صانعي ومتخذي القرار، حيث أنها لا تأتي بحل جذري، ولكنها تمنح للشخص القائم بها التعلم من أخطائه ليصحح قراراته مستقبلاً.⁶⁹

⁶⁶ السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في دعم واتخاذ القرار الاستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2012، ص183.

⁶⁷ محمد راتول، بحوث عمليات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص183.

⁶⁸ السعيد مبروك إبراهيم، مرجع سابق، ص232.

⁶⁹ نفس المرجع السابق، ص232-233.

4. **الحدس:** ويعتبر من الأساليب الجدلية، بحيث يفتقد الأساس العلمي إلا أن متخذ القرار يعتمد عليه في معالج المشاكل ورسم الحلول، باختلاف المشاكل التي يتعرض لها، وبالرغم من أن هذا الأسلوب يساعد على اتخاذ القرارات السريعة بأقل تكلفة ويعطي مجالاً واسعاً للاستفادة من القدرات لمتخذي القرار، ولكنها من الممكن أن تعطي غير مرغوب فيها لأنها تفتقد للأسس العلمية الصحيحة، ويمكن استخدامه لمعالجة المشاكل الروتينية وذات الأثر المحدود، بعكس المشاكل المستقبلية التي لا يمكن اعتماده كأسلوب للتعامل معها.⁷⁰

ثانياً: الأساليب الكمية (العلمية):

إن طابع المخاطرة واللا تأكد أكثر ما يصعب عملية اتخاذ القرار، أين تكون الأساليب التقليدية غير كافية لاتخاذ قرارات سليمة، وبعد أن نجح الأسلوب الكمي في المجال العسكري توضح أن هذه الأساليب تصلح لتنفيذها في المجال الإداري وقادرة على تحسين فعالية المؤسسة من خلال تقليل مخاطر اتخاذ القرار، وتعتمد الأساليب الكمية على الأساليب الإحصائية والرياضية، وسنتم عرض بعض من هذه الأساليب فيما يلي:

1. **التحليل الشبكي:** هو أفضل أسلوب يمكن اعتماده عند تعدد وتشعب الأحداث المطلوب إنجازها للوصول إلى أفضل الحلول، وذلك من أجل جدولة هذه المعطيات، وهو بدوره يحتوي على عدة أساليب هي:

أ- **أسلوب تقييم البرامج و مراجعة التقنيات P.E.R.T:** يهدف متخذ القرار للوصول الى تحقيق أهدافه في أقصر مدة زمنية وبأقل تكلفة ممكنة، ومن أجل ذلك يستخدم هذا الأسلوب في إيجاد المسار لتنفيذ الأعمال التي تتصف بعدم التأكد في تنفيذ الأنشطة التي تتكون منها شبكة الأعمال، وتبع هذا الأسلوب في القرارات التي تخص مجال البحوث العلمية ودخول مشاريع جديدة غير مسبوقه بحالات مماثلة.⁷¹

ب- **نظرية الاحتمالات:** دائماً ما يواجه متخذ القرار مشاكل مختلفة، فبعضها يتم اتخاذ قرارها بناء على معرفة وإطلاع على المشكلة والبعض الآخر لا تتوفر له المعلومات الكاملة حولها، ويختلف متخذ القرار في كل حالة، ولذلك تصنف القرارات وفقاً لموقعها فإن صادف موقف عدم التأكد خصص له احتمالات حدوثه المستقبلية وإلا فإن الحلول تكون واضحة لا تحتاج إلى تخصيص احتمالات فيها.

واعتمدت النظرية الاحتمالية كأسلوب رياضي لما كانت الأنشطة اليومية للمؤسسات تحدث في ظروف عدم التأكد، وذلك للتقليل من حالة المخاطرة التي تواجهها، وأثبتت هذه الطريقة نجاعتها وجدواها، وذلك لاعتمادها

⁷⁰ محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة- النظريات والعمليات والوظائف، دار وائل، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006، ص315.

⁷¹ محمد راتول، مرجع سابق، ص335.

على كل التقديرات الشخصية والموضوعية للحوادث المستقبلية، حيث تعتمد الشخصية على خبرة المدير وحده أما الموضوعية فتعتمد على البيانات التاريخية. وتعتمد هذه النظرية على عدة معايير للتغلب على حالة المخاطرة من بينها: استخدام القيمة المتوقعة للمتغيرات العشوائية، وإحلال القيم المتوقعة محل القيم غير المؤكدة تصبح المشكلة يقينية، عندما تنقص درجة تشتيت القيم حول وسطها الحسابي أي انخفاض انحرافها المعياري، والنتيجة العكسية تجعلها تبتعد عن الحل الأمثل، أما المعيار الثاني فهو استخدام الفرصة المفقودة، وينتج عنها نفس القرار، لذلك تطبق إحدى الطرق نقاديا للترار، ويعتمد هذا النموذج على الخطوات التالية:

- تشخيص البدائل للمشكلة.
- تحديد النتائج المقدرة لكل بديل.
- تقدير احتمال الحدوث لكل نتيجة.
- حساب القيمة المتوقعة لكل بديل.
- اختيار أفضل قرار وهو البديل الذي يحمل أكبر قيمة متوقعة.⁷²

ج- نظرية تحليل القرار (شجرة القرار): إن حالات القرارات التي تطرقنا لها هي قرارات من مرحلة واحدة إذا هي ساكنة من حيث الزمن، إلا أنه قد تصادف متخذ القرار حالات تلزمه على اتخاذ قرارات متتابعة إذ بعد أن يرسو على قرار معين، يستلزم عليه اتخاذ قرار موالى بالاعتماد على القرار الأول ثم بعد اختيار القرار الثاني قد يستلزم عليه أيضا اتخاذ قرار موالى ثالث وهكذا...، فيجد نفسه اتخذ مجموعة من القرارات المتتابعة لأجل تعظمة الأرباح أو تدنئة التكاليف والخسائر وهذا ما يعبر عنه نموذج القرارات المتتابعة والمعبر عنه أيضا بشجرة القرارات، حيث تعتبر بيان متفرع يعبر عن الاختيارات الممكنة والتي يجب على الإداري المفاضلة بينها، تفصل بين كل فرع وفرع موالى عقدة وهي عبارة عن نقطة أو دائرة، وتتضمن فروع الشجرة التقديرات الاحتمالية والعوائد أو الخسائر، ويمكن أن تكون شجرة القرار محددة فيها البديل الممكن والعائد معروفين تماما، حيث يتخذ فيها قرار واحد فقط، وقد تكون شجرة القرار ذات مراحل متعددة، حيث تحتوي على إمكانيات لقرارات متتابعة.⁷³

2. أسلوب بحوث العمليات: هو دراسة المشكلات العملية لتدقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتهتم بحوث العمليات باستخدام التحليل الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية عن طريق مساعدة متخذ القرار في إيجاد أفضل حل ممكن للمشكلة موضوع الدراسة من خلال التحليل العلمي المنظم للبدائل

⁷² اسمهان خلفي، دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات، منكرة ماجستير، علوم تجارية إدارة اعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009،

ص31-31.

⁷³ محمد راتول، مرجع سابق، ص198-199.

المتاحة والتعرف على آثارها المحتملة، كما يمكن الاستعانة ببحوث العمليات في اتخاذ القرار حيث أنها من الأدوات التي تساعد المدراء من خلال ما تقدمه من معلومات يمكن الاستعانة بها، ويعتبر الهدف الحقيقي لها هو تخفيض نسبة المخاطر في اتخاذ القرارات، وتكون نتائجه واضحة ومحددة لدرجة أنه يقدم البديل الأفضل.⁷⁴

ويمكننا إعطاء بعض الأمثلة عن الأساليب التي تعتمد على بحوث العمليات منها:

أ- البرمجة الخطية: صيغة رياضية مشتقة من واقع معين، تهدف إلى البحث عن أمثلية الاستخدام عن طريق دالة رياضية تتكون من مجموعة متغيرات درجة أولى تسمى دالة الهدف، ويقصد بالأمثلية الوصول إلى القرار المناسب من خلال البرمجة الخطية.⁷⁵ وتتناول البرمجة الخطية التقييم الكمي للبدائل لاختيار أفضلها، وتساعد أيضا على اكتشاف التحسينات الممكنة في استخدام الموارد واقتراح التعديلات اللازمة للحصول على أفضل النتائج وذلك في ضوء الإمكانيات المتاحة.⁷⁶

ب- خطوط الانتظار: خط الانتظار هو تراكم الأفراد والآلات أمام مركز خدمة أو وحدة إنتاجية معينة لإمدادهم بالخدمة أو النشاط المطلوب، لقد أصبح هدف تحسين الخدمة أفضل من تخفيض وقت الانتظار في ظل الاتجاهات التنافسية الحديثة الى الاهتمام بجودة الخدمات، بنفس الوقت يجب أن يكون وقت الانتظار أقصر لتفادي خسارة العميل أو عدمه. لذلك فعلى المدير أن يقاوض بين تكاليف الخدمة الجيدة وتكلفة انتظار العميل، وبناء على تقدير احتمالات وصول للعملاء أو المواد، وتقدير الوقت الذي يستخدمه كل عميل ليتلقى الخدمة الخاصة به، أو المادة الأولية لتتلقى التغير الذي تقدمه لها الوحدة الإنتاجية، وتبعاً لهذه التقديرات يمكن لمتخذ القرار أن يقرر إما زيادة عدد تقديم هذه الخدمة او تنظيم الوصول.⁷⁷

ج- البرمجة الديناميكية: وهي تقنية تستخدم في الحالات التي تتطلب اتخاذ قرارات على مراحل متعددة بحيث يؤثر القرار عند مرحلة معينة على القرارات التي تتخذ في المراحل المقبلة وبشكل يؤدي التحقيق الأمثل لدالة الهدف.⁷⁸

⁷⁴ عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري، الأردن، 2001، ص154.

⁷⁵ محمد راتول، مرجع سابق، ص09.

⁷⁶ عدنان عواد الشوابكة، مرجع سابق، ص156.

⁷⁷ اسمهان خلفي، مرجع سابق، ص34.

⁷⁸ عدنان عواد الشوابكة، مرجع سابق، ص157.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار.

بالرغم من القرارات المتعددة التي يتخذها المدير في اليوم الواحد، إلا أن العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار تزيد من صعوبة وتكلفة هذه العملية وإذا تدخلت هذه العوامل بقوة فإنها تقود الى قرارات خاطئة، ولذلك يستلزم من الإدارة التفكير في عدد من العوامل مختلفة التأثير لاتخاذ أي قرار مهما كان بسيطاً وذا تأثير ومدى محدودين، وفيما يلي عرض لمختلف العوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار: ⁷⁹

1. عوامل البيئة الخارجية: تتمثل في الضغوط الخارجية من البيئة المحيطة التي تعمل في وسطها المؤسسة والتي لا تخضع لسيطرتها بل أن إدارة المؤسسة تخضع لضغوطها وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:
 - ✓ الظروف الاقتصادية والمالية والسياسية السائدة في المجتمع.
 - ✓ الظروف التكنولوجية والتقنية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية.
 - ✓ الظروف الإنتاجية القطاعية مثل المنافسين والموردين والمستهلكين.
 - ✓ العوامل التنظيمية مثل النقابات والتشريعات والقوانين الحكومية والرأي العام والسياسة العامة للدولة وشروط الإنتاج.
 - ✓ درجة المنافسة التي تواجه المنظمة في السوق.

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

2. عوامل البيئة الداخلية: وتتمثل في خصائص المؤسسة والعوامل التنظيمية وهي كثيرة نذكر أهمها:

- ✓ غياب نظام للمعلومات داخل المنظمة يفيد متخذ القرار بشكل جيد.
- ✓ عدم وضوح درجة العلاقة التنظيمية بين الأفراد والإدارات والاقسام.
- ✓ حجم المنظمة ودرجة انتشارها الجغرافي.
- ✓ درجة وضوح الأهداف الأساسية للمنظمة.
- ✓ القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية أخرى.

⁷⁹ محمد الصيرفي، القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2008، ص142-147.

ويظهر تأثير هذه العوامل بنواحي متعددة ترتبط بـ:

✓ تأثير القرار على مجموعة الأفراد في المنظمة.

✓ الظروف المحيطة بمتخذ القرار.

✓ بالموارد المالية والبشرية والفنية المتاحة أمام إدارة المنظمة.

3. **عوامل شخصية ونفسية:** نجد منها ما يتعلق بالحالة النفسانية والشخصية لأفراد المحيط وأثره في عملية

اتخاذ القرار بالأخص في مرحلة اختيار البديل من البدائل المتاحة، أما العوامل الشخصية فهي متعلقة

بشخصية متخذ القرار ومقدرته هناك الكثير منها التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات، فيعتمد القرار على

الكثير من المميزات الفردية والشخصية للفرد التي تطورت معه قبل وصوله إلى التنظيم. ويرى (ريموند

مكليود) أن هناك ثلاثة أبعاد أساسية لإتاحة الفرصة للاختلافات الفردية من مدير لآخر وهذه الأبعاد هي:

✓ أسلوبهم في الإحساس بالمشكلة.

✓ أسلوبهم في تجميع المعلومات.

✓ أسلوبهم في استخدام المعلومات.

وفيما يخص أسلوب الإحساس بالمشكلة فينقسم المديرون إلى ثلاث فئات أساسية هي متجنب المشكلات وحلال

المشكلات والباحث عنها، كما أن أنماط السلوك تؤثر مباشرة على القرار ويتم تصنيف أنماط سلوك المديرين

إلى أربعة أنماط هي: المجازفة، الحذر، التسرع، التهور.

4. **عوامل ظروف القرار:** يعتبر التردد في اتخاذ القرار من العوامل المعيقة لإصدار القرارات السليمة، في

الوقت المناسب ما يؤثر على المشكلة وفعالية حلها، وسبب التردد في اتخاذ القرار هو علاقة القرارات

بالمستقبل الذي يتميز بعدم القدرة على تحديد ما سيحدث بشكل دقيق، مما يؤدي إلى اتخاذ القرارات في

ظروف عدم التأكد أو تحت درجة المخاطرة أو الظروف المتغيرة.

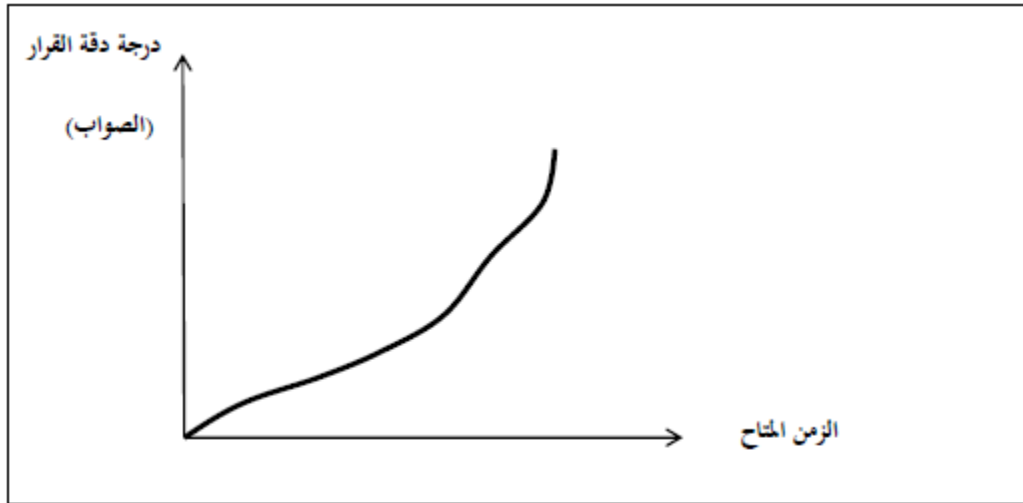
5. **عوامل أخرى:**

✓ تأثير عنصر الزمن: حيث يشكل هذا العنصر ضغط كبير على متخذ القرار فكلما زادت الفترة

الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار كلما كانت البدائل المطروحة أكثر والنتائج أقرب إلى الصواب

وإمكانية التحليل للمعلومات المتاحة أمامه ويمكن تمثيل عنصر الزمن بيانيا في الشكل التالي:

الشكل (2-2): تأثير عنصر الزمن على اتخاذ القرار



المصدر: محمد الصيرفي، القرار الإداري و نظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 147.

- ✓ تأثير أهمية القرار: كلما ازدادت أهمية القرار ازدادت ضرورة جمع المعلومات الكافية عنه، وتتعلق الأهمية النسبية لكل قرار بالعوامل الآتية:
- عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار ودرجة التأثير.
 - تكلفة القرار والعائد المتحصل عليه حيث تزداد أهمية القرار كلما كانت التكاليف الناجمة عنه منخفضة والعائد مرتفعاً.
 - الوقت اللازم لاتخاذ فكلما ازدادت أهمية القرار احتاج الإداري إلى وقت أطول ليكتسب الخبرة والمعرفة بالعوامل المختلفة المؤثرة على القرار.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار.

يحتل التدقيق الداخلي حيزا كبيرا من اهتمام المسيرين والملاك حيث أنه يساعد في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق أهدافها، وذلك من خلال مساهمته في توفير المعلومات اللازمة التي تساعد متخذ القرار في اختيار البديل المناسب لاتخاذ القرار، في هذا المبحث حاولنا معرفة دور التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار و الصعوبات التي تواجه ذلك.

المطلب الأول: الخدمات والمعلومات التي يوفرها التدقيق الداخلي.

يعتبر التدقيق الداخلي من الإجراءات الضرورية الواجب تطبيقها من أجل ضمان السير الحسن للعمل حسب الأهداف المرجوة وضمن الحدود القانونية ومن أجل التأكد من أن الموظفين والمدراء يقومون بواجباتهم ضمن الحدود المسموح بها وكما ينص عليه النظام الداخلي للمؤسسة من هذه الناحية، ومن ناحية أخرى فإن إجراء تدقيق العمليات يعتبر خطوة أولية وجب على المؤسسات والشركات اتباعها، وذلك بإجراء تدقيق لحساباتها قبل وصول المدققين الخارجيين، كون عملية التدقيق الداخلي تساعدها على كشف أي قصور في نظام الرقابة الداخلي أو أي مشاكل محاسبية قد تعيق عملية التدقيق الخارجي وتمنع تقديم رأي مساند لبياناتها المالية⁸⁰، ومن بين الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للإدارة ما يلي:⁸¹

1. **خدمة التأكيد الموضوعي:** ويعتبر فحص موضوعي للأدلة يوفر تقييم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة.
2. **خدمة الاستشارة:** تهدف إلى إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها، وتمثلة في عمليات المشورة المقدمة لوحدات تنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات.

وهناك خدمات أخرى يقدمها التدقيق الداخلي إضافة إلى هاتين الخدمتين وهي:⁸²

- ✓ القيام بالتوجيهات والنصائح المتعلقة بالأداء والنظام الداخلي للإدارة.
- ✓ تقييم ما إذا كانت الإجراءات المتبعة تتفق مع سياسات المؤسسة.
- ✓ تقييم ما إذا كان اتباع للسياسات الموضوعية وتطبيقها في المؤسسة.

⁸⁰فاطمة بعوج، مرجع سابق، ص 83.

⁸¹ بعود راضية، صباحي نوال، مداخلة بعنوان دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية، الملتقى الدولي حول إدارة المخاطر وانعكاساتها على اقتصاديات دول العالم، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة يومي 12-13 ديسمبر 2012، ص 12.

⁸² فاطمة بعوج، مرجع سابق، ص 83.

وحددت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، أن الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية عن طريق تزويدهم بالتحليلات والتوصيات والمعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها، بالإضافة إلى هذا ما يلي: ⁸³

- ✓ مشاركة الإدارة في تخطيط الاستراتيجيات وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ الاستراتيجيات لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها.
- ✓ تقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر.
- ✓ تقويم وتحسين فاعلية الرقابة.
- ✓ تقويم وتحسين فاعلية عمليات توجيه أنشطة المؤسسة ومراقبتها.

المطلب الثاني: أثر نتائج التدقيق الداخلي في سير عملية اتخاذ القرار.

يظهر دور التدقيق الداخلي في مساهمته في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار، حيث يساعد على تأهيل المعلومات لتكون جيدة ذات مواصفات كافية وكاملة، ليتم بعد ذلك استعمالها في عملية اتخاذ القرار، ونقوم في هذا المطلب بإبراز دور التدقيق الداخلي في كل مرحلة من مراحل عملية اتخاذ القرار للحصول على قرارات ذات جودة وفعالية.

1. دور التدقيق الداخلي في تحديد المشكلة:

إن أصل عملية اتخاذ أي قرار أصلها وجود مشكلة، إذن هي أهم شيء يجب حدوثه حتى يكون هناك حاجة لصنع القرار بشأنها، لكن في نفس الوقت يجب التأكيد على أهمية الأهداف، حيث أنها هي التي تحدد طبيعة وحجم المشكلة، ولا يمكن تحديد طبيعة القرار من دون تحديد المشكلة ومعرفة حجمها وطبيعتها، وإن تحديد المشكلة يساعد على تحليلها إلى عناصرها الرئيسية ليستدل من ذلك الحل المناسب لها، والافتراض الأساسي عند تحديد المشكلة أن الحل متضمن في المشكلة وللوصول إليه واكتشافه وجب التحليل العقلي الاستدلالي المنظم. ⁸⁴

⁸³ بلعياشي منور، دور التدقيق الداخلي في دعم وتفعيل القرار في المؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016-2017، ص51-52.

⁸⁴ أحمد نغاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص77.

لا يتم تحديد أي مشكلة داخل المؤسسة إلا بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي ومن ثم معرفة هل أن هذه المشكلة تحتاج لحل مبرمج او غير مبرمج، ثم يتم تتبع نتائج ومراقبة القرار المتخذ بشأن تلك المشكلة. يمكننا القول مما سبق أن وجود مشكل يعني وجود خطر يواجه المؤسسة، وعليها بالتصرف اتجاه هذا الخطر، فتعتمد على الاقتراحات المقدمة في التقارير الناتجة عن عملية التدقيق الداخلي حول هذا المشكل أو الخطر. يوجد دور للتدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار على جميع المستويات، وهذا عن طريق المساعدة في اكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة في المؤسسة حتى يتسنا لها مواجهتها قبل التقايجى بها، أي أن التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة بتحديد الاخطار الممكن مواجهتها مهما كان نوعها ومن أي جهة كانت، كما أنها تحدد طريقة التصرف مع كل خطر حسب نوعه.

ويتركز دور التدقيق الداخلي في المؤسسة لمواجهة مشكل ما (خطر ما) حسب درجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر من جهة، وحسب احتمال وقوعه من جهة أخرى.

