

التدقيق ودوره في اتخاذ القرار داخل المؤسسة دراسة نموذجية لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

د/ بن عزة محمد أمين
أ/ زوهري جلييلة

ملخص:

من خلال هذا البحث قمنا بتوضيح أهمية ودور التدقيق في عملية ترشيد ومساندة المسيرين في اتخاذ القرار، من حيث الضرورة التي تقتضيها التغيرات والتطورات الحديثة في مجال الأعمال، وذلك على اعتبار أن التدقيق يقوم على مجموعة من المبادئ والإجراءات والمعايير الدولية والتي تشمل الجوانب الشخصية والفنية الواجب توفرها في المدققين، أو الخاصة بأداء المهمة، ولا سيما شروط وطريقة إعداد التقرير النهائي، كل ذلك لأجل تنظيم العمل وضمان الوصول إلى النتائج المرغوبة أثناء ممارسة المهنة.

Résumé:

Dans se travail on a bien déterminé l'importance d'audit interne et externe à la prise de décision dans les entreprises économiques.

Le travail d'audit, comme tout travail de recherche, se doit d'aboutir à une présentation de conclusions. Celles-ci doivent elles porter sur toutes les phases d'audit et être communiquées à tout les gents et les responsables d'entreprise pour assurer l'application des recommandations.

مقدمة

أمام التحولات السريعة والمتشعبة التي شهدتها ولا زالت تشهدها مؤسسات اليوم من تطور تكنولوجيا المعلومات وانفتاح الأسواق على العالم وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، ناهينا عن ظهور بعض الاهتمامات الجديدة على الساحة الإدارية كحماية المستهلكين، وحماية البيئة والمسؤولية الاجتماعية للمنظمة... الخ، كل ذلك جعل من عملية التسيير تزيد تعقيدا لدى المسؤولين بشكل يتطلب دراسة كل هذه الأبعاد وأخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ أي قرار وأصبح هذا الأخير بحاجة إلى كم هائل من المعلومات واستشارة دائمة بالخبراء والمتخصصين سواء تعلق الأمر بالبيئة الداخلية أو الخارجية للمؤسسة، من هنا وعلى هذا

الأساس زاد الاهتمام بوظيفة التدقيق، وأصبح إنشاء خلية تدقيق داخل المؤسسة أمر إجباري تمليه الضرورة الحتمية وليس اختياري، يعمل على تحسين عملية اتخاذ القرار وذلك من خلال التقرير الذي يتم إعداده من طرف المدققين والذي يضم مجموعة من التوصيات والاقتراحات والتي تمس جميع الأشخاص: المسؤولين والعاملين، مختلف الأقسام سواء الرئيسية أو الثانوية و على كافة المستويات الإدارية.

الإشكالية: بمجرد تبني خلايا تدقيق داخل المؤسسات لا يمكن أن نضمن فعاليتها، وخاصة أمام انعدام معايير وإجراءات تفرض تنفيذ وتطبيق التوصيات المدونة في التقرير النهائي للمدقق، وفي هذا الإطار يبقى الإشكال المطروح: هل يعتبر رأي المدقق استشاري ملزم للتنفيذ بالنسبة لمتخذي القرارات داخل المؤسسات أم غير ملزم؟

الفرضيات: لمعالجة هذا الإشكال انطلقنا بمجموعة من الفرضيات يمكن توضيحها كما يلي:

1- إعداد تقرير المدقق يقوم على أسس علمية، منهجية وموضوعية وبالتالي فهو يخدم مصلحة المؤسسة وأصحاب القرار بالدرجة الأولى.

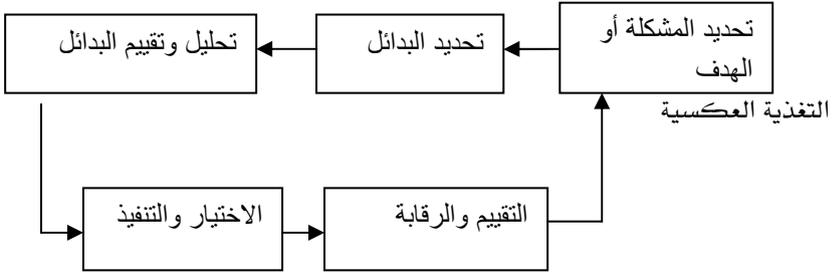
2- محدودية صلاحية المدقق من حيث كيفية متابعة وتنفيذ التوصيات والآراء، يبقى الاعتماد على هذا التقرير راجع للسلطة التقديرية والاختيارية للمسؤولين.

