

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
بَدَأَ خَلْقَ الْإِنسَانِ  
مِنْ طِينٍ مِنْ تَلْهَاتٍ  
فَالنَّاسُ كَفَّارُونَ  
إِنَّا نَحْنُ اللَّهُ  
وَلَا إِلَهَ إِلَّا  
نَحْنُ  
يَعْلَمُ الْغُيُوبَ  
إِنَّا نَحْنُ اللَّهُ  
وَلَا إِلَهَ إِلَّا  
نَحْنُ  
يَعْلَمُ الْغُيُوبَ  
إِنَّا نَحْنُ اللَّهُ  
وَلَا إِلَهَ إِلَّا  
نَحْنُ  
يَعْلَمُ الْغُيُوبَ

\*\*\*\*\*بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ\*\*\*\*\*

"وَأَنْزَلَ اللَّهُ عَلَيْكَ الْكِتَابَ وَالْحِكْمَةَ  
وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُن تَعْلَمُ وَكَانَ  
فَضْلَ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا"

\*\*\*\*\*صدق الله العظيم\*\*\*\*\*

## شكر وتقدير

أحمد الله تبارك وتعالى أن وفقني لإتمام هذه الرسالة ، واصلي واسلم وأبارك على اشرف خلق الله سيدنا ونبينا وشفيعنا وقائدنا محمد وعلى اله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين ، ، اللهم يا ربنا علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا وزدنا علما أنك أنت مولانا وعلى كل شيء قدير ، وبعد يطيب لي في هذا المقام أن أتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذة الكريمة ربيعة بوسكار بالإشراف على هذه الرسالة ، وتقديم يد العون والمساعدة والتوجيه لإتمام هذا البحث ، أدام الله عليها الصحة والعافية وجزاه الله خير الجزاء. و يسعدني أن أتقدم بخالص الشكر والاحترام والتقدير للأستاذ العصري جوامع اسماعيل لما قدمه من مساعدتوا رشاد سواء في مجال الدراسة أو لإتمام هذا البحث، أشكر أيضا الأستاذو جودي رمزي والأستاذ الدكتورقايد نور الدين والأستاذة كردودي سهام لتفضلهما بالاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة ، أدامهما الله ذخرا للعلم والبحث العلمي ، وأدام عليهما الصحة والعافية ، وأنه ليسرني ويشرفني أن استزيد من علمهما وملاحظتهما القيمة.

ويسعدني أيضا أن أتقدم بجزيل شكري وتقديري إلى جامعة محمد خيضر منارة العلم ، لما قدمته من انجازات علمية وتدريبية ولا زالت تقدمه ليزداد طلاب العلم علما. ومعرفة وخبرة ممثلة بإدارتها ، وكذلك إلى كلية العلوم الإقتصادية والتسيرو التجارة .

كما اشكر جميع أساتذتي في الجامعة وكل من ساهم وأرشدني خلال تحكيم هذه الدراسة، كما أتقدم بجزيل الشكر الى وحدة نقاوس مصبرات بباتنة هذه المؤسسة الناجحة في مجالها على المستوى الوطني وأتمنى لها النجاح أكثر والإزدهار والتطور لمساهماتهم في المساعدة في ملئ الاستبيانة والرد على الاستفسارات .

والشكر والامتنان والعرفان ، لكل من ساهم مشكورا بتقديم العون والنصح ، لإتمام هذه الرسالة وفي الختام ادعوا الله أن أكون قد وفقت فيما هدفت إليه وما توفيقى إلا بالله العلي القدير

الباحث الطالب: غربي عمر

# إلى الأصدقاء...

إلى من ارتبط رضا الله برضاهما، وقال فيهما الله عز وجل في كتابه:

"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة، وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا "

إلى من وضعت الجنة تحت أقدامها، ولو عددنا البحر بفضائلها ما اعتدت الأم الغالية .

إلى السند والركيزة في هذه الحياة، إلى الأعز الذي لا عزة بعده الأب الحبيب عليه الرحمة حيا وميتا. وحياهما الله تعالى في كتفه.

إلى من نشأنا وترعرعنا بينهم: الإخوة و الأخوات .

إلى الكتاكيت: أريج سراج، معزز، أميمة، بهاء وإسراء.

إلى الأصدقاء الأوفياء ورفقاء الدرب، حفظهما الله وتعالى.

إلى كل معلمينا و أساتذتنا من الطور الأساسي إلي الجامعي... ذكرا و عرفانا.

إلى كل طلاب العلم والمعرفة....تقديرًا واحترامًا.

إلى جميع أقاربنا. ومعارفنا وكل الذي نعرف إلى كل هؤلاء نهدي ثمرة جهدنا المتواضع.



## المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
الإهداء	
شكر وعرfan	
المحتويات	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
ملخصات	
مقدمة عامة	
الفصل الأول: المراجعة الإدارية	
تمهيد	11
الفصل الأول: المراجعة الإدارية	11
تمهيد	11
المبحث الأول: ماهية المراجعة الإدارية	12
المطلب الأول: مفاهيم حول المراجعة الإدارية وأهميتها	12
أولاً: التطور التاريخي للمراجعة الإدارية	13
ثانياً: مفهوم المراجعة الإدارية	14
ثالثاً: مفهوم الكلمات الثلاث الإقتصاد والكفاء والفعالية	18
رابعاً: مجال ونطاق المراجعة الإدارية	19
أهمية المراجعة الإدارية	21
المطلب الثاني: أنواع مراجعة الإدارة وأهدافها	22
أولاً: أهداف المراجعة الإدارية	22
ثانياً: أنواع المراجعة الإدارية وعيوبها	23
المطلب الثالث: أسس ومقومات المراجعة الإدارية	24

25.....	المبحث الثاني: المراجع الإداري
25.....	المطلب الأول: مسؤولية القيام بالمراجعة الادارية
29.....	المطلب الثاني: صفات المراجع الإداري ومجال عمله
32.....	المطلب الثالث: الضغوط التي تمارسها المنشأة للنيل من استقلالية المراجع الإداري
35.....	المبحث الثالث: معايير وإجراءات المراجعة الإدارية
35.....	المطلب الأول: معايير المرجعة الإدارية
38.....	المطلب الثاني: إجراءات المراجعة الإدارية (الأساليب)
42.....	المبحث الرابع: عملية المراجعة الإدارية
42.....	المطلب الأول: مكونات المراجعة الإدارية
43.....	المطلب الثاني: المراحل الأساسية للمراجعة الإدارية
44.....	المطلب الثالث: إجراءات تطبيق برنامج المراجعة الإدارية
53.....	المطلب الرابع: لمراجعة المالية مقابل المراجعة الإدارية
	خلاصة .

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

56.....	تمهيد
57.....	المبحث الأول: : ماهية عملية إتخاذ القرار
57 .....	المطلب الأول: مفهوم القرار
61 .....	المطلب الثاني: أنواع القرارات
73.....	المطلب الثالث: ساليب إتخاذ القرارات
82.....	المبحث الثاني: المراجعة الإدارية وميكانيزمات إتخاذ القرار
82.....	المطلب الأول: دور نظم المعلومات في عملية صنع القرارات

## المطلب الثاني : المراجعة الإدارية كأداة لترشيد القرارات ودورها في تقييم فعالية الهيكل

95.....	التنظيمي للمنشأة
97.....	المطلب الثالث: : لمرحل والخطوات الأساسية في صنع القرار

المطلب الرابع: مشاركة في إتخاذ القرار و العوامل المؤثرة فيه	112
المبحث الثالث: التحديات والمشاكل التي تواجه المراجعة الإدارية قي في عملية إتخاذ القرار	123
المطلب الأول: المركزية الشديدة وعدم التفويض	123
المطلب الثاني: المشاكل التي يواجهها المراجع الإداري	126
المطلب الثالث: الإستقلالية المحدودة للمراجع الإداري	126
خلاصة	
الفصل الثالث: المراجعة الإدارية ومساهمتها في اتخاذ القرارات - دراسة حالة مؤسسة نقاوس مصبرات	127
تمهيد	127
المبحث الأول: تقديم عام مؤسسة نقاوس مصبرات	128
المطلب الأول التعريف بوحدة نقاوس مصبرات ونشأتها	128
المطلب الثاني: التنظيم الداخلي للوحدة	131
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي مؤسسة نقاوس مصبرات	132
المبحث الثاني: المراجعة الإدارية كنظام معلومات يساعد في اتخاذ القرار داخل مؤسسة نقاوس مصبرات	139
المطلب الأول: واقع نظام المعلومات في المؤسسة	139
أولاً: واقع أنظمة المعلومات قبل إستخدام المؤسسة لنظام	139
ثانياً: نظام المعلومات الجديد ERP في المؤسسة	139
المطلب الثاني: استعمال المراجعة الإدارية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة	139
المطلب الثالث: : أنواع القرارات التي المستخدمة داخل المؤسسة محل الدراسة	142
المبحث الثالث: همية المراجعة الإدارية في إتخاذ القرارات	143
المطلب الأول: تطبيق المراجعة الإدارية ودورها في الرقابة على أهداف مؤسسة نقاوس مصبرات	143
أولاً: دور المراجعة الإدارية في الرقابة على تحقيق رقم اعمال المؤسسة	143



ثانياً: المراجعة الإدارية ودرها في دراسة مدى تحقق أهداف إنتاج مؤسسة

147.....نقاوس

المطلب الثاني: نم المعلومات وا تخاذ القرارات دراسة ميدانية - نقاوس

148.....مصبرات

159.....المطلب الثالث: : مناقشة نتائج البحث وتحليها

خلاصة

خاتمة

المراجع

الملاحق

## ملخص:

تعتبر المراجعة بمفهومها الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية والمالية والتشغيلية، الأمر الذي جعل من المراجعة الإدارية، تلعب دورا مهما في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤوليتها المختلفة.

في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتهديدات، وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها وعلى إختلاف أحجامها، زادت حاجة المؤسسة إلى إعتقاد وظيفة المراجعة الإدارية، التي تتوفر فيها مجموعة من المعايير المؤهلة، هذه الوظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، فأصبحت المراجعة الإدارية أداة في يد المؤسسة تستعملها في الكشف عن مواطن الاختلال، وتحديد نقاط القوة، وتبنيه إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرص.

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

وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها ، ضرورة إيجاد نظام متكامل لمراجعة الأنشطة التي يزاولها المشروع ، فعن المراجعة المالية التقليدية يتم مراجعة الجانب المالي لتلك الأنشطة كما يظهر في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، والمراجعة الإدارية ستتولى قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء عن أعمال المنشأة ، ضرورة قيام الجمعيات المهنية المتواجدة في قطاع بتطوير إرشادات ومعايير تتعلق بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمشروعات الاقتصادية.

## Abstract :

Audit as a new concept is considered as a tool that helps the organisation to reach its goals by evaluating the performance of its accounting, financial and operational activities, that makes the internal audit, as a class of it to be used as an instrument to support the managers of the organisation on all its levels of responsibility.

In the shadow of the changing environment that is full of threats and opportunities, and in the presence of different structures, and sizes of

organisations with diverse types, relying on the function of internal audit becomes a stringent. It satisfies as set of qualification standards. This function helps the organisation to apply its policies and to achieve its goals more efficiently and worthily. It tries to detect the defected regions, to identify the areas of strength, to notify the managers with the risks facing their organisation. The decision making process is considered among the main operations that is made by all the member in the organisation on all its managerial levels to fulfil their common goal. Because whatever is it, either strategic, tactic or executive. This qualifies the internal audit to be a facilitating instrument to support the decision and make it more efficient to the maximum performance

### **Résumé:**

L'audit est considéré dans son acception moderne, parmi les outils pouvant aider l'entreprise à atteindre ses objectifs, ainsi il consiste à évaluer la Performance de ses différentes activités en matière de comptabilité, de finance et emploi, L'audit interne quand à lui, l'une des branches de l'audit est utilisée comme outil aidant l'administration de l'entreprise dans ses multiples responsabilités.

À la lumière des évaluations actuelles, chargés d'accusations diverses et de menace et sur la base de la multiplicité des formes des entreprises et leurs qualités en plus de leurs volumes variés, il devient nécessaire à l'entreprise de faire appel à des missions, comme il se doit, en effet l'audit interne aide l'entreprise dans les domaines de la détection des carences et des anomalies ainsi qu'à déterminer les points forts dont elle dispose, En outre, il lui permet de prévoir les risques qui peuvent la guetter et les opportunités qui peuvent s'offrir à elle.

La prise de décisions au sein de l'entreprise, à tous les niveaux fait partie des opérations essentielles au sein de l'entreprise, qui trouve ainsi son compte en matière de gestion.

Dans cette optique ces décisions pour être prises à bon escient ont besoin d'être alimentées par des informations et des éléments acquis sûrement sur les plans stratégiques tactiques et exécutés, À ce titre, l'intervention de l'audit s'avère une nécessité impérieuse et incontournable, pour permettre à l'entreprise de réaliser le maximum de bons résultats.



## المقدمة

يدفع التغيير في الظروف غالبا الى تغيير وسائل المواجهة ويجاد الحلول، لذلك يعد استخدام وسائل لمواجهة التغيرات والتحولت الحديثة أمرا طبيعيا. لقد كانت أواخر القرن الماضي وبدايات هذا القرن مسرحا لتحول غير وجه العالم، وكان هذا التحول جذريا فأثر على معظم وأكل نواحي الحياة. تميزت هذه الفترة بالعديد من التحولات لعل من أبرزها العولمة والثورة التكنولوجية، وبغض النظر عما إذا كان لإحداهما دور في بروز الأخرى إلا أنهما نجحتا في إبراز التعقيد. و في ظل هذه المنافسة الشرسة و المتغيرات المتعاضمة و التطورات التقنية الهائلة، تكون المؤسسة في موقف صعب للغاية، حيث لا يكفي الأداء العادي لمواجهة التغير والمنافسة وتطلعات الزبائن المتزايدة والمتصاعدة، ومن الواضح ألا تستطيع أي مؤسسة مهما كانت إمكانياتها أو قدراتها المحافظة على موقعها التنافسي بالعودة إلى نفس مستوى الأداء و الركون و إلى نفس الأساليب التقليدية، وهذا ما يدفعها إلى تحسين أدائها إلى درجات متعالية تتفوق بها على المنافسين وترقى إلى المستوى العالمي، لأن أداء المؤسسة يعرف دائما على أساس تحسين القابلية التنافسية، أي تحسين النتائج واتخاذ القرارات الرشيدة.

إن تزايد أهمية الرشادة في استخدام المؤسسات لمواردها المادية والبشرية بكفاءة، لا يتم إلا بوجود إدارة تدرك البيئة المحيطة بها، وتدرك التغيرات المختلفة فيها عن طريق القيام بالوظائف الإدارية، وتعي الأسس والمبادئ والأساليب الإدارية المعاصرة، فمثلا المدير الذي على إتصال دائم بما يجري من أحداث في بيئته التي يعمل بها، وقادر على ممارسة وظائفه بكفاءة وفعالية، هو الذي سيتخذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب لحل المشاكل التي تواجهه أو لتوجيه سياسة معينة، وكذلك نفس الشيء بالنسبة لباقي الموظفين والعاملين، فعليهم أن يكونوا على علم كامل بما يواجههم من إجراءات و أوامر ...، كي يتسنى لهم إتخاذ قرارات في الوقت والمكان المناسبين، فكل موظف في المؤسسة يمارس العملية الإدارية الأساسية التي تتمثل في عملية إتخاذ القرارات، وهذا عبر كل المستويات الإدارية العليا والمتوسطة والدنيا، كل على حسب وضعه في التنظيم، لذا فعليه أن تتم عملية إتخاذ القرارات وفق أسس علمية من جهة، و استخدام ما يتوفر لمتخذ القرار من خبرات وتجارب.

و من المعروف ان اتخاذ اي قرار سليم يتطلب توافر معلومات دقيقة وصحيحة، واغلب هذه المعلومات تتعلق بأحداث ماضية. فمثلا عند التنبؤ بعدد الطلاب في المراحل التعليمية المختلفة ولفترات قادمة وذلك لغرض انشاء المدارس والمعاهد وغيرها من المؤسسات التعليمية ليس هناك بد من الرجوع الى الإحصائيات الماضية، وبناءا عليها يتم تقدير اعداد الطلاب المتوقعين في الفترات المقبلة. كما ان مدير المبيعات عند تقديره لحجم المبيعات المتوقعة في فترة قادمة لابد له من الرجوع الى الإحصائيات والأرقام الفعلية الخاصة بالمبيعات في

الفترات السابقة، وذلك كأحد العوامل الأخرى مثل ذوق المستهلك واحتياجات السوق وغيرها. وقصارى القول أن معرفتنا بالأحداث الماضية غالبا ماتستخدم التنبؤ بالمستقبل.

لجأ أصحاب الحاجة لمثل هذا النوع من المعلومات إلى المراجعة كوسيلة قادرة ومؤهلة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسات، فكان عمل المراجع بمثابة الضامن لسلامة وشرعية وصدق القوائم المالية النهائية للمؤسسة، فأصبحت بذلك المراجعة تلعب دورا هاما في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية، بمساهمتها بقدر كبير في تحقيق تقدم ونمو لكل من المؤسسات الاقتصادية والمجتمع، لما تضيفه من ثقة على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة، كما ساهمت المراجعة بقدر كبير في مساعدة المؤسسة لبلوغ أهدافها والتأكد من أن السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة، كما ساعدتها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها، محاولة من المؤسسة الوصول إلى أداء فعال وكفاء بما يخدم غاياتها.

كما انه بسبب كبر حجم المشروعات ، وتعدد أوجه نشاطها ، أصبحت إدارة المشروع غير قادرة على التعرف بنواحي القصور والمعوقات التي تواجه التنفيذ وتحليل نتائج الأداء الفعلي لسياسات المشروع ، ومن ثم فقد نبعت الحاجة إلى إيجاد آداة لمعاونة الإدارة في هذا المجال ، وجعلها أكثر كفاءة وفاعلية في استخدام الموارد المتاحة ولقد ساهمت الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة في تطوير دور المراجعة من حماية أصول المنشأة من الضياع والسرقة والاختلاس إلى تقديم الخدمات للإدارة عن طريق فحص وتقييم أوجه النشاط المختلفة الإنتاج ، التسويق ، التمويل ، ... الخ ، والمساعدة في تحقيق الوفورات الاقتصادية وتجنب الضياع والإسراف في استخدام الموارد . ولقد كان من مظاهر هذا التطور ما أصدرته هذه الجمعيات من آراء وتوصيات لتوسيع نطاق عمل المراجع الداخلي لكي يذهب إلى ما وراء الرقابة المحاسبية والمالية ، ليغطي جميع نواحي النشاط داخل المنشأة . وكذلك خروج المراجع الخارجي عن النطاق التقليدي لعمله والذي يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي ، إلى نطاق جديد وهو تقديم الخدمات الإدارية للمنشأة.

ولقد كان من نتيجة ذلك الاتجاه الأخير ، قيام العديد من مكاتب المراجعة الخارجية في الولايات المتحدة الأمريكية بتكوين قسم خاص بالخدمات الإدارية ، وفي حقيقة الأمر لم تكن هذه المحاولات كافية لحل مشاكل الإدارة للوقوف على المشاكل التي تعترض التنفيذ ، ومن ثم ظهرت الحاجة إلى إيجاد آداة جديدة مستقلة تعمل على خدمة الإدارة ، وترشيد قراراتها ، كما تستخدم كوسيلة لقياس كفاءة وفاعلية الوظيفة الإدارية في جميع المجالات ، وهذه الأداة هي المراجعة الإدارية.

ظهرت المراجعة الإدارية حديثاً نتيجة لتطور المحاسبة والمراجعة مع تطور الفكر الإداري ،حيث ساهمت المحاسبة في مساعدة الإدارة على دعم هذا التطور عن طريق المحاسبة الإدارية التي اهتمت بالموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية ومحاسبة المسؤولية وكذلك بنظم المعلومات المحاسبية التي تساعد الإدارة في تحقيق أو الوصول إلى القرارات الإدارية الرشيدة.

كما ظهرت العديد من العوامل التي أدت إلى طلب الرأي والمشورة في حقل تنفيذ الأعمال، ومن هذه العوامل، عالمية وتعقيد الأسواق المالية ، والتطور التكنولوجي والحاجة إلى معلومات حديثة ودقيقة ، وقد تأخذ الاستشارات الإدارية شكل دراسة توقعات أو على شكل توصيات حول الخدمات التي تقدم إلى رجال الأعمال والمؤسسات العامة ويقوم بتقديم مثل هذه الخدمات أشخاص متخصصين لتحديد المشكلات والتحقق منها ووضع الإجراءات التنظيمية وتحديد السياسات ، وتقديم التوصيات العملية المناسبة التي تساعد على تطبيق هذه التوصيات.

والواقع إن بعض المحاسبين والمراجعين يقدمون لعملائهم خدمات ومساعدات فنيه تخرج في طبيعتها عن نطاق الخدمات التقليدية للمراجعة المالية، إلا أن ذلك لم يكن يعرف دائماً على انه خدمات إداريه للإدارة ، ومن أمثلة هذه الخدمات تصميم النظم المحاسبية، دراسات الجدوى الاقتصادية، المساعدة في اختيار المديرين، الحكم في المنازعات المالية بين المنشأة والغير، وفي مجال التشغيل الالكتروني للبيانات، وفي مجال اختيار وتعيين الموظفين، وتنظيماً إعداد برامج التدريب، ودراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة ومدى ملاءمته للسرعة والدقة في انجاز أهدافها ودراسة معدلات الأداء وأساليب تطويرها .وتستند بعض هذه الخدمات إلى المعرفة المحاسبية..

كما أننا إذا أخذنا في الحسبان طبيعة الخدمات الإدارية فأن الأمر يستلزم بالمراجع الإداري الاستعانة بمتخصصين في مجالات أخرى بجانب المحاسبة والمراجعة مثل : القانون ، التأمين ،التسويق، الإدارة ، مشاكل البيئة والتلوث ، وبحوث العمليات ، والهندسة ... الخ ، أي استخدام عمل الفريق ، و نستطيع القول؛ إن نجاح المراجع الإداري الفعال يقوم علي ما تم إنجازه، وهذا يعنى تطبيق وتنفيذ التوصيات المقدمة للإدارة. والمراجعة الإدارية يجب أن تكون جذابة ومجزية للمراجع. ونتيجة لتعدد الأنواع والتعقيدات المختلفة فى مراجعة العمليات واختلاف المهارات المطلوبة، فإن التخصصات الوظيفية المساعدة تكون غالباً ضرورية لدعم مهارات وقدرات المراجعة الإدارية.

## مشكلة الدراسة:

تعانى الأنظمة المحاسبية المالية ومراجعة الحسابات ، من القصور وعدم الاكتمال في معالجة المشاكل ومنها قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء وترشيد قرارات الإدارة في المشروعات الاقتصادية، و على هذا الأساس فإن السؤال الجوهرى الذي نحاول الإجابة عليه من خلال بحثنا هذاا يمكن صياغته على النحو التالي:

### "ما مدى مساهمة المراجعة الإدارية في ترشيد القرارات بالمؤسسة الإقتصادية ؟"

أن اعتماد المؤسسة مراجعة إدارية سوف يزيد من كفاءة وفعالية أداء نشاطها وهو ما يقودنا للبحث عن الإجابة للأسئلة الفرعية التالية :

- أولاً : ماهي المراجعة الإدارية فكيف يمكن شرحها و تنفيذ اجراءاتها حسب مختلف المراحل ؟  
ثانياً: كيف يمكن أن تساهم المراجعة الإدارية في تفعيل وصنع القرارات ؟  
ثالثاً: هل يمكن الإعتمادات في المراجعة الإدارية على نظم المعلومات؟، فما هو واقع نظم المعلومات في مؤسسة "نقاوس مصبرات" وكيف يساهم في إتخاذ قراراتها ؟

## فرضيات البحث:

للإجابة على الأسئلة المطروحة أعلاه ارتأينا وضع الفرضيات الآتية:

- 1- المراجعة الإدارية أسلوب لتقويم فعالية التشغيل و معرفة مدى تحقق أهداف المؤسسة.
- 2- المراجعة الإدارية أداة قياس كفاءة الكيان ومدى إستغلاله لموارده المتاحة.
- 3- المراجعة الإدارية نظام معلومات، يساهم في دعم عملية إتخاذ القرارات في مؤسسة نقاوس مصبرات .

## أهمية الدراسة:

وتكمن أهمية هذه الدراسة في النقاط التالية:

- ✓ تبرز أهمية هذه الدراسة كونها تساعد إدارة الشركات على تدعيم الثقة في ادائها مما يساهم في مساعدتها في الحصول على التمويلات اللازمة لدعم مواردها.
- ✓ مساعدة الإدارة على ترشيد قراراتها، عن طريق اكتشاف أوجه القصور والمشاكل والأخطاء التي يتعرض لها المشروع واقتراح وسائل التصحيح الملائمة، ثم إمداد الإدارة بهذه المعلومات لغرض مساعدتها في تحسين كفاءة انجازها في المستقبل.
- ✓ مساعدة الإدارة في انجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار وتقييم أنظمة الرقابة المستخدمة.



✓ تقديم المساعدة للإدارة في مجال تحديد النواحي غير الضرورية فيما يزاوله المشروع من أنشطة، والتي إذا ما استغنى عنها قد يتحقق وفر في التكاليف و زيادة في الإيرادات.

### أهداف الدراسة:

إن المراجعة الإدارية تسعى إلى تحقيق أهداف كثيرة، من أهمها:

- 1 - التعرف على أهمية المراجعة الإدارية بكونها أداة رقابية تحليلية للأنشطة.
- 2 - الوقوف على واقع نظم المعلومات وضرورة جودتها التي تضمنه المراجعة الإدارية ومساهمتها في اتخاذ القرارات.
- 3 - تحليل الإطار العام لمعوقات المراجعة الإدارية.
- 4 - الوقوف على المعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها ، وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرق التصحيح المناسبة داخل المؤسسة محل الدراسة.

### أسباب اختيار الموضوع (دوافع الدراسة):

تعتبر عملية اختيار الموضوع تحدياً نظراً لغموض هذا المصطلح واغلبية تركيزنا على الجانب المالي أكثر من الإداري في مهنة المراجعة أيضاً ندرة أو انعدام مصطلح المراجعة الإدارية كمرجع في مكتبة الكلية أردت أن أترك لمسة عن هذا المجال أردت أيضاً التعمق أكثر لأنه أشمل من المراجعة المالية أي أنه يمتد إلى ما وراء الرقابة المحاسبية والمالية ليغطي جميع نواحي النشاط داخل المشروع ، والإبتعاد عن المواضيع المتداولة .

- 1 - مجال التخصص الذي ندرس فيه و الذي يعتبر من أهم المجالات المستخدمة في الحياة العملية، واعتباره العمود الفقري في المؤسسة ألا وهو المراجعة.
- 2 - التشجيع الكبير من طرف لجنة المناقشة على أهمية الموضوع وأهمية دراسته
- 3 - محاولة لجعل هذا البحث كأرضية لغرض تطويره في دراسات وأبحاث وآفاق مستقبلية.
- 4 - أهمية الموضوع خاصة و أنه متناول في عدة دول متقدمة و دول المشرق، ولم يغزوا بصفة إجمالية إدارتنا.

### المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

للإجابة على مشكلة البحث تت الإعتقاد على خطوات البحث العلمي، حيث انطلق الطالب من ملاحظة المشكلة وصياغتها في شكل علاقة بين متغيري البحث وهما المراجعة الإدارية وعملية إتخاذ القرار. ثم التوجه للبحث المكتبي وعرض الجوانب النظرية لهذه المتغيرات وتحليل العلاقات بينهما. كما تم استخدام أسلوب الدراسة

والتحليل والإستنباط حسب هذا الأخير قمنا باختبار الفرضيات للتوصل إلى مدى صدقهما من عدمه وذلك بالإعتماد على تطبيق المراجعة الإدارية في هذه المنظمة ولإختبار صحة الفرضية الثالثة بالمقارنة لطبيعة المؤسسة المدروسة قمنا باستخدام المنهج الإحصائي وللتوصل الى مدى صدق هذه الفرضية تم الإعتماد على تحليل نتائج الإستبيان بالإضافة الى المقابلات التي ساهمت في تفسير النتائج المتوصل اليها.

ولإنجاز هذا العمل و انطلاقاً من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، فيتناول الفصل الأول للمراجعة الإدارية من خلال تقديم أهم التعريفات الواردة في المراجعة الإدارية مع التعرّيج للتطور التاريخي لها والأهداف المرجوة منها، كما تم التطرق في هذا الفصل لأهم الضوابط الأساسية التي تحكم هذه الوظيفة، ومسؤولية القيام بها والتعرف على المراجع الإداري ليتم تناول أهم المساهمات المؤثرة للمراجعة الإدارية في العملية التسييرية. مع إبراز أهم أنواعها والمراحل الأساسية والمعايير التي تحكم مهنة المراجعة الإدارية ، مبرزين كذلك أهم النقاط التي يمكن الاستفادة منها في وظيفة المراجعة الإدارية.

أما الفصل الثاني فتطرقنا فيه لإسهامات المراجعة الإدارية في صنع القرارات من خلال تناول مفهوم وأهمية القرارات في المؤسسة وما تتطلبه هذه القرارات من معلومات، كما يتم تناول أهم مراحل إتخاذ القرارات الإدارية، ومدى مساهمة المراجعة الإدارية في كل مرحلة، بالإضافة إلى التطرق إلى أهم المؤثرات المختلفة فيها، مع التعرّيج كذلك للعراقيل والصعوبات التي تنقص من فاعلية المراجعة الإدارية على عملية صنع القرارات.

وبهدف تثمين البحث قمنا بإجراء إسقاط على واقع مؤسسة نقاوس مصبرات كفصل ثالث قمنا بالتعرف على هذه المنظمة وما هي أهم مكوناتها التنظيمية والهيكلية وأخر المستجدات عليها كونها من أنجح المؤسسات في مجال الصناعة الغذائية، قمنا بتطبيق المراجعة الإدارية ومساهمتها في معرفة المؤشرات الحساسة التي تمس أهداف المؤسسة من خلال البيانات المقدمة من طرف المؤسسة المدروسة ، وبإفتراض الواجعة الإدارية نظام معلومات، قمنا بالتعرف على واقع نظم المعلومات ومساهمة تطورها في تطوير عملية إتخاذ القرارات انطلاقاً من تحليل نتائج الإستبيان.

وقد تم اختتام هذا البحث بخاتمة عامة للموضوع، تضم جملة من النتائج والتوصيات المقترحة.

الدراسات السابقة :-

أولاً: الدراسات العربية :-

### 1 - دراسة بعنوان " حول تقديم خدمات متكاملة للعميل " 1991:

حيث بينت الدراسة أن أعمال الاستشارات الإدارية قد تطورت من مجرد كونها عمل ثانوي يدور في فلك المحاسبة والمراجعة إلى وجه منفرد مستقل يقدم العديد من الخدمات التي تساعد في تطور ونمو أعمال العميل مثل تصميم النظم المحاسبية، دراسات الجدوى الاقتصادية ، المساعدة في اختيار الموظفين والمديرين ، التحكم في المنازعات المالية بين المنشأة والغير، المساعدة في مجال التشغيل الالكتروني للبيانات ، ودراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة ومدى ملاءمته للسرعة والدقة في انجاز أهدافها . كما أن أعمال الاستشارات الإدارية قد أصبحت على مستوى عال ولها أهدافها الخاصة والمحددة والتي يتم تحقيقها من خلال الممارسة العملية وهي تقديم أفضل للخدمات الإدارية باستقلالية وموضوعية في العمل مع المسئولية الكاملة عن الأعمال المنفذة.

### 2 - دراسة، بعنوان " مدى ملاءمة معايير الأداء المهني لوظيفة المراجعة الداخلية ومدى تطبيقها على

#### الشركات القابضة والتابعة في جمهورية مصر العربية " 1992:

حيث استعرض المليجي في هذه الدراسة معايير الأداء المهني لوظيفة المراجعة الداخلية التي أعدها مجمع المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية. واعد دراسة تطبيقية أظهرت نتائجها إمكانية تطبيق هذه المعايير في الشركات القابضة والتابعة في جمهورية مصر العربية ، ومن ثم فقد أوصى بضرورة توسيع نطاق عمل المراجع الداخلي في هذه الشركات ليشمل التحقق من مدى الالتزام بالأهداف المخططة وفاعلية النتائج التي تم التوصل إليها.

### 3 - دراسة بعنوان "تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية" 1994 ( دراسة تطبيقية )،:

الذي أوضحت نتائجها إن خدمات المراجعة الداخلية في غالبية المنشآت الاقتصادية المصرية تكاد تقتصر على النواحي المالية والمحاسبية وتقييم نظم الرقابة الداخلية. وقد بينت الدراسة إن السبب في ذلك هو تبعية قسم المراجعة الداخلية للإدارة المالية، وعدم تمتعه بالاستقلال الكافي لتحقيق الوظائف الحديثة للمراجعة الداخلية. كما أوضحت الدراسة الميدانية إن العائد المتحقق من تطبيق مفاهيم المراجعة الحديثة في بعض المنشآت الاقتصادية يفوق تكلفة وجود قسم متخصص داخل المنشأة للقيام بها.

#### 4 - دراسة بعنوان "مراجعة الكفاءة والفاعلية لأداء المستشفيات 1995 -دراسة ميدانية:

وقد بينت الدراسة الجوانب التي يجب أخذها في الاعتبار عند مراجعة الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء ، كما حددت الدراسة ، المؤشرات التي يمكن الاستعانة بها في تقييم الكفاءة وفاعلية المستشفيات ، وكان من أهم نتائجها اكتشاف العديد من جوانب القصورالسائدة في المستشفى محل الدراسة ومن ثم اقتراح الوسائل الكفيلة بعلاج أوجه القصورلرفع كفاءة أداء المستشفى وزيادة فاعليتها .

#### 5 - دراسة بعنوان (المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية") 1997:

يوكل إلى المراجع الخارجي تحقيق هدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة للمشروع، إذ إن درجة استقلاله وحياده تؤهله لذلك .وان يوكل إلى المراجع الداخلي تحقيق هدف ترشيد الإدارة نظرا لمعرفته بأحوال وظروف المشروع بدرجة اكبر من المراجع الخارجي وذلك لتواجهه المستمر في المشروع .

#### 6 - دراسة بعنوان:"دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية، والتشريعات المنظمة للمهنة"(1999):

أوضحت الدراسة أن الخدمات الاستشارية والإدارية هي خدمات مهنية يفترض إن يقوم بها أشخاص مؤهلون علميا وعمليا لتقديم المشورة والمساعدة على أساس مهني ،وذلك عن طريق تحديد المشاكل واقتراح الحلول الخاصة بالتخطيط والتنظيم والرقابة،ويجب على المستشار إن يعطى الاستشارة دون التدخل في اتخاذ القرارات أو إدارة عمل العميل، أي إن مهمته تنحصر في البحث وجمع المعلومات والبيانات وتحليل البدائل .

#### ثانيا: الدراسات الأجنبية:

#### 1 -دراسة بعنوان ماهية أدلة الإثبات من حيث الكمية والتنوع لدعم رأى المراجع في مدى كفاءة وفاعلية

#### الإدارة(1991):

والذين أوضحوا فيها أن هناك أصوات عديدة تنادي بضرورة أن تشمل معايير المراجعة المتعارف عليها مراجعة الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء .كما تطالب نظرية المراجعة – في نفس الوقت - بأن الأساليب العلمية التي تساعد على تطبيقها .ومساهمة من الدراسة في هذا المجال فقد كان هدفها الرئيسي هو تحديد ماهية أدلة الإثبات الكافية من حيث العدد والمناسبة في نفس الوقت ، ومن حيث النوعية لتأييد ودعم رأى المراجع الخارجي في مدى كفاءة وفاعلية الإدارة .

#### 1 -دراسة بعنوان دليل الممارسة العملية لخدمات المراجعة الداخلية" (1992):

حيث أوضحت الدراسة إن نشاط المراجعة الداخلية يعتبر جزءا من بيئة الرقابة الداخلية التي تنشئها إدارة المنشأة، وأن مفهوم الاستقلال الوارد بمعايير الممارسة المهنية لمعهد المراجعين الداخليين يختلف عن الاستقلال الواجب صيانتته وفقا لقواعد المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين. كما إننا إذا اعتبرنا حسب مفهوم المخالفة أن المراجعين الداخليين مستقلين، فأنة (Braiotla) يرى في هذه الحالة يمكننا إن نعتبرهم مؤهلين للقيام بعملية مراجعة القوائم المالية.