ومن خلال الأبحاث التي قام بها معهد المدققين الداخليين الأمريكي واهتماماتهم بالتدقيق الداخلي في المؤسسة، جاؤوا بنموذج تحليلي لكثافة الدور الذي من الممكن أن يلعبه التدقيق الداخلي في مواجهة المخاطر المختلفة داخل المؤسسة⁸⁵ ويأتي الشكل كما يلي:

⁸⁵أحمد نقاز، مقدم عيبرات، مرجع سابق، ص77-78.

الشكل (2-3): نموذج تحليل الكثافة (درجة التركيز) للتدقيق الداخلي.

		خطر متوسط	خطر مرتفع
مرتفع		زيادة الدور	دور كبير جدا كثافة شديدة للتدقيق الداخلي
الأثر		خطر قليل دور عام، تدقيق عادي	خطر متوسط زيادة الدور
منخفض		عام	
		الاحتمال	مرتفع

المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص79.

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن دور التدقيق الداخلي في تحديد واقتراح الخطر (المشكلة) في المؤسسة يكون حسب عاملين أساسيين هما درجة احتمال وقوع هذا الخطر ودرجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر إذا وقع، فعندما يكون احتمال قوي لوقوعه مع أثر بالغ من الممكن أن يخلفه فإن دور المدقق يكون كبيرا من خلال تكثيف مهمة التدقيق، ويبدأ هذا الدور من أول خطوة وهي تشخيص هذا الخطر او المشكلة والكشف عليه.⁸⁶ ومن خلال ما سبق لاحظنا دور ومساهمة التدقيق الداخلي في مرحلة تحديد المشكلة.

⁸⁶أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص79.

2. دور التدقيق الداخلي في إيجاد البدائل:

عند وجود أي مشكلة داخل المؤسسة يجب تبيان الحلول والأراء حولها، لأن المشكلة التي ليس لها حل لا تعد مشكلة بل واقع مفروض لا بد من التسليم له، وهنا تطرح مختلف البدائل للنقاش ويتم دراستها وتقييمها حتى يتم اختيار الحل الأمثل والأكثر ملائمة، وتعتبر هذه البدائل والحلول مجموع الرسائل و الإمكانيات المتاحة لمتخذ القرار، من أجل إيجاد حل للمشكلة محل الدراسة، حيث تأتي هذه الحلول والبدائل نتيجة التحليل او التحصيل للمعلومات المقدمة من مصادر رسمية او غير رسمية. ومن هنا يظهر دور التدقيق الداخلي في توفير المعلومات السليمة والدقيقة لمتخذ القرار، حتى تساعدهم وتمكنهم من إيجاد جميع الحلول او البدائل للمشكلة محل النقاش.⁸⁷

3. دور التدقيق الداخلي في تقييم وتقويم البدائل:

من أهم المراحل التي يجب إعطاؤها أهمية كبيرة قبل صنع أي قرار هي مرحلة تقييم وتقويم البدائل، حيث أن تقييم وتقويم البدائل هو الذي يحدد ما إن كانت ستجرح في المستقبل أم لا، أي أنه يتم تحديد إيجابيات وسلبيات كل بديل وحل ذلك المشكل، لكي يختار البديل المناسب والذي سيعطي أفضل النتائج بأقل العواقب، وهذا يشير إلى أهمية وضرة الأهداف التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند اختيار بديل من البدائل المتاحة، فإن الهدف الأخير لصانع القرار هو إحداث تغيير ما في جذور المشكلة المطروحة، فالحل الذي اتخذ بعد تقويم البدائل يبرز أهمية دور المستشارين والمعاونين والخبراء في عملية دراسة البدائل المطروحة.

وهنا يظهر دور التدقيق الداخلي، حيث أن هذه الخطوة تعمل على تقديم واقتراح البدائل التي يراها مناسبة في التقرير النهائي وهذا بعد دراسة المشكل.⁸⁸

4. دور التدقيق الداخلي في اختيار البديل او الحل الأفضل:

تعتبر مرحلة اختيار البديل او الحل الأمثل أدق المراحل لأن الاختيار يعني حسم الموقف والوصول إلى المحصلة النهائية للجهد المبذول في المراحل السابقة، ويحتاج هذا الامر قدر كبير من الخبرة والكفاءة والحكمة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الاختيار الأفضل والسليم، وتبقى الافضلية على باقي الحلول مسألة نسبية بين

⁸⁷ هاجر مبروك، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مكررة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018-

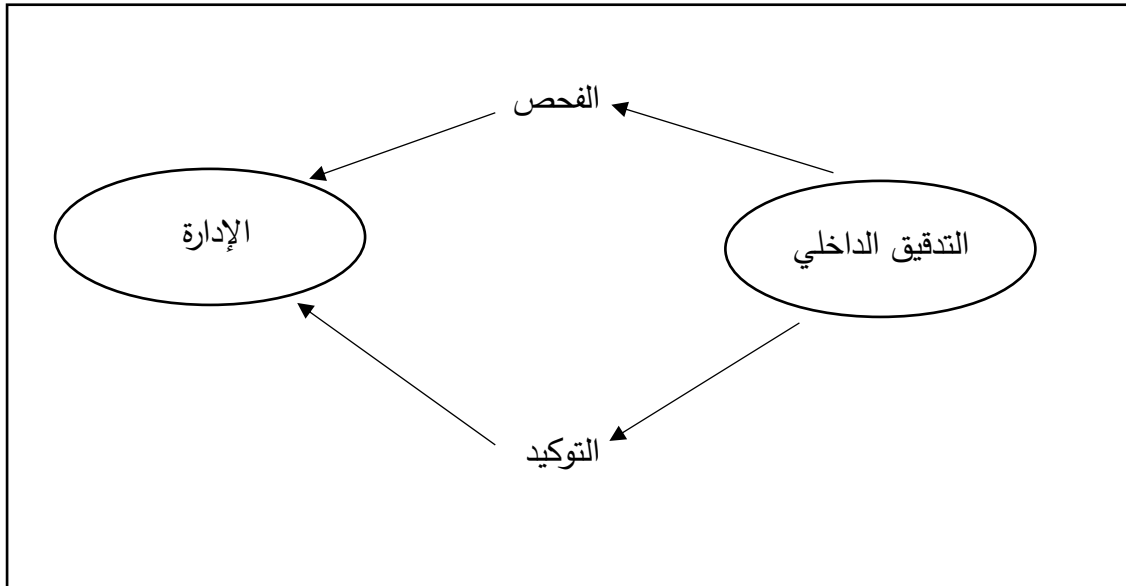
2019، ص53.

⁸⁸ أحمد نقاز، مقدم عيبرات، مرجع سابق، ص79-80.

البدائل المتماثلة، وتحكمها اعتبارات سياسية واجتماعية واقتصادية إضافة للاعتبارات السابقة الذكر في الخطوة السابقة تؤثر في اختيار البديل لحل المشكلة.

ويزيد دور التدقيق الداخلي في عملية اختيار البديل الأفضل من خلال الاقناعات المستمرة على اختيار البديل المقترح في التقرير المقدم لأنه نم دراسته من جميع النواحي، و في العادة يستشير متخذ القرار المدقق الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حال حتى البدائل التي تم اقتراحها من جهات أخرى⁸⁹. وبذلك يكون للتدقيق الداخلي رؤية يمكن اعتمادها في اختيار البديل المناسب ويمكن إبراز هذا الدور من خلال الشكل التالي:

الشكل (2-4): التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والإدارة.



المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص80.

وبالتالي نستنتج مما سبق أنه من الصعوبة أن يتم التوصل إلى البدائل المثلى عند صنع القرارات لأن صانع القرار لا يمكنه الإلمام بجميع البدائل، ولا بالنتائج المترتبة على كل بديل من تلك البدائل، أي أن اختيار البديل الأمثل يبقى مسألة نظرية في كل الأحوال، ويكون هدف متخذ القرار هو الاقتراب بأقصى ما يمكن من الأمثلية

⁸⁹ فاطمة بعوج، مرجع سابق، ص77.

يعني البحث عن الأفضل، ومن هذا كان لزاما على متخذ القرار في المؤسسة الرجوع في كل مرة إلى ما يراه المدقق الداخلي حول مشكل ما، على الأقل يتم توجيهه إلى البديل الأفضل وبقناعة.⁹⁰

5. دور التدقيق الداخلي في تنفيذ القرار:

بعد تحديد البديل الأفضل من بين البدائل التي تم تقييمها يصل متخذ القرار إلى مرحلة التنفيذ، وهي وصول القرار الى من يقوم بتنفيذه، وتعد هذه المرحلة أكثر المراحل استهلاكا للوقت وهذا راجع الى آثار ونتائج التنفيذ على المؤسسة، بحيث إذا لم يتم تنفيذ القرار على أكمل وجه سيؤدي إلى ضياع كل الجهود المبذولة في الخطوات السابقة، كما قد يؤدي إلى نتائج غير متوقعة تؤثر سلبا على نشاط المؤسسة ككل، لذا يجب مراعاة الطريقة التي ينفذ بها هذا القرار ومن الممكن أن يكون ذلك بمساعدة قسم التدقيق الداخلي وهذا راجع لطبيعة نشاطه وتعامله مع جميع المستويات في المؤسسة.⁹¹

6. دور التدقيق الداخلي في متابعة تنفيذ القرار:

إن المؤسسات الناجحة تقوم بقياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها، ومقارنتها مع النتائج التي كانت تهدف المؤسسة الوصول إلى تحقيقها، فإذا وجد انحراف فيجب إجراء بعض التغييرات التي تحقق التوازن، وذلك بإعادة النظر في جميع مراحل عملية اتخاذ القرار، والتأكد من التطبيق والسير الجيد لكل مرحلة من مراحلها.

يزداد دور التدقيق الداخلي ويظهر أكثر في هذه الخطوة وهذا بطبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييمها، لترفع بعد ذلك نتائج هذا التقييم في شكل تقييم نهائي من جهة، ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع مراحل عملية اتخاذ القرار من شأنه أن يجعل قسم التدقيق الداخلي ساهرا على الجيد للقرارات المتخذة، ومصدرا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذ هذا القرار.⁹²

⁹⁰ أحمد نفاذ، مقدم عبيرات، ص80.

⁹¹فاطمة بعوج، مرجع سابق، ص78-79.

⁹² معرفية بلعربي، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2019-2020، ص69.

المطلب الثالث: صعوبات التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار.

إن للتدقيق الداخلي دور هام في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، وجميع المستويات الإدارية المختلفة، لكن هذا الدور يكون محدودا أو منعدما بالرغم من الإجراءات العادية والسليمة للتدقيق الداخلي، وعلى ضوء العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار التي تطرقنا إليها سابقا، يمكن أن نقف على عدة صعوبات تؤثر على دور التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار. ونذكر أهمها فيما يلي: ⁹³

1. المركزية الشديدة وعدم التفويض:

إن هناك نمط أوتوقراطي للسلوك الإداري، والذي يقوم المدير فيه باتخاذ قراراته دون الرجوع إلى المستويات الإدارية الأخرى، وهذا النمط يتدرج في شدته بين نقطتين، الأولى تمثل السلوك الأوتوقراطي المتسلط أو المتحكم، والنقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق، ويتوسط هاتين النقطتين السلوك الأوتوقراطي الصالح، ويكاد يكون وسط في شدته بين النمطين السابقين، وفي ظل هذه الأنماط الثلاثة وجب علينا التمييز بين نوعين من القيادة المتحكمة، فالقيادة الأولى تعتمد كلية على أسلوب قيادي رقابي يتعامل بالتقارير الرقابية والتي توافيه بما تم عمله عند إصدار الأوامر للمستويات التي تلي المستويات القيادية، في هذا النوع يصبح التدقيق الداخلي بمثابة اليد اليمنى للقيادة والتي خلالها يتم التحكم في مجريات العمليات داخل المؤسسة وبالتالي في هذا النوع يكون للتدقيق الداخلي دورا كبيرا جدا، وهناك نوع آخر من القيادة الذي لا يعرف إلا بوجهة نظر ففي هذا النوع من القيادات يكون للتدقيق الداخلي دور محدود إلى أبعد التصورات، فلا تلقى الاقتراحات التي ترفع في التقارير النهائية أي صدى لدى قيادات المؤسسة.

2. ضغوط المديرين:

بعدما تناولنا العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار، وجدنا أن متخذ القرار يتأثر بعوامل ومتغيرات نابغة من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، وقد أثبتت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين باختلاف مستوياتهم في المؤسسة الإدارية أي كان نوعها ونشاطها وحجمها، يتعرضون للعديد من الضغوطات، وان هذه الضغوط أصبحت سمة مميزة للعصر الذي نعيش فيه، كما أصبحت البيئة الداخلية والخارجية مصدر هذه الضغوط، وان هذه الضغوط تؤثر بشكل أو بآخر على مردودية القرارات المتخذة من طرف المدير، فبالرغم من أداء خلية التدقيق الداخلي عملها على أحسن وجه فإن مساهمتها من خلال التقارير النهائية تكون محدودة أو حتى لا

⁹³ هاجر مبروك، مرجع سابق، ص55-56.

يكون لها أي دور في عملية اتخاذ القرار. ويمكن تقسيم هذه الضغوط التي يتعرض لها المدير وتؤثر في قراراته وتحد من الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار إلى نوعين:

أولاً: ضغوط داخلية.

ينشأ هذا النوع من الضغوط في المؤسسة او داخلها، وهي منتشرة أكثر في بلدان العالم الثالث ونجد منها:

94

أ- **ضغوط الرؤساء:** المدير الذي لا يعرف حدود سلطته ولا يمنح السلطة الكافية من رؤسائه غالباً ما يحجم عن اتخاذ القرارات الحاسمة، وهناك عدة أسباب تجعل المدير متخذ القرار ملتزم بسلطة رئيسه، فمن جهة يريد المدير أن يضمن الحصول على موافقة رئيسه على قراراته ومن جهة أخرى فإن الرئيس عادة ما يستغل سلطة الواسعة وخبرته الكبيرة لاقتراح حلول وتبريرها وفرضها على المدير بشكل أو بآخر، يضاف إلى ذلك أن بعض الرؤساء لا يميلون لتفويض سلطتهم لمؤوسيتهم.

ب- **ضغوط التنظيمات غير الرسمية:** توجد في المؤسسة تجمعات غير رسمية تشكل مراكز قوى فعلية ومختلفة عن مراكز القوى الرسمية، تشكل ضغوطاً على المدير متخذ القرار وتؤثر في توجيه قراراته او تحد من فاعليتها، وكشفت بعض الدراسات ان أغلبية القيادات غير الرسمية في المؤسسات توجه أعضاءها إلى عدم تنفيذ قرارات المديرين ومعارضتها وهذا ما يشكل ضغط حقيقي على المدير متخذ القرار.

ج- **ضغوط داخلية أخرى:** يعتبر ضيق الوقت لدى المدير أو اضطراره إلى اتخاذ قرارات تحت ظروف معينة من الضغوط الداخلية، حيث لا تكون له فرصة كافية للحصول على المعلومات الوافية عن البدائل ودراستها، كما يعتبر من الضغوط الداخلية تلك الخاصة بإمكانات المؤسسة المالية ومدى قدرتها على توفير السيولة اللازمة لمواجهة عملياتها الجارية، وتوفير الإمكانيات اللازمة سواء كانت بشرية او مادية.

ثانياً: الضغوط الخارجية:

يتميز هذا النوع من الضغوط بأنه مفروض على جميع المؤسسات مهما اختلف حجمها او نشاطها، حيث من الصعب التخلص منه، ومن الأمثلة عن الضغوط الخارجية نجد: ⁹⁵

أ- **ضغوط الرأي العام:** إن ضغوط الرأي العام تفرض على المدير و عليه أن يتعامل معها كونه عضو في المجتمع، ومنه فإن القرار الذي يكون فعالاً في وقت أو منطقة معينة يمكن أن لا يكون فعالاً في

⁹⁴ بلعياشي منور، مرجع سابق، ص 53-54.

⁹⁵ بلعياشي منور، مرجع سابق، ص 54.

وقت آخر أو منطقة أخرى، فقد لا تتوافق مثلا بعض فئات الرأي العام في قرارات قد تعود عليها بالأضرار حتى ولو كانت هذه الأضرار بسيطة أو غير مباشرة مثل القرارات الخاصة برفع الأسعار لبعض السلع والخدمات.

ب- **الضغوط الاقتصادية:** وتتمثل في حالات التضخم والانكماش أو التغيير في نسب الفوائد، والتذبذب في أسعار العملات وحالات العرض والطلب، وغيرها من العوامل التي تؤثر مباشرة على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها كما تنعكس أثارها على القرارات فتحد من فعاليتها.

ج- **ضغوط العلاقات الاجتماعية والشخصية للمدير خارج نطاق العمل:** بعد الدراسات التطبيقية توضح أن العلاقات الشخصية للمدير خارج نطاق العمل تلعب دورا بارزا في توجيه قراراته، وخاصة في الدول النامية حيث تشكل هذه العلاقات ضغوطات تظهر بشكل واضح عند الإعلان عن وظائف شاغرة وإجراء حركة الترقيات أو التنقلات، التعاقد على الانشاءات و غيرها.

خاتمة الفصل:

إن عملية اتخاذ القرار من أهم أنشطة المؤسسة وتعتبر نقطة البدء بالنسبة لجميع الأنشطة الأخرى داخل المؤسسة وفي البيئة الخارجية لها. لأن اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب يعتبر الركيزة الأساسية لنجاح تسيير وإدارة المؤسسة، وان متخذ القرار يتعرض للضغوطات سواء من داخل او خارج المؤسسة في اتخاذ قراراته، ومن هنا ظهر دور المدقق الداخلي في مساعدة متخذ القرار في عملية اتخاذ القرار، بحيث يساعد التدقيق الداخلي في إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة، ويساعد أيضا على تنفيذ القرارات بما يضمن فعالية وكفاءة لهذه القرارات وهذا الأمر هو الذي يجعل التدقيق الداخلي أداة مساعدة على دعم وتفعيل اتخاذ قرارات المؤسسة، أي وجود علاقة طردية بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار بالطبع إذا توفرت المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي. وأصبح المدققين الداخليين مستشارين بالنسبة لمتخذي القرار في المؤسسة حيث يستشيرونهم باقتراحاتهم عليهم بالنسبة للطرق والأساليب والمناهج والبدائل الفعالة حسب القرار. إذا التدقيق الداخلي يوفر نوع من المصداقية والموثوقية للبيانات والمعلومات التي يعتمد عليها متخذ القرار في عملية اتخاذ القرارات.

الفصل الثالث: دراسة حالة بمؤسسة
توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز"
وحدة سعيدة.

تمهيد الفصل:

بعد تحديد الإطار النظري العام لهذه الدراسة في الفصل الأول والثاني، واستنادا لما سبق ذكره في الجانب النظري سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى دور التدقيق الداخلي في دعم وتفعيل اتخاذ القرار في مؤسسة سونلغاز توزيع الكهرباء والغاز بسعيدة وإلى دراسة شاملة له في هذه المؤسسة، حيث أنها تعتبر من أهم المؤسسات الوطنية كما أنها تعتبر الدعامة الأساسية للاقتصاد الوطني.

وتأتي أهمية هذا الفصل التطبيقي الذي يهدف إلى الربط بين الدراسة النظرية والواقع العملي في المؤسسة.

ولدراسة هذا الجانب من البحث اعتمدنا على المعلومات المتوفرة من وثائق المؤسسة والإجابات المقدمة لنا في المقابلة التي قمنا بها مع الإطار المحاسبي بالمؤسسة إضافة إلى ما قمنا به من تحليل.

ولأهمية هذا الفصل قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث على التوالي:

- تقديم عام للمؤسسة.
- تحليل نتائج المقابلة الميدانية.
- عرض حالة تدقيق داخلي للمؤسسة محل الدراسة لسنة -2012-.

المبحث الأول: الإطار التحليلي لمؤسسة سونلغاز.

عرف العالم تطورات تقنية وتحولات اقتصادية واجتماعية جذرية دفعت بالمؤسسات إلى إدخال إصلاحات على أنظمتها التسييرية وهياكلها القاعدية، والاهتمام أكثر بمواردها البشرية قصد التلاؤم مع المحيط الاجتماعي ومؤسسة سونلغاز واحدة من هذه المؤسسات.

المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة.

أولا: نبذة تاريخية عن المؤسسة.⁹⁶

لقد برزت أهمية الصناعة في الجزائر في أوائل الأربعينات، ومن أبرزها استغلال الكهرباء والغاز في تلك الفترة من طرف المستثمرين الفرنسيين الخواص، حيث كان إنتاج وتوزيع الكهرباء من مسؤولية مؤسسة "لبون" وبعد انتهاء الحرب العالمية الثانية كانت سياسة الحكومة الفرنسية انتهاز التنمية الاقتصادية في الجزائر، حيث أرادت أن تقوم إنجازات كبرى بعدما كان الاقتصاد الفرنسي في حالة متدهورة نتيجة الحرب، وهذا ما جعل الحكومة الفرنسية آنذاك تقوم بمجهودات كبيرة كي تبعث روح التنمية الاقتصادية من جديد، فقامت بتطبيق القانون 628/46 المؤرخ في 1946/04/08 والمتضمن تأميم المؤسسات الخاصة وتقديم تعويضات لمؤسسة الكهرباء الفرنسية EDP، كما خضعت الجزائر لنفس الأمر في جوان 1947 حيث ظهرت مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر EGA.

غداة الاستقلال، قررت الدولة الجزائرية استرجاع مؤسساتها التي كانت تحت السيطرة الفرنسية وشرعت في تسخير جهودها لإعادة تنظيم اقتصادها والاستعداد الكامل لتلبية حاجات المجتمع الجزائري، وفي 31 ديسمبر 1962 بناء على القانون 175/62 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 قررت بقاء EGA والمحافظة على نظامها القانوني كمؤسسة عمومية وهي بذلك من أقدم المؤسسات الجزائرية.

وفي جويلية من سنة 1969 تم إجراء تعديلات متضمنة في الأمر 59/69 المؤرخ في 28 جويلية 1969 والمنشور في الجريدة الرسمية في 1 أوت 1969 المتضمن إعلان حل المؤسسة العمومية لكهرباء وغاز الجزائر وقرر إنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز - سونلغاز - وكانت من بين صلاحياتها الأساسية: احتكار الإنتاج، النقل والتوزيع، الاستيراد والتصدير للطاقة الكهربائية.