أولاً: مفهوم ومراحل اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

إن عملية صنع القرار تمثل جوهر عمل كل مسؤول ومن الواجبات الرئيسية للإدارة، فهي تواجه وبشكل مستمر مشاكل تحتاج إلى اتخاذ قرارات معينة من أجل حلها، فقد تكون هذه القرارات مصيرية كقرارات التخطيط والابتكار والنمو أو روتينية كتلك المتعلقة بالأعمال اليومية وما قد يرتبط بها من متغيرات، وفي هذا الإطار يتفق الباحثون المنظرون والمهنيون على أن اتخاذ القرار ينطوي على "اختيار لبديل واحد من بين بديلين على الأقل"(1). كما يعرف القرار بأنه "مرحلة من عملية مستمرة تتضمن تصميم عدة بدائل ومن ثم مقارنة وفرز أفضلها سبيلاً في تحقيق هدف أو أهداف محددة ترتبط بمصالح أو تعبر عن تطلعات شخص مادي أو معنوي"(2).

هذا التعريف يبين الخطوات الواجب تتبعها عند اتخاذ أي قرار كما يوضح في الشكل(3):

شكل(1-1): خطوات عملية اتخاذ القرار.



كل مرحلة من هذه المراحل تحتاج إلى الدقة والتفكير ولهذا الأمر يلجأ دائماً المسؤولين والمسيرين إلى وسائل وتقنيات علمية وعملية كالاستعانة بأراء ومقترحات الخبراء والمستشارين المتخصصين لمعرفة أبعاد المشكلة محل القرار وجوانبها المتعددة لاختيار البديل المناسب في الوقت والظروف الملائمة.

ثانياً: مفهوم التدقيق .

زادت أهمية التدقيق في المؤسسات الاقتصادية كوظيفة استشارية وضرورية تساهم في تأمين المعلومات والبيانات اللازمة حسب متطلبات المسيرين لتشخيص وتقييم إمكانيات المؤسسة بصفة شاملة ومستمرة وذلك بهدف تخفيض المخاطر والكشف عن جوانب الضعف من أجل تصحيحها وتدعيمها وتداركها في الوقت المناسب، وكذا نقاط القوة لتعزيزها وبناء القرارات على أساسها .

ويعرف التدقيق على أنه:

* أنه عملية منظمة ومنهجية تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة يقوم بها المدقق استناداً إلى الأهداف والمعايير المتفق عليها(4).

* و عليه فهو يتطلب الحصول على أدلة وبراهين بطريقة موضوعية، بمعنى أن لا تتأثر الأدلة والقرائن أو تخضع لأمزجة جامعيها أو تكون عرضة لتحيزهم، وهي تمثل المعلومات التي يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت قد عرضت استناداً للمعايير المعترف بها مهنياً أم لا.

❖ يتضمن توصيل نتائج التشخيص والتقييم والفحص من خلال تقرير يشمل إبداء رأي فني ومحاييد معد وموجه إلى الأطراف المعنية(5).

إذن نظراً لأهمية التدقيق ودوره الفعال داخل المنظمة لم يعد يقتصر هذا الأخير على التدقيق المالي والإداري فقط وإنما تطور مفهوم التدقيق وأصبح يشمل جوانب متعددة منها: التدقيق

الاجتماعي، التقني، التسويقي، تدقيق الأداء والجودة وكذا البيئي وحتى التدقيق الإستراتيجي.

ثالثا: معايير التدقيق الدولية.

يعتمد التدقيق على مجموعة من المعايير الدولية، والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع عند القيام بواجبات هذه المهنة، وتم تبويبها في ثلاث مجموعات تضمنت:

1- المعايير العامة (الشخصية): تتعلق بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم بدرجة من الكفاءة بواسطة أشخاص مدربين، وهذه المعايير عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير، كما أنها شخصية لأنها تتعلق بالصفات الشخصية الواجب أن يتصف بها المدقق الخارجي والتي تتعلق بالكفاءة العلمية والعملية والحياد وإتباع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها(6).