#### 5 - دراسة بعنوان: ( The Institute of Internal Auditors 1998 ) :

حول قصوراستقلال المراجع الداخلي ،حيث يرى المعهد إن استقلال المراجع الداخلي يقوم على دعامتين هما المركز التنظيمي، بحيث يكون لمدير المراجعة الداخلية خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، والموضوعية بحيث يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.

#### 4 - دراسة بعنوان ( Based The Internal audit and Activity Management ) ( 1999 ):

المراجعة الداخلية ونظم الإدارة على أساس الأنشطة"، حيث أدركت المؤسسة الناجحة إن تحديد مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية في مجالي التقارير المالية والالتزام بالتشريعات والأنظمة القانونية هو مدخل أصبح قديما وغير مستخدم، ومن ثم فقد وسعت هذه المنشآت نطاق المراجعة الداخلية ليشمل مراجعة العمليات، الاستشارات، اقتراحات تحسين العمليات، وذلك كوسائل لزيادة العائد.

وأهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في حدود علم الباحث أن هذه الدراسة تعتبر الأولى من نوعها التي تتطرق للموضوع بصورة مستقلة في كليتها.

### تمهيد

تم اعتبار المراجعة لعديد من السنوات جزءا مكملا للمحاسبة. على كل حال فإن الفحص والتحقيق والمطابقة والمصادقة التقليدية لم تعد كافية لتوفير التوكيد بالأداء المرضي للإدارة. وقد ظهرت بداية مراجعة العمليات أو المراجعة الإدارية عندما توقف المراجع المالي عن اهتمامه بالتحقيق من دقة المعلومات فحسب، وبدأ يتأمل في سبب اتمام العملية المالية في المقام الأول وفي ما إذا كانت هنالك طريقة احسن لأدائها. إن المراجعة الإدارية هي العملية التي بها يحدد المراجع ما إذا كانت الإدارة تستغل الموارد المسندة إليها بأكثر الطرق الإقتصادية وكفاءة لتحقيق أكثر نتائج العمليات فعالية.

في ظروف البيئة الإقتصادية الأكثر تقلبا ومنافسة تولي الإدارة اهتماما زائدا لتقييم اقتصادية وكفاءة وفعالية عمليات المنظمة، وحيث ان المحاسبين والمراجعين بشقيهم الداخلي والخارجي يمتلكون مهارات ايجاد الحقائق، ومهارات التشخيص المطلوبة للقيام بمثل المراجعة الإدارية تلك ، فإنه كثيرا ما يطلب منه القيام بذلك العمل. وفي بعض المنضومات يتم تكوين وحدة منفصلة خصيصا للقيام بمراجعة إدارة.

وللوقوف على كل هذه الجوانب إرتأينا أن نتناول في هذا الفصل أعم الجوانب العلمية للمراجعة الإدارية حيث يتم التطرق في المبحث الأول إلى أهم ماهية المراجعة الإدارية بأبعادها التاريخية، نشأتها وأهم التعاريف الواردة فيها، ، أما في المبحث الثاني فسيتم تناول ماهية المراجعة الادارية وأهدافها والأهمية البالغة التي تساهم هذه العملية أما في المبحث الثالث فسوف يتم تناول الأنواع المختلفة و المكونات أيضا المراحل الأساسية للمراجعة الإدارية ، وأهم المعايير التي تحكم مهنة المراجعة الإدارية

### المبحث الأول: ماهية المراجعة الإدارية.

#### المطلب الأول: مفاهيم حول المراجعة الإدارية وأهميتها.

تسعى إدارات المؤسسات منذ زمن طويل إلى إيجاد وتطبيق وسائل وقائية لإدارة مؤسساتهم بفعالية عالية بغرض المساعدة على تحقيق الربحية والمحافظة على الموجودات ومراقبة المطلوبات والالتزامات وكذلك منع أو تخفيف تأثير الأحداث السلبية المفاجئة، وما يساعد على ذلك هو إعداد منظومة متكاملة الحلق من أساليب وإجراءات رقابية تعمل على إرساء مجموعة من قواعد العمل التي تشرف على تصميمها الإدارة العليا، وتسهر

على تنفيذها مع جميع العاملين، لتوفير قدر مقبول من الثقة والإطمئنان، لتحقيق أهداف المؤسسة من حيث كفاءة وفعالية العمليات ودقة وصحة وسلامة التقارير المالية و الإلتزام بتنفيذ القوانين و الأنظمة<sup>1</sup>.

لقد اعتاد المراجعون الداخليون والخارجيون(المحاسبون القانونيون) على تقديم خدمات المراجعة المالية لمخدوميهم وعملائهم اما الآن في ظل بيئة اقتصادية منافسة ودائمة التغيير، فإن الإدارة تتطلع الى ما هو اكثر من المعلومات المالية التاريخية. المديرون يحتاجون ويطلبون معلومات عن العمليات الداخلية لمنظمتهم، ويبحثون عن توصيات تعينهم في كيفية الادارة والتشغيل بصورة اكثر اقتصادية وكفاءة وفعالية. ان عملية المراجعة الادارية هي اكثر عونا وفائدة في بعض الحالات منها<sup>2</sup>:

تحديد مجالات العمليات التي تحتاج للتطوير الايجابي.

تحديد سبب المشكلة لا اعراضها.

قياس الوضع الحالي على العمليات.

بلورة توصيات عن اتجاهات العمل البديلة لتصحيح الوضع.

### الجزء الأول: مفاهيم حول المراجعة الإدارية :

لقد كان مايسمى بالكتاب الاصفر الذي اصدره مكتب المحاسبة العام الامريكي ،والذي يحتوي على معايير المراجعة الهيئات الحكومية وبرامجها ونشاطاتها ووظائفها الذي نشر في عام1972م هو بداية مايعرف بمفهوم المراجعة الادارية ومنذ ان اصدر مكتب المحاسبة الامريكي هذه المعايير توالى منشوراته التي توضح وتدعم المعايير ،وتبين كيف ان المراجعة يمكن ان تحسن كفاءة وفعالية العمليات والبرامج الحكومية. في عام 1981م تمت مراجعة هذه المعايير للتوسع في المفاهيم التالية<sup>3</sup>:

معايير الاختبار والتقييم (العمل الميداني) والتقارير الخاصة بالمراجعة المالية ومراجعة الالتزام.

معايير الاختبار والتقييم لمراجعة الاقتصاد والكفاءة ونتائج المراجعة.

مراجعة النظم القائمة على الحاسوب: اي دور المراجع خلال تصميم وتطوير النظام(كتذييل)

<sup>1</sup> مجلة محاسبية نت شبكة المحاسبين العرب . 2013 [www.infotchaccuntants.com](http://www.infotchaccuntants.com)

<sup>2</sup> هارى ر. رايدر الدليل الشامل فى مراجعة العمليات. المملكة العربية السعودية. 2000 ص 25

<sup>3</sup> نفس المرجع ص 28 29

في يوليو عام 1988م راجع مكتب المحاسبة الامريكي معايير المراجعة الحكومية ليضمنها مراجعة التعليم المستمر، واعد النظر في المعايير المهنية في هطا التنقيح اشار مكتب المحاسبة العام الامريكي الى المراجعة الادارية بمصطلح "مراجعة الاداء"

تبنت العديد من منظمات المراجعة المحلية والفيدرالية رسميا هذه المعايير ،في سنة 1978م اصدر معهد المراجعين الداخليين "معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية" والتي هي مطابقة لمعايير مكتب المحاسبة الامريكي. وقد تمت مراجعة معايير مكتب المحاسبة الامريكي بواسطة لجنة العلاقاتي مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي مع مكتب المحاسبة الامريكي، ووضح تقريرها الصادر في عام 1978م الاتي: ( يتفق اعضاء هذه اللجنة مع الفلسفة والاهداف التي نادي بها مكتب المحاسبة العام الامريكي في معاييره، ويعتقدون ان تعريف المكتب الامريكي الموسم للمراجعة هو استمرار منطقي ومفيد لنشوء وتطور مهنة المراجعة)<sup>1</sup>

#### ثانيا: مفهوم المراجعة الإدارية:

المراجعة الإدارية مصطلح واسع الإستعمال. على كل حال ليس هناك تعريفا متناسق مشهور تم الإجماع على قبوله. والتعريفات التي طرحت للمراجعة الإدارية تشمل الآتي<sup>2</sup>:

1. امتداد وضيقة المراجعة الى داخل كل العمليات في منطقة الأعمال.
2. تطبيق المراجعة الداخلية الى داخل كل العمليات في منطقة الأعمال.
3. اكتشاف الفرص لمزيد من الكفاءة و الإقتصاد ،او لتحسين الفعالية في تنفيذ الإجراءات التشغيلية.
4. أسلوبا رقابيا لتقييم فعالية إجراءات التشغيل.
5. فحص الرقابات والتي تشمل الآن رقابات غير مالية.
6. مراجعة النشاطات الأخرى غير المرتبطة بفحص القوائم المالية.
7. أسلوب مراجعة يشتمل على تقييم الكفاءة والإقتصاد في إدارة إستخدام الموارد.
8. المراجعة من وجهة نظر الإدارة.
9. المراجعة التي تتم للإدارة الداخلية وليس لأطراف خارجية تالته.
10. مزيجا من مراجعة الإقتصاد والكفاءة والفعالية، أو مراجعة نتائج البرامج.

<sup>1</sup> - هارى ر. رايدر نفس المرجع ص

<sup>2</sup> - نفس المرجع ص 33



بمزج هذه التعريفات يمكن القول أن المراجعة الإدارية هي مراجعة للعمليات تنفذ من وجهة نظر الإدارة لتقييم اقتصادية وكفاءة وفعالية كل العمليات، أو بعضها وفقا لرغبات الإدارة.

❖ و للإشارة أكثر لمفهوم المراجعة الإدارية يمكن أن نرى تعريف المعهد الفيدرالي المالي الكندي للمراجعة الإدارية إذ يقول " أن الهدف الأساسي من المراجعة الإدارية أو العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة و التخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات و تقديم تعاليق و اقتراحات حولها " <sup>1</sup> و يتم القيام بمراجعة العمليات Audit Opérationnel بهدف تحليل الخطر و الانحراف الموجود في الأهداف الموضوعية من طرف مجلس الإدارة، و العمل على النصيحة بوضع الإجراءات اللازمة لذلك و اقتراح إستراتيجية جديدة <sup>2</sup> .

فلاحظ أن المراجعة الإدارية هي عبارة عن مراجعة أداء المؤسسة من أجل الوصول إلى التحقيق الفعلي للأهداف الموضوعية و هذا ما بينه Alain Mikol الذي اعتبر أن عبارة مراجعة العمليات Audit Opérationnel تعني جميع الإجراءات و المهام و العمليات التي تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة بهدف تحقيق ما تم وضعه من أهداف <sup>3</sup> .

و لقد استحدث هذا النوع من المراجعة تلبية للاحتياجات المتنامية في المؤسسات كبيرة الحجم، بل امتدت هذه الاحتياجات في الوقت الراهن و في ظل هذه التطورات السريعة إلى المؤسسات الصغيرة.

و كذلك جاء هذا النوع من المراجعة النقاط الأصعب وضوحا بالنسبة للمراجعة المالية و هذا لعدم إلمام هذا الأخيرة كامل القضايا الأخرى الغير محاسبة .

المراجعة الإدارية من خلال عدة محاور واهتمامات ، فمن حيث مضمون المراجعة الإدارية تعرف المراجعة الإدارية بأنها تقييم للخطط والسياسات والأساليب والإجراءات والأنشطة وتقارير المدراء في المشروعات المختلفة بواسطة معايير وأنماط متنوعة سواء اتخذ هذا التقييم ناحية كمية أو قيمة <sup>4</sup> وعرفها الصباغ :

<sup>1</sup> - Raffegau. J et all – Op.Cit, P :11.

<sup>2</sup> - Alain Mikol, L’Audit Financier , Edition D’Organisation, Paris, 1999, P:10.

<sup>3</sup> - Ibidem, P: 11.

<sup>4</sup> - محمد نصر الهواري وآخرون، "أساسيات المراجعة في الوحدات الاقتصادية"، مكتبة الشباب – القاهرة، 1992.

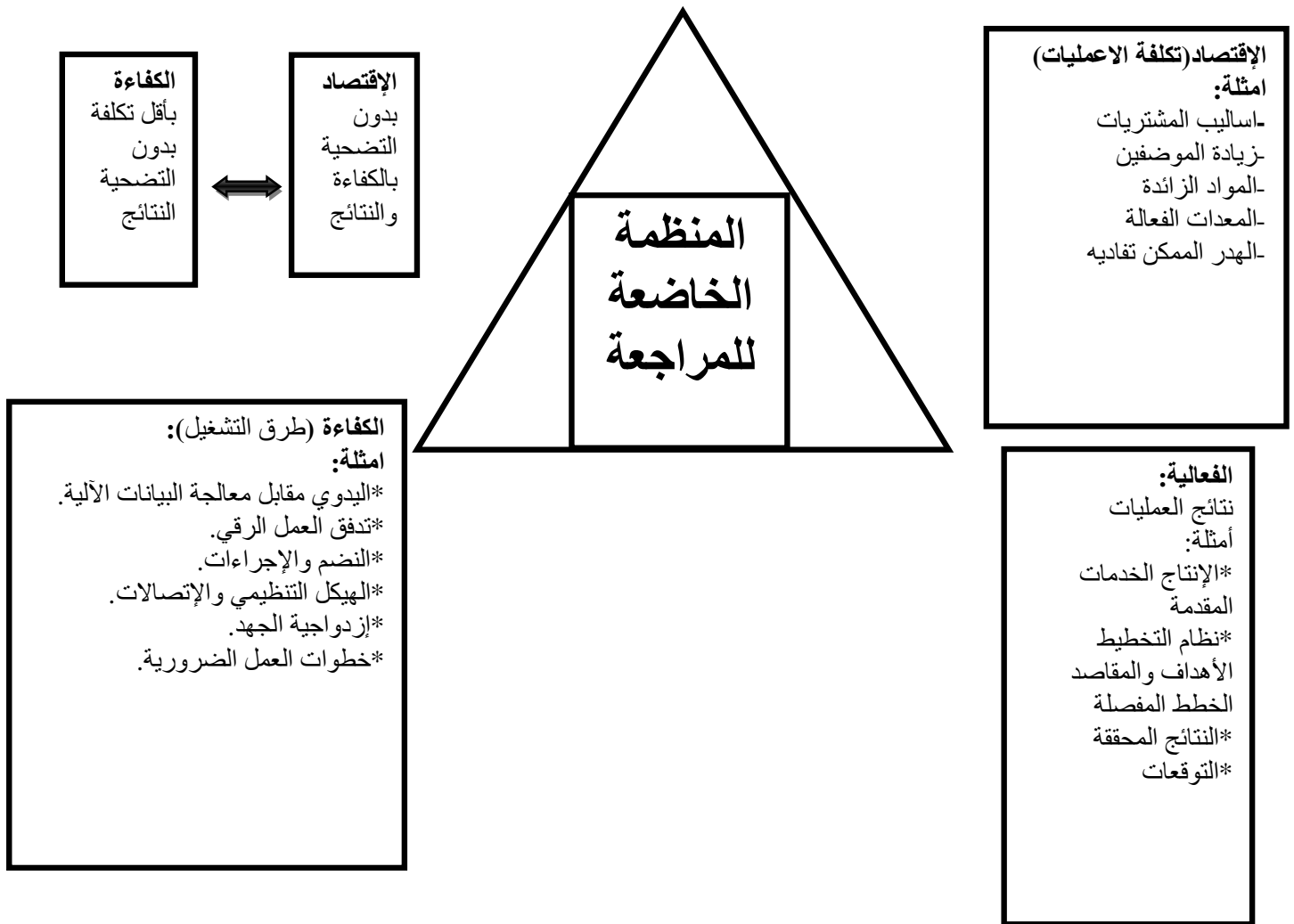
" أن المراجعة الإدارية هي تحليل وفحص مستقل للأنشطة والعمليات والأنشطة والأنظمة والسياسات والبرامج ووسائل الرقابة الإدارية بهدف قياس وتقويم كفاءة الكيان الإداري ووسائل الرقابة في المنشآت كما تهدف إلى قياس وتقويم فعالية التشغيل والعمليات واستخدام الموارد المتاحة إصدار التوصيات للإدارة بهدف ترشيد قراراتها المتعلقة بالتخطيط والرقابة." ومن هنا يتضح أن التعاريف السابقة اشتملت على إبراز طبيعة المراجعة الإدارية وتحديد العناصر التي يشملها الفحص ، وتحديد الهدف من إجراء عملية المراجعة ، ولكنها لم تحدد من الذي سيقوم بعملية المراجعة وأيضا لم تتطرق هذه التعاريف إلى أن المراجعة الإدارية لها اثرعلى خفض التكاليف والعمل على رفع هامش الربح 1 .

أما من حيث مساهمة المراجعة الإدارية في تخفيض التكاليف فتعرف المراجعة الإدارية بأنها" الأساليب الفنية التي تغير المراجعة من مجرد الضبط والرقابة إلى المراجعة بهدف تعظيم الربح. يتضح من التعاريف السابقة أن الاهتمام اقتصر على خفض التكاليف وتعظيم الأرباح ولم يتطرق إلى شخصية من يقوم بعملية المراجعة هل هو المراجع الخارجي الذي يتمتع بخاصية الحياد الكامل مما يتيح له أبداء رأي غير متحيز ، أم المراجع الداخلي ، مع عدم إغفال التبعية الإدارية عند قيامه بالمراجعة ، وهذا ما سيتم التطرق له لاحقا .

ويتضح من التعاريف السابقة أن مجال الاهتمام للباحثين في تعريف معنى المراجعة انصب على اعتبار أن المراجعة الإدارية وسيلة وأداة لخدمة الإدارة وذلك من خلال إن المراجعة تنبه وترشد الإدارة عن أخطاء ومشاكل قبل حدوثها ، كما أن المراجعة الإدارية ترشد الإدارة وتساعد في تنمية مواردها البشرية والمادية ، كما أنها تفيد الإدارة في تقييم أداء العاملين والعمل على رفع مستوى أدائهم وتجنب الأخطاء وتجنب نقاط الضعف ورفع مستوى تدريب الأفراد والعاملين في كافة الأقسام الإدارية والإنتاجية وخاصة الأقسام التي يتضح وجود ضعف أداء أو ضعف إنتاج فيها .

<sup>1</sup> - أحمد عبد المولى الصباغ، "الاتجاهات الحديثة في ممارسة المراجعة الخارجية والداخلية" ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، دار الثقافة العربية، 1990

الشكل (1- 1) مثلث المراجعة الإدارية -الكلمات الثلاث



المصدر: هارى ر. رايدر الدليل الشامل فى مراجعة العمليات. المملكة العربية السعودية. 2000 ص 32

يوضح الشكل (1- 1) المصطلحات الثلاثة : الإقتصاد والكفاءة والفعالية والعلاقة بين الإقتصاد والكفاءة.

العلاقة بين الإقتصاد والكفاءة وتأثيرهما على النتائج كمن أن ترى هنالك محاولة للتوازن بينهما لتحقيق الكمية الصحيحة تماما من كليهما. في الوضع المثقن المتوازن يمكن الإحتفاظ بتكلفة العمليات في أدنى مستوى ممكن، بدون التضحية بالكفاءة (أوطرق التشغيل) والفعالية أو (نتائج العمليات) وبهذا يتحقق الإقتصاد في ذات الوقت سوف يتم أداءه طرق التشغيل بأدنى تكلفة ممكنة بدون التضحية بالنتائج وبهذا تتحقق الكفاءة<sup>1</sup>.

ادخلت معايير مكتب المحاسبة العام الامريكي مفهوم المراجعة لاجل الإقتصاد والكفاءة والفعالية والآتي هو وصف مختصر لكل واحدة من الكلمات الثلاث التي تعني بمراجعة العمليات<sup>2</sup>:

#### 1- الإقتصاد(وتكلفة العمليات):

هل تقوم المنظمة بمسؤولياتها على اتم الأوجه الإقتصادية، أي من خلال المحافظة اللازمة على الموارد؟ ولأجل تقييم اقتصادية العمليات، وما يرتبط بها من تخصيص واستخدام الموارد، يمكن لمراجع العمليات ان ينظر الى امكانية قيام المنظمة بالآتي:

- ✓ اتباع اساليب مشتريات جيد.
- ✓ زيادة الموظفين فيما يتعلق بأدائهم لوظائفهم الضرورية
- ✓ السماح بوجود مواد زائدة على الحاجة تحت النصرف.
- ✓ استخدام معدات غالية أكثر من اللازم.
- ✓ تفادي اهدار المورد

#### 2 - الكفاءة(او طرق التشغيل):

تضطلع المنظمة بمسؤولياتها باقل جهد مبذول؟ وتشمل امثلة عدم كفاءة العمليات التي يجب الانتباه لها مايلي:

- ✓ الاستعمال غير المناسب للاجراءات اليدوية والآلية.
- ✓ عدم كفاءة تدفق العمل الورقي.
- ✓ عدم كفاءة نظم واجراءات التشغيل.
- ✓ الهيكل التنظيمي المتضخم ونظم الاتصالات المجهد.

<sup>1</sup> هارى ر. رايدر سبق ذكره ص 33 32

<sup>2</sup> - نفس المرجع ص29

✓ ازدواجية الجهد

✓ خطوات العمل غير الضرورية

تبين معايير مكتب المحاسبة العام الأمريكي ان الاقتصاد والكفاءة هما اصطلاحان نسبيان ،وانه ليس من الممكن للمراجع ان يبدي رأيا في مدى وادغ منشأة ما أقصى مستويات الممارسة في كل من الاقتصاد و الكفاءة. (عموما وفي ختام مراجعة لاداء فان المراجع لايعبر عن رأي عن المستوى الشامل للاداء . ولهذا فإن هذه المعايير لاتفرض ان يطلب من المراجع ابداء مثل ذلك الرأي بل فإن المراجع سيقوم بكتابة تقرير عن النتائج و الإستنتاجات حول مدى وكفاية الأداء وعن عمليات وطرق وضوابط داخلية معينة ويمكن أن تجعلها أكثر كفاءة فعالية، واذا وجدت إمكانية التحسين فإن المراجع سوف يوصي بإجراءات تصحيحية مناسبة)<sup>1</sup>

### 1-2-3 -الفعالية (نتائج العمليات)

هل تحقق المنظمة نتائج أو منافع مستندة إلى الأهداف والمقاصد الموضحة ،أو مستندة الى معايير اخرى قابلة للقياس ؟إن فحص العمليات يشمل<sup>2</sup>:

✓ تقييم نظام المنظمة التخطيطي فيما يختص بتحديد اهدافا ومقاصد وخطا مفصلة واقعية.

✓ تقييم كفاية النظام الإداري في قياس الفعالية.

✓ تحديد مدى تحقيق النتائج

✓ تحديد العوامل التي تعيق الأداء المرضي للنتائج.

بالرغم من أنها مسؤولية الإدارة المستمرة لتقييم نتائج العمليات, فإن اهداف الإدارة ومعاييرها في القياس ليست معروفة بوضوح. بغير هذا فإن المراجع لا يستطيع تقييم نتائج العمليات بصورة مجدية إذا لم تتمكن الإدارة من القيام بذلك قبل الشروع في مراجعة العمليات فيجب على المراجع أن يعمل مع الإدارة من أجل :

1-تحديد الأهداف.

2-وضع معايير قياس.

3-ايجاد طرق لجمع البيانات الضرورية لقياس تحقيق نتائج العمليات .

<sup>1</sup>. هارى ر. رايدرمرجع سابق ص 30

<sup>2</sup>. نفس المرجع ص31

رابعاً: مجال ونطاق المراجعة الإدارية:

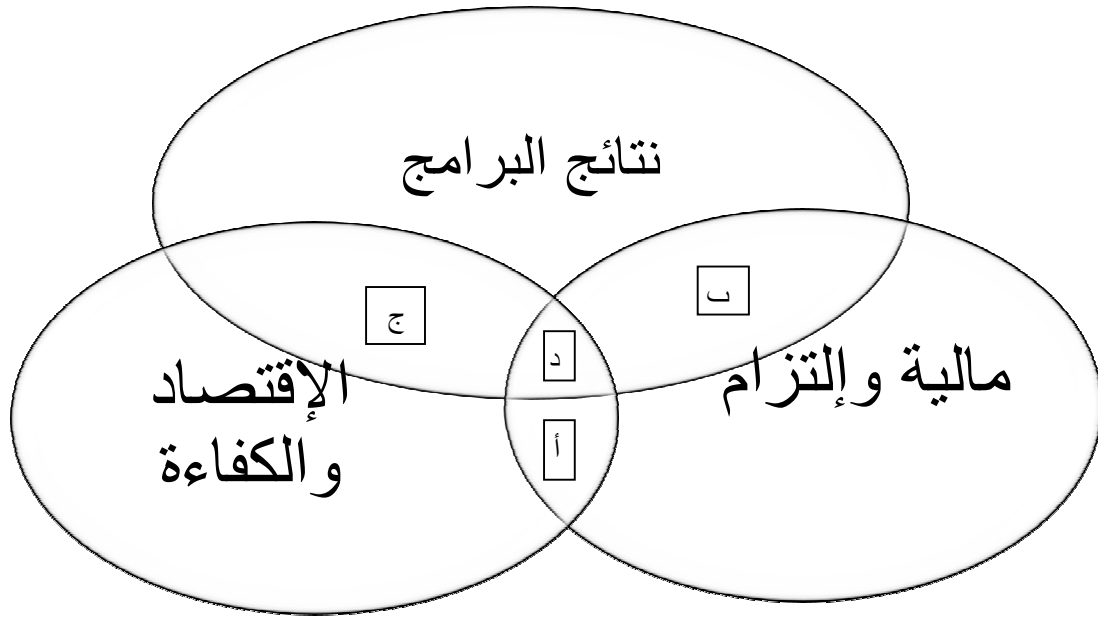
إن تحديد مجال المراجعة الإدارية ونطاقها يمثل أحد الأركان الهامة في الإطار العلمي لها ، مما يوضح معالمها ويؤصل مفهومها وبالتالي ينعكس أثر ذلك على إمكانية تنفيذها وأسلوب التنفيذ المطلوب وعلى الرغم من تعرض الكثير من الكتاب لدراسة وتحديد مجال المراجعة الإدارية إلا أنهم لم يتفقوا على مدخل واحد مناسب لمجالها ، ويرجع هذا الاختلاف إلى الزاوية التي ينظر منها كل منهم للمراجعة الإدارية وتصوره لما تهدف إليه وما يمكن أن تقدمه من خدمات لأصحاب المشروع وإدارته .<sup>1</sup>

فمجال المراجعة الإدارية يقصد به ، تحديد حدود عمل المراجع الإداري من الناحية الجغرافية أو التنظيمية أو ما يمكن تسميته "وحدة المراجعة" بينما يقصد بنطاق المراجعة مكونات العناصر محل الفحص والدارسة داخل وحدة المراجعة المختارة وهناك بعض العوامل التي يتوقف عليها اختيار مجال المراجعة [وحدة المراجعة] منها :

- أ - اهتمام الإدارة بمناطق معينة دون غيرها .
- ب - غرض المراجعة والهدف منها .
- ج - إمكانيات المراجعين وقدراتهم المتاحة .

الشكل (1-2) نطاق عمل المراجعة

<sup>1</sup> مجلة محاسبة نت سبق ذكره



المصدر: المصدر: هارى ر. رايدر الدليل الشامل فى مراجعة العمليات. المملكة العربية السعودية. 2000 ص 40

أ-مراجعة الإقتصاد والكفاءة

ب-مراجعة نتائج البرامج

ج-المراجعة الإدارية (العمليات)

د-المراجعة الشاملة أو مراجعة النطاق الكامل

ملاحظة:

المراجع الداخلي لا يتدخل في مهام مراقب التسيير الذي يقوم بوضع طرق التنبؤ وضمن سلامة السياسات العامة للمؤسسة، وإنما يتأكد فقط من أن هذه الطرق مطبقة جيدا وتستجيب للأهداف المرسومة . أما الرقابة الإدارية فهي تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمن تحقيق السياسات الإدارية . إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري. سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة تقارير الأداء على الجودة والى غيركذلك من أشكال الرقابة<sup>1</sup>.

الجزء: الثاني: أهمية المراجعة الإدارية:

1- أهمية المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة :

<sup>1</sup> مجلة محاسبة نت. سبق ذكره

تلعب المراجعة الإدارية دورا هاما في رفع كفاءة الأداء الإداري ، ومن ثم تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المشروع المادية والبشرية ، وكذلك تعمل على رفع فعالية الأداء الإداري عن طريق تمكن الإدارة من الوصول إلى أهدافها بكفاءة. ويرى وليم ، أن المراجعة الإدارية ممكن أن تخدم الإدارة في المجالات التالية(1)

✓ **في مجال السياسات:** يساعد المراجع الإداري في تجميع وتبويب وتحليل البيانات المحاسبية والاقتصادية اللازمة للإدارة من اجل وضع السياسات الملائمة

✓ **في مجال اتخاذ القرار:** يساعد المراجع الإداري في فحص القرارات الإدارية فيما يتعلق بإستراتيجية تحديد الأهداف والتأكد مما إذا كانت البيانات والمعلومات تنساب إلى الأهداف العليا بشكل سليم وملائم لاتخاذ القرارات.

✓ **في مجال التخطيط:** يساعد المراجع الإداري في وضع ومراجعة نظام التخطيط ذاته - فهو يساعد في عملية وضع الخطط حيث يقوم بفحصها فحصا وثيقا وعميقا لتقادي احتمال الفشل في المستقبل.

✓ **في مجال تفويض السلطات وتحديد المسؤوليات:** يساعد المراجع الإداري على توفير نظام سليم لتفويض السلطات وتوزيع المسؤوليات - وذلك باشتراكه مع الإدارة العليا في القيام بهذا التحديد . حيث يقدم المساعدة في تقوية وتوسيع تدفق المعلومات بين مراكز المسؤولية.

✓ **في مجال الاتصالات:** يلعب المراجع الإداري دورا هاما في تحسين نظام الاتصالات داخل المشروع ويساعد في تصميم قنوات الاتصال الملائمة فيما بين الإدارات العليا والوسطى والدنيا في الاتجاهين وكذلك فيما بين الاتجاهات الأفقية الرئيسية \_ كما انه يعمل على تحسين وتوحيد لغة الاتصال لتصبح محددة ومفهومة لجميع الأطراف.

✓ **في مجال قياس النتائج:** يساعد المراجع الإداري في تحديد المناطق أو العمليات التي تسهم في تحسين صورة الربحية مع العمل على وضع نظام سليم لتقييم الأداء.

## 2 - مجالات أخرى قد يسهم فيها المراجع الإداري: وتتمثل في ما يلي<sup>2</sup>:

✓ تقديم المشورة لتحسين وتطوير شكل ونوع التعليمات المتعلقة بالموازنات الإيرادات والمصروفات لكل مركز مسؤولية

<sup>1</sup> William I. campfield. "Trends in Auditing Management: Plans and operations:The journal of Accountancy, July 1961, pp,41 – 46

<sup>2</sup> - محمد الأشقر. مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية. 2008م



✓ فحص أو تقديم الرأي في إعداد قوائم معايير الأداء و وحدات القياس التي يمكن تطبيقها في منطقة رئيسية للقرار أو الأداء.

✓ يساعد في عملية تصحيح الأنماط غير السليمة - كذلك يقوم بالفحص الانتقائي لوحدات القياس المستخدمة في كل مركز من مراكز القرار - كذلك يساعد في تصميم أنماط واقعية للأداء لتساير مسؤوليات العمل لكل فرد من الأفراد.

### المطلب الثاني: أهداف المراجعة الإدارية وأنواعها :

أولاً: أهداف المراجعة الإدارية: يمكن تحديد أهداف المراجعة الإدارية كما يلي 1 :

1 - إيداء الرأي فيما إذا كانت الإدارة قد استخدمت الموارد البشرية والموارد المادية المتاحة بكفاءة ، وبتحقيق أقصى النتائج وفقاً لأهداف المشروع المحددة مقدماً و إبراز نواحي الضياع وعدم الكفاءة في كافة الأنشطة والعمليات للتغلب عليها وعلاجها وترشيد استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للمشروع.

2 - مساعدة الإدارة في ترشيد القرارات الإدارية ، وذلك باكتشاف مواطن القصور والأخطاء واقتراح وسائل التصحيح الملائمة وإمداد الإدارة بتلك المعلومات بغرض مساعدتها في تحسين كفاءة أداءها بالمستقبل.

3 - تقييم نظام الرقابة الداخلية للتحقق من مدى كفايته في تحقيق الأهداف والخطط للمشروع وإرشاد الإدارة عن مواطن الضعف والقوة في النظم المحاسبية والرقابية.

4 - تقييم أداء الأفراد داخل الإدارات والأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المنوط بهم القيام بها.

5 - إبراز المعوقات ومواطن الاختناقات في تنفيذ العمليات ومسبباتها بهدف الوصول لأقصى كفاءة ممكنة

6 - تقديم العون للإدارة في تحديد النواحي غير الضرورية في أنشطة المشروع ، والتي إذا ما تم الاستغناء عنها قد يتحقق وفر في التكاليف ومن ثم زيادة في الأرباح. وعلى الرغم من تعدد أهداف المراجعة الإدارية إلا إنها تدور حول هدفين أساسيين هما:

✓ تقييم كفاءة الأداء الإداري في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة في ضوء الأهداف والسياسات الموضوعية للوحدة الاقتصادية.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، "المراجعة -مدخل فلسفي تطبيقي"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع الإبراهيمية، الإسكندرية، 1986 ص400

✓ تقييم كفاءة الأداء للأنشطة والإدارات والإجراءات المعمول بها في الوحدة الاقتصادية والتأكد من

خضوعها لمراقبة داخلية جيدة

ثانياً: أنواع المراجعة الإدارية وعيوبها

وتنقسم إلى نوعين هما<sup>1</sup> :-

1- المراجعة الإدارية ذات الهدف الخاص

2- المراجعة الإدارية المستمرة

**1- المراجعة الإدارية ذات الهدف الخاص :**

هي عبارة عن فحص وتقييم لأحد الأنشطة أو العمليات داخل المشروع ، بحيث يكون للإدارة علم بأهميته أو بالمشاكل التي تواجهه ، وتحتاج إلى الحلول الملائمة له .

**\* مميزات المراجعة الإدارية ذات الهدف الخاص :**

أ – زيادة كفاءة الأداء للمراجع لتركيز عملية المراجعة على مجال محدود .

ب – إمكانية إعداد برنامج زمني للمراجعة .

**\* عيوب المراجعة الإدارية ذات الهدف الخاص :**

أ – عدم تعاون الإداريين مع المراجع الإداري لاعتقادهم بأنه يتصيد أخطائهم ، ولهذا يجب علينا اكتساب ثقة العاملين ، واقناعهم هدفه خدمة الإدارة وترشيد قراراتها .

ب – عدم قدرة هذه الطريقة على التنبؤ بالمشاكل التي قد تحصل مستقبلاً ، وإنما هي تبحث عن حلول لمشكلة قائمة .

**2- المراجعة الإدارية المستمرة:**

هي المراجعة التي تتم بشكل مستمر لجميع الأنشطة داخل المشروع .

**\* مميزات المراجعة الإدارية المستمرة :**

أ – الكشف المبكر للمشاكل مما يساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة من قبل الإدارة .

ب – المراجعة الإدارية المستمرة تنمي العلاقة بين المراجع والعاملين وتزيد من التعاون بينهما فتساعد على كشف نواحي الضعف والقصور

ج – تساعد الإدارة في الرقابة الفعالة لجميع مجالات النشاط .

<sup>1</sup> مجلة محاسبة نت. سبق ذكره

د - تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات فعالة لحصولها على جميع المعلومات داخل المشروع.

\* عيوب المراجعة الإدارية المستمرة :

أ - ارتفاع التكاليف إلى حد أن المشاريع ذات رأس المال صغير الحجم يصعب عليها القيام بها.

ب - تقليل أهمية المراجعة الإدارية بصفة عامة كأداة لتحسين الكفاءة والفاعلية ، لأن عملية المراجعة المستمرة تؤدي إلى مراجعة أعمال ذات أهمية نسبية بسيطة.