⁹⁶ الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

وفي سنة 1983 تم إنشاء ستة مؤسسات لإنجاز الاستثمارات التي برمجت في المخطط الوطني (سنة 1978) الخاص بتوفير الكهرباء والغاز عبر كامل التراب الوطني وهي:

1. Entreprise National de Réalisation des Canalisations du GAZ

مختصة في إنجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز

2. Montage des Infrastructures et Installation électrique.

مختصة في أشغال توليد الكهرباء

3. Entreprise National de Fabrication d'Appareils de Mesures et de Contrôle.

مختصة في إنتاج العدادات ومعدات لقياس والمراقبة

4. Entreprise Nationale des Travaux d'Electrification Rurale.

مختصة في تركيب أسس الكهرباء.

5. Entreprise Nationale des Travaux de génie civil.

مختصة في أشغال الهندسة المدنية.

6. Montage industrielle.

مختصة في التركيب الصناعي.

في سنة 1991 تغير نمط مؤسسة سونلغاز إلى مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري حيث أن المرسوم التنفيذي رقم 475/91 المؤرخ في 14 ديسمبر 1991 ينص على: "تحويل الطبيعة القانونية للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري"

وفي سنة 1995 جاء التأكيد على طبيعة سونلغاز في المرسوم التنفيذي رقم 280/95 المؤرخ في 17 سبتمبر 1995 على أنها مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري وأنها تحت مسؤولية وزير الطاقة.*

وفي سنة 2002: جاء المرسوم الرئاسي رقم 195/02 الصادر بتاريخ 01 جوان 2002 ليثبت الطبيعة القانونية للشركة الوطنية للكهرباء والغاز SONALGAZ-SPA والمتضمن القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة: سونلغاز شركة ذات أسهم.

يقع مقر المديرية العامة للمؤسسة بالجزائر العاصمة، ويمكن أن يحول إلى مكان آخر من التراب الوطني الجزائري كما تنص عليه المادة 4 من القانون الداخلي للمؤسسة على أن رأسمالها يبلغ: 150 مليار (د.ج) موزعة على 150 ألف سهم قيمة كل سهم واحد مليون (د.ج) تحررها وتكتبها الدولة الجزائرية دون سواها.

كما أن مؤسسة سونلغاز كانت مرشحة إبتداء من سنة 2005 لتكون من خمس مؤسسات الأوائل في بلدان البحر الأبيض المتوسط، وهي مؤسسة يحكمها القانون التجاري في علاقتها بالزبائن والقانون الإداري في علاقتها بالدولة.

في سنة 2006: إعادة التنظيم الهيكلي لسونلغاز في إطار إستراتيجيتها في إعادة المركزية المتعلقة بمهامها الأساسية والترقية الصناعية قامت مؤسسة سونلغاز بوضع تنظيم هيكلي حديث، حيث نظمت هذه الأخيرة عددا من النشاطات المحيطة تحت شكل وحدات كل وحدة لها جهة معينة، وبهذا قسمت سونلغاز الى أربع وحدات رئيسية هي: الوحدة الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز بالشرق، الوحدة الجهوية للجزائر الوسطى، الوحدة الجهوية لتوزيع الوسط، إضافة إلى الوحدة الجهوية بالغرب الذي مقرها بولاية وهران (والتي تضم: بلعباس، تلمسان، عين تموشنت، معسكر، بشار، أدرار،... سعيدة) هذه الأخيرة تمثل مكان إجراء الدراسة الميدانية.

للمؤسسة ثروات مادية وفيزيائية وتتمثل هذه الأخيرة في منشآت الإنتاج، النقل، التوزيع وكذلك المنشآت القاعدية التابعة لها مثل مقرات الوحدات، نقاط استقبال الزبائن، ونظرا للتنظيم الهيكلي الذي تتميز به مؤسسة سونلغاز فقد تمكنت هذه الأخيرة من الصمود في وجه التغيرات التي عصفت بالعديد من المؤسسات الوطنية والدولية حيث مكنتها التنظيم من إثبات جدارتها على مستوى المتوسط وذلك في إطار ما يعرف باقتصاد السوق وتماشيا مع التحولات السابقة الذكر عمدت المؤسسة الى انتهاج.

* - للعلم فقط أن عملية استخراج الغاز ليس على عاتق المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بل على عاتق المؤسسة العمومية سوناطراك، وأن مؤسسة سونلغاز هي ثاني أكبر مؤسسة في الجزائر بعد سوناطراك.

فيما يخص الغاز:

- شبكة النقل تتكون من 4061 كلم من القنوات ذات الضغط المرتفع.
- شبكة التوزيع تتكون من 14025 كلم من القنوات ذات الضغط المتوسط والمنخفض.

فيما يخص الكهرباء:

- 07 مراكز للمحركات البخارية بطاقة إجمالية تقدر بحوالي 275. مراكز إجمالية.
- مجمع إنتاج يضم 04مولدات الديازال متواجدة في الجنوب وتمثل 184.
- 08 موانع إنتاج بمحركات غازية بطاقة إجمالية 2349.
- إذ هناك طاقة إنتاج إجمالية للكهرباء ب: 5548
- شبكة النقل تتكون من 12236 كلم من الخطوط ذات التوتر العالي 60,220 تربط بين 138 محطة.
- شبكة التوزيع على الزبائن ذات التوتر المتوسط 5,510,30 وذات التوتر المنخفض 380,220 تتكون من 173467 كلم.

أهمية سونلغاز:

تعتبر سونلغاز من أهم المؤسسات الوطنية قياسا للقطاع الذي تعمل فيه حيث يمس نشاطها أغلب السكان ويغطي معظم التراب الوطني كما تأتي في المرتبة الثالثة بعد سوناطراك ونفطال.

لقد لعبت "سونلغاز" على الدوام دورا راجحا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية فمساهمتها في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية ترقى إلى مستوى برامج التنمية الهامة في مجال الإنارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز، التي سمحت برفع التغطية من حيث إيصال الكهرباء إلى أكثر من 97%، ونسبة توغل الغاز إلى ما يفوق 37%، وتطمح "سونلغاز" أن تغدو مؤسسة تنافسية تقوى على مواجهة منافسيها، وأن تكون من بين أفضل المتعاملين الخمسة التابعين للقطاع في حوض البحر الأبيض المتوسط.

ثانيا: التعريف بالمؤسسة.

تعتبر المديرية الجهوية سعيدة صورة مصغرة للمديرية العامة لغرب وهران لأنها تقوم ببعض مهام المديرية العامة في نطاق ومجال أصغر وبصلاحيات أقل، وهذا حسب الشروط الموكلة إليها، والمتمثلة في أعمال بيع

وتوزيع الطاقة (كهرباء وغاز) واستغلال الشبكات وتسييرها طبقا لبرامج وخطط مستقبلية على مختلف المستويات.⁹⁷

الجدول رقم (3-1): بطاقة تعريف المؤسسة.

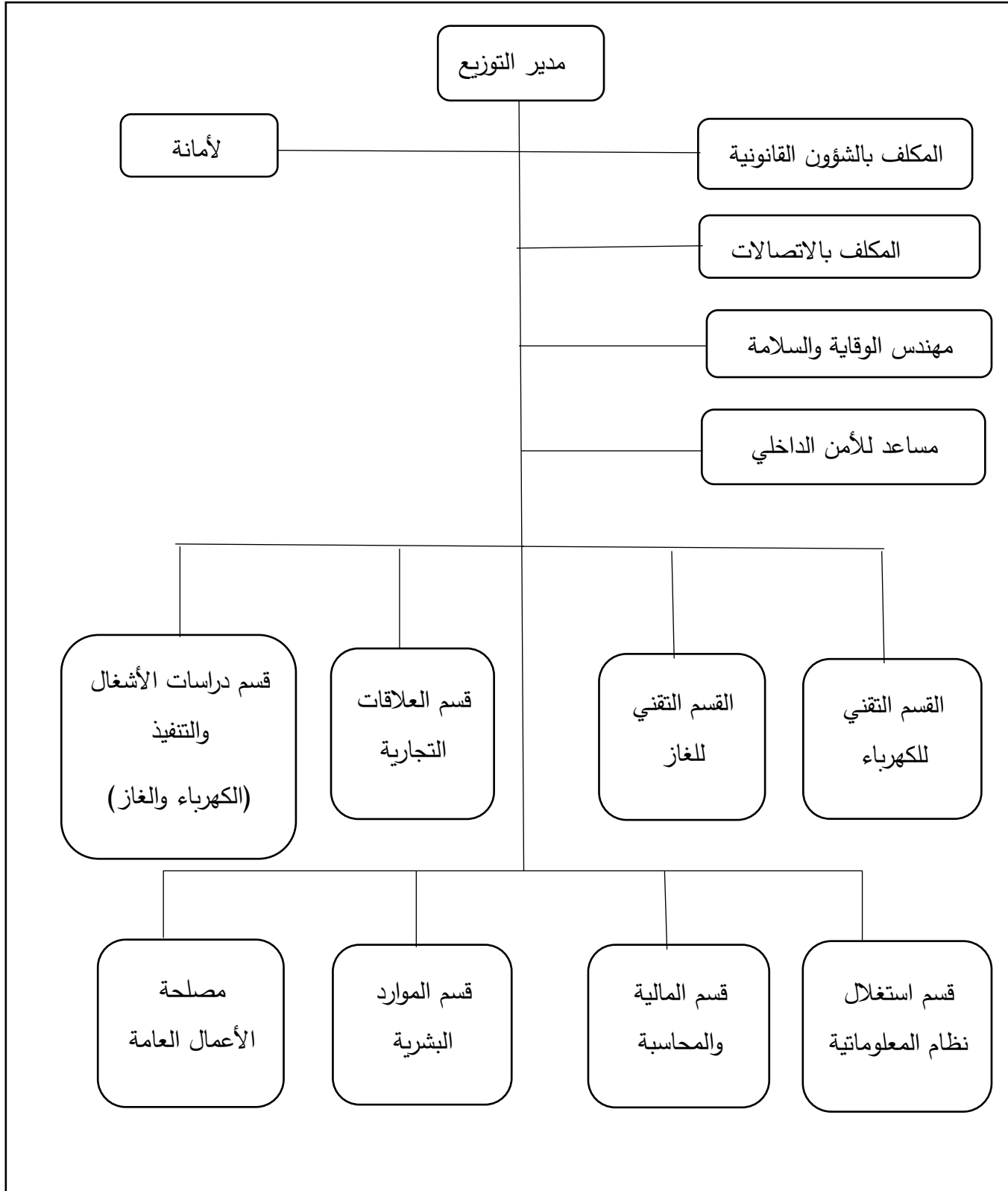
SONALGAZ	المؤسسة
05 أحمد مدغري بسعيدة	المقر الاجتماعي
1974 (المؤسسة الأم)	تاريخ الإنشاء
DA25000000	رأس المال الاجتماعي
توزيع الكهرباء والغاز	مجال النشاط

المصدر: الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي.

⁹⁷ الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الشكل (3-1): الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع "سونلغاز" - سعيدة.



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

1. مدير التوزيع: يعتبر المسئول الأول على جميع العمليات المتعلقة بتسيير وتنظيم المركز حيث يقو بالسهر على المتابعة والإشراف والتنسيق بين جميع الهياكل التابعة للمركز.
2. أمانة المدير (السكرتارية): كما يدل عليها اسمها فهي تمثل مصدر جد مهم من أجل مساعدة المدير على إدارة جيدة لأعماله، وهي تتكلف بالمهام التالية:
 - ✓ المراسلات والبريد (الموارد والمصالح).
 - ✓ تنظيم الملفات والوثائق واستقبال الزبائن.
 - ✓ طباعة الرسائل والوثائق السرية وهي مكلفة بمختلف أعمال الرقمية وكتابة البرقيات.
3. مكلف بالشؤون القانونية: وهو الممثل الوحيد والقانوني من أجل الدفاع عن المؤسسة أمام القضاء حول مختلف النزاعات القضائية التي يمكن أن يواجهوها.
4. قسم المكلف بالاتصالات: ويقوم المكلف بالاتصالات بتنظيم المعلومات الموجهة إلى العملاء والمشاركة مع مديرية التوزيع في تنشيط المبيعات واقتراح برامج الإشهار والإعلام، كما يعمل على توطيد العلاقات بين التلفزيون والصحافة المكتوبة والإذاعة.
5. مهندس الوقاية والسلامة: بمساعدته يأتي ضمان العمال المسبق حول حوادث العمل وتحسينه الدائم والمستمر حول مخاطر الغاز والكهرباء، والقيام ببرمجة الزيارات وتحضير الاجتماعات لمركز الوقاية والأمن والعمل بجلب والوسائل الأمنية الحديثة، وحصص تحسيسية للإعلام والنوعية الخاصة بالعمال حول احترام قواعد الأمن.
6. مساعد للأمن الداخلي: وهو مكلف بالأمن الداخلي دوره هو التقليل من الحوادث وحفظ الأمن سواء الأمن الداخلي أو الخارجي.
7. القسم التقني للكهرباء: ويقوم باستغلال الشبكات وتسيير الأعمال وتسيير المحولات الكهربائية وتطوير وصيانة شبكات الطاقة الكهربائية.
8. القسم التقني للغاز: ويهتم باستغلال شبكات الغاز وتسيير الأشغال وتطوير وصيانة الشبكات.
9. قسم العلاقات التجارية: قسم العلاقات التجارية: هذا الفرع هو الخط الأول والأكثر ديناميكية داخل المؤسسة والذي يستقبل زبائن أكثر ويقدم خدمات أكثر في مجال الصيانة، الوصل، والمكلف أيضا

ب:

- ✓ إعداد الفواتير من أجل الزبائن المشتركين في شبكات الغاز والكهرباء.
- ✓ إحصاء المبيعات وإعداد التقارير حول تطور عدد المشتركين.
- ✓ وصل المشتركين الجدد.⁹⁸

10. قسم دراسات الأشغال والتنفيذ (الكهرباء والغاز): تتكلف هذه المصلحة بالدراسة الميدانية لكافة الأشغال المتعلقة بعملية توصيل الكهرباء أو الغاز للزبون من حيث الكمية والتكلفة وتحديد المسافة بين الزبون والشبكة.

11. قسم استغلال نظام المعلوماتية: ويقوم ويهتم بشؤون الحسابات الآلية من صيانة وبرمجة ومعالجة النصوص الخاصة بالعدادات المتعلقة بالكهرباء والغاز وإدخال المعلوماتية على أعمال المديرية وضمان العمل الجيد لكل حواسيب ووسائل عمل المديرية.

12. قسم المالية والمحاسبة: ويعتبر المحور الأساسي للمركز لما يقوم به من تسيير شامل للبرامج للأشغال السنوية للمركز، وإعداد الميزانية السنوية العامة، والموازنات التقديرية، وهم مكلفين بتقديم الحصيلة النهائية ومتابعة المتعاملين الخواص في إطار الأشغال الموكلة إليهم.

13. قسم الموارد البشرية: يقوم هذا القسم بدفع مستحقات الموظفين الاجتماعية ووضع التقديرات الخاصة التي تهتم بتسيير شؤون الموظفين وكل ما يتعلق بحياتهم المهنية منذ توظيفهم داخل المركز بما في ذلك التدريب، الأجور، الترقية، القاعد،.... الخ.

14. مصلحة الأعمال العامة: وهو القسم الخاص بتموين كل الفروع الأخرى بالتجهيزات والوسائل المختلفة التي تدخل في عملية الاستغلال بتوفير المكاتب، السيارات التي تعمل لمختلف التنقلات التي يحتاجها الموظفون، معدات العمل، أجهزة الإعلام للعمل بشكل دائم.⁹⁹

المطلب الثالث: مهام مؤسسة سونلغاز.

- ✓ إنتاج، نقل، توزيع وبيع الكهرباء في الجزائر والخارج.
- ✓ نقل الغاز لسد احتياجات السوق الوطنية.
- ✓ توزيع وبيع الغاز في الجزائر وخارجها.
- ✓ دراسة تنمية وتطوير كل أنواع الطاقة (الشمسية مثلا).

⁹⁸ الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

⁹⁹ الوثائق المقدمة من المؤسسة.

يتعين على مؤسسة سونلغاز في إطار موضوعها ومهمتها كمرفق عام ما يأتي:

- ✓ تقوم بإنتاج الطاقة الكهربائية ذات الجودة ثم نقلها وتوزيعها.
- ✓ تقوم بالتوزيع العمومي للغاز مع احترام شروط النقل وبأقل تكلفة.
- ✓ تخطيط البرامج السنوية وتنفيذها.
- ✓ تقوم بالتمويلات الضرورية لتنفيذ المشاريع.
- ✓ تحدد المخططات الرئيسية لتطوير الهياكل القاعدية الكهربائية لمجال نشاطها.
- ✓ تضع تصورات لكل المنشأة والتجهيزات أو الهياكل القاعدية الضرورية لأداء مهامها.
- ✓ تعد السياسة التجارية وتنفيذها وفقا لدفتر الشروط العامة.
- ✓ تشارك في تحديد المقاييس التي تنطبق على العتاد والتجهيزات ولا سيما منها برامج التسيير الكهربائي والتوزيع العمومي للغاز.

كما يمكن أن تقوم سونلغاز زيادة على ذلك بما يلي:

- ✓ تتجز بصفة مباشرة أو غير مباشرة كل الدراسات التقنية، التكنولوجية، الاقتصادية والمالية التي لها علاقة بموضوعها.
- ✓ تشتري أو تشغل أو تودع كل براءة اختراع أو طريقة صنع مرتبطة بموضوعها.
- ✓ تطور كل شكل من أشكال تطوير الزبون وتقديم الإرشادات إليه.
- ✓ تنفذ وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما وفي حدود صلاحياتها، وكل العمليات المتعلقة بموضوعها بصفة مباشرة أو بصفة غير مباشرة والتي من شأنها تشجيع تنميتها.
- ✓ تنشأ فروعاً لها وتأخذ مساهمات في أي تجمع أو شراكة.¹⁰⁰

¹⁰⁰الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج المقابلة الميدانية.

المطلب الأول: عرض وتقديم بيانات المقابلة.

- س1: هل تعطي المؤسسة أهمية كبيرة للتدقيق؟
نعم، تعطي المؤسسة أهمية جد كبيرة لأنه يمثل نوع من الحصانة من أجل تفادي الأخطاء و يسهل أيضا تدفق المعلومات لديها.
- س 2: هل فترة التدقيق تعتبر مناسبة لكم؟
نعم، غالبا ما تأخذ وقت كبير لكنها تعتبر مناسبة حسب نوع المهمة.
- س 3: هل تتم عملية التدقيق الداخلي وفق مراحل منهجية محددة؟
نعم، وذلك بإعداد برنامج التدقيق الداخلي ليشمل كافة أنشطة المؤسسة وتحدد أهم العمليات والتواريخ التي تجرى فيها عملية التدقيق وكذا المصالح المعنية بالتدقيق و في الأخير يوضع تقرير مفصل لمهمة التدقيق الداخلي يحتوي على نقاط القوة ونقاط الضعف والنقائص و الحلول و الاقتراحات المقدمة من طرف المدقق الداخلي.
- س4: هل الآليات المطبقة في التدقيق الداخلي تحقق النتائج المرجوة؟
نعم، لأن المدقق يعتمد على آليات تساعده في أداء مهمته بكل دقة.
- س5: هل يضع قسم التدقيق الداخلي خطة سنوية على أساس تقييم المخاطر؟
في حالة المؤسسة محل الدراسة لا تكون هناك خطة سنوية لقسم التدقيق، بحكم أن قسم التدقيق موجود بالمؤسسة الرئيسية وهي " سونلغاز غرب" وهو مسؤول عن عملية تدقيق جميع مؤسسات الغرب، ففي كل سنة يختار مجموعة من المؤسسات لتدقيقها مختلفة عن المجموعة التي قبلها، وبهذا فإن المؤسسة محل الدراسة لا تحظى بالتدقيق الداخلي سنويا.
- س6: هل يساعد التدقيق الداخلي مجلس الإدارة في تطبيق سياسته وبلوغ أهدافه؟
نعم، يساعد المؤسسة في الكشف ومعرفة الحالة المالية ومدى تطبيق القرارات والقوانين والمراسلات، وكذلك يقوم باستراتيجيات تساعد على بلوغ الأهداف.
- س7: هل يعتبر التدقيق الداخلي قيمة مضافة للمؤسسة؟
إذا أتى بالنتيجة المطلوبة والفائدة للمؤسسة وساهم في تحقيق أهدافها فهو طبعا يعتبر قيمة مضافة.
- س8: هل هناك تعاون بين المدقق الداخلي ومصحة التدقيق؟
نعم، يجب أن يكون هناك تنسيق وتعاون مشترك لتسهيل المهمة وتحقيق الأهداف المرجوة.

- س9: هل للمدقق الداخلي السلطة الكافية للوصول إلى جميع المصالح وأقسام المؤسسة؟
نعم، له السلطة الكافية للوصول إلى جميع المصالح والأقسام، وكذلك كل الوثائق والملفات.
- س10: هل تلجأ الإدارة للمدقق الداخلي في كل صغيرة وكبيرة؟
يمكن أن تلجأ كما يمكنها أن لا تلجأ، حيث أنها تلجأ إليه في المشاكل الكبيرة والجديدة في حين تعتمد على خبرتها في المشاكل الصغيرة دون اللجوء إليه.
- س11: هل يقوم المدقق الداخلي بزيارات ميدانية لتقديم النصائح والمعلومات؟
قليل ما يقوم بالزيارات الميدانية، وهذا راجع لكثرة عمله ومسؤولياته اتجاه كل الوحدات التابعة للغرب، فتكون تدخلاته غالباً عبارة عن مراسلات عبر البريد الإلكتروني يقدم فيها النصائح والمعلومات.
- س12: هل يقوم المدقق الداخلي بالكشف والإفصاح عن الأخطاء التي حدثت واقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيحها؟
نعم، ويساهم في الكشف عن مواطن الاختلال ومحاولة تصحيحها وتحديد نقاط القوة في المؤسسة.
- س13: هل يحرص المدقق الداخلي على الحفاظ على الحياد التام في تنفيذ عملية التدقيق من حيث الإفصاح عن الانحرافات الجوهرية التي قد يتوصل إليها؟
نعم، يتمتع بالحيادية التامة في تنفيذ عمله و الإفصاح عن الانحرافات.
- س14: ما مدى الاهتمام بمراجعة النتائج والاقتراحات التي يقدمها المدقق في تقريره مع المعنيين في المؤسسة؟
يجب الاهتمام بالنتائج والاقتراحات المقدمة من طرف المدقق الداخلي، والعمل بها حسب الآجال المحددة حسب البرنامج الموضوع من طرفه.
- س15: إلى أي مدى يمكن أن تساهم اقتراحات المدقق الداخلي في تقريره في وضع خطط مستقبلية؟
تساهم في الوصول وتحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة، كما تكشف لها نقاط الضعف و الأخطاء.
- س16: هل يعتبر المدقق الداخلي مستشاراً بالنسبة لأصحاب القرار؟
نعم، لأن لدى مصلحة التدقيق المعلومة الصحيحة التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرار الصحيح
- س17: هل يساهم بالتالي التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة؟
نعم، يساهم التدقيق الداخلي في الكثير من القرارات لأنه مصدر تدفق المعلومات الدقيقة و في الغالب هذه المعلومات لا تشكل أي مخاطرة في القرارات.
- س18: ما مدى اعتماد المؤسسة على التدقيق الداخلي في المساعدة في اتخاذ القرار؟

تعتمد المؤسسة بشكل كبير على التدقيق الداخلي في اتخاذ قراراتها خصوصا القرارات المصيرية.