2- معايير أداء العمل الميداني: وهي معايير تتعلق بكيفية التخطيط والتنظيم للمهمة من أجل التشخيص والدراسة والتقييم لمستندات وسجلات ودفاتر المؤسسة لفترة زمنية معينة لا شك أن هذه المعايير ترتبط بتنفيذ عملية التدقيق(7)، وتبرز لنا أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.

3- معايير إعداد التقرير: هي معايير لها علاقة بتحديد الشروط الشكلية والمضمونية الخاصة بكيفية إعداد وكتابة التقرير.

رابعا: المبادئ الأساسية الواجب احترامها للإجابة على توصيات المدقق. الإجابة على

التوصيات يجب أن تحترم ثلاثة مبادئ أساسية(8):

* **المبدأ الأول:** يجب أن تكون ردة فعل المعني بالتدقيق واضحة فيما يخص محتوى التقرير:

- سواء تقبل كافة التوصيات بمجملها دون أي اعتراض.

- أو في حالة الموافقة على جزء من محتوى التقرير والاعتراض على بعض النقاط.

- أو تم الاعتراض وعدم الموافقة بصفة مطلقة وهذا يكون في مواقف استثنائية وناذرة.

لكن اهتمام المدققين يجب أن يسلط على مثل هذه الحالة، لأنه في بعض الأحيان الرفض لا يكون سببه عدم قبول أو الاقتناع بنتائج التقرير وإنما لعدم تكيف الحلول المقترحة.

♦ **المبدأ الثاني:** نموذج الإجابة الذي يعد من طرف المعني بالتدقيق يجب أن يكون على شكل "مخطط عمل" أو برنامج يوضح فيه كيفية تنفيذ التوصيات على أرض الواقع مع

تحديد الوقت اللازم لذلك، وحتى يكون مخطط العمل مقبول سواء من طرف المدقق أو الإدارة يجب أن يكون(9):

- كاملاً: بمعنى يحدد فيه من يقوم بماذا، متى وكيف.
- شامل: أي ليس محدوداً لحالة اختبار أو ما شابه.
- دائم: أي وضع الإجراءات التي تمنع إعادة حدوث المشكل في المستقبل.
- الرقابة: يتوفر على معايير ومقاييس رقابية.

هذه المرحلة جد مهمة حيث يتم فيها دمج التدقيق في الإطار العملي وهذا ما يسمح لنا بالانتقال من الجانب النظري إلى الجانب العملي كما يمكننا من تقييم الجهد المبذول من قبل المدقق من خلال التوصيات والنتائج التي توصل إليها.

* **المبدأ الثالث:** إذا ما تم قبول جزء من التوصيات أو رفضها نهائياً، في مثل هذه حالة يجب أن تحمل إجابة المعني بالتدقيق شروحات وتبريرات للموقف بصفة عاجلة ومقنعة بمعنى يجب أن تتوفر فيها بعض الشروط(10):

- يجب أن لا تبنى على معلومات تاريخية أي لا يجوز الاستعانة بمواقف ماضية من أجل تبرير أخطاء الحاضر أي كيف ولماذا ؟ وصلنا إلى هنا.
- يجب طرح حلول واقتراحات بديلة ممكنة وموضوعية، باعتبار أن التوصيات المدونة في التقرير ما هي إلا مجموعة بدائل يتم مناقشتها من أجل اختيار أمثلها.

خامساً: أساليب ونماذج متابعة تنفيذ التقرير.

الإجراء التصحيحي هو إجراء يتخذ من أجل التخلص من أسباب عدم مطابقة الموجود أو الواقع مع ما هو مفروض أن يكون عليه ومنع حدوثه مرة أخرى، من هنا سيتم تحديد مسؤولية كل من الطرفين المدقق والمدقق عليه(11).

وبعد الانتهاء من عملية التدقيق يجب المتابعة من أجل تقييم الإجراءات التصحيحية التي نفذت (كيف) والتي لم تنفذ (لماذا)، وعند الانتهاء من تنفيذ هذه الإجراءات وثبوت

فعاليتها في إزالة الأخطاء والالتباسات الموجودة ففي هذه الحالة يمكن اعتبار أن التقرير والتوصيات المقررة تم احترامها وتنفيذها(12). 1.5/ أنواع الإجراءات التصحيحية: يوجد أشكال كثيرة للإجراءات التصحيحية أحدها يتخذ على المدى القصير(إجراء مؤقت) لحين اتخاذ إجراء تصحيحي على المدى الطويل (إجراء دائم) (13) ويتضمن عادة تغييرات في الهياكل والأنظمة، أسلوب التسيير...