**المطلب الثالث: أسس ومقومات المراجعة الإدارية**

لا بد ان تتوفر للمراجع مجموعة من الاسس و المقومات لضمان التقييم بشكل صحيح وهي :

**تنظيم اداري متكامل و خطة تنظيمية جيدة:**

يقصد به تقسيم الاعمال و الواجبات وفق السلطات والمسؤوليات وذلك لضمان الجمع و التنسيق بين

الطاقات و الموارد لتحقيق اهداف المنشأة باقل التكاليف وتنقسم عناصر التنظيم الجيد إلي:

- 1 - تقسيم الاعمال: حيث تقسم الاعمال بطريقة منطقية وفق ما تحتاجه هذه الاعمال من خبرات للقائمين عليها ومن تم حصر المسؤوليات لكل شخص
- 2 - الفصل بين السلطات و المسؤوليات بطريقة واضحة ودقيقة لضمان عدم التضارب و التعرف على مسؤولية الاخطاء لتحميلها على شخص معين او ادارة معينة.
- 3 - وجود خطوط اتصالات بين الادارات وعلى جميع المستويات لضمان وصول كافة المعلومات و المشاكل التي قد تواجه اي ادارة في الوقت المناسب.
- 4 - التنسيق و التعاون بين الادارات الفرعية في تحقيق الاهداف و التعاون في حل المشاكل التي قد تواجهها.

**المبحث الثاني: المراجع الإداري**

**المطلب الأول: مسؤولية القيام بالمراجعة الادارية**

**المراجع الإداري مدخل كفاية التأهيل:**

إن التأهيل العلمي هو نقطة الانطلاق للتأهيل العملي يكاد ان يتساوى لدى كل من المرجع الداخلي والمراجع الخارجي . وهذا يعني بطبيعة الحال أن قدراتوا إمكانات كل منهما تكاد ايضا ان تكون متقاربة فالفرق الرئيسي بين عمل كل منهما هو النطاق الذي يعمل فيه كل منهما فبينما نجد ان مجال عمل المراجع الداخلي محدود بالمنشأة التي عمل فيها فقط نجد أن نظيره الخارجي يعمل في نطاق اوسع ، حيث لا يقتصر خدماته على ان تقدم الى منشأة واحدة فقط بل الى عديد من المنشآت قد تختلف في نوعية النشاط الذي تمارسه ، كذلك قد تتباين في اشكالها القانونية وفي اللوائح والقوانين التي تحكمها .

هذا ولما كان نشاط المراجعة الإدارية المتطور يمتد الى ما وراء السجلات والارقام الصماء<sup>1</sup> فعليه فقد انقسم الباحثون الى اتجاهين رئيسيين ، اتجاه يؤيد قيام المراجع الداخلي بمهمة المراجعة الادارية واتجاه اخر يؤيد قيام المراجع الخارجي بتلك المهمة . وفيما يلي استعراض كل من هذين الاتجاهين من حيث الاسباب ووجهات النظر التي يؤيدها كل اتجاه ، لنرى من يقوم بأداء المراجعة الادارية هل هو المراجع الداخلي ام المراجع الخارجي ؟

**المراجع الداخلي :** يستند الفريق المؤيد لقيام المراجع الداخلي بمهمة المراجعة الادارية الى، أنه أقرب شخص للسياسات والخطط الادارية الموضوعية من أجل التوصل الى تحقيق الاهداف المرجوة . وبالتالي يكون اقدر من يقوم بالحكم على درجة فعاليتها وذلك على أساس أنه متعايش معها داخل المنشأة ، كل وقته يعمل بها ومن خلالها .

وفي هذا الصدد يرى ليونارد (2) ، أنه يكفي كحد ادنى لتأهيل المراجع الاداري ان يكون حاصلا على درجة جامعية مع إلمام تام بالمعلومات التالية:

- أسس ومبادئ تنظيم المشروعات ،النظرية المحاسبية واصول المراجعة ،الموضوعات المرتبطة بالنشاط المالي والعمليات مثل الاقتصاد بانواعه و التمويل،المشتريات، التسويق، الاحصاء، التكاليف، الهندسة الصناعية.

<sup>1</sup> Winter,John,W.,Coordination between internal and external Auditors, The Internal - Auditor, December 1976,p.18.

<sup>2</sup> Leonard,William,P., The Management Audit, Prentice Hall inc, Englewood - cliffs,N.J, 1962,P.

قد يخرج المراجع عن نطاق عمله في مراجعة الحسابات والدفاتر الى المراجعات التشغيلية بالمنشأة ولكن هذا لا يجعلنا ان نسلم بأن تأهيله الحالي يمكنه من خوض جميع المجالات التي تنطرق اليها المراجعة الادارية ويقوم بدوره فيها على وجه سليم. وبعد وضوح اهمية الاستعانة بفريق من المتخصصين في بعض المجالات الفنية الدقيقة ، كيف سيتسنى لقسم المراجعة الداخلية بالمنشأة توفير هذا الفريق ؟ في هذا المجال هناك ثلاثة اتجاهات لعلاج هذه المشكلة نتاولها فيما يلي 1 :

**الاتجاه الأول:** تزويد قسم المراجعة بمجموعة من المحاسبين تم تأهيلهم فنيا واداريا عن طريق اعطائهم بعض المحاضرات النظرية وتدريبهم في الاقسام العملية.

ويرى الباحث ان هذا التأهيل الفني او التدريب العملي مهما كانت درجة جديته ومهما كانت درجة استيعاب المحاسبين له ، فانه بأي حال من الاحوال لن يعدوا ان يكون نوعا من المعلومات العامة التي يتلقاها المحاسبون او المراجعون - كذلك فإنه لن يمكنهم الامام التام بدقائق العمليات الفنية داخل المصنع مثلا - اذا كانت المنشأة صناعية مثلا.

**الاتجاه الثاني:** تزويد قسم المراجعة بمجموعة من المحاسبين وعند الحاجة الى الخبرة الفنية المتخصصة ، فإنها تطلب من الأشخاص المتخصصين داخل الادارة والاقسام المختلفة. ويؤخذ على هذا التوجه انه لا يجب الانتجاء اليه بأي حال من الاحوال وذلك لانه يطلب من من قام بالعمل ان يقيم نتاج عمله وهذا بطبيعة الحال امر غير منطقي يفقد المراجع الداخلي استقلاله وبالتالي حكمه على الامور ، كما أن هناك نقص في المعلومات في علم المراجعة حول العلاقة بين الكفاءة والاستقلال - ولكن حتى يكون المراجع مستقلا حقيقة يجب ان يكون لديه معرفة فنية كاملة وملائمة وذلك حتى يمكنه الحكم السليم . وعندما لا يملك مثل تلك المعرفة فأن احتمال قيامه بالحكم السليم يكون محدودا . وسوف يخاف ممن سوف يراجع اعماله وبالتالي يفقد استقلاله.

**الاتجاه الثالث:** تزويد قسم المراجعة بمجموعة من المحاسبين ومجموعة من الفنيين المتخصصين كالكيميائيين مثلا في شركة أدوية او الجيولوجيين في شركة البترول.. الخ ، ان هؤلاء الخبراء بطبيعة الحال يكونون من غير العاملين بالاقسام الفنية - وعليه فأن هذا يعتبر افضل الاتجاهات عند ارادة التقييم الموضوعي \_ ولكن يلاحظ انه يلقي باعباء مالية ثابتة على المنشأة ، وبالطبع فأن ذلك لن يكون بطبيعة الحال الا في المنشآت او الشركات الكبرى ، ويجب ايضا مقارنة المنافع التي تأتي من وراء استخدام هؤلاء الخبراء بتكاليف استخدامهم ، ولكن على أي الاحوال يبدو أن هذا الرأي هو الأقرب للمنطق وللصحة.

### المراجع الخارجي:

من جهة اخرى نجد ان هناك اراء ينادي اصحابها بضرورة قيام المراجع الخارجي بمهمة المراجعة الادارية لأنه يكون قادرا على انجاحها فيرى البعض لتأيد ذلك ما يلي 1:

1 - " أن وظيفة المراجع المالي تتيح للمراجع الخارجي الفرصة للتعرف على نشاط المشروع"

استنادا إلى هذه النقطة فان المراجع الخارجي يكون مرتبطا بمراجعة اكثر من منشأة بعضها يتماثل في نوعية النشاط والبعض الاخر يختلف ، ويكون مطلوبا منه دراسة انشطتها بطبيعة الحال وهذا يقوده الى معرفة اشمل وادراك اعمق بتفاصيل النشاط بكل منشأة ، كما ان ذلك يتيح له دراسة تنظيمات ادارية ومحاسبية عديدة ويتعرف على انواعا مختلفة من السياسات وانماط من الخطط ، التي تجعله يكاد يكون خبيرا في السياسات والخطط والنظم المحاسبية والادارية.

2 - "كذلك يلاحظ انه من وقت لآخر يقدم نصائحه للادارة بالرغم من انه غير مطالب بذلك وفي السنوات الاخيرة نمت بسرعة وظيفته كمستشار للادارة".

ويرى الباحث استنادا الى هذه النقطة ايضا ان وظيفة المراجع الخارجي كمستشار للادارة وخصوصا وان هذه الوظيفة قد انتشرت بصورة كبيرة في السنوات الأخيرة ، تعني قدرته على القيام بالمراجعة الإدارية على أساس أن الخدمات الاستشارية للادارة تبدأ من النقطة التي تنتهي عندها المراجعة الادارية.

ان المراجع الخارجي يتمتع اليوم باعتراف مهني . كما ان مستويات الكفاية والاستقلال معترف بها من الجميع ، والمراجع الخارجي مطالب دائما بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمشروع للاغراض المالية وتتضمن المراجعة الادارية الى حد كبير تقييما مماثلا - ولكي نتحاشى الحاجة الى الارتباط بمهنيين اخرين للقيام بالمراجعة الادارية فإنه يفضل قيام المراجع الخارجي بأعمال المراجعة الادارية ايضا.

وهنا يتضح بأن المراجع الخارجي يكون له نظرة اشمل وافق اوسع من المراجع الداخلي على اساس ان الأخير لا يعرف الا نظام المنشأة التي يعمل بها فقط بعكس الاول حيث ان من يعيش المشكلة ذاتها قد تغيب عنه بعض الجوانب التي يدركها من ينظر اليها من بعيد(2).

<sup>1</sup> محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح مرجع سبق ذكره، ص77

<sup>2</sup> perry,E,Hadder, The operational Auditing and its place in the company, The Internal Audit-  
1972,

مما سبق نجد انه اذا سلمنا بإمكانية قيام المراجع الخارجي بالمراجعة الادارية ان تأهيله يمكنه بالقيام بها فإنه يجب زيادة عدد التخصصات والكوادر الفنية في مهنة المحاسبة والمراجعة. وعلى ذلك فإن مكاتب المحاسبة والمراجعة الراغبة في تقديم خدمات المراجعة الادارية يجب ان تضم خبراء فنيين ومتخصصين في مجالات تختلف ولا تنتمي الى حقل المحاسبة والمراجعة. اضع الى ذلك ان المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي عند قيامه بالمراجعة الادارية سوف تدفعه الى الاستعانة بالمتخصصين ، وذلك لضمان سلامة التقييم وموضوعيته.

### من هو المراجع الاداري في ضوء كفاية التأهيل ؟

إن كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يمكن ان يكون له دورا فعالا بالقيام بالمراجعة الادارية . فالتقييم الذي تقوم به المراجعة الادارية يمكن ان يتم على مستويين على المستوى الجزئي للمشروع وعلى المستوى الكلي. فطالما أن كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يكون لديه الاستعداد للقيام بالمراجعة الادارية ، فإنه يمكن استثمار جهد كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في انجاح عملية المراجعة الادارية ومن الضروري أن يقوم قسم المراجعة الداخلية بتنفيذ عملية التقييم على المستوى الجزئي للمشروع ، فيتناول تقييم اداء جميع اقسام وادارات المشروع بخططها وسياساتها التفصيلية على اساس ان المراجع الداخلي يكون لديه الوقت الكافي للقيام بهذه العملية.

اما المراجع الخارجي فإنه يكون عليه دور القيام بعملية التقييم على المستوى الكلي للمشروع ، بالاضافة الى اشرافه على عمل المراجعيين الداخليين.

معنى ذلك " انه يجب ان يخطط كل من المراجع الخارجي والداخلي ببرامجهما بشكل يمنع التكرار بالعمل كأن يهتم المراجع الداخلي بالتفاصيل في حين يهتم المراجع الخارجي بالعموميات عند تقييم كفاية النشاط<sup>1</sup>. اضع الى ذلك ان تعاون المراجع الخارجي مع المراجع الداخلي في القيام بعملية المراجعة الادارية سوف يجنب الاخير وقوعه في عملية تصارع الادوار<sup>2</sup> التي قد يقع فيها اذا حاول القيام منفردا بعملية المراجعة الادارية . ذلك انه في هذه الحالة لن يستطيع ان يوف المراجعة التقليدية حقها وكذلك المراجعة الادارية بما تتطلبه من فحص للكفاءة والفعالية والتقرير عن ذلك.حيث سيصبح في حالة من التشتت.

<sup>1</sup> د.أحمد حامد حجاج \_ دور المراجعة الإدارية في رفع كفاية النشاط \_ المؤتمر العلمي للمحاسبة والمراجعة \_ 1989  
<sup>2</sup> Chamber,A.D., Internal Auditing ,Theory and practice,pitman,1972

المطلب الثاني: صفات المراجع الإداري ومجال عمله

أولاً: صفات المراجع الإداري

المراجعة الإدارية يمكن أن يقوم بها أي شخص يحمل مهارات مناسبة. وعلى كل فإن المراجعين الماليين (الداخليين أو الخارجيين) لمعرفتهم بالعمليات ولمهاراتهم التحليلية هم خير من يطلب منهم القيام بمثل هذه الخدمات. في بعض المنظمات تؤسس وحدة مراجعة إدارية أو عمليات أو فحص مستقلة مدربة على مفاهيم المراجعة الإدارية. إن أكثر هذه الطرق فعالية لتطبيق مثل هذه الإجراءات هي إسناد المسؤولية الشاملة لتطبيق إجراءات المراجعة الإدارية على مستوى المنظمة، وهي تشمل القيام بالمراجعة الإدارية وتدريب موظفي العمليات على تطبيق هذه الأساليب في مجالاتهم.

إن التقدم والنجاح النهائي في تحقيق فوائد المراجعة الإدارية يعتمد بقدر كبير على مهارة المراجعين، ونظرة الإدارة والآخرين لهم. المراجعون الإداريون يجب أن تكون لديهم القدرة على مراجعة النواحي المالية والإدارية والتشغيلية<sup>1</sup>.

يرجع اختيار الإدارة للمراجع أساساً إلى شعور الإدارة بأهمية المراجعة و إمكانية المشروع ونوع المراجعة، كما يجب على من يقوم بالمراجعة الإدارية أن ينظر و يفكر كرجل اداري قبل ان يكون مراجع بالاضافة الى الصفات التالية :

- 1 - حب الاستطلاع: أن يهتم المراجع الإداري بكل ما يقابله و يتساءل هل هي الطريقة المثلى للقيام بالعملية او هناك طريقة افضل او تكلفة اقل .
- 2 - القدرة على التأقلم وفقاً للظروف المحيطة: يجب على المراجع ان يكون لديه القدرة على فهم طبيعة كل نشاط و الظروف المحيط به لانه يتعامل مع أنشطة ذات طبيعة مختلفة.
- 3 - القدرة على احداث التطوي: ويقصد بها انه على المراجع تصحيح الأخطاء بتقديم التوصيات لمعالجة المشاكل و ليس فقط اكتشافها وتحسن نقاط الضعف و الحيلولة دون حدوثها في المستقبل.
- 4 - اتساع الافق و الشمول: يقصد بها انه على المراجع التعرف على الآثار المترتبة عن توصياته على باقي الأنشطة الأخرى لارتباطها مع بعضها البعض.
- 5 - الرغبة في مشاركة الآخرين الرأي : ان مشاركة الموظفين و العاملين في الآراء و مناقشتهم في التوصيات يساعد ذلك المشروع في تحقيق اهدافه حيث سيدرك العاملون ان هدف المراجع خدمة المشروع وليس تصيد

<sup>1</sup> هارى ر. رايدر سبق ذكره ص 18



أخصائهم وبالتالي سيمدونه بكل المعلومات التي يحتاجها.

6 - القدرة على التخيل و التصور و استخراج العرقات المختلفة في العناصر المكونة لقائمتي الدخل و المركز المالي .

7 ان يكون لديه الخلفية في حسن التعامل مع الافراد و اجراءات التحليل بما يخدم اهداف الادارة.

**ثالثا: مجال عمل المراجع الاداري :** ان استقلال فرع المراجعة الادارية عن باقي فروع المراجعة سواء أكانت

داخلية او خارجية في كون المراجعة الادارية تتناول عمليات الفحص و التحليل للمجالات التالية 1 -:

بهذا فان المراجع الاداري يجب ان يكون له خلفية واسعة وخبرة فنية عالية وذلك ليستطيع الحكم على كفاءة وفاعلية الادارة بشكل سليم .

**1 -الخطط و الاهداف:** يجب ان تكون الخطط و الاهداف واقعية ومنسجمة مع بعضها البعض مع ضرورة تقييم الخطط و الاهداف و الوسائل و الاساليب المتبعة في وضعها .

ويجب ان يركز المراجع الاداري على كل من:

- ان تكون الاهداف واضحة و محددة .

- امكانية تنفيذ هذه الاهداف عمليا .

- ان تخدم الاهداف بعضها البعض اى عدم وجود تعارض بينها .

- ان تتميز الاهداف بالمرونة .

**2 -الهيكل التنظيمي للمنشأة:** يجب فحص الهيكل التنظيمي للمنشأة بشكل مستمر للتأكد من مدى قدرته على

تحقيق الاهداف في ظل تغير الظروف و عليه ان يراعي عند الفحص مايلي :

- مدى التوازن بين السلطة و المسؤولية .

- وجود توازن في التنظيم بين المركزية و اللامركزية .

- مرونة الهيكل التنظيمي للظروف و المتغيرات و صلاحية هذه التغيرات .

**3 -السياسات و الاجراءات :** ويقصد بها التحقق من سلامة عمليات اتخاذ القرارات و استنادها الى اساس سليم

و تحقيقها للاهداف المرجوه منها، ويفضل ان تكون سياسات الادارة مكتوبة وذلك لفحصها و تقسيمها للتعرف

على أي تضارب او ضعف فيها ويكون ذلك باتباع المراجع اختبارات دورية مفاجئة للتعرف على سلامة سير

<sup>1</sup> مجلة محاسبة نت.مرجع سابق

العمل في كافة الاقسام .

**4 - وسائل الرقابة و طرقها:** الرقابة من صميم عمل المراجع و الاقرب لتخصصه وهي التعرف على مدى سير المشروع وفقا لما هو مخطط له وتحديد الانحرافات و مسبباتها ووضع افضل الحلول لعلاجها ، وعلى المراجع الاداري مرعاة النواحي الاتية في وسائل الرقابة:

- وجود معايير لقياس الاداء الفعلي .

- ان تقارير الاداء الفعلي تصل للمسؤولين في الوقت المناسب .

**5 - طرق التشغيل و وسائله:** على المراجع التعرف على الطرق التي يتم بها الانتاج و الوسائل المتبعة و كذلك التعرف على الوسائل الالية الحديثة في الانتاج وطرق التصرف في المواد الخام المستخدمة في الانتاج وهل هناك امكانية في اعادة تصنيعها؟ و الوسائل المتبعة في المخزون التام و المبيعات و كيفية تحصيل قيمة المبيعات الاجله .

**6 - الموارد البشرية و المادية:** ويقصد بها كفاية وتوفر العنصر البشري للسعي وراء الجودة و تخفيض

التكاليف و مدى ما تملكه الشركة من امكانيات مادية من اصول و مدى توافر اوجة الرقابة عليها و اوجة الاستثمارات المختلفة بما يضمن المحافظة عليها و استغلالها الاستغلال الامثل .

**7 - المقاييس الكمية و النوعية:** على المراجع الاداري ان يكون قادرا على استخدام مجموعة من المقاييس و

المعايير لتقييم مدى كفاءة و فاعلية الادارة التي تتناسب مع الظروف المحيطة و استخدامه لاساليب التحليل لمعدلات السيولة و الربحية ومعدل التقلبات من سنة الي اخرى اما البيانات النوعية تتمثل في سمعة المشروع ومعدل نمو المشروع و خطط التوسعات المستقبلية وعلاقة ادارة المشروع باصحاب راس المال وجمهور المستثمرين وعلاقة ادارة المشروع بالعاملين فيه .

كل ذلك يساعد المراجع في عملية التقييم للخطط الموضوعية ومدى توفر التمويل اللازم لخطط التوسع ومدى رغبة العاملين في تحقيق اهداف المشروع .

**8 - الأداء الفعلي و النتائج:** وتتمثل في النتائج التي تحصلت عليها الادارة من استخدام الوسائل و الامكانيات

المتاحة ومقارنة هذه النتائج مع معايير النشاط والتعرف على الانحرافات و اسبابها ووضع الحلول الممكنة لتصحيحها .

مصادر الحصول على بيانات الأداء،:

(أ) التقارير المكتوبة: الوسيلة الأكثر رسمية للحصول على المعلومات حول الأداء الفعلي للعاملين .

(ب) التقارير الإحصائية: تقارير تتضمن المعلومات والمعطيات التي تعتمد على بيانات الأداء التي تخضع لمعالجة وتحليل إحصائي لاستخراج مؤشرات دقيقة.

(ج) التقارير الشفوية: تقارير تتضمن المعلومات المتعلقة بالأداء من خلال المقابلات التي تتم بين المدير المعني والمستويات الإدارية العليا، أو الاجتماعات والمؤتمرات التي تعقد لهذا الغرض.

د الملاحظات الشخصية: قيام الرئيس المباشر بملاحظة أداء المرؤوسين شخصياً للوقوف على مدى تقدمهم وحجم الجهد المبذول في الأداء ومستوى الإنجاز المتحقق.

### المطلب الثالث: الضغوط التي تمارسها المنشأة للنيل من استقلالية المراجع الإداري

تقوم إدارة المنشأة بإتباع طرق كثيرة تستطيع بموجبها الضغط على مراجع الحسابات وجعله متحيزاً لمصلحتها ، وقد تكون تلك الضغوط مباشرة أو غير مباشرة ، وحتى يستطيع مراجع الحسابات الخارجي الاحتفاظ باستقلاله وحياده عن المنشأة التي يراجع حساباتها يجب إيضاح بعض النقاط التي تساعد بهذا الشأن.<sup>1</sup>

#### 1- في مجال التعيين:

إن قيام إدارة المنشأة بتعيين المراجع يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه لأنها اقترحت حرصاً ( SEC ) تعيينه ، لذلك فإن لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية منها على دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي المستقل بأن أوكلت هذا الحق بالتعيين وتحديد الإتعاب إلى لجنة المراجعة الخارجية بالمنشأة حتى لا تمارس إدارة المنشأة الضغط على المراجع.

#### 2- في مجال عزل المراجع:

كما أن بقاء صلاحية عزل مراجع الحسابات الخارجي المستقل بيد إدارة المنشأة ، يمثل مصدر تهديد لاستقلاله وحياده بحيث تقوم الإدارة بعزل المراجع إذا لم ينفذ مطالبها وتوجيهاتها لذلك تدخلت الجمعيات والمؤسسات والمعاهد المهنية لدعم استقلال المراجع والوقوف أمام عزله ، مطالبة من المراجع الجديد الاتصال بالمراجع السابق للوقوف على أسباب عزله وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارسها إدارة المنشأة على حياده واستقلاله قبل تعيينه عوضاً عنه.

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، مرجع سابق ، ص، 106

### 3 - في مجال الأتعاب:

ممارسة إدارة المنشأة الضغوط في تحديد أتعاب المراجع الخارجي يجعله معرضا لتخفيض أتعابه إذا لم يتم بتنفيذ مطالب وتوجيه هذه الإدارة.

### 4 في مجال وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة :-

فمن الأمور الهامة لمراجع الحسابات الخارجي أن يحتفظ الجمهور بثقته باستقلاله ، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تفيد عدم وجود هذا الاستقلال في الحقيقة أو بوجود ظروف قد تؤثر على هذا الاستقلال في نظر الشخص العادي ، فلكي يكون المراجع مستقلا يجب عليه إن يكون مستقلا ذهنيا ، ولكي يتم الاعتراف باستقلال المراجع يجب إن يكون حرا من أي التزامات تجاه العميل الذي يراجع حساباته أو أن يكون له مصلحة في إدارته أو في ملكيته.

### 5 قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة :-

من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال مدى تأثير ذلك الاستقلال بقيام مراجع الحسابات ببعض الخدمات الإدارية الاستشارية للمنشأة الذي يقوم بمراجعة حساباتها ، وهل قيام المراجع بتلك الخدمات الاستشارية الإدارية يجعل الغير يشك في حياده واستقلاله ، وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إن القيام بتلك الخدمات لا يؤثر نظريا على استقلال المراجع طالما أن المراجع لا يتخذ القرارات الإدارية ، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية ، كما ويرى بعض الكتاب انه طالما أن المراجع يقصر خدماته على مجرد النصيحة ولا يساهم في اتخاذ القرارات فإن استقلاله لا يتأثر كما أن قيام مراجع الحسابات الخارجي بإعداد الإقرار الضريبي عن عميله الذي يراجع حساباته فهذا يقدم ضمانا إلى دائرة ضريبة الدخل بأن هذا الإقرار يعرض فيه المراجع الإرباح حسب التعليمات المطلوبة ، كما انه عند تقديم الخدمات الضريبية يفسر الشك لصالح العميل طالما أن هناك مبررا قانونيا مقبولا يؤيد هذا الموقف.

### 6 -بذل العناية المهنية الملائمة:

يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يبذل العناية المهنية المطلوبة منه بطريقة كافية وملائمة عند قيامه بفحص وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات والقوائم المالية المعروضة عليه من إدارة المنشأة موضوع المراجعة ، كما يجب عليه إن يتحقق من أن جميع بنود قائمة الدخل والمركز المالي ونتائج الأعمال معروضة بطريقة عادلة وصادقة . ويسترشد مراجع الحسابات الخارجي المستقل في تحديد مستوى

العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية ، إن المسؤولية القانونية ، التي يحددها القانون ، للمراجع تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية التي يجب توافرها في أعمال المراجعة . ومن ناحية أخرى فإن المهنة وما تضعه من مسؤوليات مهنية تحاول رفع مستوى العناية المهنية عن ذلك الحد الأدنى الذي يحتمه القانون .

إن العناية المهنية الملائمة تتطلب من مراجع الحسابات الخارجي القيام بالتخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين ، وهذا يوجب على المراجع ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقا لخطة ملائمة ، كما يتطلب التخصيص السليم للعمالة المتاحة داخل المكتب على الأعمال المختلفة وتحقيق الإشراف على المساعدين ومتابعة تقدمهم في أداء المهام الموكلة إليهم . كما أن بذل العناية المهنية تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة ، إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على الأدلة في عملية المراجعة وإنما يحدد أيضا درجة العمق المطلوبة في فحص تلك الأدلة ويوضح أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة ، والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها .

كما أن بذل العناية المهنية تتطلب من المراجع الخارجي الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال عملية الفحص والملاحظة والاستفسارات والمعلومات وذلك لتوفير أساس ملائم لإبداء الرأي على القوائم المالية ، ومن الضروري أن تكون تلك الأدلة كافية من حيث الكمية والتنوع ، كما يجب إن تكون تلك الأدلة جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة . كما يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يبذل العناية المهنية الملائمة في شكل وصياغة تقرير المراجعة ، وتأكده من توافر معايير إعداد التقرير ، بحيث تكون متفقة مع معايير المراجعة المتعارف عليها .

## المبحث الثالث معايير وإجراءات المراجعة الإدارية.

### المطلب الأول: معايير المراجعة الإدارية

#### أولاً: مبادئ وإطار معايير المراجعة الإدارية 1

1 - عمومية المعيار : وتعني صلاحية التطبيق على كل ممارسات المراجعة الإدارية، وفي كل المنشآت، لا

تتغير تبعاً لعمليات المراجعة أو الحكم والاختيار الشخصي للمراجع واعتماداً على خبرته.

2 - شمول المعيار : ينبغي إن تقيس المعايير كل مجالات العمل الإداري في المنشأة ، ويمكن تطبيقها على

المستويات الإدارية المختلف بهدف تقييم الأداء الإداري الشامل.

3 - إمكانية التطبيق : ليس ممكناً حالياً تطبيق معايير أداء كمية على كل مجالات العمل الإداري، لذلك

ينبغي أن تتضمن قياساً كمياً وآخر نوعياً ، والنوع مرادف للكلمة وأحياناً يكون أكثر أهمية، ولا تعني المعايير

النوعية أن تكون وصفية أو شخصية وإنما يتم اتخاذ أسلوب موحد يعتبر أساساً لقياس نوعية العمل

المؤدى.

4 - الجودة : بحيث لا تشمل المعايير ما ترغب الإدارة في تحقيقه بل تتمشى مع مبادئ الإدارة العلمية

وتطبيقاتها ، ولا تمثل توقعات شخصية للإدارة ، فالمعايير الأداء أساساً من صنع الإدارة ، ولكن واجب

المراجع إن يقيس مدى جودة المعايير .

5 - المرونة والقابلية للتطور ، تتطور الأساليب الإدارية والواجبات ، ولذلك تسمح المعايير بإدخال

المستحدثات في الأداء الإداري ، كما تكون مرنة بحيث تسمح بإضافة معايير وواجبات جديدة.

6 - الاقتصاد في المعايير : وهذا يساعد المراجع لأنه يعتمد عليها كأساس للتقييم المستمر لعمل الإدارة بما

يفرض سرعة تطبيقها وانخفاض الجهد اللازم لتطبيقها ومراجعتها.

7 - الثقة في المعايير : تستخدم المعايير لتقييم عمل الإدارة بدءاً من رأي فني فيه يكون المراجع مسئولاً عنها

لذلك تشترط الثقة لاستخدامها كأساس لإعداد تقارير المراجعة الإدارية.

ويرى حماد، إن الإطار المناسب لمعايير المراجعة الإدارية والمبني على المبادئ السابقة يعتمد على:

مفهوم المراجعة الإدارية باعتبارها تقيماً للخطط والسياسات والأساليب والإجراءات والتقارير لمستويات الإدارة

المختلفة ونشاطاتها بهدف الرقابة والتقييم وترشيد القرارات.

### ثانيا: معايير المراجعة الادارية:

استنادا إلى الطبيعة المميزة للمراجعة الإدارية ، يمكن القول بأن معايير المراجعة المالية المتعارف عليها لا يمكن استخدامها بالكامل في هذه الحالة ، ولكن الأمر يتطلب استخدام ما يتلائم مع تلك الطبيعة المميزة مع تطوير أو خلق بعض المعايير الأخرى الضرورية. وبالرجوع إلى معايير المراجعة المالية المتعارف عليها لتحديد ما يتناسب منها مع الطبيعة المميزة للمراجعة الإدارية ، يمكن القول<sup>1</sup>:

#### 1 - بالنسبة للمعايير العامة الشخصية:

**المعيار الأول** : يمكن استخدامه كأحد معايير المراجعة الإدارية ولكن بشيء من التحفظ ، لان التأهيل العلمي والخبرة المطلوبة في حالة المراجعة الإدارية تختلف إلى حد كبير عما هو مطلوب في حالة المراجعة المالية . وخاصة إذا تم استخدام الفريق في القيام بعملية المراجعة الإدارية .

**المعيار الثاني والثالث** يمكن استخدامها كما تم تعريفهما في المراجعة المالية دون أية تحفظات . فالاستقلال ومراعاة السلوك المهني والدقة في الأداء عناصر ضرورية عند القيام بالمراجعة الإدارية.

#### 2 - بالنسبة لمعايير الأداء المهني:

تستخدم هذه المعايير وما يرتبط بها من اجراءات ، كما تم تحديدها في مجال المراجعة المالية ، كأساس للعمل الميداني في المراجعة الإدارية دون أية تعديلات .

**المعايير الاجتماعية**: اي ان كل وظيفة او ادراة تخدم المشروع نفسة و المجتمع ككل ، كنتتبع الادارة لسياسة دف اجور مناسبة و معتدلة او تبني سياسة البيع بالاجل يعتبر من المعايير الاجتماعية .

**معايير قانونية**: وهي القوانين و اللوائح و التعليمات التي تصدرها الهيئات و المنظمات الحكومية والتي تعتبر معايير لتقييم الاداء الاداري و تحديد المسؤوليات .

**معايير اقتصادية**: وهي المعايير التي يمكن الحكم من خلالها على مدى وفاء الادارة بمسؤولياتها من تحقيق الاهداف وفق الخطط الموضوعية مع مراعاة الظروف و التغيرات الاقتصادية وان هذه الخطط تعمل في ظل قدرة المنشأة على المنافسة و التوسع ومدى قدرتها على التنبؤ بالتغيرات في حالات الركود و التضخم ومدى نجاحها في الحفاظ على راس المال .

<sup>1</sup> مجلة محاسبة نت شبكة المحاسبين العرب . 2013 . [www.infotchaccuntants.com](http://www.infotchaccuntants.com)

معايير رقابية مستمدة من مسؤولية الإدارة: وهي المعايير المتمثلة في اللوائح العامة للمنظمة بحيث تكون جميع قرارات الإدارة متفقة مع هذه اللوائح

معايير بالانجاز الإداري: وهي المعايير المتعلقة بالوسائل و الاساليب التي تمكن من وضع اسس سليمة لتقييم كفاءة الاداء ، ومنها اساليب المحاسبة الادارية و التحليل المالي من نسب ومؤشرات ، وكذلك بحوث العمليات.

### 3 - بالنسبة لمعايير إعداد التقارير:

لا يمكن استخدام معايير التقارير والخاصة بالمراجعة المالية ، كمعايير لإعداد التقرير في حالة المراجعة الإدارية . ويرجع ذلك إلى أن تقرير المراجع يمثل خلاصة ما توصل إليه من نتائج خلال عمليات الفحص والتقييم ، والتي تختلف بلا شك في كل من المراجعة المالية والمراجعة الإدارية.

ومن ثم فإن الأمر يتطلب ضرورة إيجاد مجموعة من المعايير لإعداد تقرير المراجع الإداري تتماشى مع الطبيعة المميزة لمجالات الفحص والتقييم والنتائج المتوقعة . ولقد أوضحت إحدى الدراسات هذه المعايير فيما يلي:

#### أ - يجب أن يشتمل التقرير على :

وصف كامل لجميع الأنشطة الإدارية والوظائف وأنظمة الرقابة وما يتعلق بها من بيانات ، والتي خضعت للفحص والتقييم. إشارة مباشرة إلى معايير المراجعة الإدارية وما يرتبط بها من إجراءات، والتي وجدت ملائمة للقيام بعملية المراجعة وإجراء التقييم لأداء الإدارة - يجب أن يبتعد التقرير عن استخدام الألفاظ التي تؤدي إلى تضليل القارئ ، او ذات المعنى المزدوج . وأن تتصف هذه الألفاظ بالسهولة وتلائم مع طبيعة أهداف المراجعة الإدارية.

#### ج - يجب أن ينقسم التقرير إلى عدة أقسام كالآتي :

القسم الأول : يشتمل على الوصف لطبيعة وهدف المراجعة ، متضمنا المجالات الإدارية والوظائف وأوجه الرقابة والأنشطة التي خضعت لعملية المراجعة ، مع ضرورة الإفصاح عن المجالات التي لم يتم مراجعتها .  
القسم الثاني يحتوي على معايير وإجراءات المراجعة الإدارية والتي وجدها المراجع ملائمة للقيام بوظيفته .  
وهنا يراعى عدم استخدام عبارة "معايير مراجعة متعارف عليها" ، لأن معايير رأي المراجع ملائمة في ظل الظروف المحيطة بعملية المراجعة للمنشأة المعنية.

القسم الثالث : يتضمن على حكم شخصي من المراجع لأداء الإدارة على ضوء ما قدم إليه من قرائن ومعلومات

القسم الرابع : يحتوي على النتائج الأساسية من عملية الفحص والتقييم وغالبا ما يكون هذا القسم من أطول



أقسام التقرير .

**القسم الخامس:** يخصص لوصف أية عيوب أو نواحي قصور وجدت خلال عملية الفحص والتقييم ، مع ضرورة إبراز الآثار المترتبة على هذه النواحي . وكذلك يشتمل هذا القسم على اقتراحات المراجع لمعالجة شكل وموقع المراجعة في الإطار التنظيمي وتمكننا من ما يلي:

ب - التعرف على السلطات الممنوحة لكل إدارة .

ج - التعرف على الجوانب المالية والأصول والاستثمارات .

د - التعرف على طرق وإجراءات العمل وتسلسلها .

هـ - التعرف على المشاكل التي تواجه العاملين بمناقشتهم ، والإطلاع على المراجعات السابقة حيث إن

وجدت

**المطلب الثاني: إجراءات (أساليب) المراجعة الإدارية المستخدمة في التقييم**

وفي هذا المجال تناولنا الإجراءات التمهيدية لإجراء المراجعة الإدارية والأساليب الفنية المستخدمة في الفحص وتجميع البيانات ، وأساليب المراجعة الإدارية المستخدمة في التقييم من خلال جانبين الجانب الأول دور المراجعة الإدارية في تقييم الأداء، والجانب الثاني موقف المراجع الإداري من تقييم الأداء الإداري .