- س19: يمكن أن يكون للتدقيق الداخلي دور يمس كل نشاط من نشاطات المؤسسة من حيث اكتشاف الأخطاء وبالتالي المساعدة في اتخاذ القرار. ما هي أكثر هذه النشاطات المعنية في المؤسسة؟ أكثر النشاطات المعنية هي النشاطات المالية (قسم العلاقات التجارية، قسم المحاسبة والمالية)، والنشاطات الإدارية والقانونية (قسم الصفقات والدراسات).
- س20: ما مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة في نظرك؟ نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة فعال و بشكل كبير.

المطلب الثاني: التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة.

أولا: ميثاق التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة.

1. نطاق العمل والغرض من التدقيق: نطاق التدقيق الداخلي، أو مجال عمل التدقيق الداخلي فهو يتمثل في تحديد كل عمليات المخاطر، والتي يجب أن تضمن تحديد المخاطر وإدارتها بشكل مناسب، وأن تضمن دقة المعلومات المالية المتدفقة التي يمكن الاعتماد عليها لتسهيل عمل إدارة العمليات، ومن الضروري التزام الموظفين بالقواعد والقوانين والإجراءات الخاصة بالمؤسسة، واستخدام الموارد بكفاءة، مع توفير الحماية الكاملة لها، وتشجيع الجودة والتطوير الدائم لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، بالإضافة إلى تحقيق الخطط والأهداف المرجوة وإيجاد الحلول المناسبة للمشاكل، المتعلقة بالقضايا التشريعية والتنظيمية التي لها تأثير على المؤسسة.
2. الاستقلالية: لضمان استقلالية المدقق الداخلي يجب أن يكون تابع وظيفيا واداريا لإدارة العليا ومستقل عن باقي الوظائف الإدارية بالمؤسسة، ومن خلال دراستنا للهيكل التنظيمي للمؤسسة، تبين أن المدقق الداخلي وكل هيئة التدقيق الداخلي مستقلة عن المؤسسة ككل، حيث أن قسم التدقيق الداخل تابع للإدارة العليا (سونلغاز-غرب) ويقوم بتقديم تقاريره وعرضها للإدارة العليا مباشرة، دون وساطة أي مديرية وهذا يعطي المدقق حرية في أداء مهامه، وتقديم تقارير دقيقة صادقة.
3. المسؤولية: تتمثل مسؤولية المدقق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة في وضع خطة تدقيق مرنة، وتنفيذ مهمتهم حسب هذه الخطة، كما أنه مسؤول عن التحقيق في الأنشطة غير القانونية داخل المؤسسة، وبالتالي تزويد الإدارة بتقارير دورية حول نتائج أنشطة خلية التدقيق الداخلي وتقديم النتائج المتوصل إليها إلى الإدارة العليا في الأخير.

4. **السلطة:** يتمتع المدقق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة بكافة الحقوق التي تمنح له السلطة الكافية للوصول إلى جميع الوظائف والمصالح، وفحص والوصول إلى جميع السجلات والدفاتر، واطهار الحقائق التي تم اكتشافها، بحيادية تامة دون تدخل أو الضغط عليه من قبل أطراف خارجية، بهدف تغيير هذه الحقائق أو تعديلها لخدمة مصالحهم، أو إخفائها قصد الحفاظ على مكانتهم المهنية، ولكي يقوم المدقق الداخلي بمهمته بشكل صحيح وسليم، خول له تطبيق التقنيات اللازمة وتحديد مجالات التدخل لتحقيق أهدافه، وأصبح دوره جليا خاصة في المراحل المهمة من السنة، كمرقبة عمليات نهاية السنة من جرد المخزونات، والاستثمارات، ومراجعة بعض الحسابات المهمة في جدول حساب النتائج والميزانية، ويعد المدقق الداخلي الأداة الفعالة في تقويم النقائص التي تؤول إلى عدم تحقيق أو تنفيذ استراتيجية المؤسسة.

ثانيا: مراحل سير عملية التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة.

يمر عمل التدقيق الداخلي على عدة خطوات منها:

1. **وضع برنامج للتدقيق الداخلي:** يعد مدير التدقيق الداخلي بمعية المدير العام برنامج سنوي لعمليات التدقيق الداخلي، وعمليات التدقيق الداخلي الاستثنائية، التي لها علاقة بوظائف وأنشطة معينة مثل: الوظيفة المالية، بعدها يقوم بتفصيل البرنامج السنوي إلى برامج ثانوية، بعدها يصادق عليه رسميا من طرف رئيس المدير العام.
2. **رسالة مهمة التدقيق:** بعد الموافقة والمصادقة على البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي من طرف المدير العام (مدير سونلغاز-غرب) وليس مدير المؤسسة محل الدراسة يتم إرسال رسالة تتضمن أمر البدء بمهمة تدقيق الداخلي وذلك حسب ما هو محدد في البرنامج.
3. **العمل الميداني:** يقوم المدقق الداخلي وفريقه بالانتقال إلى المديرية (المؤسسة محل الدراسة) محل التدقيق بعد الموافقة والمصادقة على رسالة المهمة، ويباشر مهمته ويقوم بالاجتماع أولا بالمسؤول الأول وجمع الوثائق وكل المعلومات التي يحتاجها في مهامه، ثم يقوم بتقسيم المهام مع فريقه و يباشروا عملهم بدراسة جميع المستندات والوثائق، وفهم محتويات الملفات الغير مفهومة، وهذا بمقابلة المسؤولين عن كل قسم ومصحة محل التدقيق الداخلي. ثم يقوم بعد ذلك بإعداد مسودة تقرير التدقيق الداخلي مناقشة الملاحظات والنتائج المتوصل إليها مع المؤسسة محل الدراسة والتحقق من مدى مصداقية هذه النتائج، وفي الأخير تقديم اقتراحات للمساعدة في معالجة النقائص التي وجدت و حل المشاكل.

4. إعداد التقرير الأولي: تعد لجنة التدقيق الداخلي تقرير أولي، وهذا بعد اجتماع يضمهم مع المسؤول الأول عن القسم أو المصلحة محل التدقيق، والمسؤول الأول للمؤسسة، حيث تتم الموافقة من الأطراف الثلاثة على النقاط المستخلصة من التدقيق الداخلي، ويتم إصدار محضر يمضي ويختم من كافة الأطراف، ثم بعدها يرسل التقرير عن طريق البريد وفي سرية.
5. إعداد تقرير التدقيق الداخلي النهائي: بعد استلام الإجابة عن التقرير الأول المرسل إلى مدير المؤسسة فرع، والذي يحوي نقاط القوة والضعف وطرق علاجها، والاقتراحات المطروحة لوقف سوء التسيير أو الخطأ، وكذلك طلب المسائلة عن حل المشكلة أو عدمها، أو استحالة حلها، تقوم مديرية المؤسسة الفرع بالرد عن التقرير، بتبيان وضع الحال، ونقاط المعالجة والنقاط التي في طريق حلها، وتقوم لجنة التدقيق الداخلي بعد ذلك بإصدار تقرير نهائي، يحمل كل المعلومات والإيضاحات والاقتراحات المذكورة في التقرير الأولي، إضافة إلى ذلك يضم التقرير جدول الملاحظات، وآجال حل النقائص والمسؤول عن العلاج، ثم بعد ذلك إرسال التقرير النهائي إلى المدير العام.

المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي باتخاذ القرار في المؤسسة محل الدراسة.

اتخاذ القرار هو محور العملية الإدارية لأنها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، حيث تجري عملية اتخاذ القرار في دورة مستمرة مع استمرار العملية الإدارية نفسها. ويعتبر التدقيق الداخلي من الأدوات الأساسية التي تستعين بها مؤسسة سونلغاز في مختلف مصالحها، وتتمثل أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار فيما يلي:

- إن التدقيق الداخلي يعد مرجعا أساسيا للمعلومات الدقيقة والصحيحة حيث تمكن متخذ القرار من الاعتماد عليها و بالتالي اتخاذ قرار مبني على أساس متين.
- الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي لمتخذ القرار (مدير المؤسسة أو مدير المديرية رئيس المصلحة أو القسم)، فتعتبر خلية التدقيق الداخلي أداة مساعدة بالنسبة للمؤسسة تلجأ إليها وتستشيرها عند اتخاذ قراراتها.
- بالنظر إلى طبيعة عمله الرقابي يعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييمها.
- على أساس الخدمات التي يقوم بتقديمها التدقيق الداخلي يضمن نسبيا نجاح القرارات المتخذة.
- يقوم بتوجيه متخذ القرار من خلال تنبيهه من حيث مستوى خطورة القرار والصعوبات التي تتخلل عملية التنفيذ وعواقب فشل القرار.

- يقوم بمساعدة المستوى التنفيذي في إدارة مهامه وتوفير الجو الملائم لاتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية وذلك بإتباع توصيات المدقق من خلال ما يقدمه من معلومات وبيانات.
- يوفر التدقيق الداخلي للمستفيدين معلومات تساعد على الرفع من قيمة المؤسسة وتحقيق الأهداف المرجوة.
- يوفر التدقيق الداخلي معلومات تساعد على اتخاذ مختلف القرارات على مستوى جميع المصالح مثل قرارات تخص المخزون مثل كيفية التخزين، وقرارات تخص الطرق المحاسبية المناسبة مثل تحديد سعر البيع، وكذلك قرارات تخص الإنتاج مثل تحديد الكمية التي سيتم إنتاجها.... الخ.
- يساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياستها و بلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة كبيرة.
- يساهم في الكشف عن مواطن الاختلال ومحاولة تصحيحها وتحديد نقاط القوة في المؤسسة، ويعتبر التدقيق الداخلي من الأدوات الأساسية التي تستعين بها مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" سعيدة في مختلف أقسامها ومصالحها حيث كل مصلحة يتم فيها الاستعانة بأعمال ونتائج التدقيق الداخلي إما لمواجهة مخاطر معينة أو لإجراء تحسينات وتعديلات معينة، كما يلعب التدقيق الداخلي بالإضافة إلى دوره الرقابي دورا هاما في عملية اتخاذ القرار حيث يستعان به في البعض من مراحل اتخاذ القرار، حسب كل مشكلة فقد يستعين متخذ القرار بالتدقيق الداخلي في كشف أو تحديد معالم مشكلة معينة، تجميع البدائل الممكنة لحل مشكلة ما أو في تحديد البديل الأفضل وأيضا يتم الاستعانة به في عملية تنفيذ ومتابعة القرارات المتخذة. كذلك يمكن النظر إلى مساهمة خلية التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار داخل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" سعيدة من منظور آخر هو موثوقية المعلومات التي يتم على أساسها اتخاذ القرارات سليمة وذلك من خلال ضمان شرعية المعلومات الصادرة من خلية التدقيق الداخلي وسلامتها ومصداقيتها والتوصيات التي يقدمها لمختلف المصالح في عملية اتخاذ القرار.

المبحث الثالث: عرض حالة تدقيق داخلي للمؤسسة محل الدراسة لسنة -2012-

من خلال هذا المبحث، سنتطرق لعملية تدقيق فعلية حدثت خلال سنة 2012 على القوائم المالية بالمؤسسة محل الدراسة، مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" سعيدة، وهذا اعتماداً على التقرير المقدم لنا من طرف المؤسسة.

المطلب الأول: مراجعة الدفاتر المحاسبية ومدى مطابقتها للمعايير.

1. مسك الدفاتر والسجلات القانونية والتنظيمية وتحديثها:

أتاح التحقق من مسك وتحديث الدفاتر والسجلات القانونية والتنظيمية المنصوص عليها في أحكام السجل التجاري وقانون الضرائب المباشرة والقانون 11-07 المؤرخ 25 نوفمبر 2007 المتعلق بـ SCF تحديد ما يلي:

أ- الدفاتر المحاسبية الإلزامية:

✓ لم يتم تحديث دفتر الجرد منذ عام 2009 خلافاً للأحكام النافذة. ومع ذلك، تجدر الإشارة إلى أن تدوين الميزانية العمومية وبيان الدخل للسنة المالية 2012 لا يمكن أن يتم إلا بعد الموافقة على الحسابات من قبل الجمعية العامة.

✓ يتم تعبئة دفتر اليومية على أساس إجمالي حركات الرصيد الشهري حسب التسمية PCN بدلاً من المجاميع الشهرية لكل مجلة فرعية وفقاً لأحكام المادة 20 من القانون 11-07 المؤرخ 25 نوفمبر 2007 المتعلق بـ SCF. علاوة على ذلك، تجدر الإشارة إلى أن إجمالي عمليات المركزية للسنة المالية 2011 لم يتم الانتهاء منه سواء بالأرقام أو بالحروف وأن مركزية عمليات الإغلاق لم يتم تضمينها في هذا الكتاب.

✓ فيما يخص النشر والمحافظة على المجالات المساعدة والنظرة العامة فعلى مستوى المديرية، لم يتم نشر السجلات المساعدة لعام 2011 وما قبله في شكل ورقي ولكن تم الاحتفاظ بها في الخوادم والوسائط الطرفية. بالإضافة إلى ذلك، لا يسمح تطبيق الكمبيوتر المستخدم لتسجيل العمليات المحاسبية بنشر المجالات المساعدة ودفتر الأستاذ التراكمي، ولكن فقط دفتر الأستاذ الشهري، مما يجعل التحكم في العمليات المسجلة مع المستندات الداعمة المقابلة طويلة ومملة على الرغم من فقدان / إهدار أوراق مطبوعة مسبقاً بسعر باهظ عندما يكون من الضروري تعديل دفتر الأستاذ العام كل شهر لإجراء عمليات فحص على هذه المستندات.

- التوصيات المقدمة:

✓ يجب التواصل مع الشركة الفرعية لمصمم البرامج بحيث تقوم ببرمجة تحرير المركزية والمجلات.
 ✓ يتعين على الشركة وضع جميع الوسائل اللازمة لأرشفة / تخزين بالطريقة الآمنة في الخوادم وعلى وسائط الكمبيوتر المناسبة لجميع المعلومات التي تشكل الذاكرة التاريخية للشركة وهذا، وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 7 أبريل 2009 بشأن شروط وإجراءات مسك الحسابات باستخدام أنظمة الحاسب الآلي. ومع ذلك، حتى إذا لم يكن التحرير على الورق إلزامياً عندما تقوم الشركة بعمل نسخ احتياطية، فإننا نوصي بالتحرير على الورق على الأقل في المجلات المساعدة ودفتر الأستاذ العام.

ب-الكتب الاجتماعية الإلزامية:

إن التحقق من مسك وتحديث الدفاتر والسجلات القانونية والتنظيمية المنصوص عليها في أحكام المرسوم التنفيذي 96-98 بشأن تحديد قائمة ومحتوى الدفاتر والسجلات الخاصة بالإلزامية لأصحاب العمل قد أتاح تحديد ما يلي:

✓ دفتر الدفع غير مكتمل كشف فحص العناصر المسجلة فيه أن مبلغ الأرباح لم يتم نسخه بالكامل أو اقتطاعه من مبلغ اشتراكات الضمان الاجتماعي بمعدل 9% وأرباح أخرى مثل ICAF ومكافآت 8 مارس ونفقات المهمة إذا كان يتم أخذ الراتب الإجمالي في الاعتبار كأرباح. علاوة على ذلك، لم يتم تسجيل مبلغ بعض الخصومات (الصناديق المشتركة القروض، إلخ). وهذا يؤدي إلى مبلغ صافٍ خاطئ يتم دفعه.

✓ فيما يخص تسجيل الإجازات السنوية فاتضح أن مخصصات إجازات الوكلاء غير مسجلة خلافاً للأحكام التي تنظم مسك هذا الدفتر. بالإضافة إلى ذلك، تجدر الإشارة إلى أن المجاميع لكل صفحة دورية (شهرية أو سنوية) لا يتم إيقافها للسماح لنا بمقارنتها مع تلك الخاصة بالحساب 59303 (PCN) أو (SCF) 428xx. وهذا الوضع قد يعرض الإدارة لعقوبات في حالة التحقق من قبل الجهات المختصة بخدمات الضمان الاجتماعي والضرائب وتفتيش العمل.

✓ سجل الموظفين لا يحتوي على بعض أرقام تسجيل CNAS للوكلاء الذين لديهم أكثر من عامين من التواجد على مستوى المديرية وأنه بالنسبة لبعض الأرقام يتم إدخالها في المربع "طبيعة علاقة العمل بدلاً من المربع المخصص لهم".

- التوصيات المقدمة:

✓ يجب ملء دفتر الدفع وفقاً لأحكام المادة 19 من المرسوم التنفيذي 96-98 والتي تنص على أن "الشركات التي تستخدم وسائط الكمبيوتر في طريقة إدارتها يجب أن تكمل كشوف المرتبات بوسائل الإعلام المذكورة، من أجل كل عنصر من عناصر الأجر، بما في ذلك الخصومات القانونية، بما في ذلك المبلغ الإجمالي فقط. يجب أن تشمل وسائل الإعلام المنصوص عليها في الفقرة أعلاه جميع عناصر الأجر كما هو مذكور في المادة 3 من القانون الأساسي هذا المرسوم".

✓ يجب على هياكل شعبة الموارد البشرية التحقق بشكل دوري من تناسق البنود المسجلة في كشوف المرتبات مع تلك المسجلة في الحسابات، باستثناء مخصصات بدلات الإجازات المدفوعة، ومكافآت الحوافز أو غيرها.

✓ ملء سجلات الإجازات السنوية وفقاً لأحكام المادة 4 من المرسوم المقتبس أعلاه وإيقاف مجاميع البدلات لمقارنتها بالحركات الشهرية و / أو السنوية للخصم المدين للحساب 59303 (PCN) أو 488xx (SCF).

✓ ملء سجل الموظفين وفقاً لأحكام المواد 5 و 6 و 13 من المرسوم التنفيذي سابقاً لتجنب الغرامات المحتملة.

ت- السجلات والملفات:

✓ على مستوى الإدارة، لم يتم توفير سجلات جرد الأصول الثابتة المنصوص عليها في الأحكام الداخلية لنا.

✓ يجب أن نتذكر أن اختيار طريقة مراقبة محاسبة المخزون (طريقة الجرد الدائم أو طريقة الجرد المتقطع) هو قرار إداري. ومع ذلك، فإن الاحتفاظ بملف المخزون لمراقبة التدفقات الكمية وتحديد التكاليف يعزز إغلاق المواقف المحاسبية الدورية. تحقيقاً لهذه الغاية، تتطلب إدارة المخزون الامتثال لبعض المبادئ الأساسية، حيث يجب أن تؤدي أي حركة لمخزون المواد والبضائع إلى إنشاء إيصال دخول أو خروج موقع من قبل المديرين المسؤولين عن إدارة المخزون وأن تكون قسائم الدخول والخروج مرقمة مسبقاً للسماح بالتتبع التسلسلي، وتحديد تكاليف المخزون حسب الطريقة التي تستخدمها الشركة.

- التوصيات المقدمة:

- ✓ يجب في نهاية السنة المالية تحديد كافة توريدات قطع الغيار. لم يتم استهلاكها وتخزينها في مخازن الوكالة حتى الآن، يجب على الإدارة التعرف عليها إما في المخزون أو كمصروفات مدفوعة مسبقاً.
- 2. مراجعة وتقييم الرقابة الداخلية:

تتكون الرقابة الداخلية من جميع الإجراءات المحاسبية أو الإدارية أو تدابير الرقابة الأخرى التي تحددها إدارة الشركة وتطبقها وتراقبها تحت مسؤوليتها من أجل ضمان حماية أصولها وموثوقية السجلات المحاسبية وجودة البيانات المالية الناتجة. وبالتالي، فإن الرقابة الداخلية تشمل الأنظمة والإجراءات اللازمة للتشغيل السلس للإجراءات الإدارية من أجل ضمان موثوقية المعلومات الناتجة عن الهياكل المختلفة للشركة. إن وجود نظام رقابة داخلية رسمي مطبق بشكل صحيح هو ضمان لموثوقية البيانات المالية.

أ- التنظيم المحاسبي:

- ✓ يتعين على الكيانات وضع إجراء لإغلاق الحسابات، وفقاً للمادة 19 من القانون 07-11 المؤرخ 25 نوفمبر 2007 المتعلق بـ SCF، والتي تنص على أن "إجراء إغلاق يهدف إلى تجميد التسلسل الزمني وضمن عدم ملموس يجب تنفيذ التسجيلات". على مستوى الإدارة، تم وضع الملاحظات القليلة المتاحة لنا والتي يعود تاريخها إلى عدة سنوات تحت سيطرة حزب المؤتمر الوطني. لم يتم تجميع هذه الملاحظات معاً في مجموعة واحدة لتسهيل التشاور معهم.
- ✓ بخصوص الإجراءات المحاسبية على مستوى الإدارة، لا يوجد دليل محاسبة يجمع معاً جميع الملاحظات الصادرة عن الإدارة (SDO أو SONELGAZ). فقط عدد قليل من الملاحظات المتناثرة، التي تم وضعها تحت سيطرة PCN، تم توفيرها لنا. تتطلب هذه الملاحظات التحديث من ECS.
- ✓ فيما يخص توثيق مستندات الانفاق، تجدر الإشارة إلى أن الفواتير المستلمة في عدة نسخ لا تحمل الإشارة الأصلية للنسخة الأولى والنسخة للباقي. يمكن أن يكون هذا الموقف ضاراً بالشركة حيث يمكن استخدام النسخ الأخرى لمدفوعات مكررة أخرى وأكثر من ذلك.

- التوصيات المقدمة:

- ✓ فيما يخص إجراءات الاغلاق فإن الملاحظات المقدمة تتطلب التكيف مع SCF والتحديث المستمر ويجب تجميعها معاً في مجموعة واحدة متاحة للمستخدمين المعنيين.

✓ تطوير الإجراءات المحاسبية وفقاً للأحكام القانونية والتنظيمية الجديدة التي يجب تجميعها معاً في مجموعة واحدة وتحديثها باستمرار.