ومن أجل تسهيل المتابعة الكافية يجب على المدقق أن يوثق عملية تنفيذ ومراقبة الأعمال التصحيحية كما يلي(14):

1- يجب تدريب العاملين الذين يراقبون فعالية الإجراءات التصحيحية على كيفية وأسلوب القياس والمعايرة.

2- يجب على المدقق أن يحصل على الإجراءات التصحيحية مكتوبة من القسم المسؤول عن الإجراء قبل اليوم المحدد لانتهاء منه.

3- الاتصال بالقسم المسؤول لتحديد أسباب عدم تنفيذ الإجراءات إذا لم يتسلم تلك الإجراءات مكتوبة في الوقت المحدد.

2.5 / **المتابعة مع المعنى بالتدقيق:** قد يكون من الضروري عمل تدقيق للمتابعة وتحديد توقيته ومدته، هذا التدقيق يمكن أن يشمل الأعمال المصححة المنفذة فقط، أو قد يكون تدقيق ثاني كامل(15). ولكن يبقى تحديد الحاجة إلى عمل تدقيق للمتابعة ومجال هذا التدقيق هو مسؤولية العميل الذي طلب التدقيق الأصلي، كما أن المعنى بالتدقيق يمكن أن يطلب أيضا التدقيق للمتابعة من أجل التأكيد على أن عدم المطابقة أو أي تزوير أو غش قد تم إزالته من خلال تنفيذ الأعمال المصححة.

3.5 / **جدولة المتابعة:** عند جدولة تدقيق المتابعة يجب تحديد وقتا مناسباً لتنفيذ الأعمال المصححة، كما يوضح في الجدول(1- 1)، آخذين في الاعتبار بعض النقاط منها(16):
 ❖ الوقت والموارد اللازمة لتنفيذ الأعمال.

❖ مدى خطورة الأخطاء: لذا يجب تحديد الأولويات، فإذا كان الالتباس يتعلق بتهديد الأمان أو يتسبب في غرامات كبيرة فإنه من الواجب اتخاذ إجراء فوري.

* **التدقيق المخطط الموالي(17):** إذا كان تقرير عدم المطابقة يمكن مراجعته كاملاً أثناء التدقيق المخطط القادم والمخالفات بسيطة فإنه يمكن مراجعة الأعمال المصححة من خلال برنامج التدقيق الموالي دون الحاجة إلى إهدار للموارد.

❖ يجب على المدقق أن يقيم نتائج المتابعة وعمل تقرير للمتابعة بنفس الطريقة التي تم بها عمل تقرير التدقيق الأصلي وأن يوزع على نفس الجهات(18).

جدول(1-1): جدول متابعة تنفيذ الأعمال التصحيحية.

النسب		الأعمال			الإجابات			عدد التوصيات	نوع التدقيق	المسؤول	المديرية / القسم
نسبة الأعمال المنفذة	نسبة الإجابة للمقبولة	قيد التنفيذ	في حالة تأخير	لم يتم التنفيذ	إجابة مقبولة	إجابة غير مقبولة	لا توجد إجابة				

Source: Institut de l'audit interne, « la conduite d'une mission d'audit interne », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 1995, p136.

خامسا: دراسة نموذجية لمؤسسة (شي علي شيالي وجيلي).

لقد قمنا بدراسة استبنايه تمس خلايا التدقيق على مستوى بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والتي تختلف من حيث طبيعتها القانونية، وذلك لمعرفة الكيفية التي يتم بها معالجة تقارير المدققين من طرف المسؤولين داخل المؤسسة:

- مؤسسة شي علي المتخصصة في إنتاج الأنابيب البلاستيكية بالمنطقة الصناعية بولاية سيدي بلعباس، وهي مؤسسة خاصة ذات مسؤولية محدودة (عائلية).
- مؤسسة جيلي لإنتاج الحليب ومشتقاته بولاية سيدي بلعباس وهي مؤسسة عمومية (رأسمالها ملك للدولة الجزائرية).