**أولاً: التمهيد المبدئي لإجراء المراجعة الإدارية:**

ويقصد بالتمهيد المبدئي تحديد الخطوات والإجراءات اللازمة للإعداد لعملية المراجعة ويتطلب ذلك من

المراجع ما يلي:

1 - التعرف والحصول على بيانات توضح تنظيم المشروع وعلاقات ادارته الداخلية ببعضها البعض وتحديد

البرنامج الزمني لأداء عملية المراجعة .

2 - تحديد النشاط او المنطقة الوظيفية التي ستخضع لعملية المراجعة وموقع هذا النشاط او المنطقة

الوظيفية في الهيكل التنظيمي وعدد العاملين بهذا النشاط والموارد المادية والمالية المتاحة حيث يفيد ذلك

في تقييم طبيعة النظام الإداري ووسائل الرقابة الإدارية .

3 - التعرف على الاهداف المحددة من قبل الإدارة لهذا النشاط او المنطقة الوظيفية مثل الانتاج، الافراد

... الخ وتحديد النتائج التي تم التوصل اليها في ضوء الاهداف المحددة ومعايير الأداء مع مراعاة

السلطات الممنوحة لتلك المنطقة الوظيفية .

4 - فحص وتقييم وسائل الرقابة الادارية الخاصة بهذا النشاط وتشمل الموازنات التخطيطية ، ومستويات اداء العاملين ، ومدى مشاركتهم في التخطيط والاستفسار عن العلاقات والسياسات والاجراءات وتدفق المعلومات ومراكز القرارات ، وذلك للوقوف على ما اذا كانت الادارة قد وضعت ترتيبات مثلى لادارة هذا النشاط أم لا .

5 - المعايير الادارية في رقابة هذا النشاط ، وذلك من خلال الاجابة عن بعض الاسئلة مثل :

✓ هل السياسات والاجراءات ومستويات الادارة والتقارير ملاءمة للنشاط الخاضع للرقابة ؟

✓ هل هناك مجالات يجب خضوعها للرقابة الادارية ؟

✓ هل يتم الاداء بما يتناسب مع وسائل الرقابة الادارية الحالية ؟

✓ هل يتم تدفق البيانات والمعلومات لهذا النشاط في الوقت المناسب ؟

مع تحديد نوعية البيانات المتدفقة من هذا النشاط وما اذا كانت الإدارة تحصل على المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات ومن ثم يتمكن المراجع من تقييم درجة كفاية وملاءمة وسائل الرقابة الادارية وايضا تقييم الاسلوب المتبع في تطبيق هذه الوسائل .

6 - يجب بذل العناية المهنية في تقييم الرقابة الداخلية لهذا النشاط والاعتماد على المقابلات الشخصية للمستويات الادارية المعنية ودراسة نظام تدفق وتبادل المعلومات في الوحدة الاقتصادية .

وقد يحتاج المراجع عند قيامه بواجباته الى استخدام وسائل التحليل المالي ومقارنة النتائج بمعايير الاداء المالية الملائمة ، والاستعانة بأي وسائل قد يراها المراجع مناسبة أثناء قيامه بعمله .

**ثانيا : تحديد الإجراءات أو الأساليب الفنية المستخدمة عند القيام بالفحص وجمع البيانات :**

حتى يتمكن المراجع الاداري من اجراء عملية الفحص وابداء رأي فني يستخدم في سبيل ذلك بعض

الاساليب الفنية تشبه تلك الاساليب التي يستخدمها المراجع المالي وذلك لتنفيذ واتمام عملية المراجعة .

ولذلك نجد ان المراجع الاداري عندما يقوم بتجميع البيانات والمعلومات عن النشاط موضع الفحص بغرض

قياس كفاءة الأداء الإداري وتقييمه للوقوف على المعوقات والمشاكل التي تحول دون الكفاءة ، ينتقي من

الاساليب الفنية المستخدمة في المراجعة المالية والتي تتفق وطبيعة المراجعة الادارية مثل الاستفسارات

والمصادقات الخارجية والمقارنات بالاضافة الى بعض الاساليب الاخرى التي تتيح للمراجع تقييم الاداء الاداري

لاوجه النشاط المختلفة بالمنشأة مثل الفحص الميداني والمشاهدة الفعلية والتحليل والمقابلات الشخصية

والاستقصاء حتى يتمكن المراجع الاداري من تقييم الأداء الإداري في الوحدة الاقتصادية أو النشاط الخاضع

للمراجعة والتعرف على مدى تحقيق الاهداف الكمية والنوعية لهذا النشاط. ويمكن الاشارة الى بعض الاساليب الفنية التي يمكن ان يستخدمها المراجع الاداري في تنفيذ المراجعة الادارية كما يلي 1:

### 1 - أسلوب الاستبيان:

يتيح هذا الاسلوب للمراجع الاداري تقييم الاداء في الوحدات الاقتصادية أو النشاط محل المراجعة حيث يتمكن من معرفة الانحرافات ومسبباتها وتحديد طرق العلاج لتفادي حدوثها في المستقبل ، والتعرف على مسببات زيادة النفقات واقتراح وسيلة لتخفيضها ، وذلك من خلال استفسار المراجع الاداري عن اتجاهات الانتاجية في القسم أو النشاط وكفاية القوى العاملة ومعرفة الاجراءات التي يمكن اتباعها لمواجهة أي زيادة في الاعباء ومقارنة التكاليف التقديرية المحددة بالميزانيات التقديرية مع التكاليف الفعلية ، وان يهتم بفحص الانحرافات والاستفسارات عن أسبابها.

### 2 -أسلوب الاستعلام والمقابلات الشخصية:

ويعتمد هذا الاسلوب على الملاحظة المباشرة واجراء المقابلات الشخصية وعقد اللقاءات والمناقشات مع المسؤولين في الوحدة محل الفحص ، كما يعتمد أيضا على قيام المراجع بفحص تقارير الادارة بانتظام وذلك بغرض الحصول على معلومات تفيد في تحديد مدى التقدم في العمل وايضا فحص المراجع لتقارير التفيتش يعتبر مصدرا قيما للمعلومات لكشف المشاكل وحالات التراخي والثغرات الموجودة في الاجراءات والتي تهدر موارد الوحدة محل المراجعة.

### 3 -أسلوب الدراسة والتحليل والاستنباط:

ويعتمد هذا الاسلوب على دراسة الخريطة التنظيمية للوحدة الاقتصادية لتحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات عن اتخاذ القرارات. ويمكن استخدام هذا الاسلوب مع اسلوب الاستبيان عن طريق توجيه الاسئلة والاستفسارات للعاملين بالمنشأة ثم اجراء تحليل لتلك الاراء واستنتاج المعلومات المفيدة للأداء واتخاذ القرارات.

### 4 -أسلوب الجرد الفعلي والمعاينة:

يعتبر اسلوب الجرد الفعلي والمعاينة أفضل الاساليب عند دراسة وفحص بعض المجالات التي تحظى باهتمام المراجع مثل : العمالة الزائدة عن حاجة الوحدة الاقتصادية ، وسوء استخدام الموارد المتاحة مالية ومادية، ومدى جودة أداء الخدمة ، ومدى كفاءة الافراد في انجاز المهام المسندة اليهم ، وتحديد فعالية

<sup>1</sup> - مصطفى عيسى خضير ، "المراجعة-المفاهيم والمعايير والاجراءات" ، كلية العلوم الادارية- جامعة الملك سعود ، 1991

الاجراءات المتبعة في انجاز الاعمال والمهام المختلفة بالوحدة محل المراجعة ومدى الوضوح في تلك الاجراءات والتعليمات.

### 5 - الملاحظة الفعلية:

يعتبر اسلوب الملاحظة الفعلية من الاساليب الهامة عند اجراء الدراسة التمهيدية بهدف تجميع البيانات والمعلومات ، فقد يقوم المراجع بمصاحبة الموظف للاطلاع على عمله ودورته خلال اليوم وملاحظة نشاط الموظفين وسلوكهم خلال فترة الراحة أو عند بدء العمل اليومي .

ثالثا: إجراءات المراجعة الادارية المستخدمة في تقييم الاداء:

من خلال التعريفات السابقة للمراجعة الإدارية من حيث كونها وسيلة لتقديم توصيات تؤدي الى زيادة الكفاءة الادارية لادارة المشروع حيث تقوم بفحص وتقييم ومراقبة الاعمال والعمليات الادارية وايضا تقييم وسائل الادارة في مراقبة العمليات وتقييم الخطط والسياسات والاهداف والاساليب والاجراءات لمختلف الأنشطة وذلك بهدف تقديم تقرير يتضمن نتيجة التقييم والتوصيات التي تؤدي الى زيادة كفاءة الأنشطة والعمليات الإدارية. فقد ذكر الهواري<sup>1</sup> أن عدم نجاح بعض المشروعات الاقتصادية يرجع في المقام الاول وبغض النظر عن الاسباب الخاصة الى ضعف الكفاءة الإدارية في تلك المشروعات وبالتالي سوف تظهر أهمية المراجعة الادارية في تقييم فعالية الادارة في قيادة المشروع نحو تحقيق أهدافه"

### المبحث الثالث: عملية المراجعة الإدارية

#### أولا: مكونات المراجعة الإدارية .

المراجعة الإدارية لها أربعة مكونات رئيسية موضحة في الشكل (1-2) هي مالية وإلتزام وإقتصاد وكفاءة وفعالية<sup>2</sup>.

#### (أ) المراجعة المالية:

يركز عنصر المراجعة المالية بصفة أساسية على جراءات المحاسبة والتقارير السليمة والكافية، وهي بالأساس مشابهة للمراجعة المالية التقليدية. إن الفرق الرئيسي عند القيام بها كجزء من مراجعة العمليات هو أن المراجعة

<sup>1</sup> محمد نصر ال هواري وآخرون، "أصول المراجعة - الاطار العلمي والممارسة العملية"، مكتبة الشباب، كلية التجارة، جامعة عين شمس،

المالية يمكن أن تكون عنصرا واحدا في فحص يتفرع الى مناطق إضافية عديدة.

### (ب) مراجعة الإلتزام:

تؤدي دائما مع العنصر المالي وهي مختصة بالتقييد بالقواعد المعبر عنها في القوانين واللوائح المطبقة والتمسك بالسياسات والإجراءات الداخلية. إن امتداد فحص الإلتزام هو الذي ينفذ كجزء من المراجعة المالية التقليدية. على كل حال ربما لايشمل القواعد ذات الطابع المالي فقط، لكن يمكن أن ينطبق أيضا على القواعد والإجراءات والسياسات التي تحكم العمليات.

### (ج) مراجعة الإقتصاد والكفاءة:

هذه العنصر يختص بتحقيق أنسب توازن بين التكاليف والنتائج وعند تنفيذ هذا العنصر يقيم المراجع جهود تخفيض التكلفة، ويركز عليه، ولكن ليس للحد الذي يعرقل تحقيق النتائج. بالإضافة إلى ذلك يمكن تحليل زيادة الإنتاجية، ولكن ليس للحد الذي يزيد من التكاليف. عند تقييم الإقتصاد والكفاءة يحلل المراجع استغلال الموارد البشرية والجهيزات والمعدات والتموينات والمال. وعلى سبيل المثال يمكن أن يقو المراجع بتحليل الآتي:

- توزيع الموارد
- جدولة الموارد؛ متى يعمل الناس ومتى تستعمل التجهيزات.
- تجزئة المهام إلى مجموعات منطقية.
- الملائمة بين مستوى المهارة والطاقة والقدرة الفعلية... إلخ والطريقة التي يستغل بها المورد المعين .
- الأسعار المدفوعة.
- الرسوم المفروضة .
- العدل الذي تؤدي به المهام.
- عدد المهام المنجزة.

ضمن مفهوم الإقتصاد والكفاءة لا يسأل المراجع عما كانت الوظيفة ذات قيمة فيما يتعلق في ما يحققه، او تقدمه، بل يقر المراجع بوجود الوظيفة، ويسأل عما إذا كانت هذه الطريقة الأكثر اقتصادية وكفاءة لإنجازها. أما النتائج فيتم التعرض لها في عنصر الفعالية.

(د) مراجعة الفعالية

هذا العنصر يختص بالنتائج والإنجازات التي يتم تحقيقها، والفوائد والمنافع التي تجني . في سبيل تقييم فعالية العمليات يسأل المراجع عما إذا كان النشاط يحقق غره النهائي المرغوب . التحليل هذا نوعي أكثر من أنه كمي .

ثانيا: المراحل الأساسية للمراجعة الإدارية :

تتكون المراجعة الإدارية أساسا من جمع المعلومات ، واجراء التقييمات ، وإعداد التوصيات كلما كان ذلك مناسباً. إن مراجعة العمليات هي في الأساس تقييم للنشاط بقصد التحسين الفعال . وتحمل الإدارة المسؤولية لرئيسية في التخطيط الجديد وتنفيذ وتراقب النشاطات تصبح اهتماما رئيسيا ، ونقطة هامة في إجراء المراجعة. بالإضافة إلى ذلك فإن المراجعة تشمل فحص النتائج ، ويكون المراجع خلالها يقظا للمشاكل . وهذه تعطى فكرة عن فعالية الإدارة وإمكانات التحسين<sup>1</sup>.و المراحل التي تمر بها مراجعة الإدارية هي كآتي:

التخطيط برامج المراجعة، العمل الميداني ، إعداد النتائج والتوصيات، إعداد التقارير .

يستطيع مراجع العمليات القيام بنوعين من المراجعة: إبتدائية ومعقدة. كلتا العمليتين ستكون فيها المراحل

الخمس. الفرق بين الإبتدائية هو درجة التركيز والأساليب المختارة وأهداف المرحلة المحددة.

في المراجعة الإبتدائية مثلا ربما يتكون العمل الميداني من فحص العمليات ومقابلات شخصية (معاينات) محدودة وقد يكون التقرير في شكل موجز يقدم للإدارة. أما في المراجعة المتعمقة فربما يتكون العمل الميداني من الفحص المفصل بإستعمال أساليب مثل :

قياس العمل ، وتحليل حجم العمل ، وتحليل التكلفة والعائد ... إلخ والتقرير يقدم مكتوبا بتوزيع واسع. إن نوع

وأهداف المراجعة المطلوبة تحدد طبيعة العمل المطلوب وإجازه. ومرحل المراجعة الإدارية يمكن وصفها كما

يلي: -

(أ) التخطيط: يحصل المراجع عن معلومات عامة عن أنواع النشاطات المنفذة وعن الطبيعة العامة لتلك

النشاطات ، وأهميتها النسبية والمعلومات العامة الأخرى التي تساعد في تخطيط الأجزاء الأولى من المراجعة.

(ب) برامج المراجعة: يجهز المراجع برنامج المراجعة الإدارية ، وخطة العمل للفحص الإبتدائي لتلك

النشاطات المختارة ، للفحص في مرحلة التخطيط. برامج المراجعة المحكمة البناء مهمة لتنفيذ المراجعة الإدارية

بطريقة كفئة وفعالة ، ومثل هذه البرامج التي تخصص وتفصل لكل وضع وكل خطوة عمل تحدد بوضوح العمل

<sup>1</sup> هارى ر. رايدر مرجع سابق ص(51-53)

الوجب أدائه والسبب .

### (ج) العمل الميداني :

يحلل المراجع العمليات لتحديد فعالية الإدارة والرقابات المرتبطة بها . مثل هذه الوظائف والرقابات تختبر فعليا وبتركيز خاص على المناطق التي يصعب التحكم في رقابتها ، ولها قابلية عالية للضعف والخلل . غرض هذه المرحلة تحديد ما إذا كان الوضع هاما ويحتاج إلى تحسين ، ما الذي يمكن عمله بخصوصه .

### (د) إعداد نتائج المراجعة والتوصيات:

بناء على المناطق الهامة التي تم تحديد ها خلال مرحلة العمل الميداني يمكن إعداد نتائج محددة وفقا للصفقات التالية : -

الحالة: ماذا وجدت؟

المعيار: ماذا يجب أن يكون ؟

الأثر : ماهو الأثر على العمليات ؟

السبب: لماذا حدث ذلك؟

التوصية: ماذا يجب فعله لتصحيح الوضع؟

### (هـ) إعداد التقارير:

يحضر المراجع التقرير المتناسب مع نتائج المراجعة. هدف التقرير هو تقديم هذه النتائج إلى أولئك الذين لديهم فيها رغبة أو مسؤولية عنها. في الحقيقة إن معظم نتائج المراجعة إذا لم تكن كلها يجب أن تقدم في تقرير للإدارة مع إجراءات تصحيحية اتخذت سلفا ، أو اكتملت قبل عمل تقرير المراجع الرسمي ؛ بحيث يصبح التقرير مخلصا لنتائج المراجعة الإدارية .

المطلب الثالث: إجراءات تطبيق برنامج المراجعة الإدارية ودرها .

المرحلة الأولى: الإجراءات التمهيديّة لتطبيق برنامج المراجعة الإدارية .

( أ ) دراسة الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة (5 مجموعات) .

(ب) دراسة الخريطة التنظيمية للمنشأة. العلاقات التنظيمية - التنظيم الجغرافي .

(ج) دراسة الأقسام والعناصر التي تتكون منها المنشأة .

- أقسام إنتاجية.
- أقسام خدمات إنتاجية.
- أقسام تسويقية وبيعية.
- أقسام إدارية و تمويلية

المرحلة الثانية: إجراءات وضع معايير الأداء لجميع الإدارات والأقسام.

#### 1- إجراءات وضع معايير الأداء:

1 - تحديد مسبق لعناصر التكاليف والإيرادات.

2 - تحديد وتوحيد معدلات القياس .

3 - قابلية المعيار للتطوير والتعديل.

4 - إعداد تقارير الإنحراف ومحاسبة مراكز المسؤولية.

تعتبر المراجعة الإدارية أداة لمتابعة خطة المؤسسة نحو أهدافها ويعتبر هذا الأسلوب أفضل وسيلة وأنجح أداة للتعرف على مدى تقدم العمل ومدى مشاركة الجميع في العمل سواء الموظفين أو المستفيدين وتحتوي هذه وتحتوي بشكل أساسي على على المؤشرات التالية<sup>1</sup>:

#### 1 - المدخلات:

وتشمل جميع مستلزمات الإنتاج التي تدخل في العمليات سواء كانت مادية أو بشرية والتي تؤدي إنتاج الخدمة أو السلعة، حيث يتعين تعرف المؤسسة على سلامة إستخدامها للمدخلات بشكل رشيد مقارنة بالمخرجات وتقاس حسب المعيار التالي:

معيار التكلفة = التكاليف الفعلية/التكاليف المخططة

<sup>1</sup> - مجيد الكرخي، التخطيط الإستراتيجي : عرض نظري تطبيقي ،دار المناهج العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2009 ص 315 316



- 1 - **العمليات:** ويراد بها أن الإنتاج يتم وفق السباقات والإرشادات والمواصفات الفنية الموضوعية وحسب مستوى الجودة المخطط وتكون كما يلي:

معيار العمليات = مدى الالتزام الفعلي بالإرشادات والتعليمات  
مدى الالتزام المخطط بالإرشادات والتعليمات

معيار الجودة = مواصفات الإنتاج الفعلية/ مواصفة الإنتاج المخططة

- 2 - **المخرجات:** ويختص بتقييم مستوى التقدم الذي بلغته المؤسسة باتجاه تحقيق الأهداف الفرعية، وتعدد هذه المخرجات باختلاف الأنشطة والبرامج وتقاس كما يلي:

معيار المخرجات = المخرجات الفعلية/ المخرجات المخططة

- 3 - **الزمن:** ويستخدم هذا المعيار للتأكد من الإنتاج يتم وفق التوقيتات الزمنية الواردة في الجداول الزمنية للتنفيذ وحسب الصيغة التالية:

معيار التوقيت الزمني = الزمن الفعلي للإنجاز/ الزمن المخطط للإنتاج

✓ كما تساهم المراجعة الإدارية أيضا في عملية التقييم من خلال هذه الأخيرة يتم تحديد مدى تحقق الأهداف المحددة مسبقا، والتأكد من أن الأداء الفعلي يتماشى مع الأداء المخطط له ومن أهم العاير الأساسية في عملية التقييم مايلي<sup>1</sup>:

- 1 - **مؤشرات النتائج:** ونختص في تقييم المستوى الذي بلغته المؤسسة في تحقيق الأهداف وتقاس حسب المعيار التالي:

معيار تحقق النتائج = النتائج الفعلية/ النتائج المستهدفة

- 2 - **الكفاءة:** ويراد بها فيما إذا كان البرنامج قد استخدم المواد بطريقة إقتصادية ومثلى لإنجاز الهدف. ويأخذ

<sup>1</sup> - مجيد الكرخي مرجع سابق ص 317 318

المعيار الصيغة التالية:

الكفاءة = المخرجات/ المدخلات

3 - **الفعالية:** ويقصد بها فيما قد إذا كان الإنتاج قد حقق نتائج مرضية مقارنة بالهدف الموضوع، وتقاس كما يلي:

معيار الفعالية = الأهداف الفعلية/ الأهداف المخططة

4 - **الأثر:** وتعني النتائج المحققة من التدخل في تغيير الحالة سواء كانت المقصودة والغير مقصودة إيجابية أو سلبية وتضم الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية على مستوى الفرد والمجتمع كما يلي:

معيار الأثر = الأثر الفعلي/ الأثر المخطط

4 - **الإستمرارية:** ويرد بها فيما إذا كانت الأنشطة وآثارها وتستمر إذا ماتوقف الدعم الخارجي مما يستدعي في حالة حصوله إجراء تغييرات جوهرية على الأنشطة، ويظهر المعيار كما في الصيغة التالية:

معيار الإستمرارية = البرامج المنفذة حسب الموارد الفعلية/ البرامج المخطط تنفيذها حسب الموارد المخططة

5 - **الملائمة:** هي مقياس لمدى انتفاع المجتمع من البرنامج ومدى تلاؤمه مع أولويات وحاجات المجتمع والمطروحة، ويأخذ المعيار الصيغة التالية:

معيار الفعالية = المستوى الفعلي لملائمة البرنامج مع حاجات المجتمع والفئة المستهدفة/  
المستوى المخطط لملائمة البرنامج مع حاجات المجتمع والفئة المستهدفة

6 - **معيار الجودة:** ويهتم هذا المعيار في قياس في ما إذا كانت الخدمة أو السلعة المنتجة والمقدمة تتلاءم مع المواصفات الفنية التي تعتمدها المؤسسة ، وذلك ما جرى الأخذ به على نطاق واسع من المواصفات الدولية وعلى رأسها معيار ISO 9000 (إيزو 9000 )، ويأخذ المعيار الصيغة التالية:

معيار الجودة المواصفات الفعلية للمنتج/ المواصفات المعتمدة

✓ (الإحرفات):

- مراحل الرقابة وتحليل الإحرفات وتحميلها على المنتجات أو مراكز المسؤولية.

الإحرفات = التكاليف المخططة - التكاليف الفعلية

$$= [(كمية مخططة \times \text{سعر مخطط}) - (كمية فعلية \times \text{سعر فعلي})]$$

ويتم تحليل الانحراف إلى شقين<sup>1</sup>:

الأول: إحراف الكمية (كفاءة الإستخدام).

الثاني: إحراف السعر (الكفاءة المالية).

المرحلة الثانية:

تحميل أو ربط الإحرفات بالنشاط ويقابل المراجع الإداري أحد حالتين:

الجدول رقم: (01) بين الحالة الأولى سهولة ربط الإحرفات بالمنتجات - كشف توزيع الإحرفات طبقاً للمنتجات

± الفروق	بيانات التنفيذ الفعلي					بيانات التخطيط					البيانات اسم المنتج
	قيمة الإنتاج	كمية الإنتاج	تكلفة الوحدة	عنصر المواد		قيمة الإنتاج	كمية الإنتاج	تكلفة الوحدة	عنصر المواد		
ح	ح	وحدة	ح	سعر	كمية (كجم)	ح	وحدة	ح	سعر	كمية (كجم)	المنتج (أ)
(-)											
(+)											
لا يوجد											المنتج (ب)
(+)											المنتج (ج)
(-)											

المصدر: - العلاقة بين المراجعة المالية والإدارية 2013 - [comfac.mans.edu.eg/.../administrative-revision.do](http://comfac.mans.edu.eg/.../administrative-revision.do)

<sup>1</sup> - العلاقة بين المراجعة المالية والإدارية 2013 - [comfac.mans.edu.eg/.../administrative-revision.do](http://comfac.mans.edu.eg/.../administrative-revision.do)

الحالة الثانية: تعدد المنتجات بشكل يصعب معه ربط الإنحرافات بالمنتجات

الجدول رقم 02

كشف حصر الإنحرافات عن استخدام المواد للقسم رقم / - عن شهر إبريل 2013

± الفروق	بيانات التنفيذ الفعلى			بيانات التخطيط			نوع الصف	التاريخ
	قيمة الإنتاج	كمية الإنتاج	تكلفة الوحدة	قيمة الإنتاج	كمية الإنتاج	تكلفة الوحدة		
(+)							101	/4/1 2011
.							101	
(-)							101	
(+)								الإجمالي
(+)							102	2011/4/
لا							102	
يوجد							102	
(-)								الإجمالي
+								الإجمالي
+								الإجمالي

المصدر: العلاقة بين المراجعة المالية والإدارية 2013 - comfac.mans.edu.eg/.../administrative-revision.do

المرحلة الثالثة: كتابة تقارير الإنحرافات.

الجدول رقم (03) يبين التقرير الوصفي عن استخدام المواد:

مسلسل	أسباب الإنحراف	المتسبب في الإنحراف	العلاج المقترح
(1)	إحلال مواد بديلة	- إدارة الإنتاج - إدارة المشتريات	- إستشارة إدارة الإنتاج والمشتريات عن سبب عملية الإحلال أو البحث عن مواد أفضل أومورد أفضل.
(2)	تعطل الآلات	- قسم الصيانة - قسم الكهرباء - عمال الإنتاج	- إجراء الصيانة الدورية. - توفير قطع الغيار. - تدريب العمالة.
(3)	عدم واقعية المعيار (الخطة)	- المجموعة الفنية المشاركة في إعداد الخطة والمعايير	- تعديل وتطوير المعايير والخطة بما يلاءم وظروف المنشأة عالياً ومستقبلاً.

الجدول رقم (04): يبين التقرير الكمي عن استخدام المواد

مسلسل	أسباب الإحراف	(-) إـحـرافـات سـالـبـة	(+) إـحـرافـات مـوجـبـة
(1)	إحلال مواد بديلة	-	****
(2)	تعطل الآلات	****	-
(3)	تطوير وتصميم المنتج	-	*****
(4)	إنخفاض جودة بعض الخامات	*****	-
	مجموع الإحرافات السالبة	*****	
	مجموع الإحرافات الموجبة		*****
	∴ صافى الإحراف	*****	

أهم مجالات استخدام المؤشرات المالية والكمية فى تقييم الأداء:

أولاً: مجال التسويق والمبيعات.

- 1 - مجال الإنتاج: (إستغلال الموارد المتاحة) المواد الخام - الخدمية - الموارد البشرية.
- 2 - مجال التمويل وإدارة وتوفير الأموال ومصادر الحصول عليها وإستخدامها.
- 3 - مجال الربحية: تخطيط الربح (القيمة المضافة)
- 4 - مجال النشاط الإستثمارى: متابعة وتطوير تكاليف الإنفاق الإستثمارى.

أهم مؤشرات التسويق والمبيعات:

- 1 - نسبة تحقيق أهداف المبيعات وتطورها.
- 2 - مؤشر فترة تخزين المنتجات الجاهزة.
- 3 - مدى قبول المستهلكين للسلعة.
- 4 - مدى كفاءة الإئتمان والتحصيل.

أهم مؤشرات الإنتاج:

- 1 - نسبة تحقيق أهداف الإنتاج وتطوره.
  - 2 - مؤشر فترة تخزين المواد الخام.
  - 3 - مدى الإنتفاع بالخامات.
  - 4 - فائض أو عجز القوى العاملة.
  - 5 - قيمة إنتاجية العامل.
  - 6 - قيمة إنتاجية الجنيه/ أجر .
- (الأسباب - المتسبب - العلاج المقترح)

ثالثا: تقديم نموذج عمل برنامج المراجعة الإدارية وما يتحمله من وقت وأتعاب (مرحلة التخطيط):

مرحلة التخطيط ستتكون من فحص عام لعمليات المشتريات للشركة لتزويد وحدة المراجعة الإدارية (الموظفون) لمعرفة عملية لعمليات الشركة محل المراجعة ،أيضا للتعرف على تلك المناطق الهامة التي تحقق أكبر عائد في تحسين العمليات ،

تحديد الأجر يستند الى كية الوقت الذي يستغرق في المهمة، ووبناء على المعدلات العادية المطالب بها. تأسيسا على الخبرة في المهمات المشابهة والمسح الإبتدائي لعمليات الشركة والمناقشة مع مسؤوليها فأن وحدة المراجعة ستقدر حجم مشاركتها الزمنية وما يرتبط بها من تكاليف وسوف تكون كما يلي<sup>1</sup>:

مرحلة التخطيط: ثلاث أسابيع مقدرة بـ ( 10000 الى 12000 ) دولار أمريكي.

بالإضافة الى ذلك سوف تعوض الشركة محل المراجعة المصروفات النثرية التي تتكبد في السفر والسكن والمعيشة وما شابهه. وبالطبع ستحاول وحدة المراجعة النقل من الأجر والنفقات وسوف ترسل الفواتير محتوية على الزمن والمصروفات الفعلية وتكون عادة كل أسبوعين خلال سير العمل.

<sup>1</sup> - هارى ر. رايدرمرجع سابق ص 77 78 79

الجدول رقم (05): يبين مهمة برنامج عمل المراجعة الإدارية تقديرات الموازنة بالساعات

بواسطة.....

غربي عمر نائب رئيس العمليات

التاريخ:.....

مهمة برنامج عمل المراجعة الإدارية تقديرات الموازنة بالساعات

اسم العميل: مؤسسة نقاوس مصبرات. التاريخ: 2012/05/01

المرحلة الأولى: التخطيط

برنامج عمل المهمة

الإجمالي	زمن العميل	المستشار الخارجي	الموظفون	المشرف	المدير		
6	6					1	الأهداف والمقاصد: فحص المعلومات والمقاصد التشريعية والداخلية. نظم وإجراءات التخطيط
26				26		2	الموازنات
11				11		3	الخريطة التنظيمية ودليل الإجراءات
14					14	4	خرائط التدفق
28		28				5	التقارير
18	18					6	العاملون
33	12		21			7	التجهيزات والمرافق
16		12	4			8	فحص نتائج مرحلة التخطيط
10					10	إجمالي زمن المراجعة	
162	36	40	25	37	24	أخرى	
						9	إعداد برنامج المراجعة
24	12				12		



10	إدارة المراجعة	24					
	إجمالي الأوقات الأخرى	36					
	إجمالي الوقت الكلي	60	37	25	40	64	226
	المعدلات العادية للأجور \$	80\$	60\$	30\$	75\$	.	
	اجمالي الأجور المقدر	\$4800	\$2220	\$750	\$4000	-	\$10770
	الطـواىء 10%						1230
	الإجمالي الكلي						\$12000
	الأجور المقترحة						- 10000
							\$12000

المصدر: هارى ر. رايدر الدليل الشامل فى مراجعة العمليات. المملكة العربية السعودية. 2000 ص 80 81

#### المطلب الرابع: الفرق بين المراجعة المالية والمراجعة الإدارية

يمكن أوجه التشابه وأوجه الإختلاف بين المراجعة المالية مقابل المراجعة الإدارية وهي كالتالي<sup>1</sup>:

**أوجه التشابه:** من البديهي والمعروف وجود أوجه تشابه بينهما والتي منها :-

- خضوع عملية المراجعة لمعايير محددة مسبقا .
- استقلالية وحيادية المراجع .
- صياغة النتائج المتوصل إليها في صورة تقرير .

1- **أوجه الإختلاف:** أما عن الاختلافات بينهما فيمكن وضعها في النقاط التالية :

**من حيث الهدف :**

المراجعة المالية تهدف إلى إبداء الرأي فني محايد عن مدى صدق ودلالة القوائم المالية لنتائج الأعمال ،  
والمراجعة الإدارية تهدف إلى التعرف على مدى كفاءة الإدارة في استخدام مواردها الاقتصادية ، ومدى تطبيقها  
للأهداف المعلنة عنها .

<sup>1</sup> - العلاقة بين المراجعة المالية والإدارية 2013 [comfac.mans.edu.eg/.../administrative-revision.do](http://comfac.mans.edu.eg/.../administrative-revision.do)

### من حيث المجال :

المراجعة المالية تختص بفحص السجلات والمستندات ومدى صحتها حسابيا ، والمراجعة الإدارية تهتم بفاعلية وسائل الرقابة وكفايتها من قبل الإدارة.

### من حيث درجة الكفاءة :

تعتمد المراجعة المالية على خبرة المراجع المالي ومهارته المالية والحسابية لفحص السجلات والقوائم المالية ، أما المراجعة الإدارية فإن المراجع سيكون بحاجة إلى أن يكون ملما بالنواحي الفنية لعمليات المشروع والأنشطة الإدارية والوسائل الرقابية المتبعة والتعرف على الوسائل الملائمة للمكونات الوظيفية وتأثير الأنشطة على بعضها البعض .

### من حيث الوسائل والأساليب المتبعة :

يرتبط عمل المراجع المالي بعملية المراجعة المالية من تتبع للقيود والترصيد والترحيل في الدفاتر ، وذلك لإيداء رأيه في القوائم المالية ومدى صدقها واستخدامه التحليل المالي للتأكد من صحة هذه القوائم ، والمراجع الإداري يتبع نفس هذه الأساليب والإجراءات ولكن بصورة أكثر شمولية وذلك لاختلاف المعلومات المراد التوصل إليها عن معلومات المراجع المالي .

### من حيث المستخدمين ومن المراجعة :

في المراجعة المالية المستفيدون هم اصحاب المشروع و المتعاملون مع المشروع و الاطراف الخارجية ، وفي المراجعة الادارية المستفيدون هم الادارة نفسها لانها قياس لكفاءة الادارة واصحاب راس المال للحكم على مدى كفاءة الادارة .

### من حيث وقت المراجعة :

المراجع المالي عادة ما يقوم بعمله في نهاية الفترة المالية او على فترات داخل السنة المالية و المراجع الاداري يتطلب منه ضرورة التواجد باستمرار في المكان المراد مراجعته و الوقوف على سير العمل بنفسه، وكذلك التعرف على تسلسل العمليات الانتاجية .

### من حيث الجهة المقدم لها التقرير:

يقدم تقرير المراجعة المالية الى الجمعية العمومية في نهاية الفترة المالية اما تقرير المراجعة الادارية فيقدم في حالة اكتشاف أخطاء او في حالة وجود توصيات ولهذا فهي عملية مستمرة .

### خلاصة

لقد تمت دراسة موضوع المراجعة الإدارية من اجل توضيح الخطوط العريضة ففي ظل ظروف المجتمع الحديث الدائم الحركة و التغيير، و من خلال الظروف الاقتصادية المعاصرة التي تتصف بالتنافس الحاد و المستمر عن الأداء الأفضل لم تعد المراجعة بوظائفها التقليدية قادرة على تلبية احتياجات الإدارة، لذا كان لابد من البحث عن إعداد بيانات جديدة و إيجاد طرق حديثة، و من هنا كان المراجعة الإدارية نطاقها الواسع في الدراسة، لذا حاولنا إثبات ذلك من خلال المحاور التي تمت دراستها في هذا الفصل المتواضع.

## الفصل الثاني :مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

### تمهيد:

تتجلى اهمية اتخاذ القرارات في اطار العملية الادارية في كونها من اهم و اصعب الحالات التي تواجه الافراد و الجماعات و المنظمات على حد سواء ، ولذا فقد تم اعتبار عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الادارية ، اذ عدم الشروع باتخاذ القرارات أو عدم اتخاذها بالشكل المناسب والصحيح من شأنه أن يخلق تكريسا للاخفاق والتصل عن اداء المهام والانشطة المطلوبة لتحقيق الأهداف المبتغي انجازها ، فضلا عن تعرض المنظمة للمشكلات وعدم امكانية مواصلتها لسبل الاستقرار و الاستمرار لاسيما في اطار المنافسة المحتدمة والظروف التي افرزتها العولمة .