✓ نوصي بالإشارة إلى النسخة المذكورة في جميع النسخ المصنفة عموماً باستثناء نسخة واحدة فقط ستعمل بمثابة فاتورة أصلية تتضمن وصل الدفع متبوعة بتوقيع المدير والمودع على مستوى البنك، إما عن طريق وضع طابع مبدل أو بخط اليد.

ب- رسم فواتير العمل وترقيمها:

✓ يتم إنشاء فواتير الأعمال (RCN، تمديد الشبكة، السفر، إلخ) على جدول بيانات Excel ويتم وضع التقديرات على تطبيق D-base. ينتج عن هذا الموقف عدم وجود مسح ضوئي مسبق للفواتير، بما يتعارض مع أحكام المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10 ديسمبر 2005 بشأن تحديد شروط وأحكام إنشاء الفاتورة وسند التحويل. و مذكرة التسليم و ملخص الفاتورة و كذلك مبادئ الرقابة الداخلية. لا يسمح لنا عدم وجود فواتير مرقمة مسبقاً بالتحقق من التتبع المتسلسل للفواتير لضمان اكتمال القيد المحاسبي لهذه العمليات.

✓ يؤدي إنشاء الفواتير على جدول بيانات EXCEL إلى تعريض الإدارة لمخاطر مختلفة قد تحدث في حالة حدوث تعديلات غير مقصودة نظراً لعدم وجود قاعدة بيانات. هذه الممارسة ليست مطمئنة عندما لا تجعل من الممكن ضمان شمولية السجلات انحرافاً عن مبادئ الرقابة الداخلية.

✓ لا يسمح استخدام جدول بيانات Excel للإدارة بالحصول على بيان فواتير ملخص لشهر معين (يتم استخراجها تلقائياً) مما يعرض الإدارة لمخاطر إغفال المحاسبة وإعلان الفواتير.

ت- الأعمال المتداخلة على فترتين:

✓ اتصال العملاء وأعمال التثبيت قيد التقدم (RCN، برنامج الحالة، إلخ)، التي يتم تنفيذها بواسطة مقاولين من الباطن، ليست موضوعاً لمخزون تم توقيعه مع مزودي الخدمة في 31 / 12N. وفي الواقع، لا يتم إجراء جرد مادي للعمل الجاري في نهاية السنة المالية (N / 12/31)، وهو ما يتعارض مع أحكام المادة 10 من القانون التجاري. أصول والتزامات شركته ... وكذلك أحكام المادة 14 من نظام المحاسبة المالية.

✓ فيما يخص الاعتراف بتقديم الخدمة عند التقدم، مجموعة من السلع أو الخدمات التي يمتد تنفيذها خلال فترتين محاسبيتين (2) على الأقل أو سنوات مالية يتم الحصول عليها حصرياً وفقاً لطريقة المحاسبة المرهنية بشكل مستقل عن الطريقة التي تتبناها الشركة في الموضوع، وهذا بغض النظر عن نوع عقد أو عقد بسعر ثابت أو عقد عمل مباشر. في هذا الصدد، وجود أدوات الإدارة ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية

تسمح بالتحقق من صحة النسبة المئوية للتقدم ومراجعة التقديرات، عند التقدم، مطلوبة. أحمال المنتجات والنتائج التقدم بغض النظر عن الطريقة التي تتبناها الشركة في هذا الصدد، بغض النظر عن نوع العقد أو عقد السعر الثابت أو عقد العمل المباشر. في هذا الصدد، وجود أدوات الإدارة ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية تسمح بالتحقق من صحة النسبة المئوية للتقدم ومراجعة التقديرات، عند التقدم، مطلوبة. أحمال المنتجات والنتائج التقدم بغض النظر عن الطريقة التي تتبناها الشركة في هذا الصدد، بغض النظر عن نوع العقد أو عقد السعر الثابت أو عقد العمل المباشر. في هذا الصدد، وجود أدوات الإدارة ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية تسمح بالتحقق من صحة النسبة المئوية للتقدم ومراجعة التقديرات، عند التقدم، مطلوبة. أحمال المنتجات والنتائج

- التوصيات المقدمة:

- ✓ يجب العودة إلى الامتثال الصارم للأحكام القانونية والتنظيمية من خلال اختيار طريقة التقدم المادي للعمل وهذا على أساس قوائم الجرد المادية للعمل الجاري توقف عند $N / 12/31$ بشكل متناقض.
- ✓ بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تؤدي جميع عمليات التحصيل إلى الاعتراف بضريبة القيمة المضافة و TAP ودفعها عندما يتعلق الأمر بتوفير العمل وذلك وفقاً لأحكام IDTA ورموز CTA.
- ✓ يجب أن يؤدي العمل المراد تحرير فواتير له إلى نتيجة لـ TAP المقابل ومطالبة ضريبة مؤجلة على تقاضى TAP على التحصيل وتلك المتعلقة بالعمل المسجل عند التقدم.
- ✓ يجب أن يؤدي العمل المراد تحرير فواتير له إلى الاعتراف بضريبة القيمة المضافة وهذا بالنسبة للجزء الذي لم يتم تحصيله بعد.

ث- الخزينة:

- ✓ إن التسويات البنكية و البريدية المتاحة لنا لا تشير إلى جميع المعلومات التي تجعل من الممكن تسهيل التحكم والتحقق من المعاملات المتعلقة في هذه التسويات. وبالفعل، فإن عدم وجود أرقام مستندات محاسبية لم تظهر في دفاتر الشركة لا يسمح لنا بإجراء الفحوصات المعتادة بكل سهولة لفحص هذه التسويات والتشويق الذي يظهر فيها. بالإضافة إلى أن هذه التسويات تتم من قبل الموظفين العاملين على مستوى الخزينة، وهذا يتعارض مع مبدأ فصل المهام.

-التوصيات المقدمة:

- ✓ يجب تقديم كشوف التسويات المصرفية التي تسلط الضوء، على الأقل على السطر الكامل للمجلة ولاسيما تاريخ ورقم العملية والصياغة الدقيقة أو تلك الخاصة بكشف الحساب البنكي وإيقاف هذه التسويات على فترات التي تتزامن مع الأرصدة الشهرية للحصول على أرصدة من أجل المضي قدماً في التحقق من صحة العمليات التي تظهر في هذه التسويات. ومع ذلك، إذا تم إنشاء هذه التسويات من قبل إدارة الخزنة فيجب التحقق من صحتها من قبل رئيس المحاسبة ولكن بشرط أن يكون الرصيد المحاسبي والرصيد النقدي متطابقين وإبراز جميع المعلومات المدرجة في الرقابة الداخلية.
- ✓ الطريقة الوحيدة لتأمين المعاملات التي يقوم بها البنك أو نقاط الاتصال هي إجراء تسويات دورية وطلب تفسيرات لأي معاملات لا تفي بمعايير الشفافية.

ج- الجانب الضريبي و شبه الضريبي:

- ✓ تشرع الإدارة في استرداد (محاسبة) ضريبة القيمة المضافة للصيانة وإصلاح مركبات الركاب والإقامة والتموين بينما بموجب اللوائح لا تؤدي إلى الحق في الخصم. يعرض هذا الموقف الشركة لمخاطر الغرامات والعقوبات وكذلك السداد الفوري والإلزامي لضريبة القيمة المضافة المستردة في حالة التفتيش من قبل السلطات الضريبية.
 - ✓ يواصل التوجيه استرداد ضريبة القيمة المضافة في وقت استلام الفاتورة وليس في وقت دفع ضريبة القيمة المضافة وهذا مخالف لأحكام المادة 30 من TCA 30 التي تنص على " يتم تطبيق الخصم مع الشهر أو الربع الذي تم دفعه خلاله. لا يمكن تنفيذها عندما يتم دفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مائة ألف دينار (100000 دينار) نقدًا لكل معاملة خاضعة للضريبة ". هذا الوضع يعرض الشركة لمخاطر الغرامات والعقوبات في حالة التدقيق من قبل السلطات الضريبية.
 - ✓ فيما يخص الضرائب على الأنشطة المهنية لم تعترف الإدارة أو تدفع لبرامج المساعدة التقنية بشأن المبيعات المتعلقة بالمساهمة في تكاليف التوصيل التي تم تسجيلها خطأ في الحساب 14 "الإعانات" على عروض الأسعار / شكلية محصلة خلافاً لأحكام قانون الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة. يعرض هذا الوضع الإدارة لخطر الغرامات والعقوبات في حالة التفتيش من قبل خدمات إدارة الضرائب.
- ### ح- جرد الأصول وحسابات الخصوم:
- ✓ بشكل عام، تحليلات الحساب (30،34،51،46.41، إلخ) المتاحة لنا تظهر فقط رصيد الكتاب والمبلغ لدى المديرين (المبيعات، الموارد البشرية، إلخ) مع وجود اختلافات في بعض الأحيان. لا تذكر هذه التحليلات تفاصيل المعاملات التي تشكل التوازن مع المدير، وبالتالي على المستوى المحاسبي، لتمكيننا من إبداء الرأي بشأن المعاملات التي تشكل الرصيد.

- لذلك، يجب عمل قائمة جرد لجميع الحسابات بالتفصيل عملية تلو الأخرى، للحصول على الرصيد، وتقديمها حسب ترتيب ميزان المراجعة وإبقائها تحت تصرفنا.

المطلب الثاني: تقييم أرصدة حسابات الميزانية - سنة 2012 -

1. الأصول الثابتة الملموسة و الغير ملموسة

في 2012/12/31 كانت حسابات الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة على النحو التالي:

الجدول (2-3): جدول حسابات الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة

المبلغ الصافي	خسائر القيمة	المبلغ الإجمالي	البيان
2303232.27	-	2303232.27	-امتيازات وحقوق. -أراضي و بنايات.
6358790.11	-	6358790.11	-معدات صناعية.
6807364271.00	9227807751.33	16035172022.33	-المعدات الاجتماعية.
25683283.92	17246381.84	42929665.76	-استثمارات أخرى.
426682176.99	-	426682167.99	
7268391745.29	9245054133.17	16513445878.46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة.

أ- أهداف التدقيق:

- ✓ وجود وتحديث سجل الجرد وملف الأصول الثابتة.
- ✓ وجود إجراء جرد وتطبيقه الصحيح.
- ✓ وجود جرد مادي تم إنشاؤه وفقاً للإجراء الذي نشرته الشركة.
- ✓ أن تسوية الجرد المادي مع ملف الأصول الثابتة تتم بشكل صحيح وكامل.
- ✓ أن أي تناقضات إن وجدت، يتم التعامل معها بشكل صحيح ووفقاً للأنظمة المعمول بها.
- ✓ أن تكون الأرض والبنية التحتية للعقار مبررة بصكوك صحيحة.

- ✓ يتم تطبيق هذا الاستهلاك بطريقة موحدة في جميع أنحاء الشركة ووفقاً لقواعد المحاسبة والضرائب المعمول بها (نهج المكون وتحديد الأعمار الإنتاجية).
 - ✓ أن يتم إجراء اختبارات انخفاض القيمة.
 - ✓ أن يتم تسجيل قطع الغيار المحددة في الأصول الثابتة وليس في المخزون.
- ب- ملف الأصول الثابتة.

لم يتم توفير ملف الأصول الثابتة المساعدة (ملف حساب الاستهلاك)، الذي تم إغلاقه بتاريخ 2012/12/31، مما لم يسمح بإجراء عمليات الفحص والتحقق المعتادة على التخصيصات في الاستهلاك. بالإضافة إلى ذلك، كشف فحص الملف المركزي الذي أتاحه المقر عما يلي:

- ✓ الملف المتاح بصيغة PDF (غير قابل للاستخدام) مما يجعل عملية التحكم طويلة للغاية.
 - ✓ يتم تقديم البضائع حسب العمل بدلاً من الوجهة، أي حسب الحساب الفرعي. لم يسمح ذلك بضمان تحديثها عندما يكون من الضروري إجراء إضافات لكل نوع من أنواع السلع على مستوى جميع الأعمال إلى الحصول على إجمالي كل حساب.
 - ✓ عدم وجود قدر معين من المعلومات يجعل عملية التحكم صعبة للغاية، لا سيما أرقام الحسابات المحاسبية والاستهلاك المتراكم السابق.
 - ✓ وجود العديد من الأصول الثابتة المستهلكة بالكامل والتي لا تزال تظهر في دفاتر الشركة، على عكس أحكام SCF. وبالتالي، يجب على الشركة إجراء تصحيح خطأ في مخصصات الإهلاك (في حقوق الملكية مع الضرائب المؤجلة ذات الصلة) وهذا. وفقاً ل SCF إذا كانت لا تزال مستخدمة، أو لحذفها من الميزانية العمومية إذا تم إيقاف تشغيلها وفقاً لإجراءات الشركة.
 - ✓ من المحتمل أن تؤدي أوجه القصور هذه وتلك التي تمت صياغتها في قسم الرقابة الداخلية إلى المساومة على أي محاولة للتوفيق بين بيانات الجرد المادي والبيانات المسجلة في الملف.
- ت- إجراءات جرد الشركة.

تم وضع إجراء أخذ الجرد المادي للشركة، والذي تم توفيره على مستوى المكتب الرئيسي، في يونيو 2000. وكشفت قراءة هذا الإجراء أنه يتعامل فقط مع الخطوط الرئيسية للمخزون باستثناء أنه يشير إلى الأحكام والنصوص التي لم تعد سارية.

وبالتالي، يجب تحديث إجراءات جرد الشركة فيما يتعلق بالنصوص التنظيمية الجديدة والممارسات السارية من أجل ضمان موثوقية أفضل للتعدادات المتعلقة بهذه العملية الهامة.

ث- جرد الأصول الثابتة.

لم يتم توفير بيان جرد مادي للأصول الثابتة. علاوة على ذلك، لم يتم توفير تقرير أو تقرير نتائج عملية الجرد ومحاضر التثبيت الخاصة بلجنة الجرد وفرق العد المختلفة.

ج- تقييم رصيد حساب الأصول الثابتة.

كشفت المراجعة غير الشاملة للأصول الثابتة عما يلي:

- قيم غير ملموسة (21): في 2012/12/31، كان لهذا الحساب رصيد قدره 2,303,232.27 دج الذي يظهر في هذا البند لم يكن مبرراً بالتفصيل. ومع ذلك، إذا كانت برامج الكمبيوتر لم تعد قابلة للاستخدام، فيجب حذفها من الميزانية العمومية عندما لا تتوقع الكيان أي فائدة اقتصادية مستقبلية إما من استخدامه أو من التخلص اللاحق منه على النحو المنصوص عليه في CFS 121-11، علاوة على ذلك، فإن الأصول المسجلة في هذا البند لم تخضع لأي استهلاك.

- الأراضي (220): في 2012/12/31 أظهر هذا الحساب رصيماً قدره 6,358,790.11 دينار جزائري يقابل قيمة الأرض، وبعضها غير مبرر بصكوك. يتيح فحص العمليات المحاسبية والمستندات المتاحة لإبداء الملاحظات التالية:

- ✓ بالنسبة لأرض التي تبلغ مساحتها 2400 متر مربع بقيمة 328,516.50 دينار جزائري، لم يتم تقديم أي دليل.
- ✓ بالنسبة للأرض الواقعة على الطريق المحلي المؤدي إلى بمساحة 5704 متر مربع بقيمة 54,756.00 دينار جزائري، لم يتم تقديم أي دليل.
- ✓ بالنسبة لأرض محطة الفرعية بقيمة 237.50 دج، لم يتم توفير أي مستندات داعمة.
- ✓ الأرض التي تبلغ مساحتها 5418 متراً مربعاً والموجودة في المصنع القديم للكهرباء في، مسجلة بمبلغ 8000.00 دج، استولت عليها الولاية، وفي المقابل، استقادت وحدة من غرفة تُستخدم

حاليًا كوكالة وأرض مجاورة على أساس المراسلات من الولاية لهذه العقارات. لا يوجد لدى الوحدة مستندات داعمة ولا تدفع إيجارًا.

علاوة على ذلك، تجدر الإشارة إلى أن مقادير الأرض القاعدية لمحطات المحولات لا تظهر في حسابات الوحدة ويجب تقييمها وتسجيلها بمجرد أن توفر فوائد اقتصادية، وفقًا لأحكام SCF.

وبناءً على ذلك يجب توضيح وضع جميع الأراضي بالتنسيق مع الإدارة القانونية للمكتب الرئيسي من أجل اتخاذ خطوات مع الأطراف المناسبة لتسوية الوضع القانوني للأرض.

-معدات صناعية (24): اعتبارًا من 2012/12/31 كانت حسابات المعدات الصناعية على النحو التالي:

الجدول (3-3): جدول حسابات المعدات الصناعية

المبلغ الصافي	خسائر القيمة	المبلغ الاجمالي	الحسابات
118312858.54	136466883.52	25477972.06	240
20691353.37	28075070.07	48766423.44	241
4796617487.77	8130087474.76	12926704962.53	242
6701821.00	37834015.91	44535836.91	243
29764772.91	149891591.07	179656363.98	244
12594373.41	41284126.87	53878500.28	245
65941773.83	44292713.75	110234487.58	247
566233612.17	333545978.63	899779590.80	248
1190506218.00	326329896.75	1516836114.75	249
6807364271.00	9227807751.33	16035172022.33	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة.

1) المباني الإدارية والتجارية (240x): اعتبارًا من 2012/12/31. أظهر هذا الحساب رصيدًا قدره 254,779,742.06 دينار جزائري يتوافق مع القيمة الإجمالية للإنشاءات بما في ذلك 4 مساكن بمبلغ 8,630,982.31 دينارًا والتي كان يجب تسجيلها كخصم لحساب 2500 "مباني اجتماعية". لم يتم تقسيم هذه الإنشاءات إلى مجموعات فرعية (عناصر منفصلة) نظرًا لاختلاف عمرها الإنتاجي، وسيكون لهذا التقسيم تأثير كبير على حقوق المساهمين.

سجل هذا الحساب معاملات يعود تاريخها إلى عدة سنوات مالية لم يتم تبريرها بأفعال أصلية مثل مبنى..... بمبلغ 27,268,164.00 دج، ومتجر.....، إلخ.

بالإضافة إلى ذلك، تجدر الإشارة إلى أن البنى التحتية المبنية على أرض جرداء المكتسبة لا تخضع للتسجيل على مستوى المجالات ولا تظهر في أي وثيقة أصلية، مثل مقر الوحدة والمساكن بالقنوة. الملاحظات المقدمة على المباني يمكن نقلها إلى المرافق والمنشآت الملحقة بها.

بالإضافة إلى ذلك، لم يتم توفير أي تقييم لطبيعة عقود الإيجار (الإيجارات التشغيلية أو الإيجارات التمويلية) لمباني الوكالة و / أو الشقق المستأجرة من أطراف ثالثة (APC و OPGI).

(2) أعمال البنية التحتية (241xx): اعتبارًا من 2012/12/31. كان لهذا الحساب رصيد قدره DA 48,766,423.44 لم يتم توفير تفاصيل عنه. يجب توفير تفاصيل دقيقة.

(3) تركيبات مجمعة (242xx): في 2012/12/31، يُظهر هذا الحساب رصيدًا قدره 12,926,704,962.53 دج المقابل لإجمالي قيمة المعدات للوظائف. شبكات الجهد العالي (HV)

والمتوسط (MV)، وشبكات الجهد المنخفض (LV)، ومحطات التوزيع (العلوية وتحت الأرض)، والأنابيب، والوصلات، والتركيبات المختلفة، والتي يتطلب بعضها تقسيمًا إلى تجميعات فرعية (عناصر منفصلة) عندما الحياة المفيدة مختلفة. سيكون لهذا التفصيل تأثير كبير على حقوق المساهمين

بالإضافة إلى ذلك، فقد تمت الملاحظة أن الإنشاءات التي تضم محطات المحولات مسجلة في حساب 242 "تركيبات معقدة" دون التمييز بين الإنشاءات والتركيبات المعقدة. كان يجب تسجيل هذه الإنشاءات في الحساب 240 "الإنشاءات" (SCF 213).

(4) المعدات والأدوات (243xx): في 2012/12/31، أظهر الحساب رصيدًا قدره 44,535,836 دج، يتوافق مع القيمة الإجمالية للمواد والأدوات المختلفة.

(5) معدات النقل (244xxx): في 2012/12/31، أظهر هذا الحساب رصيدًا قدره 179,656,363.98 دج، مقابل القيمة الإجمالية لمعدات النقل.

(6) معدات مكتبية (245xxx): في 2012/12/31، كان لهذا الحساب رصيد قدره 53,878,500.28 دج، يقابل القيمة الإجمالية للأثاث والمكاتب ومعدات تكنولوجيا المعلومات.

(7) التخطيطات والتركيبات (247xxXx - 248xx): اعتبارًا من 2012/12/31. أظهر هذا الحساب رصيدًا قدره 1,010,014,078.78 دج يتوافق مع القيمة الإجمالية للأراضي وتجهيزات المباني ومعدات مكافحة الحرائق ومكيفات الهواء وعدادات الكهرباء والغاز والمحولات. توصلوا بعد مراجعة المعاملات المسجلة في هذا الحساب من ملاحظة ما يلي:

- ✓ قد تتعرض المحولات البديلة الجديدة للاستهلاك على الرغم من عدم وضعها في الخدمة بعد، على عكس أحكام لجنة التعليم المستمر. وبالتالي يجب جرد المحولات (الجديدة) المسجلة في الحساب الاستثماري في 2012/12/31 ولكن لم يتم استخدامها بعد لتجنب إهلاكها.
 - ✓ يجب مراجعة العمر الإنتاجي (الإهلاك) للمحولات المستبدلة / المستخدمة لمتطلبات الطاقة التي يتم إرجاعها إلى المخزون بشكل دوري عندما يختلف استخدامها، مما يؤدي إلى تعديل مدة فائدة هذه المحولات التي يتم إطفاءها على مدى 25 عامًا.
 - ✓ العدادات (الغاز والكهرباء) المخزنة على مستوى الفرع ليتم تشغيلها، حسب الحاجة (AP)، الاستبدال، إلخ)، يتم تسجيلها مباشرة في حسابات الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك، بينما قد يكون هناك مخزون في نهاية السنة المالية من الأمتار لم يكلف بعد. لتجنب الاضطرار إلى تحمل رسوم الاستهلاك لأولئك الذين لا يزالون في المخزون (غير مستخدم). يجب تسجيلها في حساب معلق من الفئة 2 (مخزون الأصول الثابتة) في وقت الشراء ونقلها حيث يتم تثبيتها في مقر العميل في حسابات الأصول الثابتة المقدمة لتسجيلها.
 - ✓ يتم تقييم حركات المحولات لتغيير الطاقة عند $DA / KVA \downarrow CUMP$ بدلاً من القيمة الحقيقية للمحولات المنقولة وهذا، على عكس أحكام نظام المحاسبة المالية SCF. لذلك يجب العودة إلى الامتثال لأحكام اللجنة الدائمة المعنية بالتمويل. نتج عن هذا الموقف إهلاك مبلغ الحساب 2482 "محولات الطاقة الاحتياطية على مستوى العالم، والتي لا تسمح ببدلات الاستهلاك التي تعكس الواقع.
 - ✓ المعدات المثبتة لدى أطراف ثالثة والتي تتوافق، وفقاً للمعلومات المتاحة لنا، مع المعدات المستأجرة لأطراف ثالثة بمبلغ 5.102145 DA 25 يجب أن تتم معالجتها وفقاً لـ SCF لتقييم ما إذا كانت هذه العقود هي عقود إيجار تشغيلي أو تمويل الإيجارات وفقاً لأحكام النقطة 1-135 من SCF.
- علاوة على ذلك، لم يتم توفير أي جرد لهذه المعدات.