وفي ما يلي تقديم وتقييم مختصر لكل خلية من خلايا التدقيق على مستوى هذه المؤسسات:

تقديم خلية التدقيق لمؤسسة شيالي.

مخطط التدقيق	عدد أعضاء خلية التدقيق	اختصاص أعضاء خلية التدقيق	عدد مهام خلية التدقيق الداخلي	طريقة توظيف أعضاء خلية التدقيق	عدد دورات التكوين للمدققين

يعد في بداية السنة من طرف الإدارة العامة.	ثلاثة أعضاء.	رئيس الخلية: متخصص في الإعلام الآلي ومدققين مختصان في تدقيق جودة المنتج.	مهمة واحدة مبرمجة لكل وظيفة سنويا.	حسب الخبرة والتكوين.	ثلاث دورات على الأقل في كل سنة.
---	--------------	--	------------------------------------	----------------------	---------------------------------

من خلال الزيارة الميدانية لمؤسسة شيالي وبعدما تم تحليل البيانات والمعلومات التي أعطيت لنا والمتعلقة بخلية التدقيق ودورها في اتخاذ القرار على مستوى المؤسسة يمكن أن نلخص بعض نقاط القوة والتي تتمتع بها الخلية وكذا نقاط الضعف التي تعاني منها.

* نقاط القوة:

- 1 - يختص التدقيق بكافة الوظائف على مستوى المؤسسة دون استثناء.
- 2- خلية التدقيق متصلة مباشرة بالمديرية العامة، من أجل الاستشارة الدائمة باعتبار أن الخلية تمثل مخزن للمعلومات الخاص بكل الأقسام مما يدل على أهميتها.
- 3- يستفيد المدققين من دورات تكوينية مخططة على أساس برنامج يعد من طرف الإدارة العامة، الأمر الذي يزيد من تنمية معارف وقدرات المدققين.
- 4- هناك ميزانية مخصصة لتغطية نفقات الخلية.
- 5- يتمتع المدققين باستقلالية تامة في كل المراحل المتعلقة بأداء المهمة، وكذا الحيادة فيما يخص إعداد التقرير.
- 6- هناك تحفيزات مادية ومعنوية تقدم للمدققين.
- 7- هناك نظام معلومات جد فعال يساعد المدققين لإتمام المهام بأسرع وقت ممكن.
- 8- هناك جلسات مناقشة فيما يخص التوصيات والمقترحات المدونة في تقرير المدقق.
- 9- يتم تنفيذ التوصيات بصفة إجبارية.
- 10- هناك متابعة دائمة لمستوى تنفيذ التوصيات، وتقدم على شكل تقرير بصفة مستمرة للمدير العام.

11- يستشار المدقق ويساهم في اتخاذ بعض القرارات المتعلقة بالجوانب التنفيذية داخل المؤسسة.

*** نقاط الضعف:**

- مع العلم أن الخلية تعتبر حديثة النشأة وكما قيل لنا بأن المؤسسة تدرك جوانب الضعف فيها وتسعى جاهدة إلى تطوير وتوسيع الخلية، إلا أنه يمكن تلخيص بعض هذه النقاط كالآتي:
- 1- لا يتمتع المدققين بمستوى عال من التأهيل والخبرة بما يكفي فيما يخص بعض أنواع التدقيق (التدقيق الإستراتيجي، تدقيق نظم المعلومات).
 - 2- لا تحوي الخلية على عدد كاف من المدققين لمختلف التخصصات.
 - 3- لا يملك المدقق السلطة أو الصلاحية اللازمة لفرض تطبيق أو تنفيذ أي توصية من التوصيات في حالة رفضها خلال جلسة المناقشة.
 - 4- لا يكلف المدققين ببعض المهام التي قد تساعد المسيرين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية.
 - 5 - صلاحية المدققين محدودة فيما يخص الاستشارة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، بهدف أن تبقى هذه المعلومات سرية.

تقديم طية التدقيق لمؤسسة جبلي .

مخطط التدقيق	عدد أعضاء خلية التدقيق	اختصاص أعضاء خلية التدقيق	عدد مهام خلية التدقيق الداخلي	طريقة توظيف أعضاء خلية التدقيق	عدد دورات التكوين للمدققين
يعد في بداية السنة من طرف الإدارة العامة.	عضو واحد.	رئيس الخلية: وهو في نفس الوقت رئيس مصلحة الإعلام الآلي، المالية ومراقبة التسيير.	من 5 إلى 6 مهام سنويا، بما فيها بعض المهام الاستثنائية.	حسب الخبرة.	لا يوجد أي برنامج تكويني.