لن عملية اتخاذ القرارات جوهر الاداء السليم لمختلف المدراء وفي مختلف مستوياتهم الادارية ، اذ انها ترتبط بالوظائف الادارية المختلفة كالنخطيط و التنظيم و التحفيز والرقابة . ويمكن القول أن نجاح هذه الأنشطة يرتبط ارتباطا عضويا باهمية القرارات التي ينبغي أن يتم اتخاذها لتيسير مختلف المهام والأنشطة الادارية والتنظيمية المطلوبة ، اذ أن اتخاذ القرار يرتبط بجميع العمليات الجارية في المنطقة .

لقد حظي مفهوم اتخاذ القرار بأهمية استثنائية في مختلف المجالات والأنشطة الادارية اذ أنه يسهم بشكل اساسي في تمكين المنظمة من مواصلة أنشطتها التنظيمية والادارية بكفاءة وفاعلية . لاسيما وان القرار يقترن بالمستقبل وعملية الاستشراف المستقبلي تعتمد بصورة اساسية على قدرة الإدارة في استقصاء البيانات ومن ثم تجميعها وتحليلها بصورة معلومات ثم يصار لتراكمها وخلق المعرفة من خلالها ولذا فان قدرة المدير في اتخاذ القرار الناجح يعتمد على سبل استخدامه للمعارف المتاحة وبصورة حكيمة ولذا فقد أشار الله تعالى بكتابه العزيز :{ومن يؤت الحكمة فقد أوتي خيرا كثيرا}

يحتاج متخذ القرارات إلى المعلومات ليستخدمها في عملية صنع القرار، فيحصل عليها من خلال ما يتوفر لمؤسسة من نظم للمعلومات الإدارية وباقي الأنظمة الفرعية، فتساعد هذه الأنظمة على تدفق المعلومات اللازمة لصنع القرارات، وما دام أن هذه المعلومات تستخدم في عملية إتخاذ القرارات، فيجب أن تكون هذه المعلومات حاملة لمجموعة من المواصفات تؤهلها لأن يعتمد عليه، ولقد إجتهدت مجموعة من الهيئات المهنية والمنظمات الحكومية، في أن تحدد هذه المواصفات، فكل واحدة منها جاء بمجموعة من المواصفات تراها هي الأنسب لكي تكون مؤهلة لعملية صنع القرارات الإدارية خاصة منها الإستراتيجية.

## الفصل الثاني :مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

### المبحث الأول : ماهية عملية إتخاذ القرار

إن جوهر الممارسة الإدارية بالمؤسسات هو إتخاذ القرارات لحل المشاكل اليومية المختلفة التي تواجهها الإدارة، لذلك يقضي المدير أغلب وقته في التفكير في حل المشاكل وإتخاذ القرارات المناسبة بشأنها، لأجل تحقيق الأهداف المرسومة بتكاليف و إنحرافات أقل وهذا لا يتم إلا بإدراك المدير لأسس وأساليب إتخاذ القرارات وما هي أهم الإعتبارات التي يجب أخذها في الحسبان عند إتخاذ أي قرار بالمؤسسة ، هذا ما عهد عليه في جميع التأليفات والدراسات ، إلا أن في واقع الحال، تذهب عملية إتخاذ القرار إلى أبعد من أن تكون حكرًا على المدير أو مسؤول ما في المؤسسة ، فأني عامل أو موظف داخل المؤسسة فإنه يتخذ قرار ، تترتب عليه مسؤوليات بحسب مركزه داخل المؤسسة ، وكيف نتصور التقسيمات التي جاءت بها العديد من المؤلفات بشأن عملية إتخاذ القرارات والتي توحى بأنه هناك ثلاث مستويات يمكن أن ننظر بها للقرارات المتخذة .

ولكي نفهم آلية هذه العملية وما المقصود بها ، وما هي نواتجها ، لابد أن نعرض في هذه الدراسة إلى ماهية القرار من جميع النواحي وماهي الأهمية التي تستدعي بنا الإهتمام بهذه العملية ، بالإضافة إلى أهم التقسيمات وأنواع القرارات الإدارية داخل المؤسسة .

### المطلب الأول: مفهوم القرار

إن الكثير من المفاهيم المرتبطة بالقرارات لها جذور تمتد في تاريخها إلى الوقت الذي بدأ فيه التفاعل الإجتماعي وتوزيع العمل بين الأفراد والجماعات في التنظيمات الإجتماعية، ونتيجة لتطور التاريخي في الإدارات القيمة تعددت المفاهيم الإدارية المرتبطة بموضوع القرارات الإدارية .

ولقد تناول هذا الموضوع الكثير من المفكرين عبر حقب زمنية مضت، ومن أمثلة هؤلاء: ماري فوليت M.Follett، تشستر بارنارد C.Barnard، هيريت سيمون Hsiao، وروبيرت تاننباوم R.Tannenbaum وجيمس تمسون J.Thompson بالإضافة إلى رواد الفكر الإداري الكلاسيكي الحديث أمثال : فريديريك تايلور Frederich Taylor و هينري فايول H.Fayol ، فرانك جليبرت Frank Gilbert ، و ليندول أرويك L.Urwick ، كل هؤلاء وغيرهم كان لهم إسهامات كبيرة في عملية إتخاذ القرار ، كل بزوايته الخاصة ، أو حسب منهج دراسته<sup>1</sup>.

وللوقوف على مفهوم القرارات يجب أن نميز بين زاويتين في ذلك :

مفهوم القرار في القانون الإداري ؛

<sup>1</sup> - لمزيد من التفاصيل أنظر نواف كنعان ، إتخاذ القرارات ، دار الثقافة ، الطبعة الأولى ، الإصدار السادس ، الأردن ، 2003 ، ص-ص 19 - 68

## الفصل الثاني :مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

مفهوم القرار في علم الإدارة العامة .

### 1 - مفهوم القرار في القانون الإداري :

يتفق فقهاء القانون الإداري على أن الإدارة تستخدم ثلاثة وسائل لممارسة نشاطها ، وسيلة بشرية تتمثل في الأشخاص العاملين ، وسيلة مادية تتمثل في الأموال والمعدات التي تستخدمها ، ووسيلة قانونية تتمثل في التصرفات التي تقوم بها الإدارة ، وهذه الوسيلة الأخيرة يتم ممارستها بوسيلتين هما العقود الإدارية ، والقرارات الإدارية ، ومن هذا تعتبر القرارات الإدارية من هذه الوجهة وسيلة تستخدمها الإدارة لتمكينها من القيام بوظائفها ومباشرة النشاطات الموكلة إليها<sup>1</sup>.

والقرار يعبر عن إفصاح إرادة الإدارة المنفردة الملزمة للأفراد بما لها من سلطة عامة ، والذي يصدر في الشكل الذي تتطلبه القوانين واللوائح ، وذلك بقصد إحداث أثر قانوني متى كان ممكنا وجائزا قانونا، وكان الباعث عليه إبتغاء مصلحة عامة<sup>2</sup>.

ويتضح من هذا التعريف أن هناك عناصر جوهرية لازمة من وجهة نظر الفقه الإداري لوجود القرار الإداري وهذه العناصر هي:

- الإختصاص : ويعني من الذي يتخذ القرار ؟
- الشكل : ويعني كيف يتخذ القرار بمعنى الصورة التي يصدر بها القرار سواء كانت هذه الصورة كتابية أو شفوية ، صريحة ، أو ضمنية ... .
- السبب : أي لما يتخذ هذا القرار ؟ ومن هذه الأسباب الواقعية للقرارات مثلا أعمال أو طلبات من جانب الأفراد ، ظروف محيطية ، أشياء مادية تستدعي إتخاذ قرار ... الخ .
- الإجراءات : أي الخطوات التي يجب أن يمر بها القرار قبل إتخاذه ويختلف مدى هذه الإجراءات ضيقا و إتساعا تبعا لإختلاف المواضيع التي تتناولها القرارات .
- المحل: ويعني من يتأثر بالقرار ؟ و يعني الأثر القانوني الذي يترتب على القرار، ولا يكون القرار الإداري سليما في محله إلا إذا كان محل القرار مشروعا وجائزا من الناحية القانونية وممكن من الناحية العملية.

<sup>1</sup> - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 75.

<sup>2</sup> - نفس المرجع ص 56 .

## الفصل الثاني :مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

- الغاية : لماذا يتخذ القرار ؟ وهي الهدف الذي يسعى متخذ القرار إلى تحقيقه من إتخاذ قراره ، ويرجع لمتخذ القرار تقدير إستهداف القرار لتحقيق المصلحة العامة أو حتى مصلحة العمل التي تنظمها المؤسسة عند تحديد أهداف معينة لقرارات معينة ومن الأمور الهامة التي يجب على متخذ القرار التنبه لها هي ملاحظة عدم الخلط بين سبب القرار والغرض أو الغاية التي تدفع متخذ القرار لإتخاذه ، وأن التفرقة بين العنصرين \_ من وجهة نظر فقهاء القانون الإداري \_ تقوم على النظر لسبب القرار على أنه يمثل الجانب المادي في القرار الإداري، بينما يمثل الغرض أو الغاية الجانب الشخصي المعنوي<sup>1</sup>.

### 2 - مفهوم القرار في علم الإدارة العامة :

يتضح معنى القرار الإداري من خلال التعريفات المتعددة التي جاء بها علماء الإدارة ، والتي يمكن إستعراض بعضها في ما يلي:

إعتبر هربيرت سايمون H.Simon أن عملية إتخاذ القرار هي جوهر عمل المدير في أي مؤسسة حيث أشار إلى أن وقت عمل المدير بمؤسسته يقضيه في ثلاث أنشطة تعتبر أساس إتخاذ القرار هي<sup>2</sup> :

- البحث عن المشاكل التي يتم بصدها إتخاذ القرارات؛
- تحديد البدائل المتاحة كحل للمشكلة ؛
- إختيار أحد أفضل هذه البدائل.

و إتخاذ القرار يعتبر إختيار أحد البدائل المتاحة أمامه من أجل حل المشكلة التي تواجهه.

ويعرف إتخاذ القرار بأنه إصدار حكم معين ، كما يجب أن يفعله المدير في موقف ما، ذلك بعد الفحص

الدقيق للبدائل المختلفة الممكن إتباعها<sup>3</sup>.

نلاحظ أن هذه التعريفات تناولت إتخاذ القرار على أنه عملية حكرها على المدير فقط، فنجد أن من يعمم

مفهوم إتخاذ القرار ولا يقتصر في تعريفه على جهة معينة دون أخرى .

<sup>1</sup> - نواف كعنان، مرجع سابق ، ص 79.

<sup>2</sup> - المهدي الطاهر غنية ، مبادئ إدارة الأعمال، دار الكتب الوطنية، الطبعة الأولى، ليبيا، 2003، ص 48 .

<sup>3</sup> - نفس المرجع ، ص 48 .

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

فالقرار الإداري عند Tannenbaum, Weshler and Massarik هو " الإختيار الحذر والدقيق

لأحد البدائل من بين إثنين أو أكثر من مجموعة البدائل السلوكية ..."<sup>1</sup>

ويحدد بارنارد مفهوم عملية إتخاذ القرار بأنها عملية تقوم على الإختيار المدرك للغايات التي تكون في الغالب إستجابات أتوماتيكية أو رد فعل مباشر<sup>2</sup>.

من خلال هذه التعريفات يمكن تحديد أهم عناصر عملية إتخاذ القرار وهي كالتالي<sup>3</sup>:

- صانع القرار: سواء كان فردا أو جماعة (لجنة) وتكون له السلطة الكاملة بموجب القانون في إتخاذ هذا النوع من القرار وفقا لمركزه أو وضعه ضمن الهرم التنظيمي في أي مستوى إداري بالمؤسسة ؛
- موضوع القرار: يتمثل في المشكلة أو المسألة التي يتم بشأنها إتخاذ القرار لأجل معالجتها ووضع حل مناسب
- الأهداف والدوافع القرار المتخذ هو تصرف أو سلوك ناتج عن دافع معين لإشباع حاجة، أي أن كل قرار يتخذ له دافع يشبع حاجة ما ، وهو المبرر لإتخاذ القرار، وكما زادت أهمية إشباع الحاجة زادت أهمية القرار المتخذ ؛

- المعلومات والبيانات : حتى تتم دراسة المشكلة وتحديد أبعادها بشكل واضح لابد من جمع المعلومات والبيانات بخصوصها سواء كانت هذه المعلومات والبيانات تتعلق بالماضي أو الحاضر أو المستقبل ، وهذا يعتمد على طبيعة المشكلة ذاتها أيضا وذلك للتأكد من عملية تنفيذه وتحقيق الأهداف المرجوة منه ؛
- التنبؤ: يعني التنبؤ بما سيكون عليه الحال في المستقبل، وخاصة عندما تتعلق المشكلة بأمر مستقبلي يحتاج فيها متخذ القرار إلى معلومات وبيانات محتمل حدوثها مستقبلا؛

- البدائل: إن إتخاذ القرار عادة ما يتضمن إختيارا واحدا من مجموعة بدائل متاحة، وهو الذي يمثل حلا للمشكلة التي هي محل القرار، فتحديد البدائل يعطي فرصة لإختيار الأفضل؛

- القيود: تتم عملية إتخاذ القرار ضمن قيود تفرضها البيئة المحيطة على متخذ القرار، ولا مفر لمتخذ القرار من تقييم هذه القيود ودراستها لنقادي سلبياتها و الإستفادة من إيجابياتها، ومن أمثلة هذه القيود تلك المتعلقة بالأفراد متخذي القرارات (الدوافع، المهارات المكتسبة)، القيود الفنية (توفر الحاسب الآلي، أنظمة الدعم،

1- نواف كعنان، مرجع سابق، ص 83.

2. نفس المرجع ، ص 83

3. طارق المجذوب، الإدارة العامة منشورات جلي الحقوقية، الطبعة الثانية، بيروت، 2003 ، ص 499.



## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

الأنظمة الخبيرة، وسائل الإتصال...)، أما القيود الإقتصادية (حالة الإقتصاد تنسم بالركود أو الرواج)، القيود الإجتماعية (العادات والتقاليد، المعتقدات ...) إلخ،

• النتائج المرغوبة: يسعى متخذ القرار في كل الأحوال من خلال إتخاذه للقرارات إلى تحقيق نتائج مرغوبة ومتوقعة إما تحسين وضعية أو تفادي وضعية سيئة.

إن هذه العناصر كلها تكون تحت مضلة عملية إتخاذ القرار، فللمراجعة الداخلية دور يمكن أن تساهم به عند كل عنصر إما بأن تقوم بتوفير بدائل وتقديم معلومات لذلك، أو التنبيه بوجود أخطار أو وجود فرص وأهداف يمكن الوصول إليها، وإقتراحات حول سبل معينة، حيث يمكن من خلال عمليات المراجعة المختلفة والمستمرة داخل المؤسسة التنبؤ بما يمكن أن سيواجه المؤسسة مستقبلا من فرص وتهديدات، فتعمل إدارة المراجعة الداخلية بإخطار الإدارة العليا بهذا الشأن من أجل إتخاذ القرارات اللازمة لذلك، فيضاف كل هذا إلى الأدوار التي يمكن أن تساهم بها المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار.

### المطلب الثاني: أنواع القرارات

يمكن أن ننظر إلى أنواع القرار من زاويتين مختلفتين، فهناك تصنيف من وجهة نظر علماء القانون الإداري، وهناك تصنيف من وجهة نظر علماء الإدارة.

#### - تصنيف القرارات حسب القانون الإداري:

فيقسم علماء القانون الإداري القرارات طبقا لمعايير متعددة أهمها<sup>1</sup>:

تكوين القرارات، مداها أو عموميتها، الآثار المترتبة عليها، قوتها ومدى خضوعها لإعادة النظر، شكلها والإجراءات المتبعة لإتخاذها.

#### 1 - تكوين القرار:

حسب هذا المعيار تنقسم القرارات إلى نوعين: قرارات بسيطة وقرارات مركبة.

##### أ - القرارات البسيطة:

تتصف هذه القرارات بالاستقلالية والأثر القانوني السريع، إن بساطة هذا النوع من القرارات نابعة من كونها قائمة بذاتها، أو غير مرتبطة بعمل قانوني آخر، كالقرار الصادر بتعيين موظف واحد في إحدى الوظائف العامة، أو القرار الصادر بتوقيع عقوبة على موظف بذاته، ومعظم القرارات الإدارية من هذا القبيل.

<sup>1</sup> - نواف كعنان، مرجع سبق، ص 245.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

إن في مثل هذا النوع من القرارات يمكن أن يكون للمراجعة الداخلية فيه شأن، بحيث يمكن إستشارة إدارة المراجعة الداخلية أو الإستعانة بتقاريرها فيؤدي ذلك بمتخذ القرار إلى إختيار القرار الصائب، وهذا لكون أن المراجعة الداخلية تعتبر وجه من أوجه الرقابة داخل المؤسسة من جهة، وتواجهه المستمر داخل المؤسسة من جهة أخرى.

### ب - القرارات المركبة:

هي تلك التي تدخل في تركيبها وتكوينها جوانب قانونية متعددة ومثل هذه القرارات لا تصدر مستقلة بل تصاحب أعمالاً إدارية أخرى قد تكون سابقة أو معاصرة لها أو لاحقة على عمل إداري آخر مع وجود صلة الإرتباط بينها جميعاً، وغالباً ما تتم هذه القرارات على مراحل مثل القرارات الصادر بمنح إمتياز لأحد الأفراد أو الشركات والمصاحب لعقد أشغال عامة مبرمة مع هذا الفرد أو تلك الشركة.

نلاحظ أن في هذا النوع من القرارات يحتاج إلى المراجعة الداخلية التي تضمن له الشرعية والسلامة والمصادقية، حتى تكون فعالة، ويقل فيها إحتمال الخطأ.

### 2 - من حيث مدى القرار و عموميتها:

تصنف القرارات وفقاً لهذا المعيار - الذي يستند إلى الآثار القانونية التي تترتب على القرار - إلى نوعين:

- قرارات تنظيمية؛

- قرارات فردية.

### أ - القرارات التنظيمية:

هي تلك التي تتضمن قواعد عامة ملزمة تطبق على عدد غير محدود من الأفراد، والقرار التنظيمي يتخذه المدير بصفته عضواً في التنظيم وليس بصفته الشخصية، ولذا تنعكس آثاره على المؤسسة وعلى نشاطاتها، إذ أن مهمة هذا النوع من القرارات إنشاء أو إلغاء أو تعديل المراكز التنظيمية، لذا فإن هذا النوع من القرارات يجب أن يكون مبنيًا على معلومات أكيدة وسليمة وأنية، ولا يمكن أن يكون ذلك ممكناً بوجود من يؤكد ويصادق على سلامة وصدق تلك المعلومات، فقسم المراجعة جدير بأن يستشار في مثل هذه القرارات، أو على الأقل الإعتماد على تقاريرها، بالإضافة إلى هذا الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة في مثل هذا النوع من القرارات.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

### ب - القرارات الفردية:

هي تلك التي تخاطب فردا بذاته أو مجموعة من الأفراد كالقرار الصادر بتعيين موظف أو ترقية أو فصله، فالقرارات الفردية إذا - على عكس القرارات التنظيمية - لا تضع قواعد قانونية بل تخاطب فردا محددًا أو حالة محددة حتى و لو كان من تخاطبهم أكثر من فردا ما دام أنها تخاطبهم بذواتهم.

### 3 - من حيث آثار القرار على الأفراد:

ويمكن تصنيف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى:

أ - قرارات ملزمة و واجبة و نافذة في حق الأفراد، ويحتج بها عليهم، ومعظم القرارات التي تصدرها الإدارة من هذا النوع.

ب - قرارات غير ملزمة للأفراد أي لا تحتاج بها عليهم ومثالها: التعليمات والأوامر والنشرات التي يصدرها الرؤساء في المصالح والإدارات المختلفة للمرؤوسين لتوضيح أو تفسير القوانين أو إرشادات الموظفين إلى كيفية تنفيذها أو توضيح إجراءات العمل، وهي تمثل نصائح أو إرشادات للعاملين، وقد لايسألون إذا لم يلتزموا بها، إن إصدار قرار من هذا النوع لا يمكن أن يكون إلا بظهور الحاجة لذلك فمن الممكن أن تعطي المراجعة تقييمها مسبقا حول هذه الحاجة وصورتها وتقييمها بعديا، من حيث درجة الإلتزام بهذه التعليمات أو الإجراءات... إلخ .

### 4 - من حيث قوة القرار ومدى خضوعه لإعادة النظر:

تصنف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى:

- قرارات أولية؛

- قرارات قطعية.

### أ - القرارات الأولية:

وهي تلك التي يجوز للأفراد والهيئات المعنية الطعن فيها أمام جهة مختصة خلال فترة زمنية ممن صدورها، ويتم ذلك بإجراءات نظامية معينة يتبعها صاحب العلاقة بموضوع القرار تستهدف سحب أو إلغاء القرار أو التعويض عما أصابه من أضرار نتيجة صدوره.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

### ب - القرارات القطعية:

وهي تلك القرارات النهائية التي يجوز الاعتراض عليها لكونها صادرة من جهة عليا ذات سلطة واختصاص، والقرارات القطعية بهذا المعنى تقبل الطعن القضائي إلا في حالات إستثنائية لكونها ذات طابع قومي أو سياسي خاص، وغالبا ما تنص القوانين على عدم خضوع مثل هذه القرارات للرقابة أو الطعن.

### 5 - من حيث شكل القرار وإجراءات إتخاذه:

تصنف القرارات وفقا لشكل إصدارها والإجراءات التي سبق إتخاذها، إلى:

- قرارات مكتوبة وقرارات شفوية؛

- قرارات صريحة وقرارات حتمية.

### أ - القرارات المكتوبة والقرارات الشفوية:

الأصل أن تكون القرارات الإدارية مكتوبة وذلك بمثابة مستند رسمي، يعتمد عليه في عملية المراجعة الداخلية أثناء وبعد إصدار القرار والسهولة فهم القرار و تفسيره<sup>1</sup>، لكن ذلك لا يمنع من إتخاذ القرارات في شكل شفوي دون أن يصب في قالب مكتوب لأن القرار الشفوي يعتبر قرارا سليما ومنتجا لجميع آثاره. إن دور المراجعة الداخلية في هذا النوع من القرارات يتمثل في العامل النفسي للمتخذ القرار، فمجرد علمه أن هناك قسم للمراجعة الداخلية يعمل على مراجعة ومراقبة ما يجب أن يكون وما كان، فإنه يعمل أن لا يكون قراره عفويا وغير مؤسس، ونجد هذا النوع من القرارات في المستويات الدنيا والوسطى من الإدارة وفي الورش. ومع ذلك فإنه من الأفضل أن يتخذ القرار في شكل كتابي حتى لا يقع لبس أو سوء فهم أو خطأ في تفسيره أثناء التطبيق.

### ب - القرارات الصريحة والقرارات الضمنية:

القرار الصريح هو ذلك القرار الذي يصدره الرئيس الإداري بصورة واضحة ومباشرة سواء بالموافقة أو بالرفض<sup>2</sup>، وهنا يمكن أن يستعين متخذ القرار بخدمات المراجعة الداخلية. أما القرار الضمني فيستفاد من مسلك الرئيس الإداري، بحيث يستخلص مضمونه من هذا المسلك دون التعبير عنه صراحة.

<sup>1</sup> - عبد الغني بسيوني عبد الله، أصول علم الإدارة العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1993، ص 350.

<sup>2</sup> - عبد الغني بسيوني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 351.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

والقرار الضمني إرادي يصدر عن قصد رغم كونه غير صريح، في هذا النوع من القرارات إن لم يكن متخذ القرار قد أسس قراره على معلومات قد تمت المصادقة عليها من طرف المراجع الداخلية أو الإشارة بوجود المشكل فإنه يبقى التأثير النفسي في ذات متخذ القرار كالدور تلعبه المراجعة الداخلية.

### - تصنيف القرارات حسب علما الإدارة:

يصنف علماء الإدارة القرارات طبقا لمعايير متعددة وأكثر إتساعا من معايير التصنيف لدى علماء القانون الإداري، ومرد هذا الإتساع هو نظرة علماء الإدارة لعملية إتخاذ القرارات أكثر شمولا و إتساعا لتصنيف أنواع القرارات<sup>1</sup>.

ولقد تم تصنيف القرارات الإدارية حسب المعايير التالية:

- وفقا للوظائف الأساسية بالمؤسسة؛
- وفقا لأهمية القرارات؛
- وفقا لإمكانية برمجتها أو جدولتها؛
- وفقا لأساليب إتخاذها؛
- وفقا للنمط القيادي لمتخذها.

### 1 - تصنيف القرارات وفقا للوظائف الأساسية بالمؤسسة:

تصنف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى الأنواع التالية:

#### أ - قرارات تتعلق بالعنصر البشري:

وتتضمن القرارات التي تتناول مصادرها الحصول على الموظفين وطرق الإختيار والتعيين، وكيفية تدريب العاملين، أسس تحليل وتوصيف الوظائف وأسس دفع الأجور والحوافز، طرق الترقية، كيفية معالجة الشكاوي والتأخيرات و الغيابات ودوران العمل، علاقة المؤسسة بالنفقات والإتحادات العمالية والمؤسسات ذات العلاقة بالعنصر البشري وغير ذلك...إلخ .

#### ب - قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية ذاتها:

كالقرارات الخاصة بالأهداف المراد تحقيقها، الإجراءات الواجب إتباعها والسياسات وبرامج العمل، قواعد إختيار المديرين وتدريبهم وترقيتهم وفصلهم، وأساليب التحفيز، أساليب الإتصال، المعايير الرقابية والنمط القيادي الملائم، المركزية واللامركزية وتقارير المتابعة...إلخ.

<sup>1</sup> - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 249.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

### ج - قرارات تتعلق بالإنتاج:

وتتضمن القرارات الخاصة بإختيار موقع المصنع، أنواع الآلات المستخدمة، كيفية الحصول عليها وتصميم المصنع الداخلي، طريقة الإنتاج، مصادر الحصول على المواد الخام، التخزين وحجمه، طرق دفع أجور العمال...إلخ.

### د - قرارات تتعلق بالتسويق:

وتشمل هذه المجموعة من القرارات تلك الخاصة بالتنوع السلعة التي سيتم بيعها وأوصافها، الأسواق التي سيتم التعامل معها، وسائل الدعاية والإعلان الواجب إستخدامها لترويج السلعة، بحوث التسويق ووسائل نقل وتخزين المنتجات وخدمات البيع...إلخ.

ي - قرارات تتعلق بالتمويل: كالقرارات الخاصة بحجم رأس المال اللازم والسيولة، وطرق التمويل ومعدلات الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها...إلخ.

### 2 - تصنيف القرارات وفقا لأهميتها:

قدم أنسوف Ansoff هذا النوع من التصنيف الذي يتم على أساسه تقسيم القرارات إلى<sup>1</sup>:

- قرارات إستراتيجية؛

- قرارات تكتيكية؛

- قرارات تنفيذية.

### أ - القرارات الإستراتيجية:

تتعلق القرارات بكيان التنظيم الإداري ومستقبله والبيئة المحيطة به، وتتميز القرارات الإستراتيجية بالثبات النسبي طويل الأجل، و بضخامة الإستثمارات أو الإعتمادات المالية اللازمة لتنفيذها، وبأهمية الآثار والنتائج التي تحدثها في مستقبل التنظيم<sup>2</sup>، وبما يتطلبه إتخاذها من عناية خاصة وتحليلات لأبعاد إقتصادية ومالية و إجتماعية، ونظرا لأهمية آثار ونتائج القرارات الإستراتيجية على حاضر المؤسسة ومستقبلها، فإن الإختصاص و إتخاذها يكون منوطا بالإدارة العليا، ذلك لأن قيمةالقرارات الإدارية وأهمتها تختلف بحسب المستويات الإدارية التي تصدر عنها، ففي حين أن المستويات الإدارية العليا والوسطى قرارات رئيسية وهامة، قرارات من نوع معقد تتصل بالسياسة العليا وتتطلب قدرا كبيرا من الجهد والوعي، ومستوى عاليا من الفهم، نظرا لأهمية آثارها

<sup>1</sup> - عبد السلام أبو قحف، أساسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1995، ص 143.

<sup>2</sup> - Darbelet et al, Economie D'entreprise, Edit Foucher, 1<sup>er</sup> Edit, Paris, 2001, P : 30.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

ونتائجها في حياة المؤسسة، الذي يحتاج هذا المستوى إلى معلومات يجب أن تكون موثوق فيها وصادقة وفي وقتها، وتساعد إدارة المراجعة الداخلية على ذلك من خلال المهام الذي تقوم بها داخل المؤسسة، ولجسامة المسؤوليات التي تترتب على مصدرها، فإن المستويات المباشرة تتخذ قرارات ثانوية قليلة الأهمية تتطلبها حالة العمل الروتيني ولقد مثل لذلك ليونارد هويت<sup>1</sup> L.White عندما قال إن " إن المستويات القيادية العليا تصدر قرارات خطيرة وهامة مثل: صنع القنبلة الهيدروجينية، والمستويات التي تليها تصدر قرارات أقل أهمية مثل تحديد موقع أكاديمية طيران يكون من المزمع إنشاؤها، والمستويات التي تليها تصدر قرارات أقل أهمية من ذي قبل مثل تسوية ضريبة مستحقة على أحد الممولين، والمستويات التي تليها تصدر قرارات أقل أهمية وهكذا نزولا إلى أدنى المستويات.

### ب - القرارات التكتيكية:

هذه القرارات يتخذها في الغالب الأقسام أو الإدارات - الإدارة الوسطى - وغالبا ما تهدف هذه القرارات إلى توفير الوسائل المناسبة لتحقيق الأهداف وترجمة الخطط، أو بناء الهيكل التنظيمي أو تحديد مسار العلاقات بين العاملين أو بيان حدود السلطة أو تقسيم العمل، أو تفويض الصلاحيات وقنوات الإتصال، كما أن مثل هذه لقرارات تتعلق بكيفية إستقلال المواد اللازمة للإستمرار في العمل سواء كانت مصادر مالية أو بشرية بما يحقق أعلى معدل من الأداء وهذا ما جاء به Ansoff<sup>2</sup>.

### ج - القرارات التنفيذية:

تتعلق هذه القرارات بمشكلات العمل اليومي وتنفذه والنشاط الجاري في المؤسسة، ونعتبر هذه القرارات من إختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية في معظم الأحيان، كما أن هذه القرارات تتميز بأنها لا تحتاج إلى المزيد من الجهد والبحث من قبل متخذها بل يتم إتخاذها على ضوء الخبرات والتجارب السابقة لمتخذها، كما أن إتخاذها يتم بطريقة فورية تلقائية، هذا فضلا عن كون أن مثل هذه القرارات هو قصيرة المدى، لأنها تتعلق أساسا بأسلوب العمل الروتيني وتكرر بإستمرار، ومن أمثلة هذه القرارات تلك التي تتعلق بالأسعار والتسويق والتخزين وبصرف العلاوات الدورية وبتوزيع الأعمال على العمال والمشكلات البسيطة التي تظهر في المستويات الدنيا من الإدارة والورش.

<sup>1</sup> - L.White, Public Administration, Eurasia Publishing Hing House Delhi, 1995, P:147.

نواف كعنان، مرجع سابق، ص 251.

<sup>2</sup> - نواف كعنان، مرجع سابق ص 252.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

من خلال عرض هذه المستويات الثلاثة من لقرارات وتأثير المراجعة الإدارية عليهم يمكن تمثيلها في الشكل التالي:

شكل رقم(03): تصنيفات القرارات حسب أهميتها



المصدر : من تصور الباحث

من خلال هذا الشكل يمكن إيضاح أن كل مستوى من المستويات الثلاثة يؤثر فيه من قبل المراجعة الإدارية، بحيث تلعب هذه الأخيرة دور كبير في عملية صنع القرار وفي كل مستوى من المستويات الظاهرة على الشكل، حيث يتم استشارة المراجع الإداري عند الوقوف على قرار معين أو العمل بما ورد في تقاريره من توصيات و إقتراحات حول العمليات التي تم مراجعتها .

إن تصنيف القرارات بحسب أهميتها على إستراتيجية وتكتيكية وتنفيذية وإن كان يبدو سهلا من الناحية النظرية، إلا أن تطبيقه في الواقع العملي يبدو صعبا، لأن ذلك يتطلب وجود وسائل دقيقة تستخدمها الإدارة للتمييز بين المشكلات الإستراتيجية والمشكلات الروتينية اليومية، ومن هنا تبدو صعوبة وضع حدود فاصلة بين



## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

الأنواع الثلاثة للقرارات بسبب تداخل هذه الأنواع الذي يقتضيه تداخل وتشابك وتعقد المشكلات الإدارية، وبالتالي تداخل وتشابك القرارات التي تتخذ لحظها.

### 3- تصنيف القرارات وفقا لإمكانية برمجتها أو جدولتها:

قسم كونتز koontz وزملائه القرارات إلى نوعين هما<sup>1</sup>:

- القرارات المبرمجة؛

- القرارات غير المبرمجة.

#### أ - القرارات المبرمجة (المعدة):

إن مثل هذه القرارات تتخذ لمواجهة المشكلات اليومية التي لا يحتاج إتخاذ القرار فيها إلى تفكير طويل أو جهد ذهني كبير مثل العمليات الكتابية وغير الفنية، وغالبا ما تعد مقدمة للإجراءات الشكلية التي تمر بها عملية إتخاذ هذه القرارات البسيطة، ومن أمثلة هذه القرارات، القرارات الصادرة بالترقية بالأقدمية، أو منح إجازة إعتيادية، أو التصريح بالخروج قبل مواعيد العمل الرسمي، وتوزيع المكاتب أو صرف مبلغ معين أو الإعلان عن مناقصة... إلخ.

#### ب - القرارات غير المبرمجة:

تتصف هذه القرارات بعدم تكرر ار، بمعنى أن المشكلات والمواقف التي تقتضي إتخاذ القرارات بشأنها لا تتكرر بإستمرار أو إذا تكررت فإن ذلك يكون خلال فترات متباعدة، مثل هذه القرارات تتميز بأنها تهتم بالمشكلات المعقدة التي تحتاج إلى تفكير طويل، كما تتطلب من متخذها جمع البيانات والمعلومات الوافية والدقيقة، ففي هذا الإطار لمراجعة الداخلية الدور الكافي في ضمان ذلك لمتخذ القرار، بالإضافة إلى إجراء البحوث والدراسات و إستطلاعات لرأي تمهيدا لإتخاذها، ولقد وصف جور Gore<sup>2</sup> مثل هذه القرارات بأنها قرارات إبداعية وأن صعوبتها نابعة م كونها تهدف إلى مواجهة مشاكل ومواقف جديدة، وأنها تعبر عن الإستجابة ظروف البيئة الداخلية والخارجية في إجراءات وسياسات العمل، ومن أمثلة هذه القرارات، القرار الصادر بشأن إنشاء فرع جديد، أو تحديد سياسة توزيع الأجور، زيادة رأس المال أو التخفيض منه... إلخ.

<sup>1</sup> - عبد السلام أبو قحف، مرجع سبق ذكره، ص 143.

<sup>2</sup> - نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 254.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

الشكل رقم(04): تصنيفات القرارات وفقا لإمكانية مع المراجعة الإدارية



المصدر: من تصور الطالب

نلاحظ من خلال الشكل أهمية التفرقة بين القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة في إتاحة الفرصة أمام المديرين في الإدارة العليا في تفويض المستويات الإدارية الوسطى والمستويات التنفيذية صلاحيات إتخاذ القرارات المبرمجة، مما يمكنهم من إستغلال جهدهم الذهني ووقتهم لإتخاذ القرارات المبرمجة التي تحتاج إلى الكثير من الدقة والإلمام في التنفيذ.

إن للمراجعة للدور مهم في إعطاء الإقتراحات من خلال التقارير التي يمكن أن ترفعها هذه الأخيرة للإدارة العليا بشأن صلاحية و مدى تنفيذ القرارات المتخذة بشأن المشاكل المعهودة، وكذا القرارات المتخذة بخصوص المشاكل والمواقف الجديدة، وهذا بتوفير كما كافيا من المعلومات الموثوق فيها والآنية، ويمكن تمثيل هذه التصنيفات والمراجعة في الشكل التالي:

#### 4 - تصيف القرارات وفقا لأساليب إتخاذها:

يصنف بعض علماء الإدارة القرارات الإدارية - وفقا لأسلوب إتخاذها - إلى نوعين<sup>1</sup>:

- قرارات كيفية (وصفية)؛

<sup>1</sup> - J.Slocum, Management, Contingency, Approche, Addison Welsey, N.J, 1978, P: 184.

- نقلا عن نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 255.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

- قرارات كمية (معيارية).