وبالتالي، لا يمكن إصدار رأي بشأن رصيد هذا الحساب لأنه من ناحية لم يتم توفير أي مخزون، ومن ناحية أخرى، لم يتم توفير أي تقييم لعقود الإيجار (بسيطة أو تمويلية).

(8) معدات الإنتاج المعلقة الجرد (249xx): في 2012/12/31، كان لهذا الحساب رصيد قدره 1,516,836.1 دج، المقابل للعمل المنجز ولكن لم يتم إغلاق المناطق المحمية الخاصة به بعد والتي لم يتم توفير تفاصيل عنها، وهذا ما منع إصدار رأي مسبب والتأكد من أن يتم تحويل

مبالغ السلطة المستهلكة إلى حسابات الأصول الثابتة المناسبة وأنه لا توجد معاملات للسلطة يعود تاريخها إلى عدة سنوات. ومع ذلك، تجدر الإشارة إلى أنه تم تسجيل رسوم استهلاك لهذه المعدات.

- المرافق الاجتماعية (25).

1) سكن الموظفين (2500): الملاحظات والتوصيات التي تمت صياغتها في المباني الإدارية والتجارية (240xx) يمكن تحويلها إلى عمليات هذا الحساب الذي يبلغ رصيده 42232.7 18.07 دينار جزائري.

2) الأثاث والمعدات المنزلية (252 x 257 x xxxx): في 2012/12/31، كان لهذا الحساب رصيد قدره 696,947.69 دج يقابل القيمة الإجمالية لبعض المرافق الاجتماعية. لم يتم تحديد بعض الأثاث والمعدات. وبالتالي، يجب اتخاذ الخطوات اللازمة لتحديد الأصول وتحديد موقعها.

- استثمارات جارية (28xxx).

اعتبارًا من 2012/12/31. أظهر هذا الحساب رصيدًا قدره 426,682,167.99 دج يقابل:

✓ التكاليف الأولية قيد التنفيذ بمبلغ 1,445,249.00 دج، وفقًا للمعلومات المتاحة، بدراسات السلطة التنفيذية التي لم يتم إغلاقها. لم يتم توفير أي تفاصيل عن هذه الرسوم.

✓ 197.315.001.95 دج من نفقات المعدات لبرنامج الدولة و 2797. 141.87 دج يتعلق بمصاريف الاستبدال التي لم يتم توفير تفاصيل أو مخزون بشأنها.

بالإضافة إلى ذلك، فإن فحص المستندات الداعمة لعام 2012 المصنفة في (H) على مستوى الإدارة جعل من الممكن زيادة وجود أعمال مختلفة للأصول الثابتة التي كان ينبغي تسجيلها في الأصول الثابتة قيد التنفيذ عند إغلاق الميزانية العمومية لعام 2011 عندما تم التوقيع على المرفقات المرفقة بفواتير الأشغال من قبل رؤساء الوحدات في عام 2011 إقراراً فعلياً بالديون والقبول الجزئي للأعمال.

بالإضافة إلى ذلك، بالنسبة للمناطق المحمية التي يعود تاريخها إلى السنوات السابقة، يجب على الشركة إجراء اختبار انخفاض القيمة لتحديد أي خسائر في القيمة على الأصول الثابتة قيد التنفيذ. و في غياب تفاصيل نقاط الوصول، لا يمكن إبداء رأي حول هذا البند.

2. المخزونات.

اعتبارًا من 2012/12/31، كانت حسابات المخزون على النحو التالي:

الجدول (3-4): جدول حسابات المخزون

رقم الحساب	المبلغ الاجمالي	خسائر القيمة	المبلغ الصافي
31	432901.13	-	432901.13
37	207000.00	-	207000.00
المجموع	639901.13	-	639901.13

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة.

أهداف التدقيق:

- ✓ وجود حفظ وتحديث سليم لملف إدارة المخزون.
 - ✓ وجود إجراء لإدارة المخزون وتطبيقه الحقيقي والصحيح.
 - ✓ وجود بيان منفصل للمخزون التالف أو غيره.
 - ✓ أن مطابقة الجرد المادي للمخزونات مع المخزون المحاسبي قد تم إجراؤها، وتم تحديد الفروق وتبريرها وتنظيمها وفقاً للأنظمة.
 - ✓ أن طريقة تقييم المخزون المستخدمة موثوقة ويتم تطبيقها بشكل صحيح بطريقة موحدة.
 - ✓ أن خسائر الانخفاض في القيمة قد تم احتسابها بشكل صحيح على مستوى الإدارة.
- مواد أخرى ولوازم (الحساب 313xx): في 2012/12/31، كان لهذا الحساب رصيد 432,901.13 دج يتوافق مع أجهزة كشف الأعطال. لم يتم توفير حالة جرد لهذه الكواشف.
- مخزون خارجي (37XXX) : في 2012/12/31 ، كان لهذا الحساب رصيد قدره 207,000.00 دج مطابق لقسائم الوقود. لم يتم توفير أي جرد مادي لقسائم الوقود و / أو البطاقات المغنطة.
- أحكام خاصة بالمخزون (39xxxX): لجميع الأغراض العملية ووفقاً لمبدأ الحيطة، يتم تقييم المخزونات بتكلفتها وصافي قيمتها الممكن تحقيقها، أيهما أقل. يتوافق صافي القيمة الممكن تحقيقها مع سعر البيع المقدر بعد خصم تكاليف الإنجاز والتسويق.
- يتم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة المخزون كمصروف في بيان الدخل عندما تتجاوز تكلفة المخزون صافي القيمة الممكن تحقيقها لهذا المخزون. يتم تحديد خسائر انخفاض قيمة المخزون بنداً، أو في حالة الأصول القابلة للاستبدال، فئة تلو فئة.

-الجرد المادي للمخزون: لم يتم توفير بيان المخزون المادي للمخزون في 2012/12/31.

مقارنة الجرد المادي والمحاسبي: لم يتم توفير أي بيان بالمطابقة بين بيانات الجرد المادي وبيانات ملف الجرد المحاسبي.

ملخص الملاحظات والاعتبارات الرئيسية المتعلقة بحسابات المخزونات

▪ لم يتم توفير أي بيان بالمخزون المادي اعتبارًا من 2012/12/31.

3. الأموال الخاصة.

في 2012/12/31، كانت حسابات الأموال الخاصة على النحو التالي:

الجدول (3-5): حسابات الأموال الخاصة

رقم الحساب	المبلغ الإجمالي
14	2680332779.41
15	373143040.38
17	4664374365.56
19	162915727.37
المجموع	7880765912.72

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة.

أهداف التدقيق.

- ✓ أن يتم تسجيل فرق إعادة التقييم وفقًا لأحكام SCF.
- ✓ أن الاختلافات في الحسابات لها ما يبررها.
- ✓ تم تأكيد العمليات بين الوحدات بالدقائق.
- ✓ أن أحكام دفع المعاشات التقاعدية والالتزامات المماثلة (التقاعد، الميدالية، إلخ) قد تم تحديدها وتسجيلها وفقًا للأحكام القانونية والتنظيمية للصندوق.

-الاستثمارات (14xXX).

في 2012/31/12، كان لهذا البند رصيد دائن قدره 2,680,332,779.41 دج يقابل المساهمات التي يدفعها العملاء مقابل التوصيلات. تتوافق هذه المساهمات مع مدفوعات جزء من الخدمات المقدمة لهذه التوصيلات، وبالتالي كان يجب تسجيلها في حسابات الدخل بطبيعتها (معدل الدوران). وتجدر الإشارة إلى أن العمليات التي سيتم تسجيلها في حساب 131 "إعانات" هي إعانات تمنحها الدولة والسلطات المحلية وهذا، وفقاً للنقطتين 1-124 و 2-124 من SCF.

وتجدر الإشارة إلى أن المساهمات التي تتلقاها الشركة تقع ضمن نطاق التفسير 18 الذي ينص في الفقرة 6: "ينطبق هذا التفسير أيضاً على العقود التي تتلقى بموجبها الكيان نقداً من العميل عندما يتم استخدام هذا المبلغ النقدي حصرياً لإنشاء أو الحصول على عنصر من الممتلكات والمنشآت والمعدات، ويجب على الكيان بعد ذلك استخدامه إما لتوصيل العميل بشبكة أو لتزويد العميل بإمكانية الوصول المستمر إلى مصدر للسلع أو الخدمات، أو كليهما. والفقرة 1 يطلب من العملاء عموماً دفع رسوم إضافية لشراء السلع أو الخدمات بناءً على استخدامهم".

يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات المشيدة أو المقتنيات يفي بتعريف الأصل وفقاً للفقرتين 9 و 10. إذا استوفى تعريف الأصل، فيجب الاعتراف ببند الممتلكات والآلات والمعدات بالتكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 16 والاعتراف بالإيراد وفقاً للفقرات من 13 إلى 20 بمبلغ النقد المستلم من العميل. "

لذلك، يجب العودة إلى الامتثال لأحكام SCF وفرض ضريبة على هذه العمليات بالمعدل المعمول به.

- فرق التقييم (1510 - 1520).

في 2012/12/31، كان لهذا الحساب رصيد دائن قدره 373,143,040.38 دج، مطابق لمبلغ فرق إعادة التقييم السابق الذي كان ينبغي تسجيله في حساب دائن لحساب حقوق الملكية لأن:

- ✓ لم تختار الشركة طريقة إعادة التقييم. لا يكون حساب فرق إعادة التقييم منطقياً إلا للشركة والمستثمرين إذا كان يتوافق مع خيار متعمد تحت تأثير لوائح SCF.
- ✓ يعطي فائض إعادة التقييم في البيانات المالية معلومات خاطئة لأن الكيان غير معني بإعادة التقييم.

✓ لا يمكن الاعتماد على مبلغ فرق إعادة التقييم عندما لا تكون طرق تحديده هي تلك المنصوص عليها في SCF. الفرق الذي تم الحصول عليه وفقاً للوائح القديمة لا يأخذ في الاعتبار العمر الإنتاجي كما هو منصوص عليه في SCF الحالي، والذي لا يساوي بالضرورة العمر الإنتاجي المعمول به، في الواقع، فإن الاختلاف بين مدة الاستخدام والعمر الإنتاجي كافٍ لكي يكون VNC مختلفاً، وبالتالي مقدار فرق إعادة التقييم.

✓ لم يتم قبول خسارة القيمة التي كان لها تأثير على مبلغ فرق إعادة التقييم في PCN.

✓ لا يمكن اعتبار فرق إعادة التقييم على هذا النحو إلا إذا تم تحديده وفقاً للفرقات 121-20 إلى 121-7 من SCF.

✓ التحويل إلى "نتيجة غير موزعة" يتوافق في الواقع مع تصحيح الخطأ.

أخيراً، لتأكيد ما ورد أعلاه، قدرت الشركة الدولية Price Water House في إجابة على هذا السؤال أنه يجب تصنيف فروق إعادة التقييم الموجودة عند الافتتاح، بموجب القواعد الفرنسية، على أنها أرباح محتجزة "تُعرف أيضاً باسم" ترحيل من جديد.

لذلك، لا يعتبر أن هذا التناقض يتوافق مع خطأ يجب احتسابه في حقوق الملكية.

-حسابات الربط بين الوحدات (17xx).

في 2012/12/31 كان لهذا الحساب رصيد دائن بمبلغ 4,664,374,365.56 دج المقابل للمعاملات المنفذة مع الإدارة الأخرى للشركة (DD)، لا يوجد تقرير أو خطاب موافقة للأرصدة بين الوحدات (DD).

على الرغم من أن هذه الحسابات تستقر على مستوى رصيد الشركة. يجب أن تؤكد الوحدات الأرصدة بين الوحدات (عن طريق DD)، من ناحية للسماح لهيئات التحكم بإجراء الفحوصات والتحقق المعتادة داخل كل DD، ومن ناحية أخرى، للامتثال لأحكام الكود التجاري من حيث جرد حسابات الأصول والخصوم في الميزانية العمومية لـ DD.

-مخصصات الخسائر والأعباء (19).

1) مخصصات الخسائر والأعباء (1900): في 2012/12/31، يظهر هذا الحساب رصيداً قدره 5,130,000.00 دج يعود إلى السنة المالية 2011، ولم يتم توفير أي تفاصيل عنه لنا.

ومع ذلك، تجدر الإشارة إلى أنه لا ينبغي وضع المخصصات إلا إذا كانت تفي بالمعايير المنصوص عليها في الفقرة 1-125 من الأمر المؤرخ 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى وعرض البيانات المالية كذلك باعتبارها التسمية وقواعد التشغيل للحسابات التي تنص على أن "مخصص الرسوم هو التزام يكون تاريخ استحقاقه أو مبلغه غير مؤكد.

(2) مخصصات الصيانة الرئيسية (1951): في 2012/12/31، أظهر هذا الحساب رصيداً مدينياً بشكل غير طبيعي بمبلغ 19,244,715.30 دج وهو ما يقابل باقي المقابلات المخطط لها في البداية في برامج الكهرباء العامة. وفقاً للمعلومات التي تم جمعها من DFC، يتم تحديد مواعيد المقابلات وتوفيرها في نهاية السنة المالية، بينما سيتم تنفيذها خلال السنة المالية المقبلة.

في ختام تمت موازنة حساب 1951 بائتمان الحساب 2826 "نفقات الإصلاحات الرئيسية"، هذه النفقات تتوافق مع الصيانة الروتينية. وبالتالي، لا ينبغي أن يتم تسجيلها.

سيتم الاعتراف بالمصروفات المقابلة في وقت التزامها من خلال حسابات المصروفات ذات الصلة. في ضوء ما سبق، يجب على الشركة إلغاء هذه الأحكام التي لا تستوفي التعريف على النحو المنصوص عليه في أحكام SCF. يجب تسجيل الإلغاء بواسطة حساب الأرباح المحتجزة (SCF).

(3) مخصصات مكافآت التقاعد (1953): في 2012/31/12، أظهر هذا الحساب رصيداً دائئاً بمبلغ 152,839,302.41 دج يقابل مخصص مكافآت التقاعد لوكلاء الإدارة.

بالإضافة إلى ذلك، فإن حسابات مخصصات مكافأة التقاعد التي تم إيقافها في 2012/12/31 من قبل المقر، تظهر مبلغ 167,660,645.58 دج بينما سجل DD في هذه الدفاتر مبلغ 152,839.302.41 دج أو فرق أقل من أجل 14,821,343.17 دج.

(4) مخصصات الوفاة (195 ×××): وتجدر الإشارة إلى أن اتفاقية الاشتراك الجماعي للشركة التي تم تأسيسها في 31 ديسمبر 2003، والتي تمت الموافقة عليها من قبل مفتشية العمل في 29 يوليو 2009، تنص في المادة 292 على أنها تُنسب إلى ورثة أي عامل توفي أثناء مهنية، يتحصلوا على تعويض عن راتب 18 شهراً. يتم زيادة هذا التعويض إلى راتب 36 شهراً في حالة الوفاة الناتجة عن حادث في العمل أو مرض مهني. يتم احتساب البدل على أساس الراتب الإجمالي النظري.

وبالتالي، فإن الشركة مطالبة وفقاً للأحكام 1-136 إلى 2-136 من قواعد التقييم والاعتراف بالموجودات والمطلوبات والمصروفات والدخل لإثبات مخصص لمكافأة الوفاة لمواجهة المخاطر المحتملة لدفع هذا المبلغ.

ملخص النتائج المتعلقة بالأموال الخاصة.

- ✓ لا يتم احتساب تكاليف التوصيل بشبكة الكهرباء والغاز وفقاً لبنود اللجنة الدائمة المعنية بالتمويل ومعايير المحاسبة الدولية.
- ✓ لم يتم إعادة بيان فرق إعادة التقييم الموروث من نظام المحاسبة القديم وفقاً لأحكام صندوق الضمان الاجتماعي.
- ✓ لم يتم تقييم مخصصات مكافآت التقاعد ومكافآت الميداليات وفقاً لأحكام الصندوق. لم تسجل DDE جميع الأحكام في دفاترها كما تم تقييمها بواسطة SDO DRH.
- ✓ المخصص للإصلاحات الرئيسية المعترف بها على مستوى الشركة لا يفي بالمعايير الموضوعة من قبل اللجنة الدائمة المعنية بالتمويل.
- ✓ فشلت الشركة في الاعتراف بمخصص تعويض الوفاة، خلافاً لأحكام صندوق الضمان الاجتماعي.

المطلب الثالث: تقييم حسابات النتائج لسنة -2012-.

-حسابات النتائج.

كشفت المراجعة غير الشاملة لحسابات الأعباء وحسابات المنتجات عن النتائج التالية:

1. المنتجات:

اعتباراً من 2012/12/31، تم عرض حسابات المنتجات على النحو التالي:

الجدول (3-6): حسابات المنتجات.

رقم الحساب	المبلغ	%
70	-	0.00%
71	3142360273.51	85.43%
72	-	0.00%
73	69190997.43	1.88%
74	14285633.09	0.39%
75	-	0.00%
76	50080.00	0.00%
77	7097955.54	0.19%
78	445225902.95	12.10%
79		
المجموع	3678210842.52	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة.

أهداف التدقيق.

تهدف هذه الفحوصات في المقام الأول إلى ضمان ما يلي:

- ✓ العقيدة المحاسبية من حيث التسجيل، يتم احترام الحسابات.
- ✓ تم أخذ جميع عمليات السنة في الاعتبار.
- ✓ العمليات المحاسبية موثقة بما فيه الكفاية.

- تقييم معاملات حسابات المنتجات.

- ✓ يجب تسجيل الفواتير قبل السنة المالية 2012، والتي هي موضوع إشعار دائن واسترداد، في حسابات فرعية منفصلة لقياس عتبة الأهمية النسبية مقارنة بنتيجة السنة المالية السابقة، والتي لا تعد حالياً حالة عندما يتم خصم الأصول من حسابات الإيرادات. عادةً يجب أن يتم تسجيل هذه الأصول التي كانت معروفة قبل إقفال 2011 في السنة المالية 2011 وليس في 2012. ومع ذلك نوصي بأن تقوم بذلك. في حالة إغفال التصحيح للسنة المالية المعنية.

- ✓ أما بالنسبة للأصول التي سيتم إصدارها خلال الربع الأول من عام 2013، فيجب أن يتم المحاسبة عنها في السنة المالية 2012 وفقاً لمبدأ فصل السنوات المالية والمادة 13 من المرسوم التنفيذي بتنفيذ أحكام القانون رقم 07-11 من 25 نوفمبر 2007 تحمل SCF والتي تنص على أن "أي حدث له ارتباط مباشر ورجحان مع وضع قائم في تاريخ إغلاق حسابات السنة المالية والمعروف بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات يجب أن تكون السنة المالية المذكورة مرتبطة بالسنة المالية المنتهية. إذا وقع حدث ما بعد تاريخ إغلاق السنة المالية ولم يؤثر على حالة الأصول أو الخصوم للفترة التي تسبق الموافقة على الحسابات، فلن يتم إجراء أي تعديل.
- ✓ تشرع الإدارة في استرداد المخصصات، المسجلة خلال السنوات السابقة، لإعادة تكوينها بعد ذلك مع التعديلات. نذكر أن هذه الممارسة تتعارض مع أحكام SCF التي تنص على إلغاء الأحكام فقط في حالة عدم وجود ما يبررها.
- ✓ يجب تقييم عمليات عكس الرسوم من السنوات السابقة، في نهاية العام، لتحديد مستوى أهميتها. إذا كانت هذه الانعكاسات كبيرة بما فيه الكفاية، فيجب الاعتراف بها كأرباح محتجزة مع ضرائبها المؤجلة، وإذا لم يكن الأمر كذلك، فيجب الاعتراف بها في حسابها بطبيعتها.
- ✓ لا تعرض الحالة 104 من العملاء (تحت دعم الكمبيوتر) جميع المعلومات الإلزامية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والضرائب المستوعبة. بالإضافة إلى ذلك، لا تتفق هذه الحالة مع بيانات الرصيد، مما يسمح بالقول إنه لم يتم ملؤها بالكامل.
- ✓ يجب أن يتم فرض ضريبة على استهلاك الشركة الخاص بضريبة القيمة المضافة عندما يكون التسليم ذاتياً وهذا وفقاً لرمز TCA.
- ✓ تم الإبلاغ عن 92,884,827.84 دج لدعم الاستثمار بالنتائج التي لم يتم توفير تفاصيل عنها.
- ✓ لم يتم توفير تفاصيل الحساب 7989 "أرباح متنوعة بمبلغ 4,474,524.39 دج.

- الأعباء .

في 2012/12/31، كانت حسابات الأعباء كما يلي:

الجدول (3-7): حسابات الأعباء .

رقم الحساب	المبلغ	%
------------	--------	---

% 0.00	-	60
% 2.45	31385023.57	61
% 14.74	188871917.88	62
% 31.12	398640792.10	63
% 4.35	55742812.17	64
% 0.05	598461.07	65
% 0.01	105000.00	66
% 43.00	550912658.71	68
% 4.28	54848504.78	69
%100	1281105170.28	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة.

أهداف التدقيق.

تهدف هذه الفحوصات في المقام الأول إلى ضمان ما يلي:

- ✓ احترام الأصول المحاسبية من حيث التسجيل في الحسابات.
- ✓ تم أخذ جميع عمليات السنة في الاعتبار.
- ✓ العمليات المحاسبية موثقة بما فيه الكفاية.
- ✓ يتم تطبيق مبادئ الفصل بين التمارين والحصافة بشكل صحيح.

- تقييم العمليات المقيدة في حسابات الأعباء.

(1) المواد والمستلزمات المستهلكة (الحسابات 61Xxx).