*** نقاط القوة:**

لا تحوي المؤسسة أصلا على وظيفة أو خلية للتدقيق بمفهومها الصحيح وإنما تعتبر الأغلبية أن الرقابة هي نفسها التدقيق، ولهذا سنعدد أهم نقاط الضعف بالنسبة لهذه الوظيفة.

*** نقاط الضعف:**

- 1- لا توجد خلية أو وظيفة خاصة بالتدقيق.
- 2- لا يتمتع المدقق بمستوى عال من التأهيل (تم التوظيف على أساس الخبرة فقط).
- 3- لا توجد ميزانية مخصصة للخلية: التوظيف، التحفيز، تغطية نفقات المهام،... الخ.
- 4- لا يستفيد المدقق من أية دورات تكوينية على الإطلاق.
- 5- لا يتمتع المدقق باستقلالية فيما يخص إعداد التقرير.
- 6- لا يحوي التقرير على أية توصيات أو مقترحات.
- 7- لا تتم عملية مناقشة التقرير.
- 8- لا يتدخل المدقق فيما بعد التقرير، بمعنى ليس له الحق ولا الصلاحية في معرفة ما إذا تمت معالجة المشاكل المدونة في التقرير أم لا.
- 9- لا تتم استشارة المدقق في أي نوع من القرارات المتخذة على مستوى المؤسسة.

سادسا: تطيل النتائج.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن المؤسسات الخاصة والمثلة بمؤسسة: شيالي أصبحت تدرك أهمية وضرورة تطبيق التدقيق كآلية تساعد المسيرين في تحديد المشكل على مستوى أي وظيفة، تحليله ومن ثم إعطاء البدائل والتوصيات والحلول المناسبة لظروف وأوضاع المؤسسة وبالتالي فهي تهدف إلى معالجة نقاط الضعف أو تعزيز نقاط القوة كوسيلة وقائية، ورغم الصلاحيات المحدودة للمدققين داخل المؤسسات إلا أن تنفيذ التوصيات والمقترحات المدونة في التقارير يعتبر أمر إجباري وإلزامي مفروض من السلطة العليا، ولكن باعتبار أن خلايا التدقيق هي حديثة النشأة وقليلة الخبرة فهي دائما تبقى محصورة لمساندة القرارات العملية لا الإستراتيجية ولذلك فهي بحاجة إلى تنمية وتطوير سواء من حيث التوظيف، التحفيز، التقييم وحتى التمويل هذا من جهة، ومن جهة أخرى يرى أصحاب القرار بأن المدققين يعتبرون مجرد موظفين محدودى السلطة والصلاحيات لا يمكن استشارتهم في الأمور الإستراتيجية المتعلقة بالتوجهات الكبرى للمؤسسة باعتبارها ستبقى في إطارها السري.

بينما المؤسسة العمومية جيبلي والتي يمكن اعتبارها كنموذج يعكس باقي المؤسسات العمومية الأخرى فأتضح بأنها لا تدرك معنى التدقيق أصلا ويبقى دائما الخلط بينها وبين الرقابة، ولهذا يجب أن يتم إعادة تصحيح المفهوم من أجل إنشاء خلايا تدقيقية على مستوى

المؤسسات العمومية بالمعنى الذي وجدت لأجله حتى تكون لها أهمية ودور أساسي في تفعيل عملية اتخاذ القرار.

خاتمة:

في مجمل الأحوال وحتى نضمن الاستفادة ونتمكن من تفعيل دور التدقيق داخل المؤسسات الاقتصادية من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرار يجب تتبع الخطوات التالية:
أولاً: خلق الثقافة التدقيقية بين الأفراد والعاملين داخل المؤسسة.

ثانياً: تحديد الهدف الأساسي الذي وجد من أجله التدقيق.

ثالثاً: يجب أن يكون التدقيق دوري ومستمر بهدف الوقاية حتى وإن لم يكن هناك أي خطر أو إشكال وذلك من أجل تفادي حدوثه.