### أ - القرارات الكيفية (الوصفية):

هذا النوع من القرارات يتم إتخاذها بالإعتماد على الأساليب التقليدية القائمة على التقدير الشخصي للمدير متخذ القرارات وخبراته وتجاربه ودراسته للأراء و الحقائق المرتبطة بالمشكلة، ومن هنا فإن مثل هذه القرارات تتأثر بالإعتبارات التقديرية الذاتية مثل أحاسيس وإدراك وإتجاهات وخلفيات المدير الذي يتخذها.

### ب - القرارات الكمية (المعيارية):

هذه القرارات يتم إتخاذها بالإعتماد على الرشد و العقلانية لمتخذها، و الإعتماد ذلك على القواعد والأسس العلمية التي تساعده على إختيار القرار الذي يؤدي إلى زيادة و مضاعفة عائدات وأرباح المؤسسة من بين مجموعة من البدائل المتاحة، و يفترض في إتخاذ مثل هذه القرار وضوح الأهداف ومعقوليتها وموضوعية متخذها، وكفاية المعلومات المطلوبة ودقتها وتوفر الخبرات والإختصاصات وتفهم العوامل و التغيرات المؤثرة في عملي إختيار البديل الأنسب، وللمراجعة الداخلية أهمية كبرى في تحسين المعلومة من شكلها البسيط إلى معلومة إدارية يمكن الإعتماد عليها في عملية صنع القرار وذلك بإضفاء الصبغة الشرعية والصحيحة والسليمة، وغير المكلفة وفي الوقت المناسب.

### 5 - تصنيف القرارات وفقا لنمط القيادي لمتخذها:

تصنف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى نوعين<sup>1</sup>:

- قرارات أوتوقراطية (إنفرادية)؛

- قرارات ديمقراطية (قرارات بالمشاركة).

### أ - قرارات أوتوقراطية (إنفرادية):

يتم إتخاذ هذا النوع من القرارات من قبل المدير بشكل إنفرادي ويعلنها على موظفيه دون إعطائهم أية فرصة للمشاركة في إتخاذها، فالمدير وحده الذي يحدد المشكلة ويضع لها الحلول ثم يختار أحد الحلول الذي يراه مناسباً، وهو بهذا لا يعطي مرؤوسيه أية فرصة للمناقشة فيما يقرر، ولا يضع في إعتباره رد فع المرؤوسين نحو القرار المتخذ من قبله، وقد كشفت بعض الدراسات في ذا المجال عن المديرين الذين ينفردون بإتخاذ مثل هذه القرارات، كان ينقصهم في الغالب بعد النظر والحكم الصائب على الأمور، كما تنقصهم القدرة على التكيف مع

<sup>1</sup> - N.Mair and J.Hayes, Ceative Management, John Willy and Sans Inc, New York, 1962, P: 58.

نقلا عن نواف كعمان مرجع سبق ذكره، ص257.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

المواقف الإدارية و مواجهتها بفاعلية وأنهم يركزون إهتمامهم على تحسين مركزهم الوظيفي دون إهتمامهم بوضع مرؤوسيهـم وحاجاتهم، وأدنى الآثار التي تترتب على قراراتهم تكون سلبية وينعكس تأثيرها السـلبـي على التنظيم والعاملين فيه.

### ب - القرارات الديمقراطية (القرارات بالمشاركة):

وهي القرارات التي يتم إتخاذها عن طريق المشاركة من خلال إشراك المستويات المختلفة من العاملين في التنظيم وكل من يعينهم أمر القرار من خارج التنظيم، وتتميز مثل هذه القرارات بفعاليتها ورشدها، ذلك لأن مشاركة المرؤوسين في صنعها يساعد على قبولهم لها وعدم معارضتهم لها بعد إصدارها.

### 6 - تصنيف القرارات وفقا لظروف إتخاذها:

تصنف القرارات حسب هذا المدخل إلى:

-قرارات تتخذ تحت ظروف التأكد،

-قرارات تتخذ تحت ظروف عدم التأكد.

### أ - القرارات التي تتخذ تحت ظروف التأكد:

تتخذ هذه القرارات التي بعد توفر المعلومات المطلوبة عن مشكلة محل القرار، وغالبا ما يكون الموقف الذي يوجد فيه متخذ مثل هذا القرارات واضحا، إذ يكون أمامه عدة بدائل متاحة ويتم إختيار البديل الذي يحقق أعلى عائد، تتميز مثل هذه القرارات بسهولة إتخاذها و الإطمئنان إلى نتائجها.

### ب - القرارات التي تتخذ تحت ظروف عدم التأكد:

إن مثل هذه القرارات لا تتوفر لمتخذها كل المعلومات المطلوبة على المشكلة محل القرار أو حتى لا تتوفر أية معلومة عن المشكلة مما يجعل الإحتمالات المرتبطة بالأحداث المتوقعة عن هذه المشكلة الغير معروفة، فيتخذ المدير قرارا غامضا لحاها، وغالبا ما تفرض ظروف عدم التأكد على متخذ القرار إتباع بعض الأساليب الرياضية و الإحصائية لتحديد نسبة الإحتمالات الموقعة من نتائج القرارات والوصول إلى أحد البدائل المتاحة. يتجلى كذلك في هذا النوع من القرارات دور المراجعة الداخلية، وهذا من خلال حرصها كل الحرص على توفير درجة من الدقة للعمل على أساسها لإتخاذ قرارات أكثر صوابا وفي ظل هذه الظروف يحتاج متخذ القرار إلى تقرير المراجع الداخلي ليجعل منه داعما يعتمد عليه في إختيار وباشرة القرار، كما أن للمراجعة الداخلية دورا كذلك في إكتشاف هذا النوع من المشاكل وظروفها.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

### المطلب الثالث: أساليب إتخاذ القرارات

إن هذه الأساليب كانت إنعكاسا للمفاهيم الإدارية التي يقوم عليها كل من المدخل الذي يعتبر أن الإدارة هي فن، والمدخل الذي يعتبر أن الإدارة علم، ففي حين عكست المفاهيم الإدارية التي تغلب الجانب الفني للإدارة أساليب غير عملية في إتخاذ القرارات تقوم على التخمين والحدس والخبرة السابقة و الإستعداد الطبيعي لمتخذ القرار، نجد أن المفاهيم الإدارية التي تغلب الجانب العلمي للإدارة على الجانب الفني، عكست أساليب عملية لإتخاذ القرارات تقوم على إتباع الخطوات المنطقية للتفكير وإتباع المنهج العلمي في تحديد المشكلة وجمع البيانات والمعلومات وتحليلها وإخضاع النتائج للمقارنة والتجربة و الإستنتاج.

وترتبطا على ذلك درج الكثير من كتاب الإدارة على تصنيف الأساليب التي يتبعها المديرون في إتخاذ القرارات إلى أسلوبين رئيسين هما<sup>1</sup>: الأسلوب التقليدي والأسلوب العلمي.

#### 1 - الأساليب التقليدية في إتخاذ القرارات

يقصد بالأساليب التقليدية تلك التي تفتقر للدقيق والتمحيص العلمي ولا تتبع المنهج العلمي في عملية صنع القرار، وتعود جذور هذه الأساليب إلى الإدارات القديمة التي كانت تستخدم أسلوب التجربة والخطأ والخبرة، والمشاهدة والتقليد أو المحاكاة في حل مشاكلها.

#### أ - الخبرة:

يمر المدير بالعديد من التجارب أثناء أدائه لمهامه الإدارية يخرج منها بدروس مستفادة من النجاح والفشل تنير له الطريق نحو العمل في المستقبل وهذه الدروس المستفادة من التجارب الماضية غالبا ما تكسب المدير مزيدا من الخبرة التي تساعده في الوصول إلى القرار المطلوب، وآية ذلك أن تدرج المدير في سلم الهرم الإداري ومشاركته في إتخاذ القرارات ومعاينته للبرامج والمشاريع الإدارية التي تنجح أو تفشل، وفترات التأمل التي يقضيها في التفكير والتحليل والتقييم للمواقف التي تواجه كل ذلك وغيرها من الأمور تختزن في ذهنه ويكون لها أثر إلى حد ما في مواجهة المشاكل أو المواقف التي تتطلب إتخاذ قرار معين.

ولا تقتصر الخبرة المعينة في هذا الأسلوب على خبرة المدير متخذ القرار ولكن يمكنه التعلم و الإستفادة من خبرات المديرين الآخرين من زملائه وتجاربه في ظل المشاكل الإدارية و إتخاذ القرارات الصائبة نحوها، كما يمكنه الإستفادة من خبرات وتجاربه المديرين السابقين الذين تقاعدوا عن العمل أو تركوا العمل لأسباب أو لأخرى، إلا أن من أبرز المآخذ على هذا الأسلوب أن هناك بعض المخاطر قد تترتب على إعتقاد المدير على

<sup>1</sup> - عبد السلام أبو قحف مرجع سبق ذكره، ص 149.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

خبرته السابقة في إتخاذ قراراته ذلك لأن مثل هذه الخبرة قد يشوبها أخطاء أو فشل، كما أنها في الغالب تتأثر بمستوى إدراك المدير للأسباب الحقيقية لخطأه أو فشله، يضاف إلى ذلك أن المشكلات القديمة (الماضية) قد تكون مختلفة عن المشكلات الجديدة (الحاضرة) وفي مثل هذه الحالة يصبح من غير المناسب تطبيق الدروس المستفادة من تجارب الماضي على تجارب الحاضر<sup>1</sup>.

### ب - إجراء التجارب:

لقد بدأ تطبيق أسلوب إجراء التجارب في مجالات البحث العلمي، ثم إنتقل تطبيقه إلى الإدارة للإستفادة منه في مجال إتخاذ القرارات وذلك بأن يتولى متخذ القرار نفسه إجراء التجارب آخذا بعين الإعتبار جميع العوامل الملموسة وغير الملموسة و الاحتمالات المرتبطة بالمشكلة محل القرار، حيث يتوصل من خلال هذه التجارب إلى إختيار البديل الأفضل معتمدا في هذا الإختيار على خبرته العلمية، ومن مزايا هذا الأسلوب أنه يساعد المدير متخذ القرار على إختيار أحد البدائل المتاحة لحل المشكلات، وذلك من خلال إجراء الأخطاء والثغرات التي تكشف عنها التجارب أو التطبيقات العملية، وبذلك يمكن هذا الأسلوب المدير من أن يتعلم من أخطائه ومحاولة تلاقي هذه الأخطاء في القرارات التي يتخذها مستقبلا، ومن المآخذ على أسلوب إجراء التجارب أنه أسلوب باهظ الثمن وفادح التكاليف ويستنفذ الكثير من الجهد و وقت المدير متخذ القرار إذ ينبغي إجراء التجارب للحصول على المعدات والأدوات والقوى العاملة اللازمة التي تتطلبها البرامج المعدة لتحقيق هذه التجارب.

### ب - البديل والحكم الشخصي:

يعني هذا الأسلوب إستخدام متخذ القرار حكمه الشخصي و إعتماده على سرعة بديهية في إدراك العناصر الرئيسية الهامة للمواقف والمشكلات التي تعرض له، والتقدير السليم لأبعادها، وفي فحص وتحليل و تقييم البيانات والمعلومات المتاحة والفهم العميق والشامل لكل التفاصيل الخاصة بها، كما تبدو صعوبة ومخاطر إستخدام هذا الأسلوب في أنه يقوم على أسس شخصية نابعة من شخصية متخذ القرار وقدراته العقلية و إتجاهاته وخلفياته النفسية و الإجتماعية ومعارفه، وهذه كلها سيمات وقدرات تختلف باختلاف المجتمعات والبيئات كما أنها مرهونة بالمقومات المختلفة والمتعددة للمجتمع الواحد وقواعد السلوك الذي تحكمه الإتجاهات السائدة فيه والتطورات المختلفة التي يمر بها، إن العناصر السابقة تؤثر في حكم متخذ القرار الشخصي على الأمور والمواقف التي تواجهه إلا أن هذا الأسلوب يمكن أن يكون مجديا في إتخاذ القرارات غير الإستراتيجية

<sup>1</sup> - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 183.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

التي يكون تأثيرها محدودا وكذلك في المواقف الطارئة التي تتطلب مواجهة سريعة كما أن من مزاياه يساعد على إستقلال بعض القدرات والمهارات لدى بعض متخذي القرار كالقدره على التصور والقدره على الإبتكار وتحمل المسؤولية، والقدره العقلية وكلها قدرات تمكن متخذي القرار من إتخاذ قرارات صائبة دون تردد .

### د - دراسة الآراء و الإقتراحات و تحليلها:

يعني هذا الأسلوب إعتداد متخذ القرار على البحث ودراسة الآراء و الإقتراحات التي تقدم إليه حول المشكله وتحليلها ليتمكن على ضوءها من إختيار البديل الأفضل وتشتمل هذه الآراء و الإقتراحات تلك المقدمة إليه من طرف المستشارون والمتخصصون والزملاء والتي تساعد في إلقاء الضوء على المشكله محل القرار و تمكن متخذ القرار من إختيار البديل الأفضل إلا أن من الصعوبات التي تواجه متخذ القرار في تطبيق هذا الأسلوب، أن نفيذه يتطلب تجزئة المشكله إلى أجزاء ومن ثم دراسة كل جزء منها على حدى، وكذلك دراسة المشكله ككل مع الأخذ بعين الإعتبار العوامل الإستراتيجية المؤثرة فيها كما يتطلب تطبيقه من ناحية أخرى إشتراك متخذ القرار لكل من يساهم بآرائه و إقتراحاته لإتخاذ القرار وكذلك إشتراك المرؤوسين الذين يتولون تنفيذ القرار .

### 2 - الأساليب العلمية في إتخاذ القرار

لقد غلب على هذه الأساليب التحكيم العلمي خاصة و أمام التطورات الهائلة التي شهدتها الإدارة الحديثة منذ مطلع الستينات بسبب إكتشاف الوسائل و الإختراعات الحديثة وتضخم حجم التنظيمات الإدارية وتوسع وتعقد نشاطها وطموح أهدافها وتغير الظروف البيئية التي تعمل في إطارها، و إرتقاء مستوى التعليم والثقافة للمتعاملين فيها، كل هذه الأسباب وغيرها أدت إلى التحول للأساليب ذات الطابع العلمي لإتخاذ القرارات المختلفة .

تتميز الأساليب الحديثة في إتخاذ القرارات أو حل المشكلات في نظيرتها التقليدية في أنها تقلل أثر التحيز

الناجم عن الأحكام الشخصية أو العاطفية إلى حد كبير<sup>1</sup>، وفي هذا الخصوص يمكن تناول بعض الأساليب

الحديثة على النحو التالي<sup>2</sup>:

- بحوث العمليات؛
- نظرية الإحتمالات؛
- أسلوب شجرة القرارات؛

<sup>1</sup> - عبد السلام أبو قحف، مرجع سبق ذكره، ص 151.

<sup>2</sup> - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص ص 179 - 204 .

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

- نظرية المباريات الإدارية؛
- أسلوب التحليل الحدي؛
- أسلوب دراسة الحالات؛
- أساليب أخرى.

### أ - بحوث العمليات:

إزدادت أهمية بحوث العمليات في مجال إتخاذ القرارات الإدارية بعد الحرب العالمية الثانية واستهدفت استخداماتها تطبيق الأسلوب العلمي على دراسة الإحتمالات في أي مشكلة من المشاكل الإدارية بقصد تحقيق الهدف المطلوب.

وتعني بحوث العمليات تطبيق الوسائل و الطرق والفنون العلمية لحل المشكلات التي تواجه المديرين بشكل يضمن تحقيق أفضل النتائج.

إن إستخدام هذا الأسلوب لا يزود متخذ القرار بمعلومات حول القرار النهائي و لكنه يساعده في إتخاذ القرارات في ضوء الحلول التي يضعها والتي يمكن المقارنة بينها على أساس رقمي لأن الحل الراشد يتعدى قدرة النموذج الرياضي على تمثيل المشكل محل القرار، كما يستطيع أسلوب بحوث العمليات أن يمكن مدير - متخذ القرار - من إتخاذ القرارات على وجه أفضل.

### ب - نظرية الإحتمالات:

تمر عملية إتخاذ القرار بعدة مراحل - كما سنرى فيما بعد - وأصعب هذه المراحل هي مرحلة إختيار البديل الأفضل، لذا يتطلب من متخذ القرار التأكد من إحتمالات المستقبل وقياسها إن أمك، وإن هذه الصعوبة تزداد كلما إزدادت إحتمالات عدم التأكد في توقع حدوث أحداث معينة في المستقبل و إحتمالات النجاح للبديل المطروح، ومن هنا ظهرت بعض المحاولات التي تستهدف تطبيق نظرية الإحتمالات في مجال عملية صنع القرارات عن طريق تسجيل عدد مرات حدوث حدث معين للإستفادة من هذا التسجيل في التوصل إلى توقعات سليمة للمستقبل ومن هذا المنطق لجأت الكثير من المؤسسات الإدارية إلى الإحتفاظ ببيانات تاريخية لنشاطات ومشاكل معينة لتكون معيارا تستند إليه في حساب الإحتمالات، هناك ثلاث طرق يمكن إستخدامها لقياس الإحتمالات في عملية صنع القرار هي على التوالي:

- **الإحتمال الشخصي:** وهو الذي يتحدد عن طريق إجراء تجربة، قد تكون عملية أو ميدانية، وذلك بحساب نسب وقوع حدث ما وفقا لنتائج التجربة؛



## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

• **الإحتمال الموضوعي:** الذي يتحدد من طريق إجراء تجربة - قد تكون ميدانية - وذلك بحساب نسب وقوع حدث ما وفقا لنتائج التجربة؛

• **الإحتمال التكراري:**

يتم حساب الاحتمال فيه على أساس أنه معدل تكرار الحدث في الأجل الطويل، وقد أثبتت بضع التطبيقات العملية أن تطبيق نظرية الإحتمالات - في مجال إتخاذ القرارات - يساعد متخذ القرار في مواقف وحالات عدم التأكد وحالات المخاطرة في تحديد درجة إحتمال حدوث أحداث معينة تؤثر في تنفيذ القرار أو في تحقيق النتائج المطلوبة، وقد لجأت الكثير من المؤسسات إلى تطبيق هذه النظرية في إتخاذ القرارات الخاصة بتحديد جودة إنتاجها عن طريق فحص عينات محددة من السلع التي تنتجها والأسعار المقترحة على أساس حصة المنتج في السوق<sup>1</sup>.

إلا أن ذلك لا يعني أن تطبيق هذه النظرية يتم بسهولة فإن هناك بعض الصعوبات التي قد تعترض متخذ القرار في تطبيقه، وتتمثل هذه الصعوبات في عدم توافر البيانات والمعلومات الدقيقة والوافية، خاصة التاريخية منها والتي تساعد متخذ القرار على تقدير الإحتمالات.

إن إتجاهات متخذي القرارات بالنسبة لعدم التأكد تختلف بإختلاف السيمات والقدرات الشخصية و الإتجاهات والقيم فيما بينهم، وهذا ينعكس بدوره على إمكانية تطبيق النظرية.

### ج - أسلوب شجرة القرارات:

ترجع جذور أسلوب شجرة القرارات إلى مدخل النظم في إتخاذ القرارات والذي يقوم على التفاعل بين الأدوات في إتخاذ القرار وبين البيئة المحيطة بإتخاذ القرار، كما يفترض في هذا المدخل أن هناك سلسلة من التأثيرات تؤثر في عملية القرارات، بمعنى أن إتخاذ أي قرار في نظام فرعي ينتج أثر يكون له ردود فعل تنتشر في سلسلة متعاقبة في النظام وفي بيئته، ومن هنا يجب على متخذ القرار أن يأخذ في الحسبان هذه سلسلة من التأثيرات، فبإمكان عند إتخاذ القرار، وإن من الوسائل التي تساعد المدير في تطبيق سلسلة التأثيرات سواء في فهمه للنظام أو التنبؤ بتأثير قراراته في المستقبل، يقوم إستعمال أسلوب شجرة القرارات الذي بافتراض مؤداه أن أي حالة إنتقالية يترتب عليها مظهران هما: تأثير فوري، وحالة جديدة أو موقف به مشكلة الإختيار، ومثل كونتز و أدونيل koontz and O'donnell هذا الأسلوب على شكل شجرة تتفرع منها ثلاث متغيرات هي:

<sup>1</sup> - William Boyer Burecracy On Trial-Policy-Making By Government Agencies, The Babbs Merillco, Inc-New York, نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 195 . P:38 . 1964

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

- البدائل المطروحة لحل المشكلة موضوع القرار؛
- الإحتمالات التي تمثل النتائج أو الخسائر المتوقعة؛
- القيم التي تمثل إجمالي العوائد المتوقعة خلال فترة محدد.

فمثلا هناك مشكلة يواجهها المدير وكان أمامه بديلان و قرر الإختيار، وطبقا لمفهوم هذا الأسلوب فإن تحديد ما إذا كان الحدث المتوقع حدوثه مناسباً أم لا، يتطلب من المدير متخذ القرار أن يحلل نتائج القرار (القيم) و إحتمالاته من نهاية الشجرة إلى بنيتها حتى يصل إلى الإختيار المناسب على ضوء معايير و إعتبرات أهمها<sup>1</sup>:

- النتائج المتوقعة من كل بديل؛
- الإمكانيات و الموارد المتاحة لتنفيذ البديل؛
- درجة المخاطرة ودرجة النجاح المتوقعة من البديل.

إن تطبيق هذا الأسلوب بفاعلية يتطلب إستعانة متخذ القرار – وخاصة في المواقف والحالات الغير مؤكدة أو في المواقف المعقدة - بالإعلام الآلي لتقدير وتحديد درجة الإحتمالات المتوقعة، و كذلك تحديد إجمالي العوائد المتوقعة خلال فترة محددة من خلال تجميع الإعلام الآلي للبيانات والمعلومات الخاصة بهذه الأمور وتحليلها للإستعانة بها في إختيار البديل الذي يحقق النتائج المطلوبة.

### د - نظرية المباريات الإدارية:

يقوم مفهوم نظرية المباريات الإدارية – في مجال إتخاذ القرار – على إفتراضات مبينة على أساس التفكير المنطقي المسبق الذي يقول بأن الإنسان يسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح مع أقل قدر من الخسارة، وأنه يتصرف بحكمة وأن منافسه سيكون على نفس القدر من الفهم والحكمة في التصرف. وقد أسهمت هذه النظرية في حل المشكلات التي تتعلق بوجود منافسة حيث ثبت جدواها – كأسلوب علمي – في إتخاذ القرارات في مواقف و ظرف المنافسة إذ أنه في مثل هذه المواقف يجد متخذ القرار أن البدائل المتاحة تتم في إطار المنافسة لقرارات تتخذها مؤسسة أخرى إذ أن المباراة في إتخاذ القرارات قد تكون بين مؤسستين أو محتكر وآخر.

ولقد أدركت الكثير من المؤسسات أهمية الدور الذي يمكن أن تساهم به هذه النظرية في ترشيد عملية إتخاذ القرارات فقامت بإعداد برامج تدريبية للمديرين لتدريبهم على كيفية إستخدام نظرية المباريات في إتخاذ قراراتهم،

<sup>1</sup> - نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 197.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

وتقوم هذه البرامج على إعداد تمارين عملية تطبيقية على موقف معين من المواقف الإدارية، وذلك من خلال تقييم مباراة إلى عدد من الجولات يقوم خلالها المتدربون بمراجعة البيانات المعطاة لهم و إتخاذ القرارات على ضوءها، وتحسب النتائج لإعادة دراسة الموقف و إتخاذ قرار جديد وهكذا تستمر المباراة لعدة جولات ثم في النهاية تعلن النتائج ويعقد إجتماع لتقويم المباراة والتعليق على أسلوب المتدربين المشاركين فيها في إتخاذ القرارات، وبذلك يتيح هذا الأسلوب الفرصة للمتدربين لمعرفة العوامل التي تؤثر في إتخاذ القرار.

إن نظرية المباريات تفيد غالباً في حالة تعارض المصالح<sup>1</sup>.

### هـ - أسلوب التحليل الحدي:

يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب التي إستعان بها علماء الإدارة من علوم أخرى لتطبيقها على عملية إتخاذ القرارات، ويهدف أسلوب التحليل الحدي إلى دراسة وتحليل البدائل المتعددة المطروحة أمام متخذ القرار والمفاضلة بين هذه البدائل لمعرفة مدى الفائدة أو المنفعة المتحققة من هذه البدائل مستخدماً في ذلك القواعد التي أوجدها التحليل الحدي كأساس للمفاضلة بين تلك البدائل.

ومن أهم المعايير التي يستخدمها أسلوب التحليل الحدي في عملية المفاضلة بين بدائل الحلول المطروحة أمام متخذ القرار معياران هما:

التكلفة الحدية؛

العائد الحدي.

فالتكلفة الحدية (أو الإضافية) هي التكلفة التي تترتب على إنتاج وحدة إضافية، أما الحدي فهو الإيراد الإضافي المترتب على بيع وحدة إضافية، ومن هنا فإن إتخاذ القرار - بتطبيق أسلوب التحليل الحدي - يفرض على متخذ القرار أن يختار البديل الذي يحقق عائداً أو إيراداً حدياً أعلى من غيره، ومن أهم مجالات تطبيق هذا الأسلوب القرارات التي تتخذ في ظل ظروف متغيرة، والتي تتطلب من متخذ القرار الدقة في تقدير أحداث المستقبل التي يصعب التكهّن بها، كما يمكن للمدير متخذ القرار عند إتخاذ مثل هذه القرارات الإستعانة بخبرات وآراء الإختصاصيين الذين غالباً ما يكون لديهم خبرة في إستخدام الطرق التي تساعد في الوصول إلى درجة عالية من الدقة في عملية التنبؤ بأحداث المستقبل، وقد كشفت التطبيقات العملية لهذا الأسلوب عن جدواه وفائدته في مساعدة متخذي القرار - خاصة في المواقف المتغيرة - في وضع معايير وأسس معينة لتقديراتهم للمستقبل يتحسسون من خلالها للعوامل و الإتجاهات المتعلقة بالمشكلة محل القرار، و تمكنهم من تحديد أي من

<sup>1</sup> - عبد السلام أبو قحف، مرجع سابق، ص 225.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

الأحداث محتمل الحدوث أكبر من الآخر، الأمر الذي يساعدهم في النهاية على تخفيض احتمالات المستقبل، والتركيز على عدد محدود من هذه الاحتمالات وتقدير إمكانية حدوثها من عدمه<sup>1</sup>.

### و - أسلوب دراسة الحالات:

يعتبر هذا الأسلوب العلمي من الأساليب الهامة المستخدمة في إتخاذ القرارات، إذ أنه يساعد على تطوير وتحسين قدرات و مهارات متخذي القرار على التحليل والتفكير الإبتكاري لحل المشاكل الإدارية التي تواجههم، ويقوم أسلوب دراسة الحالات على تعريف وتحديد المشكلة، والتفكير في أسبابها وجوانبها المختلفة، وتصور الحلول البديلة لها إستنادا إلى المعلومات المتاحة عن المشكلة، ويمكن لمتخذ القرار الإسترشاد بمجموعة من الأسئلة في دراسة الحالة أو المشكلة محل القرار أهمها<sup>2</sup>:

- هل هناك مشكلة تتطلب حلا؟
- ما هي المشكلة؟
- ما هي أسبابها الرئيسية والفرعية وعلاقتها ببعضها؟
- ما هي أعراضها ومظاهرها؟
- ما هي أهم جوانبها؟
- ما هي درجة أهميتها؟
- ما هو العنصر الإستراتيجي الذي إذا أزيل إختفت المشكلة؟
- ما هي الحلول التي يمكن إقتراحها لحلها وهل هناك أكثر من حل وهو الحل الأنسب؟
- ما هي إمكانية تطبيق الحل المختار وكيفية تنفيذه والآثار والمشاكل التي يمكن نترب على التنفيذ؟

تساعد هذه الأسئلة متخذ القرار على الوصول إلى الحل السليم للحالة أو المشكلة المواجهة، كما يتسم هذا الأسلوب بالواقعية أكثر من الأساليب الأخرى، ذلك أنه يضع متخذ القرار في وضع مشابه للواقع في العمل من حيث عدم كفاية المعلومات المتعلقة بالمشكلة أو زيادتها أو دقتها.

### ي - أساليب أخرى لإتخاذ القرار:

هناك أساليب أخرى يمكن ذكرها في ما يلي:

<sup>1</sup> - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 200.

<sup>2</sup> - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره ، ص 201.

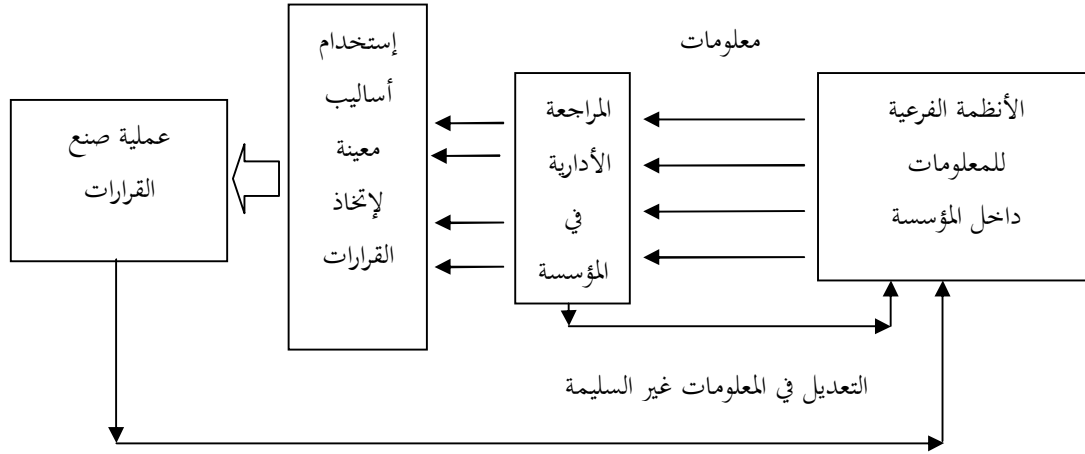
## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

- البرمجة الخطية وهو أسلوب يستخدم عادة في تحديد الإستغلال الأفضل للإمكانيات والمواد المحدودة المتاحة في ظل عدة ظروف (منتجتان مثلا، منافسة...).
  - نموذج مصفوفات العائد والتي تبنى على تحديد الأهداف - تعظيم Max ، أو تدنيه Min - .
  - أسلوب تحليل التعادل والذي يقوم على أساس تحليل العلاقة بين الإيرادات و التكاليف الخاصة بكل بديل من البدائل، حيث يعتمد على هذا الأسلوب في الكثير من القرارات فمنها<sup>1</sup>:
  - قرارات تحديد الطاقة الإنتاجية أو حجم الإنتاج المطلوب ومن ثم تحديد كمية المدخلات اللازمة لتحقيق هذا الحجم؛
  - قرار التسعير؛
  - قرار تحديد حجم القوى العاملة المطلوبة؛
  - قرارات توزيع الأرباح.
- كما يمكن إيجاد علاقة بين عملية إتخاذ القرارات والأساليب المتبعة لتلك العملية والمراجعة الإدارية من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> - عبد السلام أبو قحف، مرجع سبق ذكره، ص 151.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

الشكل رقم (05): المراجعة الإدارية كأداة مساعدة لتطبيق أساليب إتخاذ القرارات



معلومات في شكل أوامر وإجراءات

المصدر: من تصور الباحث

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن المراجعة الإدارية تساعد متخذي القرارات على إختيار الأسلوب الأمثل للنقطة محل القرار، إنطلاقاً من تأكيد المعلومات، كما أنه في بعض الأحيان تقترح المراجعة الإدارية في حد ذاتها من خلال مقوماتها الأساسية الأسلوب الأمثل والملائم لإتخاذ قرار معين.

### المبحث الثاني: المراجعة الإدارية وميكانيزمات إتخاذ القرار

يمر أي قرار وفي أي مستوى إداري بمجموعة من الخطوات أو المراحل قبل خروجه في شكله النهائي، هذا وبالرغم من قصر الفترة بين لحظة أول ظهور للمشكل إلى لحظة إختيار البديل الملائم لتلك المشكلة، إلا أن هذه العملية لا يمكن أن تكون بدون تواجد للمعلومات، إذ تعمل أنظمة المعلومات المتواجدة داخل المؤسسة بضخ المعلومات حسب كل نوع، ليتم إنتقاء أفضلها للقيام بعملية صنع القرارات الملائمة لكل مشكلة مواجهة، وتدعم هذه العملية بما تراه المراجعة الإدارية من إقتراحات مناسبة لتلك المشكلة المواجهة، إعتباراً لكل ما سبق سوف نتطرق في هذا المبحث إلى أهم المراحل المتبعة في عملية صنع القرارات والى طبيعة المعلومات التي تدخل في صنع القرارات وحسب كل مستوى إداري، ولإى مدى مساهمة المراجعة الإدارية في كل مرحلة من مراحل إتخاذ القرارات ثم الوقوف على أهم العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرارات.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

### المطلب الأول: دور نظم المعلومات في عملية صنع القرارات

نظام المعلومات في المؤسسة هو مفتاح أساسي من المفاتيح نجاح أو فشل الأنشطة التي تمارسها هذه المؤسسات، وذلك من خلال ما يسهم فيه من تدعيم لعمليات التنسيق و الدعم للعمليات الإدارية في جميع المستويات التنظيمية، هذا بالإضافة إلى دوره كأداة إتصال بين أجزاء المؤسسة المختلفة وبين هذه الأخيرة والبيئة المحيطة، إنطلاقاً من هذا الأثر سوف يتم التركيز في هذا المطلب على دور نظم المعلومات بشكل عام ونظم المعلومات المحاسبية بشكل خاص في دعم وتنسيق عملية إتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسة، وبناءاً عليه سوف يتم التطرق إلى التحول في توجيه دور المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرارات م خلال تناول تعريف مستخدمى وأهداف وخصائص المعلومة المحاسبية<sup>1</sup>.

#### 1 - دور نظام المعلومات الإداري في إتخاذ القرار من وجهة نظر المصدر والمستخدم للمعلومات:

إن المفهوم النظامي للمؤسسة يسمح لنا أن نعرفها بأنها نظام رئيسي مكون من مجموعة من النظم الفرعية تتكامل فيما بينها من أجل تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً، من خلال عملية التحكم في مجموعة من الأنشطة التي يمكن تقسيمها إلى ثلاث مستويات، إستراتيجية وتكتيكية وتنفيذية.

إن تناسق النظم الفرعية وتكاملها يسمح بتبادل عناصر ذات طبيعة مختلفة تتسبب في تدفقات مادية و تدفقات مالية و تدفقات أوامر و توجيهات و تدفقات بيانات و معلومات، ومجموع العمليات الناتج عن كل واحدة منها يشكل تدفقات المدخلات والتي تسبب لاحقاً في حدوث تدفقات المخرجات التي تساهم في تشكيل وتطوير عملية إتخاذ القرارات والمنافسة في مستوى تنظيمي معين.

إن عملية إتخاذ القرارات كنظام - والتي تتحول فيها البيانات إلى أوامر - تتطلب عنصراً أساسياً يتمثل في المعلومات، أو بعبارة أخرى تحول البيانات إلى معلومات صالحة لإتخاذ القرارات التي تسمح بإصدار الأوامر التي تقود إلى التصرف بالشكل المناسب وذلك من خلال خفضها لدرجة عدم التأكد المحيطة بعملية إتخاذ القرارات.

إنطلاقاً من كل هذا فإنه يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبية على أنه هو ذلك النظام الفرعي الذي يحول البيانات المختلفة إلى معلومات ضرورية لتدعيم عملية صنع القرارات، في دراسة قام بها Andreu et al

<sup>1</sup> - عصام محمد البحيصي، دور نظم المعلومات في عملية صنع القرارات على ضوء تطبيق نظرية الصلاحية (المنفعة)، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نشرة إلكترونية، العدد 29/نشرين أول كانون أول 2012، ص ص 04 - 11، [www.ascasociety.org](http://www.ascasociety.org)، 2012/09/06، 11:سا:20د.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

1991<sup>1</sup> حول تكنولوجيا المعلومات، أظهرت أن صفة نظام المعلومات المستخدم في مؤسسة ما يتحدد من خلال العلاقة بين الأنشطة المختلفة التي تتم داخل المؤسسة والتي تتحدد أساساً حسب مفهوم سلسلة القيمة\* . إن نظام المعلومات يشكل عنصر أساسي من أنشطة الدعم لسلسلة القيمة، ويعتبر من إحدى مهامه الأساسية عملية تجميع المعلومات التي أنتجتها باقي الأنشطة، ومن أجل تصميمه بشكل فعال يجب منذ البداية معرفة أي أنواع القرارات ستتخذ وما هو نوع المعلومات اللازمة لها واللائمة لكل نموذج من نماذج إتخاذ القرار، وعليه فإن من أجل توفير عنصر الصلاحية(المنفعة) في المعلومات يجب أن يكون نظام المعلومات المستخدم يناسب نموذج إتخاذ القرار المتبع.