يجب أن يتم تسجيل أعمال التعاقد من الباطن التي تم توقيع مرفقاتها بتاريخ 2011 من قبل SDO ولكن تم إصدار فاتورة بها من قبل الموردين في عام 2012 كمصرفات في عام 2011 من خلال قيد الفواتير التي سيتم استلامها عندما تعترف الشركة بالمصرفات.

(2) الخدمات (الحسابات 62xxxx).

يتم تخفيض تكاليف الاستقبال والإقامة والطعام والصيانة والإصلاحات لمركبات الركاب (2011 و / أو التي يتم تنفيذها في منازل خاصة). في الواقع. يتم تخفيض بعض المصاريف بنسبة 17% المقابلة لضريبة القيمة

المضافة التي استردتها الإدارة بينما بموجب المخصصات الضريبية السارية، فإن الأخيرة غير قابلة للخصم، ونتيجة لذلك، كان على الإدارة الاعتراف بضريبة القيمة المضافة كمصروفات.

(3) مصاريف المستخدمين (حسابات 63xxx).

✓ لم يتم تسجيل الاعتماد المخصص للإجازة المدفوعة لاستحقاقات الفترة 2012-2013، ولم يتم رصد أرصدة السنوات السابقة. يتم توفير رصيد الإجازة فقط من 2011-2012، مما يؤدي إلى زيادة نتيجة السنة.

✓ تم تخفيض مخصصات اشتراكات صاحب العمل في الضمان الاجتماعي المتعلقة بمكافأة الحوافز والإجازات مدفوعة الأجر بنحو 700,072.94 دينار جزائري في حالة عدم مراعاة مساهمة حصة الأعمال الاجتماعية بنسبة 3%، كما تجدر الإشارة إلى أن يجب على الشركة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل على هذا المبلغ.

✓ لا يتم احتساب الحصة من مساهمة الخدمة الاجتماعية على جميع العناصر المكونة لكشوف رواتب السنة المالية السابقة ولكن على أساس السنة المالية نفسها، خلافاً لأحكام المادة 8 من المرسوم 82-179. لا تخضع هذه المصروفات للتسوية في نهاية العام.

✓ لم يتم توفير مساهمات الضمان الاجتماعي المتعلقة بميداليات العمل الجدارة. هذه تصل إلى ما يقرب من 6,773,519.27 دج (24,191,140.26 x 28% DA). وتجدر الإشارة إلى أنه يجب تسجيل مساهمات الضمان الاجتماعي لصاحب العمل للسنوات السابقة في حقوق المساهمين إلى الخصم من الحساب 115xxx "تعديلات وتصحيح الأخطاء" للمبلغ الصافي والضرائب المؤجلة للمبلغ المتبقي. بالنسبة لتلك الخاصة بالسنة الحالية، يجب تسجيلها في حساب المصروفات المناسب بالإضافة إلى الاعتراف بأصل الضريبة المؤجلة.

(4) الضرائب والرسوم (حسابات 64xxx).

✓ تم تخفيض حسابات TAP بمقدار 5,362,431.71 دج المقابلة لـ TAP على الطاقة في العدادات (تم إجراء الحسابات وليس التخفيضات والعمليات المشتركة بين الشركات الفرعية).

✓ يمكن تحويل الملاحظات والتوصيات المتعلقة بائتمانات فاتورة عام 2012 إلى برنامج المشورة التقنية المتعلقة بها.

✓ يتم تخفيض حسابات TAP عن طريق عدم دفع TAP على تكاليف الاتصال، وعروض الأسعار / النماذج التي تم جمعها و TAP على طريقة التقدم.

(5) مصاريف متنوعة (حسابات 66xxxx).

التبرعات (الحساب 66913) البالغة 105.000.00 دج تتوافق مع المكافآت الممنوحة في إطار يوم المرأة والتي كان يجب تسجيلها في حساب فرعي 63. وقد مكن الفحص الذي تم إجراؤه على هذه المكافآت من ملاحظة أن الأخير لم يفعل خضع لاشتراكات الضمان الاجتماعي أو الضرائب في IRG (بمعدل 10٪)

(6) المخصصات للاهلاك والمؤونات (الحسابات 68xxxx).

✓ يتم احتساب مخصصات الإهلاك على أساس المدد الضريبية. على عكس أحكام SCF التي تنص على أن فترات الإهلاك تتوافق مع الأعمار الإنتاجية للأصول. علاوة على ذلك، لا يمكن إبداء الرأي في تخصيصات السنة المالية 2012 نتيجة النتائج المدونة في ملفات الأصول الثابتة.

✓ اعترفت الإدارة بتخصيص مكافأة التقاعد ومكافآت الميداليات للسنة المالية 2012 بالكامل في الحساب 68 بدلاً من التمييز بين التكلفة المالية (الحساب 66xxx) وتكلفة الخدمات المقدمة. (الحساب 68) على عكس الأحكام من SCF والمعايير الدولية.

(7) أعباء غير تشغيلية (حسابات 69xxxx).

✓ يُظهر الحساب 75 "نقل نفقات الإنتاج" والحساب 78 "تحويل نفقات التشغيل" مبلغ 21,383,588.03 دج بينما يُظهر الحساب 696 "نفقات السنوات السابقة" مبلغاً قدره 20995279.83 دج أو فرقاً قدره 388.308.80 دج يجب أن يكون تم تحديدها للسماح للشركة بالتعرف على رسوم ودخل السنوات السابقة في حقوق الملكية "115" في SCF.

✓ لم يتم الإبلاغ بتفاصيل الحساب 6989 "خسائر متنوعة" بمبلغ 803,646.95 دج.

خاتمة الفصل:

نلاحظ مما سبق ذكره، ومن خلال دراستنا لواقع التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة (مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز " سونلغاز " سعيدة) أهمية التدقيق الداخلي ودوره الفعال في التسيير الحسن للمؤسسة، حيث تولي المؤسسة اهتمام كبير بالتدقيق الداخلي، وتوفر كافة الوسائل لإنجاحه ولاكتشاف نقاط القوة واستغلالها ونقاط الضعف ليتم معالجتها بالطريقة المثلى التي تساهم في تفعيل عملية اتخاذ القرار.

خاتمة عامة

الخاتمة:

تعطي المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، بالخصوص مع تشعبها وكبر حجمها، من أجل الحفاظ على بقائها واستمراريتها وهذا ما جعل المسؤولين يتبنون وظيفة جديدة داخل الهيكل التنظيمي وهي وظيفة التدقيق الداخلي، فهو كفيل بمراقبة وحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من كل أعمال التلاعب والإهمال، ويضمن أيضا سلامة العمليات المحاسبية وسير عملياتها من خلال الفحص الدائم لها من حالات التزوير والغش والأخطاء، فيعتمد التدقيق الداخلي على التنظيم الجيد وتحديد المسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم وأدوات رقابية ملائمة.

ومن خلال دراستنا لموضوع دور التدقيق الداخلي في تفعيل عملية اتخاذ القرار من الجانب النظري حاولنا العرف وإبراز الجوانب العامة المتعلقة بالتدقيق الداخلي وكذلك المتعلقة باتخاذ القرار والعلاقة بينهما.

قمنا بإسقاط كل هذه المعلومات على حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونغاز" سعيدة، فلاحظنا أن المؤسسة بالفعل تعتمد عليه بشكل كبير في اتخاذ قراراتها، وأيضا على نتائجه في تحسين مختلف الأنشطة ومنع حدوث الانحرافات المحتمل وقوعها، وإعطاء رأي فني محايد حول مدى مصداقية القوائم المالية وحول جميع الأقسام والوظائف في المؤسسة، وذلك عن طريق تطبيق مختلف المعايير والمبادئ المتعارف عليها.

وسنحاول فيما يلي تقديم النتائج التي توصلنا إليها خلال هذه الدراسة سواء في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي، مع اختبار صحة الفرضيات التي وضعناها في بداية الدراسة، ونختتمها بالتوصيات المقترحة من طرفنا و آفاق الدراسة.

نتائج البحث:

1. نتائج الجانب النظري:

- التدقيق الداخلي هو الوسيلة المثلى لاكتشاف الأخطاء والانحرافات وكل أنواع الغش، ومحاولة تصحيحها ومعالجتها في الوقت المحدد.
- يجب على المدقق الداخلي الالتزام و تطبيق معايير التدقيق الداخلي لإعطاء مصداقية حول التقارير التي يقوم بإعدادها.
- يعد التدقيق الداخلي قيمة مضافة للمؤسسة، حيث من خلاله يتم التحصل على المعلومات الموثوقة وذات جودة.
- يتمتع المدقق الداخلي بالعديد من الصلاحيات والمسؤوليات التي حددها له القانون.

➤ يعتبر التدقيق الداخلي أداة فعالة في توجيه وسير عملية اتخاذ القرار .

2. نتائج الجانب التطبيقي:

➤ التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تابعة للمديرية العامة.

➤ تقوم المؤسسة بالاعتماد على تقارير التدقيق الداخلي في اتخاذ قراراتها.

➤ يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة المؤسسة على بلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة.

اختبار صحة الفرضيات.

➤ **الفرضية الأولى:** الهدف من التدقيق الداخلي في المؤسسة هو التأكد من صحة المعلومات الواردة، واكتشاف التلاعبات إضافة إلى معرفة نقاط القوة والضعف في المؤسسة، ثم إعداد التقرير النهائي. وهذا ما تم إثباته من خلال هذه الدراسة، حيث أن التدقيق الداخلي يعمل على مراقبة والتأكد من كل المعلومات الواردة واكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف بالمؤسسة، و في الأخير يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير نهائي يحتوي على التوصيات. ومنه فإن التدقيق الداخلي يساهم في اكتشاف وتصحيح الأخطاء المرتكبة للوصول إلى الأهداف المرجوة.

➤ **الفرضية الثانية:** إن اعتماد التدقيق الداخلي بجميع مقوماته يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة. فيما يتعلق بهذه الفرضية وجدنا من خلال الدراسة أن اتخاذ القرار يمر بمجموعة من المراحل، إبتداء من مرحلة تحديد المشكلة الى غاية تنفيذ ومتابعة الحل الأفضل، وفي كل مرحلة من هذه المراحل كان هناك دور فعال للتدقيق الداخلي، حيث أن تواجد المدققين بالمؤسسة يؤهلهم أن يكونوا ملمين بجميع ما في المؤسسة، وبالتالي تزيد مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات.

➤ **الفرضية الثالثة:** يعتبر التدقيق الداخلي محل اهتمام المؤسسات الجزائرية التي تحاول تبني طرق تسييرية رقابية لبلوغ أهدافها. وهذا ما تم إثبات صحته من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة سونغاز - سعيدة-، إذ أن هذه المؤسسة أيقنت ضرورة الاستعانة بالتدقيق الداخلي لتتبع نشاطها ومراقبة السير الحسن له مع الوقوف على تطبيق السياسات والإجراءات المتخذة.

التوصيات.

➤ يجب أن يكون هناك قسم تدقيق داخلي بكل أو مدقق واحد على الأقل في كل مؤسسة فرعية.

➤ يجب الالتزام بتقرير المدقق الداخلي والعمل بالتوجيهات والتوصيات الموجودة به.

➤ يجب العمل على تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية بالشكل السليم والصحيح للرقى بالتدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية.

➤ تحسيس الموظفين بأهمية التدقيق الداخلي وتوضيح الهدف منه.

الآفاق.

في الختام وبالرغم من أننا بذلنا ما في وسعنا لإتمام هذا البحث، إلا أنه يبقى ناقصاً لعدم القدرة على تناول كل شيء بالتفصيل، وهذا في حدود إشكالية الدراسة، وبالتالي يبقى المجال مفتوحاً للدراسات الأخرى في هذا الميدان ولكن من زوايا أخرى نذكر منها:

- دور التدقيق الداخلي في تفعيل إجراءات الرقابة الداخلية.
- دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع العربية:

- (1) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- (2) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
- (3) أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، الأردن، 2000.
- (4) حميدات صالح، دور المراجعة في ت المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
- (5) فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.
- (6) بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.
- (7) حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999.
- (8) رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة، الأردن، 2011.
- (9) كمال الدين دهاوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص188.
- (10) قلاب نبيح إلياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
- (11) صبح داوود يوسف، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، دار الكتب العلمية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2007.
- (12) خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان 2010.
- (13) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006.
- (14) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

- 15) خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2014.
- 16) سجال هاجر، دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة تخرج شهادة ماستر أكاديمي، قسم العلوم التجارية، جامعة مستغانم، 2013-2014.
- 17) فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.
- 18) محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2010.
- 19) بن ويس مروى، أثر التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم علوم التسيير، جامعة مستغانم، 2018-2019.
- 20) عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 21) أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
- 22) عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبوزيد، المراجعة علما وعملا، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، مصر، 1991.
- 23) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- 24) محمد بوتن، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 25) أحمد كاروس، المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
- 26) أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 27) محمد سعيد كامل، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2008-2009.

- (28) معرفة بلعربي، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2019-2020.
- (29) مسعود صديقي، "نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
- (30) عثمان عبد اللطيف، دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والأداء داخل المؤسسة، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي، 2014-2015، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم.
- (31) عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، 1999.
- (32) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005.
- (33) سعيد عامر، علي محمد عبد الوهاب، الفكر المعاصر في التنظيم والإدارة، مركز سيرقيس للاستشارات والتطوير الإداري، الطبعة الثانية، القاهرة، 1998.
- (34) بلال خلف السكارنة، المهارات الإدارية في تطوير الذات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
- (35) علي السلمي، إدارة السلوك التنظيمي، دار غريب، القاهرة، 2004.
- (36) أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر.
- (37) أحمد الخطيب، عادل سالم معاينة، الإدارة الحديثة- نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدار الكتاب العالمي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
- (38) بشير العلق، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- (39) فيصل محمد يونس، استراتيجيات اتخاذ القرارات الإدارية، مجلة البحوث التربوية والنفسية، العدد السادس والثلاثون، 2012.
- (40) كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- (41) فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية، مدخل معاصر لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية، السودان، 2011.
- (42) جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار الهومة، الجزائر، 2003.
- (43) عبد الباقي المقدم، التدقيق الداخلي ودوره كأداة فعالة في تحسين اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016.
- (44) علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.

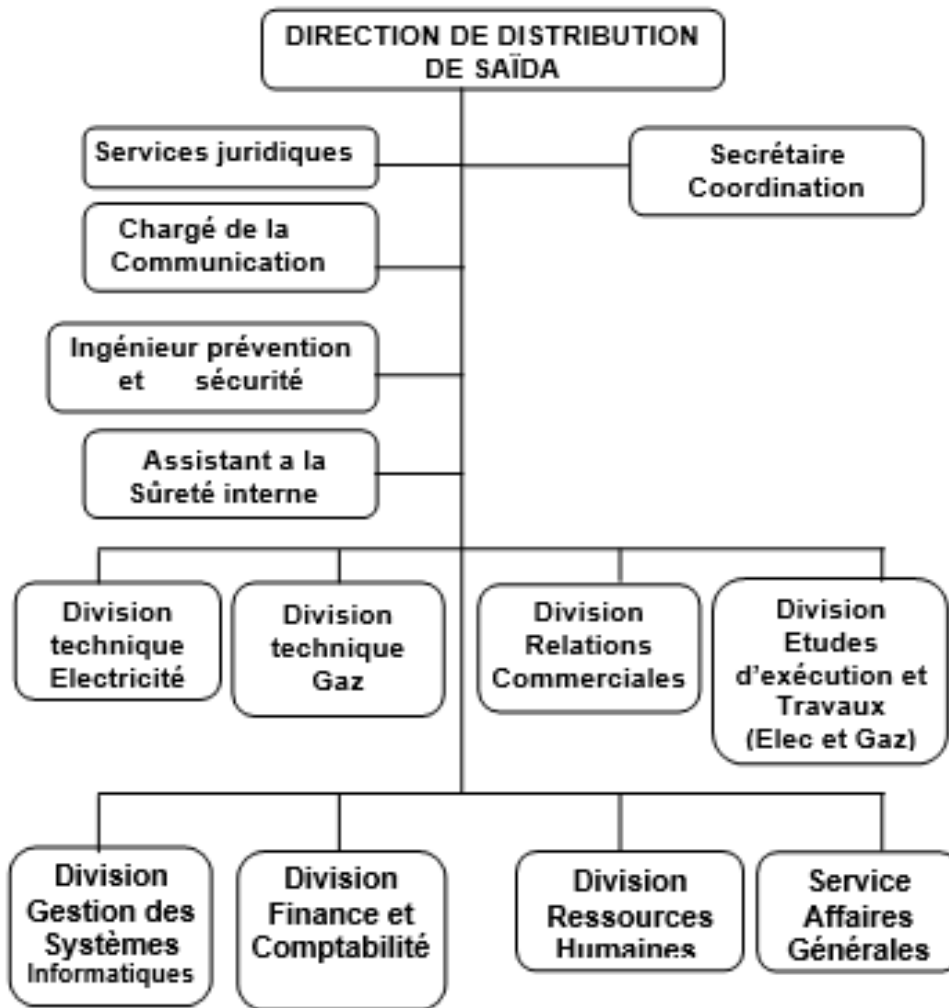
- (45) منصورية بوزيد، وفاء بن ويسة، كيفية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2019-2020.
- (46) فضيل فاطمة الزهراء، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، 2016-2017، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم.
- (47) السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في دعم واتخاذ القرار الاستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2012.
- (48) محمد راتول، بحوث عمليات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- (49) محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة- النظريات والعمليات والوظائف، دار وائل، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006.
- (50) اسمهان خلفي، دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير، علوم تجارية إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.
- (51) عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري، الأردن، 2001.
- (52) محمد الصيرفي، القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2008.
- (53) بغدود راضية، صباحي نوال، مداخلة بعنوان دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية، الملتقى الدولي حول إدارة المخاطر وانعكاساتها على اقتصاديات دول العالم، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة يومي 12-13 ديسمبر 2012.
- (54) بلعياشي منور، دور التدقيق الداخلي في دعم وتفعيل القرار في المؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016-2017.
- (55) أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007.
- (56) هاجر مبروك، مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، 2018-2019.

قائمة المراجع الأجنبية:

- 1) Normes internationales pour le pratique professionnelle de l'audit interne, The Institute of internal Auditors, 2015.
- 2) Manuel d'audit interne CIGM, 2007.
- 3) Renard jacques, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, paris, 2010.
- 4) Reda Khelassi, L'audit Interne, Edition Distribution Houma, Alger, 2005.

الملاحق

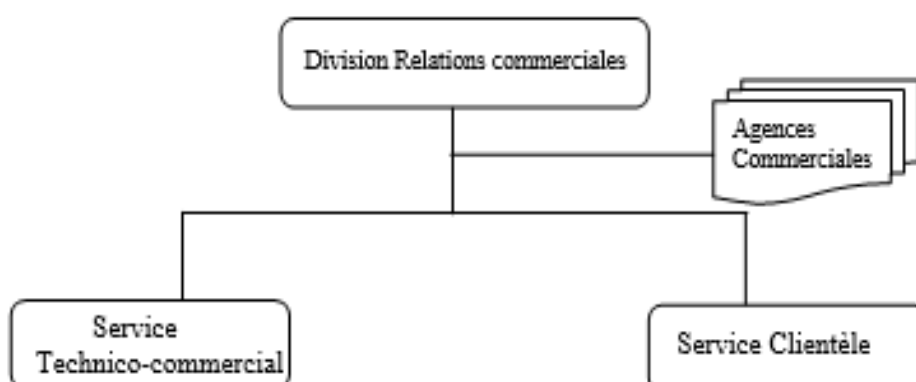
2- organigramme de la Direction de Distribution -SAÏDA :



3- Division Relations commerciales :

La division relation commerciale comprend deux services et cinq agences commerciales :

- 1- service technico-commercial.
- 2- Service clientèle.
- 3- Agences commerciales.



3-1 Service technico-commercial :

Le service technico-commercial est chargé du suivi des dossiers de raccordement de la clientèle nouvelle, la RCN se passe en deux étapes :

1^{ère} étape :

- Demande de l'abonné
- Désignation de la puissance (pression) à fournir.
- Plan de masse et de situation afin de localiser le client.
- Après fourniture du dossier un OT est transmis à la DET pour procéder à une étude et un devis sera présenté au client ; après accord de ce dernier, on passe à la deuxième étape

2^{ème} étape :

- Le dossier est transmis au SGI (service gestion et investissement)
- Une soumission est programmée pour les entreprises privées
- Un agent de la DET sera chargé du suivi des travaux
- Le service technico-commercial veille à ce que le cahier des charges soit respecté par l'entreprise.
- Après réception de l'ouvrage un DGD (décompte général et définitif est transmis afin d'établir une facture exacte au client.
- Après le paiement de sa facture, l'ouvrage est mis en service, le client est raccordé et intégré à la base de données clientèle.

3-2 Service clientèle :

3-2-1 Groupe QMT/MP :

La cellule QMT/MP a pour mission la gestion et la facturation de tous les abonnés QMT/MP. Actuellement le groupe gère 285 abonnés MT et 42 abonnés MP.

Les fiches de relève QMT/MP sont remplies par les agents de relèves suivant le planning du programme et transmises à la cellule qui procède à leur saisie.

3-2-2 Groupe Trésorerie :

Ce groupe a pour principale mission la gestion des flux financiers qui convergent vers lui, il est chargé du suivi et du contrôle des agences au niveau du centre, il établit à chaque fin de journée quatre journaux comptables.

- Journal des chèques et virement de fonds.
- Journal des mouvements bancaires et postaux JMB.
- Journal d'encaissement effectué.
- Journal de mouvement des quittances JMQ.

3-2-3 Agent De Recouvrement :

Il a pour mission de suivre le paiement des fiches de mémoire (FSM) des différentes administrations, il relance et se rend dans les administrations qui ont des créances pour l'obtention des solutions (paiement échelonné). En cas de non paiement

- Avertissement
- Mise en demeure
- Ordre de coupure

Après paiement, rétablissement de l'énergie

3-3 Service commercial :

Les agences commerciales sont chargées de la gestion des AO (Abonnés Ordinaires) soit un peu plus de 55 000 abonnés.

Les principales tâches de l'agence commerciale sont :

- L'encaissement des quittances d'abonnés.
- Effectuer des branchements en gaz et électricité des AO.
- Gérer les réclamations des abonnés et procéder à de petites interventions afin de régler le plus vite les problèmes des AO.
- Rattrapage des pertes (lutte contre la fraude)
- Effectuer des coupures pour les AO qui n'ont pas réglé leur quittance.
- Réceptionner les petits ouvrages finis par les entreprises privées.