رابعاً: تكوين خلايا استشارية للتدقيق وفقاً للمعايير الدولية المنظمة للمهنة، مع مراعاة شرط الاستقلالية للمدقق أثناء أداء المهمة، توفير كافة الإمكانيات لجمع المعلومات والبيانات لتحليلها، تحديد ميزانية خاصة سنوية لتغطية تكاليف المهام، ...
خامساً: وضع برامج تكوينية لتنمية القدرات والكفاءات المهنية للمدققين.

سادساً: وضع مقاييس ومؤشرات موضوعية لتقييم المدققين بصفة دائمة ومستمرة، وإن استدعى الأمر الاستعانة بمدققين خارجيين لتقييم نتائج وأداء المدققين الداخليين (تنفيذ تقارير المدققين ومتابعة النتائج هي بحد ذاتها تقييم لأداء المدققين).

سابعاً: إلزامية تنفيذ وتطبيق التوصيات والآراء والمقترحات المدونة في تقرير المدقق بتصريح من الإدارة العليا.

ثامناً: توسيع صلاحيات وسلطات المدققين من حيث تطبيق التقارير المعدة في مختلف المجالات.

قائمة المراجع المعتمدة:

- 1) د. محمود الفياض، د. عيسى قداد، "بحوث العمليات"، دار اليازوري العلمية للنشر، عمان - الأردن، 2007، ص 120.
- 2) د. بوقرة رابح، "بحوث العمليات"، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، المسيلة - الجزائر، 2009، ص 62.
- 3) د. دلال صادق الجواد، د. حميد ناصر الفتال، "بحوث العمليات"، دار اليازوري العلمية للنشر، عمان - الأردن، 2008، ص 44.

- 4) د.هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق:من الناحية النظرية والعلمية"، دار وائل للنشر، عمان- الأردن، الطبعة الثالثة، 2006، ص115.
- 5) د.إيهاب نظمي إبراهيم، "التدقيق القائم على مخاطر الأعمال"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 2009، ص38.
- 6) د. جورج دانيال غالي، د.محمد محمود عبد المجيد، د.علي إبراهيم طلبية، "المراجعة المتقدمة"، مطبعة جامعة عين الشمس، القاهرة، 2004، ص96.
- 7) د. منصور حامد محمود، د. محمد أبو العلا الطحان، د.محمد هشام الحموي، "أساسيات المراجعة"، مطبعة جامعة القاهرة، 1999، ص156.
- 8) د. علي إبراهيم طلبية، د. محمد توفيق محمد، "المراجعة والرقابة المالية"، مطبعة جامعة عين الشمس، القاهرة، 2000، ص133.
- 9) د.عبد الفتاح الصحن، د.عبد الوهاب نصر، د.محمد السيد سرايا، د. شحاته السيد شحاته، "المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية"، مطبعة الإبراهيمية، جامعة الإسكندرية، 2008، ص114.
- 10) د.ثناء عطية فراج، د. منصور حامد محمود، "المراجعة الإدارية وتقييم الأداء"، مطبعة جامعة القاهرة، 2002.
- 11) د. جلال مطاوع إبراهيم، د.تحسين بهجات الشاذلي، د.محمود شوقي عطا الله، "دراسة تطبيقية في المراجعة"، جامعة القاهرة، مصر، 2002، ص67.
- 12) د. سامي حسن علي، د.محمد محمود عبد المجيد، د.دوفاء يوسف أحمد، "أصول المراجعة:مدخل متكامل"، مطبعة جامعة عين الشمس، القاهرة، 2008، ص150.

13) **Henri Mitonneau**, « réussir l'audit des processus », 2^{ème} édition, afnor, France, 2006,p115.

14) **Mokhtar Belaiboud**, « pratique de l'audit », Berti édition, Alger, 2005.

15) **Khelassi Reda**, « l'audit interne-audit opérationnel », édition Houma, Alger, 2005,p254.

16) **Lionel Collins** ; Gerard Valin, « audit et contrôle interne:aspects financiers, opérationnels et stratégique », 4^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1992,p186.

17) **Jacques Renard**, « théorie et pratique de l'audit interne », 6^{ème} édition, édition d'organisation, Paris, 2008,p47.

18) **Dwight Merunka**, « la prise de décision en management», librairie Vuibert, Germain, Paris, 1987,p58.