إن إختيار نظام المعلومات هو بحد ذاته مشكلة قرار يتم حلها عن طريق إفتراض هيكلية محددة من الصلاحية تسمح بتحديد الأولويات من بين البدائل المتاحة والمقبولة من وجهة المقرر ومن وجهة نظر مصدر هذه المعلومات .

### 2 - دور نظام المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات:

إن نظام المعلومات المحاسبية كجزء من نظام المعلومات الرئيسي في المؤسسة، يجب أن يؤدي دوره في دعم العمليات الإدارية، وفي هذا المجال فإن عمله يتركز في الحصول على البيانات المحاسبية وتشغيلها وتحويلها إلى معلومات صالحة للإستخدام في عملية صنع القرارات، و بناءاً عليه فإن المنتج النهائي(المخرجات) لنظام المعلومات المحاسبية (القوائم المالية) تعتبر أداة دعم للقرار الإداري في هذا المضمار أشار Demski and kreps<sup>2</sup> أن تأثير المعلومات المحاسبية على القرارات الإدارية ينقسم إلى درجتين، الأولى تقوم على أن المعلومات المحاسبية تسهل عملية إتخاذ القرارات من خلال تزويد قدر أكبر من المعلومات حول موضوع القرار لمن سوف يقوم بإتخاذه، أما الثانية فتعتمد على قيام متخذ القرار باستخدام المعلومات المتاحة. نظام المعلومات المحاسبية هو مجموعة من الأنظمة الفرعية المستخدمة في تجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لإتخاذ القرارات إلى الإدارة الداخلية والأطراف الخارجية، ويوضح الشكل التالي مفهوم النظام بمراحله المختلفة لتكوين المعلومة المالية.

<sup>1</sup>- Andreu Ricart and Valor, Strategies and Information Systems, Madrid, 1991, P: 13.

عصام محمد البحصي، مرجع سابق، ص 04.

\* - سلسلة القيمة: مفهوم يفرق بين نوعين من الأنشطة الأساسية للمؤسسة، أنشطة خطوط الإنتاج وأنشطة داعمة، الأنشطة الأولى تعتبر هي صانعة القيمة أما الثانية فهي عوامل دعم وتنسيق ومجموع هذه الأنشطة ينشأ عنه ما يعرف بإسم الميزات التنافسية.

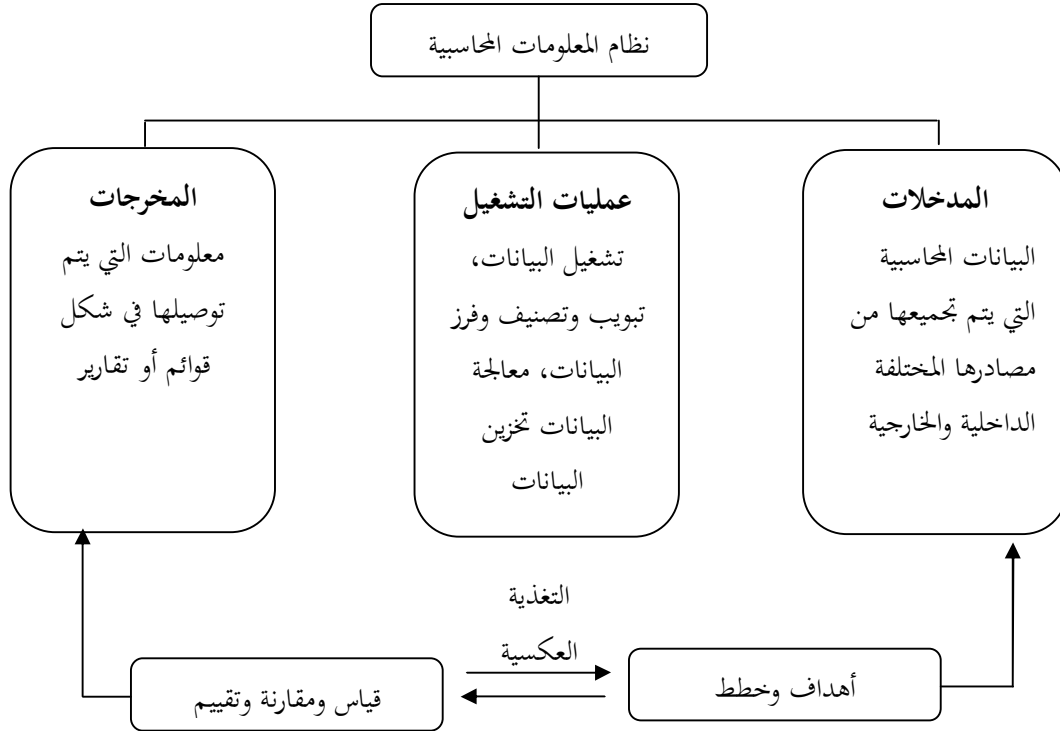
<sup>2</sup> - Demski, J.Y, and Kreps, D, Models in Managerial, Accounting, Journal Of Accounting Research, Vol 20, Supplement, P: 117-160.

نقلا عن: عصام محمد البحصي، مرجع سبق ذكره، ص 05.



## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

الشكل رقم (06): نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة

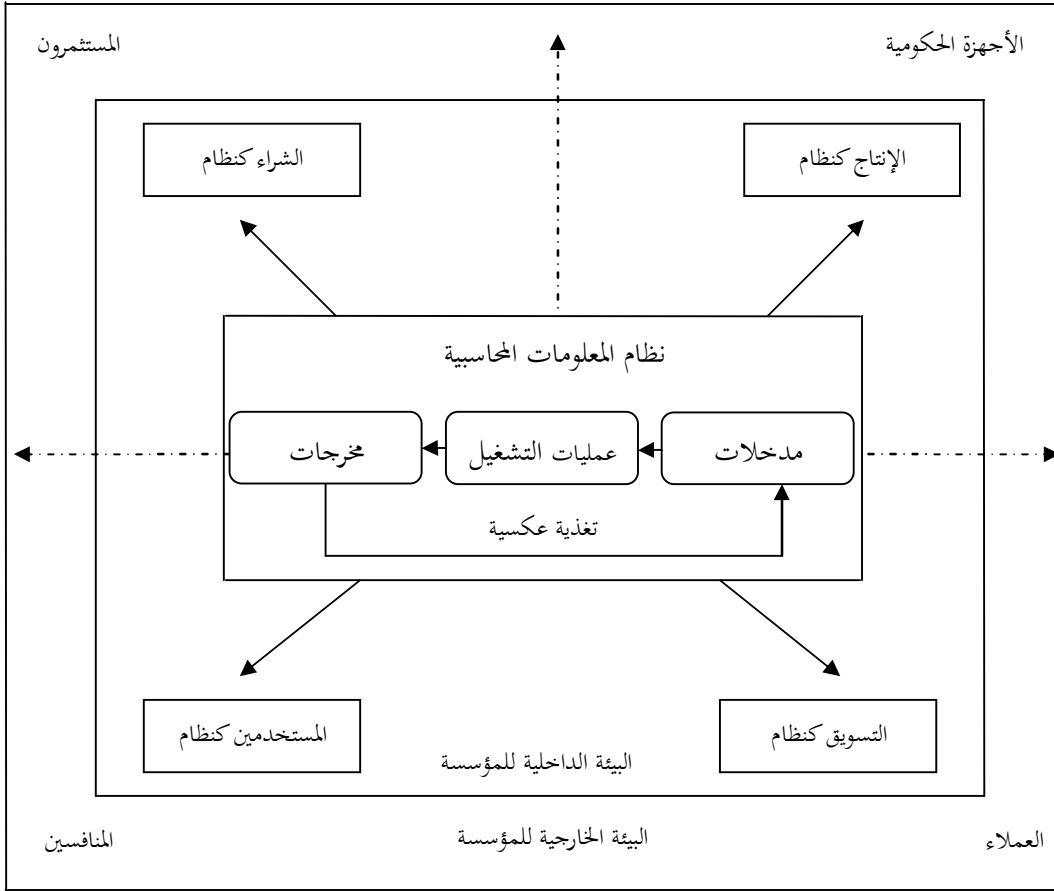


المصدر: هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 32.

وكما قلنا سابقا أنه يتم التركيز على نظام المعلومات المحاسبية، على سبيل المثال لكون هذا الأخير له علاقة وثيقة تربطه بباقي النظم الفرعية كوحدات أخرى في نظام المعلومات الإداري Mis أو كالإنتاج والشراء والتسويق والأفراد (المستخدمين) وكذلك الأطراف الخارجية كالأجهزة الحكومية والعملاء والموردين والمستثمرين والبنوك...، والشكل الموالي يبين هذا المفهوم:

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

الشكل رقم (06): نظام المعلومات المحاسبية والأنظمة الفرعية الأخرى



المصدر: هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 33.

إن نظام المعلومات المحاسبية حسب هذا الشكل يؤدي دورا هاما ورئيسيا في إدارة تدفق المعلومات داخل دوائر وأقسام المؤسسة، وخارجها مع المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية للمؤسسة. ينبع الدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات من صلاحية - درجة الانتفاع بها - هذه المعلومات، ودرجة الصلاحية هنا تعتمد على عوامل كبيرة، منها الهدف من إستخدام المعلومات والطرف الموجه إليه المعلومات وإلى أي حد تشبع هذه المعلومات إحتياجاته المعلوماتية، وما هي البدائل المتاحة لهذه المعلومات، وتوقيت إصدارها.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

إن صلاحية المعلومات تواجه بعض المحددات (المعوقات) التي تتبع من محدودية القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية ومن تركيزها على الإجابة على موضوعات ثابتة ذات متغيرات معلوماتية بشكل أكبر من تركيزها على معالجة موضوعات خاصة.

بعد تحديد أهداف السياسات المحاسبية يجب تحديد الأهداف الخاصة بالنظام وهي أمور تتبع من العلاقة القائمة بين مستخدمي المعلومات المحاسبية المختلفين.

لقد تغير الطرح المحاسبي عبر حقبة زمنية متتالية فأصبح الهدف الأساسي للمحاسبية هو تزويد متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة، وهذا التغير يؤثر على:

- ✓ مفهوم مستخدم المعلومات المحاسبية؛
- ✓ أهداف وخصائص المعلومات المحاسبية؛
- ✓ كمية المعلومات المحاسبية الواجب تزويدها؛
- ✓ تطور الفكر المحاسبي؛
- ✓ تطور البحث التطبيقي للمحاسبة.

### 3 - التغير في أهداف وخصائص المعلومات المحاسبية:

على الرغم من أن المحاسبة قد بدأت ممارستها منذ قرون سابقة، إلا أن أهدافها لم تحدد بدقة من قبل المنظمات المهنية أو القانونية، حتى في الدوائر الأكاديمية فإن الأمر غير واضح ولا يعدو كونه آراء مختلفة، لكن رغم من ذلك يوجه شبه إنفاق حول المفهوم الواسع لأهداف المحاسبة وهو توفير معلومات محاسبية تكون صالحة لأولئك الذين يستخدمونها<sup>1</sup>.

بالتفحص في إعلانات المبادئ الأساسية للمنظمات المهنية الرئيسية في العالم نجد أن تحديد أهداف المعلومات المالية يصبح ذا أهمية أكبر، متحولاً في آخر مراحل التنظيم المحاسبي إلى العنصر الأساسي في تشكيل وتبني القوانين والمعايير التي تحكم عملية التطبيق.

في هذا المجال يحدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB في منشوره - 1 - SFAC No هدفاً أساسياً وثمانية أهداف فرعية للقوائم المالية، أما الهدف الأساسي فبتمثل في تزويد المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين ومستخدمين آخرين بمعلومات صالحة للإستخدام مساعدة في إتخاذ القرارات الإستثمار والتمويل، أما

<sup>1</sup> -Kao.R, Accounting Standards Overloaded, Rig GAAP Versus Little GAAP, The Accounting Standards Authority of Canada, Vancouver, Canada, [www.AICPA.org](http://www.AICPA.org), 13/09/2012, 10h:05m.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

الأهداف الفرعية فيمكن إيجازها في ضرورة توفير معلومات صالحة لإتخاذ القرارات المتعلقة بالمجالات التالية: التغيير في المركز المالي، الموارد الإقتصادية، السلوك المالي، النتيجة وعناصرها، الموارد المالية. حدد تقرير Trueblood الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في عام 1973 كهدف أساسي للقوائم المالية تزويد معلومات صالحة للإستخدام في القرارات الإقتصادية، بدورها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC تشير إلى أن القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي، نتائج الأعمال والتدفقات المالية للمؤسسة، وعرضها بطريقة تجعل هذه المعلومات صالحة للإستخدام في إتخاذ القرارات ذات الطبيعة الإقتصادية من قبل سلسلة واسعة من المستخدمين.

لكن إذا نظرنا إلى جميع هذه الأهداف نجد أنها تتركز حول وجهة نظر المستخدم للمعلومات دون المصدر لها، إلا أن البعض يرى أنه من الضروري أن تمتد أهداف المعلومات المحاسبية لتأخذ بعين الإعتبار أيضا وجهة نظر المحاسب الأمر الذي سوف يؤدي إلى توسيع الأهداف التقليدية للمحاسبة لتشمل هدف الشرعية مع البيئة المحيطة، نتيجة لذلك ويهدف الحصول على الشرعية المطلوبة في مواجهة البيئة المحيطة فإن المحاسبة يمكن أن تصبح مشغلة بشكل مدبر مسبقا، فالتغيرات في البيئة المحيطة تجعل من الضروري كيف نظام المعلومات نفسه مع التطورات الجديدة، مع مرور الزمن فقد حصلت تطورات في صفات البيئة المحيطة أثرت في تطور نظم المعلومات المحاسبية، ومن العوامل التي أثرت على هذا التطور هي:

- **عوامل داخلية:** هي عوامل ثقافية وتغيرات إجتماعية في كل دولة من دول أدت إلى تزايد في الطلب على المعلومات؛
- **عوامل خارجية:** هي مرتبطة بالتبادل التجاري مع الدول الأخرى مثل الإنتشار الواسع الشركات المتعددة الجنسيات.

يمكن عرض أهم خصائص المعلومات المحاسبية كما وردت في منشورات المنظمات المهنية الرئيسية في العالم في جدول التالي:

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

جدول رقم(06): خصائص المعلومات المحاسبية

IASC 1989	FASB SFAC No2 1980	ICAW Corporate Report	AICPA		AAA 1966	الصفة
			Trueblood 1973	APB No4 1970		
×	×	×	×	×	×	الملاءمة
×	×			×	×	القابلية لتحقيق
		×	×	×		الوضوح
×	×		×	×	×	عدم التحيز
×	×	×				الموضوعية
×	×	×		×		التوقيت المناسب
×	×		×			الثبات
×		×		×		الإكتمال
			×			المعقولية
×	×	×	×	×		القابلية للمقارنة
×			×			الأهمية النسبية
×		×	×			الجوهر فوق الشكل
	×					القيمة التنبؤية
×	×	×			×	أمانة العرض (الموثوقية)

المصدر: عصام محمد البجيصي، مرجع سبق ذكره، ص 08.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

إن جميع هذه المواصفات المذكورة هي ضرورية من أجل المعلومة الصالحة لإتخاذ القرارات، مع الأخذ بعين الاعتبار أن خاصية الملاءمة هي خاصية نسبية، لأن المستخدمين المختلفين وبحاجاتهم المختلفة من المعلومات الذين يجدون نفس الدرجة من الملاءمة في نفس المعلومات، فمثلا نجد مصلحة الضرائب ربما تفضل تقييمها للأنشطة يعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية في حين أن المستثمرين المحتملين قد يفصلون إجراء التقييم بإستعمال القيمة السوقية.

### 4 - الإحتياجات من المعلومات:

إن توسع مفهوم مستخدمي المعلومات والنقاش حول أهداف وخصائص المعلومات كان له أثر ملموس على الإحتياجات المعلوماتية، سواء كان ذلك متعلق بكمية المعلومات المطلوبة أو بالتغير في هذه الحاجات النابع من التطورات التي طرأت على واقع الأعمال، أما بالنسبة لزيادة كمية المعلومات فهو يظهر واضحا في زيادة أحجام التقارير التقليدية (الحسابات الختامية والميزانية) وظهور مكملات لهذه التقارير مثل الملحقات والشروح والتفصيلات، بل وفي ظهور أنواع جديدة منها مثل قائمة التدفقات النقدية وقائمة القيمة المضافة.....إلخ.

أما بالنسبة للتغير في الحاجات فنحن في الوقت الحاضر نشهد حدوث تحول واضحا في الإحتياجات المعلوماتية في محاولة لتحسين علاقة التكامل بين المؤسسة والبيئة المحيطة بها، وقد جرت العادة على أن يتم دراسة العرض المعلوماتي و إنطلاقا من ذلك يتم تحديد ما إذا كانت المعلومات تلبي حاجات المستخدمين أم لا، إلا أن فقهاء المحاسبة يرون أن الأمر يجب أن يبدأ بتحديد الإحتياجات المعلوماتية وبناءا عليها يتم تحديد المعروض من المعلومات، ففي دراسة أجريت حول المستخدمين سواء كانوا داخليين أم خارجيين يرون أن المعلومات المحاسبية التقليدية غير كافية لإشباع حاجتهم والمتمثلة في إتخاذ القرارات، بل يجب أن يرقى بها لتصبح في مرتبة المعلومات الإدارية أي المعلومات الصالحة لإتخاذ القرارات الإدارية.

من هنا يمكن التأكيد على ضرورة الإستعانة بالمراجعة الإدارية التي من الممكن أن ترقى بمخرجات نظام المعلومات المحاسبي من مجرد معلومات تاريخية إلى معلومات إدارية تحمل المواصفات السابقة الذكر تؤهلها للإستعمال في عملية صنع القرار، و كذلك توفير المعلومات التاريخية والتي يمكن الحصول عليها من خلال تطوير نظام معلومات محاسبي ذو مؤشرات تختلف عن تلك الخاصة بالأنظمة الحالية وذو خصائص أكثر ديناميكية تمكنه من تلبية مطالبهم بحيث يعتمد في كل ذلك على جهاز المراجعة الداخلية المتواجد في المؤسسة.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

بإتباع الإطار العام للمحاسبة الصادر عن لجنة معايير المحاسبية الدولية فإن إحتياجات المستخدمين الخارجين للمعلومات المحاسبية تختلف حسب طبيعة نشاط(هدف) كل مستخدم، أما إحتياجات المستخدمين الداخليين وهذا الذي يهمننا بالدرجة الأولى في بحثنا هذا، فيمكن أن نحددها على ضوء التدرج التنظيمي في إتخاذ القرار كالتالي:

أ- **الإدارة العليا:** وهي التي تهتم بالتخطيط الإستراتيجي بعيد المدى وتحليل البدائل المتاحة وتوزيع الموارد وتبني السياسات والقيادة الإجتماعية... إلخ، وهذه تحتاج إلى معلومات موجهة نحو المستقبل، وغالبا ما تكون هذه الحاجات صعبة التنبؤ ومن الصعب إشباعها.

ب- **الإدارة في مستوى تنظيمي (تكتيكية وتنفيذية):** حيث تضطلع هذه الإدارة بالإدارة بالإشراف المباشر على العمليات والرقابة عليها وحل المشكلات المتعلقة بها... إلخ، ويهم هذه الإدارة معلومات موجهة نحو الماضي والحاضر وهي غالبا ذات هيكل ثابتة وتتميز بصفة التكرار وسهولة الحصول عليها. إن تحديد نوع المعلومات حسب إحتياج كل مستوى إداري سوف يمكننا من تحديد الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في كل مستوى إداري وهذا إنطلاقا من الإستنتاج المتوصل إليه حول أن المعلومات المحاسبية الحالية التي هي غير كاملة وغير كافية لسد حاجات المستخدمين بشكل عام والإدارة بإختلاف مستوياتها التنظيمية (الإستراتيجية والتكتيكية والتنفيذية) بشكل خاص والتي يمكن تحديدها في الجدول التالي والذي يظهر مصادر المعلومات والحاجة إليها لكل مستوى تنظيمي من كل مصدر:

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

جدول رقم(07) مصادر المعلومات المستخدمة في العملية الإدارية

معلومات خارجية	معلومات عن المؤسسة				مصدر مستوى تنظيمي
	معلومات معدة في المستوى التكتيكي	معلومات معدة في المستوى التنفيذي	معلومات أخرى*	نظام المعلومات محاسبية	
10% - 05%			25% - 45%	55% - 57%	إدارة تنفيذية
15% - 10%		30% - 40%	15% - 20%	30% - 40%	إدارة تكتيكية
45% - 35%**	25% - 35%		10% - 15%	15% - 20%	إدارة إستراتيجية

1. المصدر: عصام محمد البحيسي، دور نظم المعلومات في عملية صنع القرارات على ضوء تطبيق نظرية الصلاحية (المنفعة)، المجمع العربي للمحاسبين الص 09.

### أولاً: حاجة الإدارة الإستراتيجية من المعلومات

إنفاقاً مع Porter<sup>1</sup>، يمكن القول بأن قوام أي خطة إستراتيجية تنافسية لمؤسسة ما يتمثل في ربط هذه المؤسسة بالبيئة المحيطة لها - القوى الخمس لتجاذب الصناعة - وعليه فإن إعداد أي خطة من هذا النوع يتطلب تحليل البيئة المحيطة، والذي يمكن من خلاله التعرف على عناصر الوضع الحالي وتطور الإقتصاد بشكل عام والقطاع الإقتصادي الذي تنتمي إليه المؤسسة بشكل خاص ومن جانب آخر يمكن القول بأنه لا يوجد منهجية واحدة لتنفيذ مثل هذا التحليل، ولكن هناك العديد من المنهجيات، إلا أنه يمكن الحديث عن العناصر الأكثر إستخداماً فيها والتي يمكن تقسيمها إلى:

- عناصر إستراتيجية خارجية: وتطور حول البيئة المحيطة والمنافسة وتكنولوجيا المعلومات والقوى السياسية...إلخ، ومن المهم معرفة قيمتها الحالية والمتوقعة، وهذه المعلومات قد تكون كمية أو نوعية

\* هذه المعلومات تأتي من مصادر متعددة مثل الصحف والمجلات والمشاهدات اليومية.

\*\* المعلومات الخارجية المستخدمة في هذا المستوى مصدرها في بعض الأحوال عمليات التجسس التي تقوم بها المؤسسة على مؤسسة أخرى.

<sup>1</sup> - Michael Porter, L'avantage Concurrentiel, Edit Dunod, 1<sup>er</sup> Edition, Paris, 1999, P :17.



## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

فعلى سبيل المثال الأسعار ومعدل الفائدة، سعر الصرف وأسهم المنافسين والقانون التنظيمي والإطار القانوني والمؤسساتي... إلخ.

• **عناصر إستراتيجية داخلية:** تدور حول المؤسسة وأنشطتها، ويمكن تقسيمها وظيفيا إلى إنتاج وتسويق وتمويل وموارد بشرية وبحث وتطوير.

هذا ويمكن تقسيم هذه العناصر من حيث علاقتها بمراحل التخطيط الإستراتيجي كما يلي:

✓ **معلومات لازمة لتبني الإستراتيجية:** وتتكون من معلومات كمية متسلسلة تلزم لمعرفة ما ذا يجب عمله؟ وكيف سيتم ذلك؟.

✓ **معلومات لازمة للرقابة على الإستراتيجية المتبناة:** وهي المعلومات المتعلقة بالتحليل الإستراتيجي وبناتج تطبيق الإستراتيجية المتبناة، ومن هنا فإن العناصر الأساسية لهذه المعلومات تشمل التكاليف والجودة والمبيعات والمخزون والأسعار والنتائج والمتغيرات الاقتصادية والمالية الأكثر أهمية وبمراجعة هذه العناصر نجد أن أغلبها تزودنا بها المحاسبة.

### ثانيا: حاجات الإدارة التكتيكية من المعلومات

يطور المدراء في هذا المستوى التنظيمي معلومات كثيرة مصدرها المؤسسة نفسها، إذ أن كمية كبيرة من هذه المعلومات تصل إلى حوالي 75% ، أغلبها تستخدم في إعداد الخطط التنفيذية، والتي تتمثل صياغتها في شكل نقدي في الموازنات وحتى في بعض الأحوال فإن مصدرها هو المعلومات الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة عندما يتم تبني الإستراتيجية، هنا يمكن الإشارة إلى أن إعداد المعلومات المحاسبية للإدارة التكتيكية يجب أن تكون وفق معايير محاسبية خاصة، في هذا المضمار يمكن أن نعتبر أن المسؤولين في المؤسسة هم الوحيدين المخولين بتحديد كيف؟ وبأي شكل؟ وبأي درجة أولوية؟ وطبقا لأي معايير التقييم؟... إلخ، يجب إعداد هذه المعلومات، وإذا كانت الموازنات إحدى الأدوات الرئيسية التي تستخدمها الإدارة التكتيكية لتحديد مدى تحقيق أهداف المؤسسة، ويمكن أن يطلق على هذا النوع من المعلومات إسم "النظم المحاسبية الخبيرة"<sup>1</sup> والتي تقدم للإدارة في مستوياتها المختلفة تقارير معدة بلغة غير متخصصة حول سير العملية الإدارية في المؤسسة، مع تحديد الأخطاء الواجب تصحيحها، وربما وضع مقترحات للتصحيح.

<sup>1</sup> - عماد محمد البحيصي، مرجع سبق ذكره، ص 09.

## الفصل الثاني :مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

ثالثا : حاجات الإدارة التنفيذية من المعلومات

تعتبر الأنشطة التشغيلية من إختصاص الإدارة الدنيا وأقل مستوى من المستويات غالبا ما تكون كمية وليس بالضرورة ذات طبيعة إقتصادية ومالية وفي أغلب الأحوال يكون مصدرها نظام المعلومات الداخلي للمؤسسة .

**المطلب الثاني: المراجعة الإدارية كأداة لترشيد القرارات ودورها في تقييم فعالية الهيكل التنظيمي للمنشأة .**

### 1.1 - المراجعة الإدارية كأداة لترشيد القرارات:

تلعب المراجعة الإدارية دورا بالغ الأهمية في ترشيد قرارات الاستثمار في المشروعات . ويرى جاكسون ، "أن المراجعة الإدارية قد نشأت أصلا كإداة لتقييم الاستثمار في المشروعات الاقتصادية<sup>1</sup> وتقوم المراجعة الإدارية بهذا الدور من خلال تقرير المراجعة الإدارية الذي يوضح النتائج التي توصل إليها المراجع الإداري من جراء الفحص الانتقائي الشامل الذي قام به، حيث يتبين لأصحاب المشروع وكذلك للمستثمرين المرتقبين مدى كفاءة وفاعلية الإدارة في تحقيق الأهداف التي قام من أجلها المشروع وكذلك يتبين من التقرير مناحي القوة والضعف في الأداء الإداري ،كما ينطوي تقرير المراجعة الإدارية على اتجاهات الأداء في المستقبل ، وهو الأمر الذي لم يكن ليتحقق من خلال تقرير المراجعة المالية التقليدية ، الذي يعبر عن عدالة الأرقام التي توضح المركز المالي للمشروع وكذلك نتيجة عملياته من ربح أو خسارة عن فترة ماضية ،وهي الفترة التي تمت عنها عملية المراجعة المالية .

إن تقرير المراجعة المالية لا ينبأ إلا عن دقة وأمانة الأرقام الظاهرة في القوائم المالية فقط \_ في حين يفشل عن تبيان الكفاية الإدارية التي أدت إلى الوصول إلى هذه الأرقام . وعلى ذلك فإنه يتحتم أن تكون هناك مبادئ متعارف عليها وتلقى القبول العام فيما يتعلق بإعداد تقارير المراجعة الإدارية وذلك لما لهذه التقارير من أهمية في ترشيد قرارات الاستثمار .

و للإشارة أكثر يمكن أن نرى تعريف المعهد الفيدرالي المالي الكندي للمراجعة الإدارية إذ يقول " أن الهدف الأساسي من المراجعة الإدارية أو العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة و التخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات و تقديم تعاليق و اقتراحات حولها"<sup>2</sup> و يتم

<sup>1</sup>Martindell,Jackson, The management audit, as cited in 'greenwood,Wiliam, Op. cit, pp. 83–91.

<sup>2</sup>- Raffegau. J et all – Op.Cit, P :11.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

القيام بمراجعة العمليات Audit Opérationnel بهدف تحليل الخطر و الانحراف الموجود في الأهداف الموضوعة من طرف مجلس الإدارة، و العمل على النصيحة بوضع الإجراءات اللازمة لذلك و اقتراح إستراتيجية جديدة<sup>1</sup>.

### 2.1 - دور المراجعة الإدارية في تقييم فاعلية الهيكل التنظيمي بالمنشأة:

- 1 - مدى مناسبة التنظيم الإداري للمنشأة لتحقيق أهدافها .
  - 2 - وجود خطوط واضحة للسلطة والمسؤولية لكافة المستويات الإدارية .
  - 3 - مدى تناسب السلطات مع المسؤوليات .
  - 4 - مدى وجود مجالات مناسبة للرقابة
  - 5 - التأكد من تطبيق مبدأ وحدة الأوامر داخل التنظيم .
  - 6 - مدى إتباع مبدأ تقسيم العمل والتخصص داخل التنظيم.
- أما عند تحليل وتقييم أهداف المشروع نجد أن اهتمام المراجع الإداري ينصب على النواحي التالية:

- 1 - وضوح الأهداف وسهولة فهمها لكافة المستويات الإدارية.
- 2 - التحديد الدقيق للأهداف الفرعية وشمولها لكافة الأنشطة بالمشروع.
- 3 - واقعية الأهداف و تناسبها مع المسؤوليات المحددة للمستويات الإدارية.
- 4 - مدى التناسق والتكامل بين الأهداف وبعضها البعض .
- 5 - مدى وجود برنامج زمني لتحقيق هذه الأهداف .

جأما عند تقييم الخطط نجد أن دور المراجعة الإدارية يتبلور في النقاط التالية<sup>(2)</sup>:

- 1 - مدى ملاءمة الخطط مع الأهداف الرئيسية والفرعية للوحدة الاقتصادية .
- 2 - مدى مشاركة العاملين من مختلف المستويات في وضع الخطط .
- 3 - مدى واقعية الخطط من خلال اعتمادها على الإمكانيات المتاحة وكفاءة وخبرة أعضاء التنظيم مما يساعد على تحقيق الأهداف .
- 4 - مدى مرونة الخطط في مقابلة التغيرات والتوقعات .

<sup>1</sup>- Alain Mikol, L'Audit Financier , Edition D'Organisation, Paris, 1999, P:10.

<sup>2</sup> . محمد أحمد الأشقر مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.2008م  
library.iugaza.edu.ps/thesis/83021.pd

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

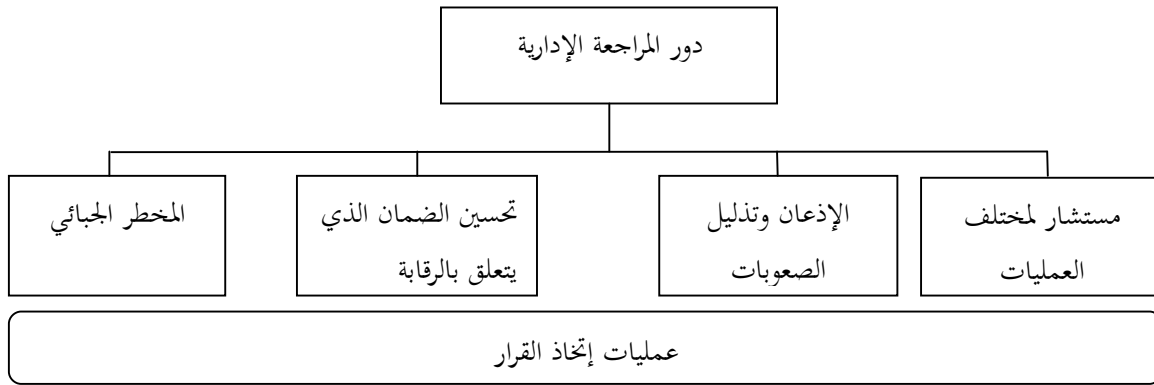
5- مدى التناسق بين الخطط والتفويض السليم للسلطات والمسؤوليات .

6- إمكانية خضوع الخطط للقياس لتحديد مدى النجاح أو الفشل في تنفيذها .

### المطلب الثالث: المراحل و الخطوات الأساسية للصنع القرار

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

### شكل رقم (07): طبيعة دور المراجعة الإدارية



**Source :** Dona R. H Ermonson and Larry E. Rittenberg, Internal Audit and Orgazitional Governance, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, P:55, [www.TheIIA.org](http://www.TheIIA.org), 14/06/2012, 14h:35m.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن جميع المجالات التي يمكن أن يكون للمراجعة الإدارية فيها دور فإنه

يتخللها عملية إتخاذ قرارات وبالتالي فإن هناك مساهمة للمراجعة الإدارية في عملية صنع القرار السليم .

الحقيقة أنه لا يمكن الحكم تماما على سلامة وجودة القرار دون توفر ما يسمى بالنظرة الخلفية، هذا يعني أنه

بعد وضوح نتائج القرار يتم طرح التساؤل التالي: لو عدنا إلى الوراء لوجدنا أن القرار الذي أتخذ كان الأفضل

في ضوء المتغيرات التي كانت قائمة، إذا فإن هذا القرار يكون جيدا، على العكس من ذلك إذا قيل لو أخذ قرار

آخر كنت النتيجة ستكون أفضل، عندئذ يكون القرار إما سيئا أو على الأقل لم يكن أفضل القرارات .

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

إن النظرة الخلفية وإن كانت هي الطريقة الأكثر شيوعاً، إلا أن هذه الطريقة معناها الحكم على القرار وتقييمه بعد فترة زمنية من صدوره وفي ظروف تختلف عن الظروف التي تم فيها صدور القرار، علاوة على الإتجاه الغريزي للإنسان نحو الدفاع عن أفعاله وإلقاء مسؤولية الفشل على الآخرين<sup>1</sup>.

إن الطريقة الأخرى للحكم على جودة القرار تتمثل في الحكم - ليس على القرار نفسه - بل على الكيفية التي صدر بها القرار، طبقاً لهذه الطريقة فإن القرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، وبطريقة منهجية أي أن هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى القرارات الجيدة.

وهذه الخطوات يمكن سردها فيما يلي:

- تحليل وتشخيص الموقف؛
- تحديد البدائل؛
- تقييم البدائل؛
- إختيار البديل الأفضل؛
- تنفيذ البديل الذي تم إختياره؛
- تقييم النتائج.

يمكن أن تظهر هذه الخطوات في الشكل التالي:

### شكل رقم (08): خطوات إتخاذ القرارات



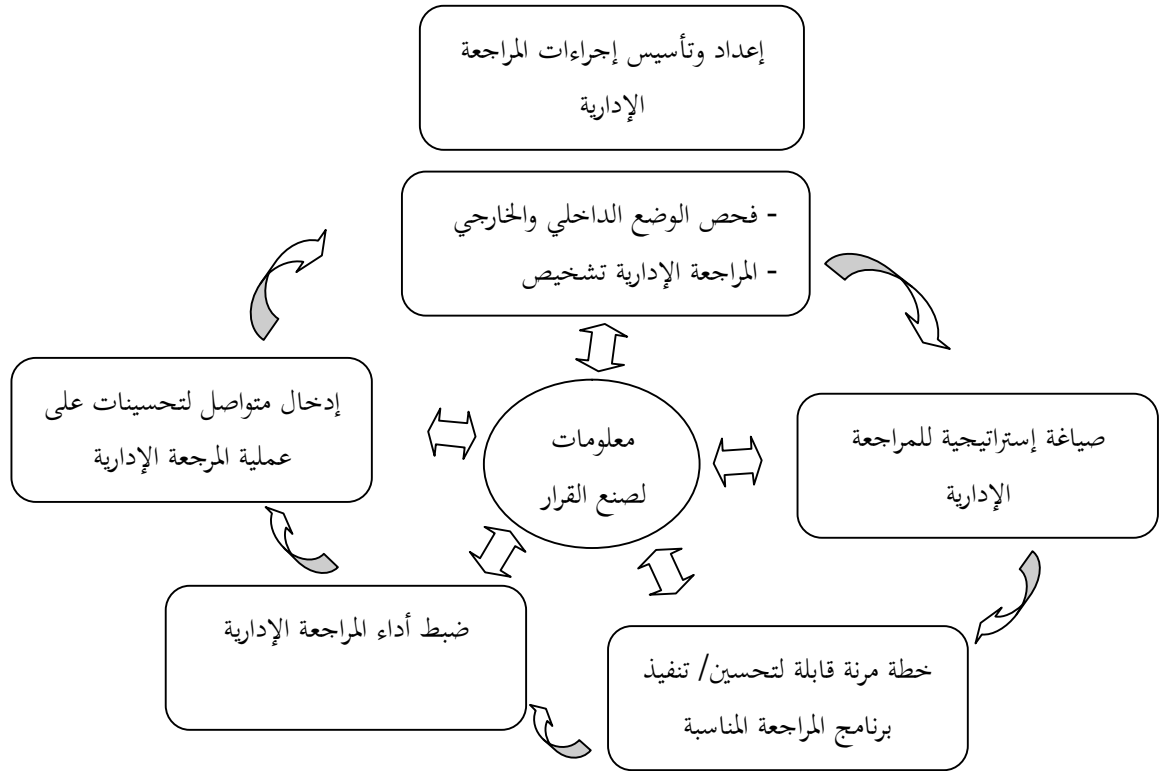
المصدر: علي شريف مرجع سبق ذكره، ص 216.