Notons que l'outil informatique joue un rôle primordial dans le fonctionnement de la gestion clientèle, aussi bien au niveau de la division qu'au niveau des agences, le logiciel SGC (système de gestion clientèle) est un outil qui facilite la tâche de chacun des agents et le réseau qui lie les différentes structures commerciales permet de faire le suivi de toutes les opérations en temps réel.

4- Division Ressources Humaines :

La division ressources humaines se compose de deux services

4-1- Service administration :

- Assure la tenue des dossiers administratifs des agents et leur suivi en matière de gestion.
- Elabore des contrats de recrutement
- Faire l'évaluation mensuelle des agents et assurer le respect de la réglementation par le personnel.
- établi les traitements et salaires.
- Traite les dossiers des retraités
- Suit les déclarations à la CNAS (maladies, accidents de travail...)

La division des ressources humaines utilise un logiciel conçu pour améliorer l'organisation. Ce logiciel regroupe toutes les informations concernant chaque agent sur deux fichiers, qui sont :

- GIP GEVA : gestion des éléments variables d'activité pour le traitement de la paie.
- GIP SAME : gestion des informations personnelles de chaque agent.

4-2- service Formation :

Il est chargé de la préparation des actions de formation suite aux besoins exprimés par les autres structures c.à.d. préparer les cahiers de charge de la formation et suivre ces résultats.

Il existe trois types de formation :

- **La formation professionnelle spécialisée (FPS)** : (d'une durée de 4 mois) ; afin de préparer l'agent au poste qu'il occupera.
- **La formation de perfectionnement professionnel (FPP)** : c'est des formations de courte durée (2à3 semaines), elle sert à l'amélioration de sa performance à une tâche dans son poste de travail.
- **La formation par moyens propres (FMPU)** : afin de maîtriser une tâche ou développer les connaissances de l'agent, animée par la direction ou par l'unité.

4-3-Chargé de développement des ressources humaines :

Il a pour rôle de :

- Gérer la gestion prévisionnelle de l'effectif.
- Préparer la relève à travers le recrutement interne et externe.
- assurer les compagnes de promotion d'avancement.
- Préparer les évaluations annuelles de chaque agent.
- Suivi des médailles de mérite.

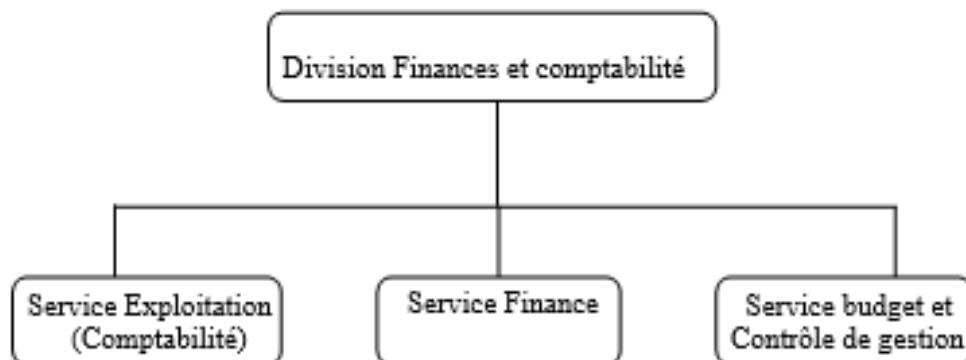
5- Service Moyens généraux :

Les principales tâches de la subdivision sont :

- Suivi des contrats de location (logements, locaux).
- Signature des contrats et convention de location (après l'accord de SDO).
- Règlement de la taxe foncière et asservissement.
- Etablissement des déclarations annuelles.
- Règlement des charges (téléphone, eau, DZ-pack).
- La gestion du carburant.
- Gestion et maintenance des véhicules.
- Inventaire des fichiers auxiliaires (tout ce qui est mobilier)
- Lancement de l'ensemble des demandes de prestation de service (DPS) établies par les autres structures.
- L'établissement des bons de commande.

6- Division Finances et comptabilité :

La division est répartie comme suit :



6-1 Service Finances :

1. Suivre les comptes de trésorerie et le contrôle des comptes bancaires et CCP
2. Elaborer les prévisions de trésorerie à court terme
3. Préparer les états de rapprochements des comptes bancaires et CCP à chaque fin du mois.
4. Etablir les canevas financiers hebdomadaire, mensuel, trimestriel, semestriel et annuel.
5. Assurer le paiement des opérations fiscales et parafiscales.
6. Assurer le paiement du personnel partie BNA.
7. Il assure le paiement de différentes factures investissement et exploitation dument ordonnancier par le service comptabilité.

6-2 Service Exploitation (Comptabilité) :

1. Assurer la vérification, le contrôle et la comptabilité des opérations
2. Assurer le contrôle des écritures comptables relatives à la P40 et SGC
3. Produire les résultats comptables
4. Rapprocher, justifier et assurer l'apurement des comptes
5. Assurer l'activité fiscale décentralisée
6. Assurer les liaisons avec les autres centres comptables et le siège de la SDO
7. Superviser (par ses moyens propres ou par moyens externes) les différents inventaires (stocks, investissements, clientèle ...etc.)
8. Assurer le traitement mensuel de la T.A.I.C (Taxe sur l'activité industrielle et commercial).
9. Traiter, contrôler et suivre les caisses clientèles et travaux parvenu de la division relation commercial.

6-3 Service Budget et Contrôle de Gestion :

1. Elaborer le budget annuel de la DR (Budget prévisionnel de l'année n+1) pour approbation de la part du conseil d'administration de la SDO.
2. Réaliser le tableau de bord mensuellement et le bilan activité de la DR chaque mois, chaque bimestre ou trimestre
3. Assurer le suivi rigoureux du contrat de gestion administré par le conseil d'administration à savoir :
A-Paramètres et objectifs de chaque structure de la DR.
B-Suivi des dépenses relatives au A.P(autorisation de programme) avec un montant.

7- Attaché juridique :

Il est chargé du suivi des affaires juridiques, sa principale mission est de représenter la SONELGAZ devant les tribunaux et services de sécurité (justice, police, gendarmerie...), ses principales tâches sont :

- Apporter des conseils juridiques auprès du DR.
- La prise en charge des dossiers d'indemnisation aux clients RCG (responsabilité civile et générale) auprès de l'assureur de l'entreprise (CAAT)

- Assistance et collaboration avec toutes les structures pour le respect et l'application stricte de la réglementation en vigueur.
- Suivi des affaires de contentieux (social, civil, pénal...).

8-Ingénieur prévention et sécurité :

La principale tâche de l'ingénieur sécurité c'est la prévention et la sensibilisation du personnel et des abonnés contre les risques du gaz et de l'électricité, il doit aussi veiller à ce que les règles de sécurité soient respectées par le personnel opérationnel.

En résumé le travail de l'ingénieur sécurité consiste à :

- Effectuer des visites d'inspection (chantier, locaux, ouvrage).
 - Organiser les réunions du CHS (commission hygiène et sécurité).
 - Organiser des séances de sensibilisation (personnel et abonnés)
 - Attribuer les habilitations au personnel sur test.
 - Suivi et analyse des accidents de travail et accident tiers.
- Les règles de sécurité électricité :

- 1- Identification de l'ouvrage sur carte schématique.
- 2- Identification de l'ouvrage sur chantier.
- 3- Séparation de l'ouvrage de toutes sources de tension.
- 4- Condamnation des appareils de séparation.
- 5- VAT (vérification d'absence de tension).
- 6- Mise à la terre de la zone de travail DMTCC.
- 7-

- Les règles de sécurité Gaz :

- 1- Identification de l'ouvrage sur plan général.
- 2- Fermeture des vannes (écrase tube PE).
- 3- Vérification d'absence de gaz (purge).
- 4- La torche.

9- Chargé de la communication

Ce service a pour but principale d'améliorer l'image de marque du groupe SONELGAZ. Il a deux rôles essentiels : l'information et la communication interne et externe.

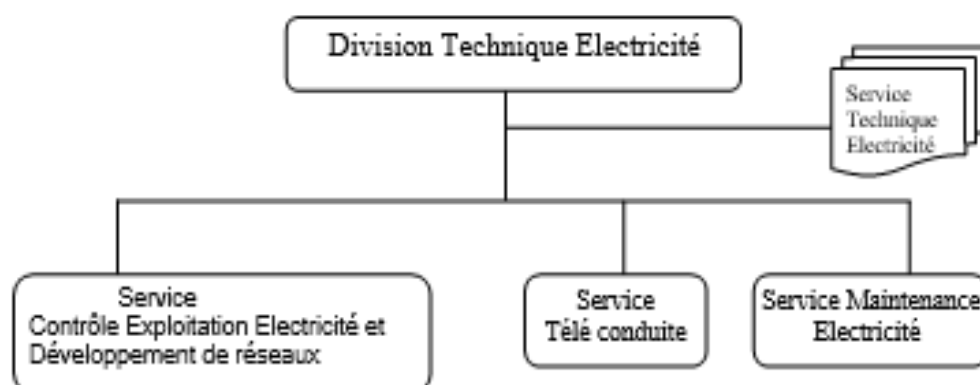
- Sur le plan interne son rôle consiste à faire le traitement quotidien de la revue de presse, afin d'établir une analyse des articles publiés sur le groupe par les 5 journaux les plus lu dans la wilaya.

Faire des mises au point et répondre ou justifier ces articles parus sur le groupe.
Organiser les points de presse.

- Participer à l'animation du bulletin SDO et du site WEB.
- Etablir les procès verbaux de réunion.
- Assurer la gestion de l'espace d'affichage.

- Sur le plan externe son rôle consiste à l'organisation des séances de sensibilisation et portes ouvertes animées au profit de l'entreprise.
-

10- Division technique Electricité (DTE) :



La principale tâche de la division est d'assurer la continuité et la qualité de service afin de réduire au minimum le temps d'interruption de la fourniture en énergie électrique aux clients, dans le respect des conditions de sécurité du personnel et de préservation des équipements d'exploitation.

La bonne exploitation du réseau est limitée par des paramètres à ne pas dépasser par exemple (le *fec* : temps équivalant de coupure, avarie de transformateur.).

10-1 Analyse et exploitation de rapport d'incidents :

On distingue deux types d'incidents :

1-incident au niveau des lignes aériennes : ils sont dus :

- à des intempéries.
- à une défaillance telle que fragilité d'un élément ou d'un point du réseau,

Ces incidents peuvent être, ou fugitifs ou permanents, dans ce cas le disjoncteur se déclenche au niveau de la source et nécessite l'intervention du STE.

2- incident au niveau des câbles souterrains : ils sont dus :

- À des intempéries
- À un glissement de terrain
- Causé par un tiers (travaux souterrains)

Tous ces incidents sont consignés dans un rapport journalier qui mentionne en plus les travaux MT/BT, le délestage, et les manoeuvres effectuées tout au long de ces interventions.

A la fin de chaque mois un rapport mensuel est réalisé sur la base des rapports journaliers. Il apporte les détails de toute l'activité du mois.

10-2-Contrôle et exploitation électrique :

La wilaya de Saïda est alimentée par deux lignes de 220 KV (Sidi Bel-Abbes et Tiaret) et une ligne de 60 KV BOUHANIFIA au niveau du poste THT qui se trouve à 10 Km du chef lieu de la wilaya.

La tension est abaissée une première fois de 220 KV à 60 KV à l'aide de deux transformateurs de 60MVA, ensuite cette tension est abaissée une seconde fois à 30 KV à l'aide de deux transformateurs de 40 MVA.

Le tableau qui suit montre les statistiques cumulées du réseau jusqu'à fin novembre 2006 :

Type ligne	RESEAU MT (km)			RESEAU BT (km)
	30 KV	10 KV	Total	B2
Aérien	1378.6	1.025	1379.59	623.84
Souterrain	30.06	71.823	101.883	126.895
Torsadé	0	0	0	816.36
TOTAL	1408.6	72.848	1481.48	1567.1

Postes Tension	Distribution publique			Livraison			Mixte	TOTAL
	Poteau	Cabine	Total	Poteau	Cabine	Total		
10 KV	0	91	91	0	57	57	15	163
30 KV	338	90	428	138	100	238	9	678
TOTAL	338	181	519	138	157	295	24	841

10-3-cartographie :

Les principales tâches de la cartographie sont :

- Gestion de la base de données GDO/MT (gestion des ouvrages de la base de données MT).
- Gestion du fichier des immobilisations.
- Emettre des avis techniques.
- Mise à jour des plans.

10-4- Recherche défauts de câbles :

Sa principale tâche consiste à effectuer des mesures instantanées et programmées des différents postes de distribution afin de prévoir les avaries de transformateurs.

La RDC (Recherche Défaut Câble) est chargée de détecter les défauts des câbles électriques souterrains du réseau MT.

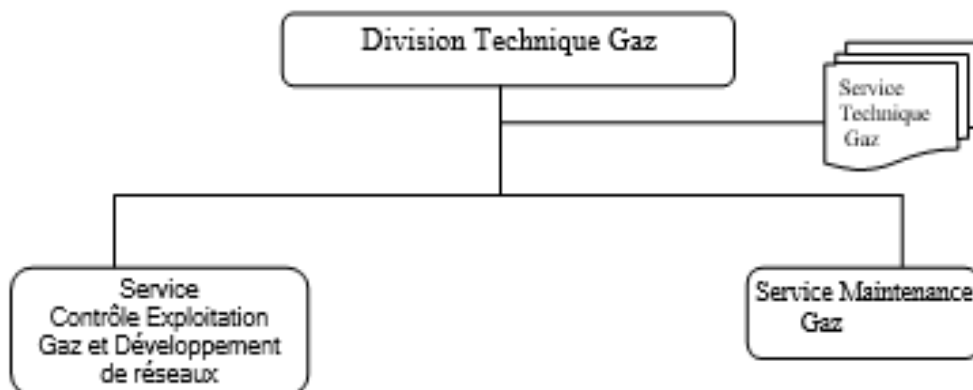
10-5- Le service exploitation électricité :

Ce service obéit au même principe de la division, à savoir celui d'assurer la continuité du service et d'améliorer sa qualité tout en respectant les règles de sécurité.

Le STE (Service Technique Electricité) doit gérer les incidents en fonction de leur gravité et les résoudre le plus rapidement possible ; il travaille aussi sur des

Tâches programmées en collaboration avec la DEE afin de rénover et renforcer le réseau, il est également chargé de réceptionner les ouvrages réalisés par les entreprises privées et de vérifier leur conformité pour mieux les exploiter plus tard.

Tout travail ou intervention doit être mentionné sur un carnet (carnet de travaux pour les travaux effectués et les demandes d'intervention, carnet d'information pour les incidents) et doit avoir l'accord de la DEE pour être effectué sauf pour les incidents.

11- Division Technique gaz (DTG) :

La division est chargée de la bonne exploitation du réseau gaz et de veiller à contrôler ce réseau en permanence.

L'exploitation du réseau gaz peut être résumée ainsi :

- suivi des incidents
- suivi des paramètres d'exploitation du réseau
- suivi de l'évolution des fuites

- élaboration d'un programme de travail avec le STG (service technique gaz)
- établissement du rapport mensuel SDO
- donner des avis techniques.

11-1 Contrôle et exploitation réseau gaz :

Le gaz naturel est acheminé depuis HASSI RMEL jusqu'à la wilaya par la GRTG, ensuite à travers des postes de détente HP/MP la pression est abaissée de 70 bars à 4 bars, au niveau de ces postes on ajoute un odorant THT (tétras hydro tri faine) à raison de 20 mg/m³ au niveau du consommateur la pression est abaissée une deuxième fois de 4 bars à 21 mbar.

Le réseau au niveau de la wilaya de Saïda est constitué de trois réseaux (Acier, cuivre, Pé (polythène)), il faut noter que le (Pé) présente le plus d'avantages au point de vue exploitation, durée de vie et maintenance.

11-2 Détection de fuite :

La détection de fuite est un point vital pour une bonne exploitation du réseau gaz, elle s'effectue sur réclamation ou suivant un programme annuel qui a pour objectif de contrôler la totalité du réseau durant l'année, soit l'équivalent de 460 km et une moyenne de 3 km/jour

11-3 Cartographie :

La cartographie du réseau gaz représente la base de la GDO, elle est présentée sur les plans des secteurs codifiés, ces derniers doivent être effectués et remis à jour par la cartographie

Toute modification sur des secteurs codifiés doit être communiquée au chargé de la GDO par une note suivie de la fiche rattachement tronçon; ceci permettra aux concernés d'effectuer toutes les mises à jour correspondantes

Cette cellule doit assurer les rattachements clientèle de tout le réseau

11-4 Service maintenance gaz (STG) :

Ce service a pour mission principale d'assurer la continuité de service et d'améliorer sa qualité tout en respectant les règles de sécurité.

Les principales fonctions du Service maintenance Gaz sont

- L'entretien du réseau qui s'effectue selon un programme annuel
- La prise de potentiel (PP) pour le réseau Acier afin de vérifier la protection cathodique.
- Répondre à des déclarations de fuite et y remédier.

- Réception des ouvrages réalisés pour la SONELGAZ par des entreprises privées.
- Répondre aux OMS (Ordre de Mise en Service)

Tout travail ou intervention doit être mentionné sur un carnet (carnet de travaux pour les travaux effectués et les demandes d'intervention, carnet d'information pour les incidents) et doit avoir l'accord de la DEE pour être effectué sauf pour les incidents

12- Division gestion système informatique :

La mission principale de division DGSi se résume comme suit :

- le traitement automatique de la GDO (gestion des ouvrages), GDS (gestion des stocks et SGC (système gestion clientèle)
- Edition d'état de facture.
- Maintenance des programmes et mise à jour.
- Maintenance et entretien du parc informatique.

Les moyens informatiques dont dispose le DGSi sont :

- Trois (03) serveurs, modem, micro-Switch et
- Imprimantes industrielles 1200 caractères/minute
- Ligne DZ-Pack (ligne spéciale) elle permet la connexion du DGSi avec les autres agences pour l'envoi des fichiers.
-

13- Division étude d'exécution et travaux :

La division a pour rôle d'établir des études et de surveiller leur réalisation au profit de l'exploitation DEE, DEG dans le cadre du renforcement du réseau ou pour des particuliers sous certaines conditions (extension), RCN (raccordement clientèle nouvelle), elle se compose de trois services : service étude et travaux électricité, service gestion des investissements et marchés, service études et travaux.

13-1 Etablissement d'une étude de ligne électrique :

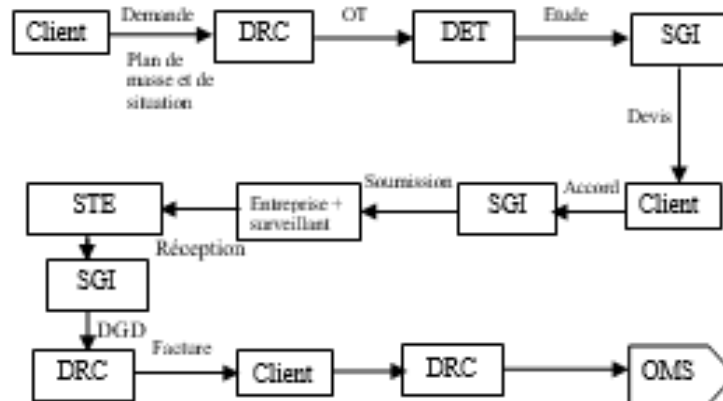
Pour la réalisation d'un branchement avec une ligne, l'étude est faite sur la base de deux facteurs :

- Un calcul mécanique qui consiste à évaluer les forces exercées sur les supports par le conducteur
- Un calcul électrique qui consiste à évaluer l'intensité du courant qui traverse le conducteur et le calcul de la chute de tension qui ne doit pas dépasser les 10% pour le dernier abonné livré et la détermination de la section du conducteur.

Un carnet de piquetage doit être établi et une liste du matériel fourni.

A la fin de la réalisation, le surveillant établit un avis de fin de travaux et un DGD (Décompte Général et Définitif) en collaboration avec l'entreprise privée.

Le schéma qui suit montre les différentes étapes de la RCN



13-2 Etablissement du rapport mensuel :

Chaque mois un rapport est réalisé, il s'agit d'un bilan des travaux effectués au cours du mois afin d'intégrer l'ouvrage dans le patrimoine de l'entreprise.

13- 3 Service investissement :

Cette subdivision est chargée de la gestion du budget consacré au raccordement de la clientèle nouvelle RCN et au budget du programme propre.

13-3-1 Gestion et suivi des crédits :

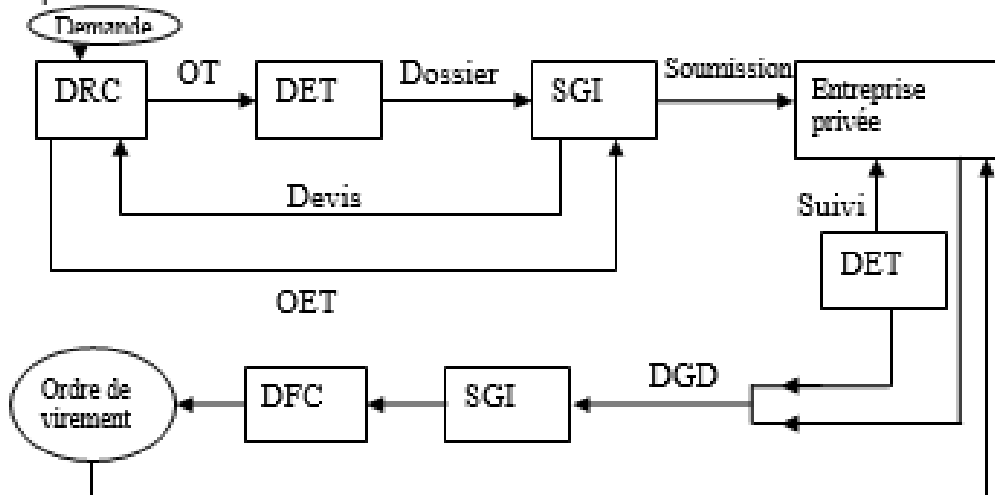
La gestion du budget des différentes affaires est répartie en plusieurs chapitres et articles, elle dépend du bénéfice réalisé dans l'exercice N-1 ce bénéfice accorde à la direction des crédits pour alimenter son compte afin de couvrir les dépenses pour la division DET telles que les équipements, ou de changer un matériel par un équipement neuf.

13-3-2 Suivi de l'ensemble des programmes d'investissement :

Le suivi est réalisé par le responsable de la subdivision SGI, il englobe toutes les informations reliées au projet en exécution, pendant l'exercice N-1 et l'exercice en cours.

13-4- Relation intra et extra service :

Les schémas qui suivent montrent la relation entre la subdivision SGI et les autres structures de la DR :

1- procédure RCN :**2- Procédure pour un programme propre :**