<sup>1</sup> - علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ب ط، 1997، ص 215.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

تلعب المراجعة الإدارية أدوار هامة في كل خطوة من خطوات عملية إتخاذ القرارات بحيث تساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية، ليتم إستعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة وفعالية. بالموازاة مع خطوات عملية إتخاذ القرار فإن المراجعة الإدارية لها دورة حياة يكون أخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لإتخاذ القرارات الإدارية كما في الشكل التالي:

شكل رقم(09): دورة حياة عملية المراجعة الإدارية



**Source :**Protiviti Independent Risk Consulting, Technology International Audit-Diagnostic Review,2004.

تبدأ عملية مراجعة بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات المراجعة المناسبة لذلك الموضوع، فمن خلال هذه النظرة أو التصور يتم تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا وخارجيا وتحديد درجة الخطر

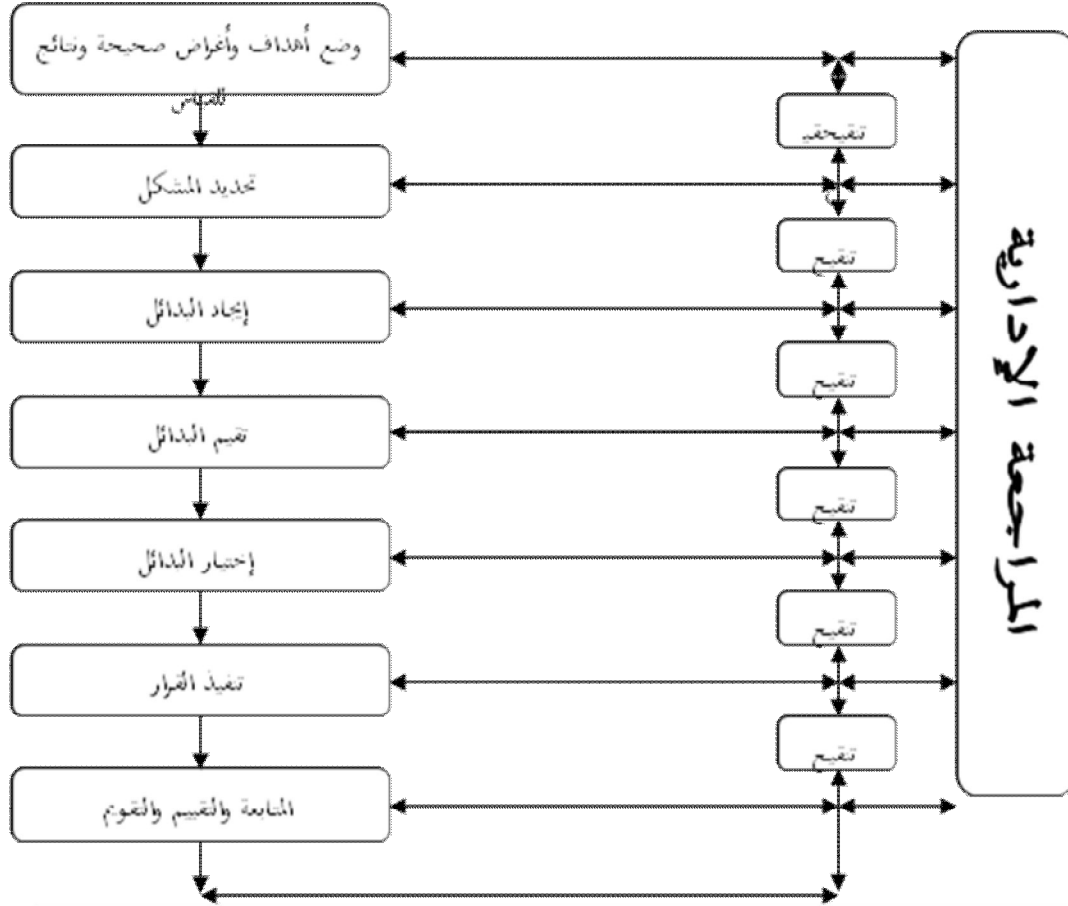
## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

الناجم، ومن ثم يتم وضع إستراتيجية للقيام بعملية المراجعة، لتليها وضع الخطة اللازمة لذلك، بحيث يجب أن تتسم هذه الخطة بالمرونة والقابلية لتحسين في حال أي متغير غير مرغوب فيه، ليبدأ المراجع بتنفيذ خطة أو برنامج عمله، مع العمل في كل مرة على ضبط للأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية المراجعة الإدارية التي تساعد المراجع الإداري في فحص القرارات الإدارية فيما يتعلق بإستراتيجية تحديد الأهداف والتأكد مما إذا كانت البيانات والمعلومات تنساب إلى الأهداف العليا بشكل سليم وملائم لاتخاذ القرارات وهذا بالإعتماد مثلا على إحدى نماذج المتابعة، مع القيام بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص وهكذا دوليك في كل مرة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الإقتراحات المناسبة، فينتج بذلك ومن خلال كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لإتخاذ القرار وتسهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة وفاعلية.

يتم المساهمة في عملية صنع القرار من خلال هذه الدورة حسب كل مرحلة، حيث أن المعلومة التي قد تم تأهيلها والتوصل إليها هي إما إكتشاف مشكل أو تحديد مجموعة من البدائل أو المساعد على إختيار أفضلها...إلخ، هذا يعني أن هناك مساهمة للمراجعة الإدارية في كل خطوة من خطوات إتخاذ القرار، والتي سوف نتطرق إلى كل خطوة بالتفصيل مع الوقوف على أهمية المراجعة الإدارية في كل مرحلة، ويمكن أن إبراز هذه العلاقة من خلال الشكل التالي:

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

شكل رقم (10): مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرار



Source : James L and all, Organizations Behavior, Structure, Processes, 7th ed, Homewood, Illinois Irwin, 1991, P: 577.

نقلا عن محمد بن إبراهيم التوجري و محمد بن عبد الله البلاغي، الأسلوب القوي في صنع القرار السليم، المبيكان، السعودية، 1997، ص 14.

### 1. وضع أهداف وأغراض معينة ونتائج للقياس:

إن جميع المؤسسات تحتاج إلى أهداف لكل مجال من مجالات أعمالها خاصة أن مستوى الأداء في كل مجال من تلك المجالات يؤثر بطريقة أو بأخرى في فعالية وأداء المؤسسة ككل، وإذا وضعت الأهداف عن دراية فإنها ستتملي النتائج التي يجب التوصل إليها وتحقيقها، وستتضمن أيضا المعايير التي تقيس مدى تحقيق تلك النتائج<sup>1</sup>.

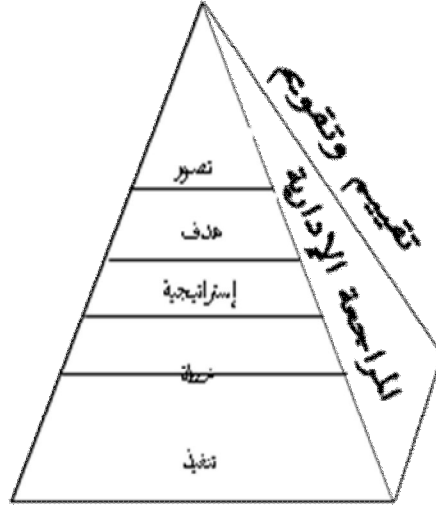
<sup>1</sup> - محمد بن إبراهيم التوجري، محمد بن عبد الله البرعي، مرجع سبق ذكره، ص 15.



## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

في هذه الخطوة يمكن أن يكون للمراجعة الإدارية مشاركة في إعداد ووضع الأهداف، وهذا لكون أن هذه الأخيرة وظيفة مستمرة داخل المؤسسة ومستقلة عن باقي الوظائف تعد في كل مرة رأيا وبكل موضوعية عن الوضع السائد في المؤسسة بل من الممكن أن تذهب المراجعة إلى أبعد من ذلك بحيث أنها تسهم في التصور السابق لوضع الأهداف والإستراتيجيات المختلفة لها، وهذا كما يظهر في الشكل التالي:

الشكل رقم(11): المراجعة الإدارية ووضع الأهداف والإستراتيجيات



Source :Ruud and Bodenmann, The Internal Audit Function, Integral Part of Organizational Governance, The Institute of Internal auditors Research Foundation, art. cit, P: 75.

تقوم المراجعة بتقييم ما تم تحديده من أهداف وإستراتيجيات ثم تقوم بتقويم ما تم ملاحظته وهذا من خلال الإقتراحات المقدمة في التقرير النهائي، كما يمكن أن نلمس للمراجعة الإدارية دورا آخر في هذه الخطوة وهو أنها تتخذ من الأهداف معايير تستند إليها في عملية مراجعة وبذلك يتم تقييم ما تم إنجازه على ضوءها ليكشف عن أهم الإنحرافات ثم الضلوع في البحث على أسباب هذه الإنحرافات، والتي من الممكن أن تكون راجعة لعدم موضوعية المعايير - الأهداف - أو لسبب يشوب هذه المعايير.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

### 2. تحديد المشكلة:

إن تحديد المشكلة يساعد على القيام بتحليلها إلى عناصرها الرئيسية، ليستدل من ذلك الحل المناسب لها، والإفترض الأساسي عند تحديد المشكلة أن الحل متضمن في المشكلة، وأن التحليل العقلي الإستدلالي المنظم يساعد في التوصل إليه واكتشافه<sup>1</sup>.

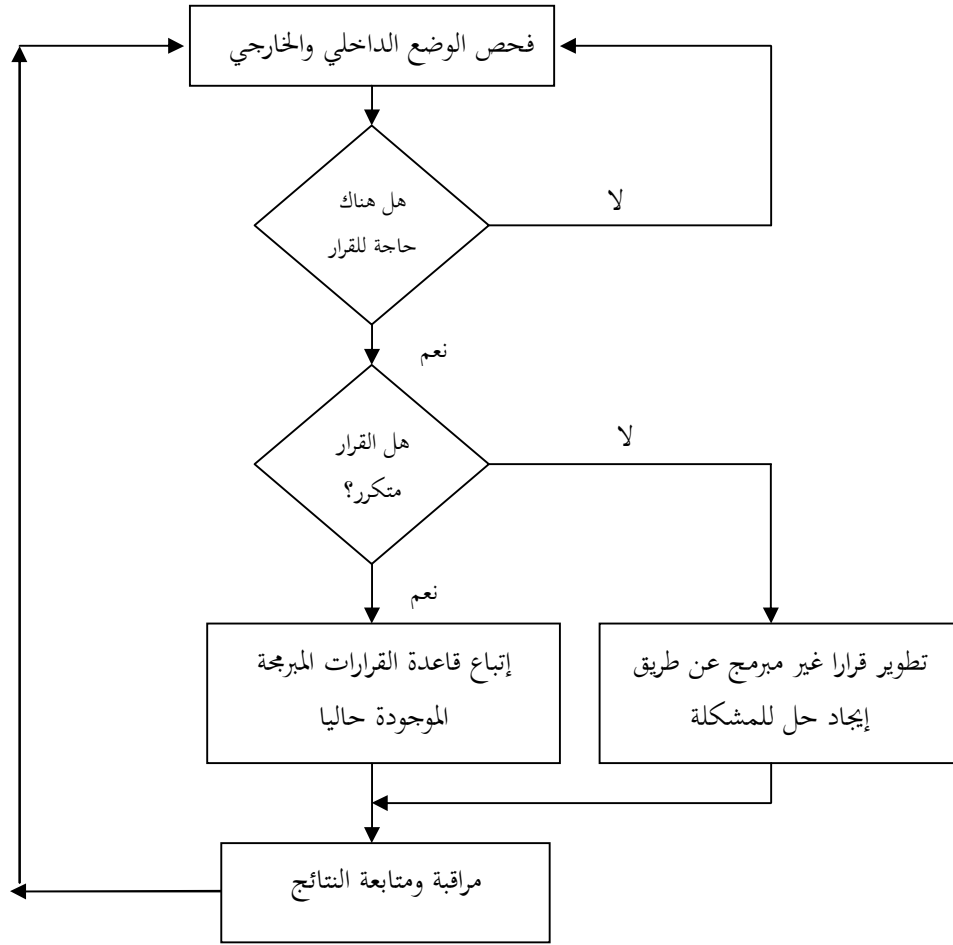
كما أن عملية إتخاذ أي القرار أصلها وجود مشكلة وبالتالي هي أهم شيء يجب حدوثه حتى يكون هناك حاجة لصنع القرار بشأنها، ولكن في نفس الوقت يجب التأكيد على أهمية الأهداف، حيث أن هذه الأخيرة هي التي تحدد طبيعة وحجم المشكلة، ولا يمكن تحديد طبيعة القرار، روتتي أم لا مبرمج أم غير مبرمج، دون تحديد المشكلة ومعرفة حجمها وطبيعتها.

إن تحديد أي مشكلة ما داخل المؤسسة لا يمكن أن يتم إلا بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي، وبالتالي يمكن القول أنه يجب أن تتم عملية فحص مستمر للوضع الداخلي والخارجي لكي يتم تحديد المشكلة ومن ثم معرفة هل أن هذه المشكلة تحتاج لحل مبرمج أو غير مبرمج، ثم يتم تتبع نتائج ومراقبة القرار المتخذ بشأن تلك المشكلة ويمكن أن نرى مكانة تحديد المشكلة في الشكل الموالي والذي يبين النسق العام لصنع القرار:

<sup>1</sup> - سعاد نائف نوطي، الإدارة، دائر وائل، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص 384.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

الشكل رقم(12): النسق العام لصنع القرار



Source: Robert Kreitner, Management, 6th ed, Boston, Mifflin, 1995, P:239.

نقلا عن: محمد بن إبراهيم التويجري، محمد بن عبد الله البرعي، مرجع سبق ذكره، ص 09.

يمكن إعطاء مفهوم عام للمشكلة حتى يتسنى تحديدها فهي " عبارة عن موقف غامض في حاجة إلى تفسير"<sup>1</sup>.

كما يمكن تعريفها على أنها " حالة من عدم الإتفاق أو الإتساق أو التوازن بين ما هو كائن وما يجب أن يكون"<sup>2</sup>.

من خلال هذين التعاريفين يمكن القول بأن وجود مشكل يعني وجود خطر يواجه المؤسسة، عليها أن تتصرف تجاه هذا الخطر، فتعتمد على الإقتراحات المقدمة في التقارير الناتجة عن عملية المراجعة الداخلية

<sup>1</sup> - عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحف، تنظيم وإدارة الأعمال، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1993، ص 133.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، نفس الصفحة.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

حول هذا المشكل (الخطر)، ويمكن عرض الدور الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية للحد أو مواجهة أو تجنب - إتخاذ قرار - خطر ما، وفقا للشكل التالي:

الشكل رقم(13): نموذج تحليل كثافة(درجة تركيز) المراجعة الإدارية

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

Source : The Institute of Internal Auditors, Business Risk Assessment,  
[www.theiia.org](http://www.theiia.org), 15/07/2012, 11h:20m.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن دور المراجعة الإدارية في مواجهة - تحديد و اقتراح - الخطر في المؤسسة يزيد حسب عاملين أساسيين هما درجة إحتمال وقوع هذا الخطر ودرجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر إذا وقع، فإذا كان هناك إحتمال قوي لوقوعه مع أثر بالغ يمكن أن يخلفه فإن دور المراجعة الإدارية يكون كبيرا وهذا من خلال تكثيف - التفصيل والتركيز - مهمة المراجعة.

يبدأ هذا الدور من أول خطوة والتي تتمثل في تشخيص هذا الخطر (المشكل) والكشف عليه، ومن خلال الذي سبق نلاحظ مدى مساهمة المراجعة الإدارية في هذه المرحلة - تحديد المشكلة - من مراحل عملية صنع القرار.

### 3. إيجاد البدائل:

إن من العناصر الجوهرية لوجود القرار أن يكون هناك مشكلة تتطلب حلا معيناً، وأن يكون أكثر من حل، أي حلول متعددة تطرح لنقاش ويتم دراستها وتقويمها حتى إختيار الحل الأفضل الأكثر ملاءمة، لذا فإن وجود المشكلة يقتضي تباين الآراء حولها، ذلك لأن المشكلة التي ليس لها سوى حل واحد لا تعد مشكلة في ذاتها، بل

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

تصبح حقيقة لا بد من التسليم بها، ولكن من النادر أن توجد مشكلة ليس لها سوى حل واحد بل أن الغالب والأعم هو وجود عدة بدائل لكل مشكلة ولكل بديل منها مزايا وعيوب<sup>1</sup>.

تعد الحلول أو البدائل مجموع الوسائل والإمكانات المتاحة لمتخذ القرار، والملائمة بدرجات متفاوتة فيما بينها لحل المشكلة محل القرار، وهذه الحلول أو البدائل لا تأتي من فراغ وإنما هي نتيجة التمهيد والتحصيل والتحليل للمعلومات سواء جاءت تلك المعلومات عن طريق رسمي أو غير رسمي، فتضمن بذلك المراجعة الداخلية التوريد المتواني والسليم لهذه المعلومات، وهذا من خلال طبيعة عمل المراجعة الداخلية وأنظمة المعلومات، فتحديد البدائل الممكنة لا يمكن أن يكون دون دراسة شاملة وتشخيص مستمر للحالة الجديدة - المشكل - وما هي الوسائل والإمكانات المتاحة لحل مثل هذا المشكل داخل المؤسسة، ومساهمة المراجعة الداخلية في إيجاد مجموعة البدائل يكون في شكل الإقتراحات المقدمة في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة.

### 4. تقييم وتقويم البدائل:

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

إن تقييم البدائل يعني بها مراعاة عدة إعتبرات منها<sup>2</sup>:

- مدى قدرة كل حل على إنهاء المشكلة؛
- التكاليف المالية التي يتطلبها البديل؛
- المدة الزمنية التي يستغرقها البديل في حل المشكلة؛
- الإمكانيات البشرية والفنية التي يتطلبها البديل ومدى توافرها؛
- الآثار وردود الفعل المتوقعة بعد تطبيق البديل؛

<sup>1</sup> - محمد بن إبراهيم التويجري، محمد بن عبد الله البرعي، مرجع سبق ذكره، ص 16.

<sup>2</sup> - عبد الغني بسيوني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 355.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

---

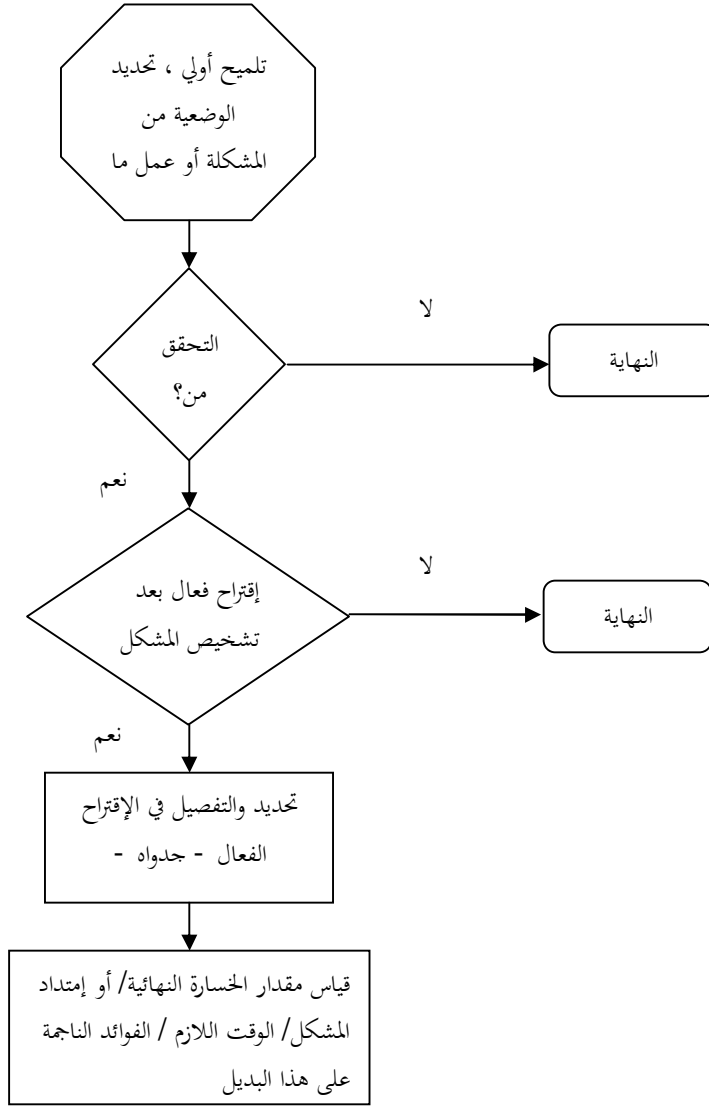
▪ مدى إستجابة العاملين في المؤسسة للبديل .

وفقا لهذه الإعتبارات يتم دراسة البدائل وتقييمها للوصول بذلك إلى الخطوة التي تلي والمتمثلة في إختيار البديل الأفضل .

يبرز دور المراجعة الإدارية في هذه الخطوة في أنها تعمل على تقديم و إقتراح البدائل التي تراها مناسبة في التقرير النهائي وهذا بعد دراسة المشكل، فلو نتبع النسق العام للمراجعة الإدارية، لنلاحظ أنه يتم تقديم الإقتراحات الفعالة والمناسبة للوضع المدروس، وبذلك تكون تلك الإقتراحات المقدمة، كبداية يتم مناقشتها وتقييمها وتقويمها مع الجهة التي سوف يصدر منها القرار وهذا وفقا للشكل التالي:

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

الشكل رقم(14): مسار العام لعملية المراجعة الإدارية من المشكلة محل القرار



**Source :**Urton Anderson, Assurance and Consulting Services, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Art. Cit, P: 117

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن من نتائج المراجعة تقديم إقتراحات فعالة تساعد على تحديد المشكل وإعداد الحلول الممكنة له وهذا من خلال دراسة شاملة لحيثيات المشكل القائم مع كل بديل.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

### 5. إختيار البديل أو الحل الأفضل:

إن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف وحل المشكلة القائمة<sup>1</sup>، هنا يقوم متخذ القرار بإختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة - متاحة - مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير، توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الإختيار.

تعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعا لأن الإختيار يعني في حقيقة الأمر حسم الموقف والوصول إلى المحصلة النهائية للجهد المبذول في المراحل السابقة، وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة و الحنكة والخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الإختيار السليم، تبقى أفضلية حل من الحلول على البقية مسألة نسبية بين البدائل المتماثلة، وتحكمها الإعتبارات السالفة الذكر في الخطوة السابقة إلا انه مما يجب ذكره أن هناك إعتبارات أخرى سياسية و إجتماعية و إقتصادية قد تؤثر في إختيار البديل لحل المشكلة وخاصة فيما يتعلق بالمشاكل العامة للبلد<sup>2</sup>.

في هذه الخطوة يزيد دور المراجعة الإدارية في عملية إختيار البديل الأفضل، وهذا من خلال الإقتاعات المستمرة على إختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي، وأن متخذ القرار في العادة يستشير المراجع الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حال حتى البدائل الأخرى التي تم إقتراحها من الجهات الأخرى غير المراجعة الداخلية.

فتكون بذلك للمراجعة الداخلية رؤية يمكن إعتماها في إختيار هذا البديل أو غيره - الأكثر ملاءمة - ويمكن إبراز هذا الدور من خلال الشكل التالي:

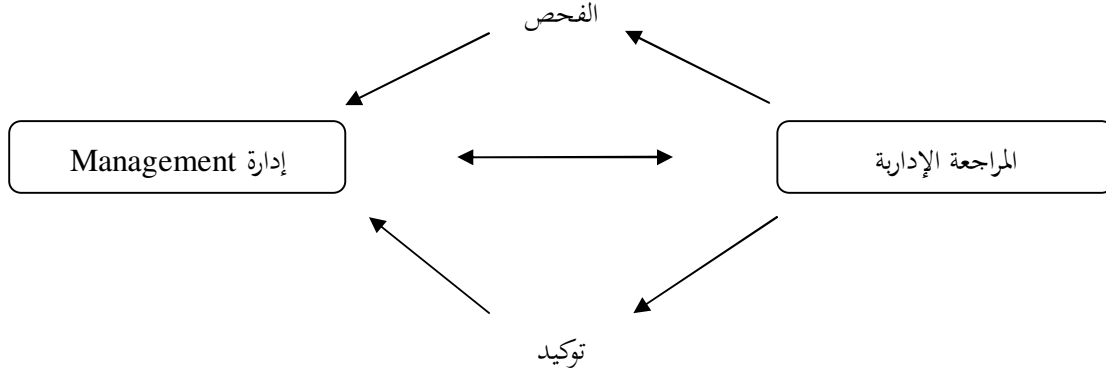
<sup>1</sup> - محمد بن إبراهيم التويجري، محمد بن عبد الله البرعي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

<sup>2</sup> - عبد الغني بسيوني عبد الله، سابق ص 356.



## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

الشكل رقم(15): التعاون المحتمل بين المراجعة الإدارية والإدارة



Source : Danar, Hermanson and Larry E, Ritten Berg, Art.Cit, P :59.

مما سبق نستنتج انه من الصعوبة بمكان أن يتم التوصل إلى البدائل المثلى عند صنع القرارات، وذلك لأن صانع القرار لا يستطيع الإلمام بكل البدائل، ولا بالنتائج المترتبة على كل بديل من تلك البدائل، يعني ذلك أن إختيار البديل الأمثل يبقى مسألة نظرية بحتة في كل الأحوال، فيكون بذلك هدف متخذ القرار من العملية هو الإقتراب بأقصى ما يمكن من الأمثلية يعني البحث عن الأفضل، لذا كان لزاما على متخذ القرارات في المؤسسة الرجوع في كل مرة إلى ما تراه المراجعة حول مشكل ما، على الأقل تعمل على توجيهه وبقناعة إلى البديل الأفضل.

### 6. تنفيذ القرار:

بعد ما أن حدد متخذ القرار البديل الأفضل من بين البدائل التي تم تقييمها، يصل إلى مرحلة التنفيذ، وهو وصول القرار إلى من سيقوم بتنفيذه على أرض الواقع، ولنجاح عملية تنفيذ القرار لابد من توفر بعض الشروط في القرار المتخذ وهي<sup>1</sup>:

أن يكون القرار قابلا للتنفيذ بالإمكانات الموجودة؛

أن يلقى القرار حماسا ومساندة وتأييدا من قبل الذين يقومون بتنفيذه؛

أن يكون القرار واضح الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها؛

<sup>1</sup> - المهدي الطاهر غنية، مرجع سبق ذكره، ص 58.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

أن يرفع القرار من معنويات العاملين على تنفيذه ومن لهم علاقة به.

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

إن نوعية القرار وإمكانية تنفيذه دليل مبدئي على نجاح ذلك القرار، ويمكن الحكم على جودة القرار أو عدمها بناء على المعايير الآتية<sup>1</sup>:

- قياس مدى إتفاق وإسجام ذلك القرار مع السياسات وممارسات المؤسسة؛
- توقيت القرار؛
- إعتاده وتجسيده لكمية المعلومات المثلى؛
- تأثير صانع القرار على القرار ذاته، ونلخص طريقة التنفيذ الناجح للقرار على النحو التالي:
  - عدم تعارض المصلحة؛
  - إيجابية عامل الخطر و المكافأة؛

- كيفية ومدى فهم منفذ القرار و المسؤولين عن إيصال القرار للآخرين.

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

### 7. المتابعة والتقييم:

إن المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها ومقارنتها بالنتائج التي كان المرجو تحقيقها، فإذا ما وجد إنحراف وجب إجراء بعض التغييرات التي تكفل تحقيق التوازن، ومن هنا تتضح مدى أهمية تحديد الأهداف والتي بموجبها يتم تقييم مستوى الأداء، وفي حالة عدم توافق النتائج المطلوبة، يجب إحداث تغييرات ربما في الحل الذي تم إختياره، أو في مراحل تنفيذه أو حتى إعادة صياغة أو تغيير الأهداف لو وجد أنه

<sup>1</sup> - محمد بن إبراهيم التويجري، محمد بن عبد الله البرعي، مرجع سبق ذكره، ص58.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

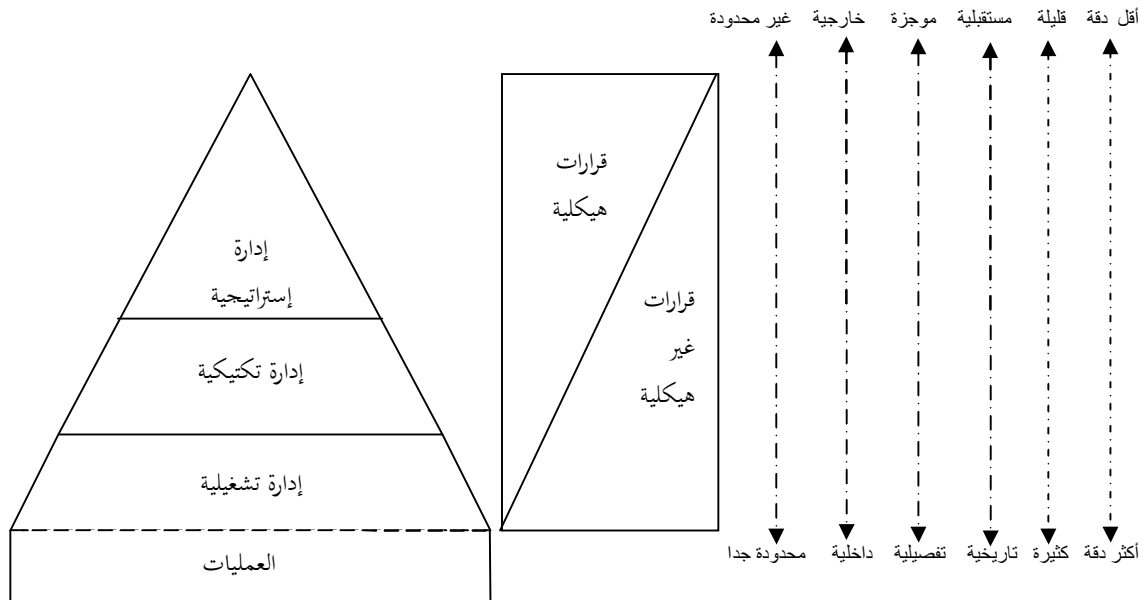
من غير الممكن تحقيقها، ففي هذه الحالة يجب إعادة صياغة نسق صنع القرار بالكامل وتصحيح مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة مسبقاً.

في هذه الخطوة بالذات يزداد دور المراجعة الإدارية وهذا لكون طبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة المراجعة الإدارية في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد للمشكلة ثم للبدائل ثم لإختيار البديل الأفضل...، من شأنه أن يجعل وحدة المراجعة الإدارية أن تسهر على التطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على التوريد المتواني للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة.

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

شكل رقم(16): طبيعة المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات حسب المستويات

### الإدارية



المصدر: هاشم أحمد عطية نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ب ط، 1999، ص 14.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

يتبين من الشكل السابق أن المستوى الإداري لمتخذ القرار و نوع القرار المتخذ يحددان خصائص المعلومات المطلوبة، التي على دائرة المراجعة الإدارية مراعاتها أثناء إعداد تقاريرها حسب كل نوع فتحتاج الإدارة الإستراتيجية إلى معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية لإستخدامها في التخطيط الإستراتيجي وللمساعدة على رؤية مستقبلية جيدة، وقد لا تكون معنية بالوقت والدقة الكاملة وبالتالي تفضل تقارير ربع سنوية عن التقارير اليومية، وهذا باعتبار أن أغلبية القرارات المتخذة تكون هيكلية، على عكس المستويات الأخرى.

أما الإدارة التشغيلية فتتخذ قرارات متعددة مع قصر الوقت المتاح أمامها، وبالتالي قد تحتاج إلى تقارير معلومات يومية حتى تكون قادرة على التفاعل في توقيت مناسب مع التغيرات التي تطرأ على الأحداث، كما تحتاج إلى معلومات دقيقة وفي توقيت مناسب، وقد لا يعينها كثيرا القيمة التنبؤية للمعلومات.

أما الإدارة التكتيكية فإنها عبارة عن واسطة بين الإدارتين الإستراتيجية والتنفيذية، إذ أنها تساعد كل منهما على إتخاذ القرارات المناسبة، فهي بذلك تهتم بجميع المعلومات بنفس القدر من المقدرة والتأهيل ولا تهمل أيا من المواصفات، للوقوف أكثر على الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية من خلال ما تم ذكره والذي يدور حول طبيعة وخصائص المعلومات، لا بأس أن نخرج على الكيفية التي يتم بها تكوين هذه المعلومات والآلية التي يتم إستخدامها في عملية إتخاذ القرار و تموضع المراجعة الداخلية من كل ذلك.

كما تناولنا سابقا فإنه يتوفر لكل مؤسسة نظام للمعلومات إداري Mis والذي بدوره يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية، وفي العادة يتم التركيز على نظام المعلومات المحاسبية على سبيل المثال لا على سبيل الحصر في شرح الآلية التي تتطور فيها المعلومة من مجرد بيانات إلى مجرد معلومة يرتقى بها لتكون صالحة لإتخاذ القرار كما يعتبر هذا - كما رأينا سابقا - أحد المكونات الأساسية والهامة لنظام المعلومات الإداري في المؤسسة.

**المطلب الثالث: المشاركة في إتخاذ القرار و العوامل المؤثرة فيه.**

### 1.1 - المشاركة في إتخاذ القرار

لقد أثبتت التطبيقات العملية أن التطور الذي شهدته الإدارة الحديثة - نتيجة للتوسع في التطور التكنولوجي ونمو بعض القيم الحديثة - قد أدى إلى تعقد الدور الذي يقوم به المدير - متخذ القرار - وجعل من الصعب إدارة المؤسسة الحديثة من قبل رجل واحد وفرض ذلك على المديرين التعاون مع مرؤوسيهم وإشراكهم في إتخاذ قراراتهم وممارسة مهامهم أي إشراكهم في الإدارة.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

يعرف دافيد إمري D.Emery المشاركة بأنها " أن المدير يمكنه خلق الجو النفسي والموقف الملائم الذي يحفز العاملين على بذل أقصى جهودهم لتحقيق أعلى مستوى للإنتاج، كما يمكنه التوفيق بين مصالح ورغبات العاملين ومصالح المؤسسة من خلال توسيع الدور الذي يقوم به المرؤوسون"<sup>1</sup>. لهذا سيتم تناول مفهوم المشاركة في إتخاذ القرار من خلال تبيان درجات المشاركة وصورها ومزاياها ومآخذها.

### 1 - درجات المشاركة:

تختلف درجة المشاركة باختلاف النمط - السلوك - الإداري للمدير والنهج الذي يسير عليه لإشراك مرؤوسيه في إتخاذ القرارات، لذا سوف يتم تناول درجات المشاركة في ضل نمطين أساسيين لسلوك المديرين هما:

- النمط الأوتوقراطي؛

- النمط الديمقراطي.

#### أ - درجات المشاركة في ظل النمط الأوتوقراطي

قبل التطرق لدرجات المشاركة في ظل النمط الأوتوقراطي، لا بأس أن نعرض أولاً لمعرفة هذا النمط وأصله بشيء من الإختصار ، فأصل كلمة أوتوقراطي Autocratic هي الكلمة اليونانية Autocrates ومعناها حكم الفرد الواحد، وتعني أيضا خضوع الفرد وحقوقه وممتلكاته لمصلحة الدولة.

كشفت الدراسات المتعددة لسلوك المديرين عن مجموعة من الخصائص المميزة لسلوك المديرين ذوي الميول الأوتوقراطي تدور مجملها حول سمة جوهرية تتمثل في إتخاذهم من سلطتهم الرسمية أداة تحكم وضغط على مرؤوسيهم لإجبارهم على إنجاز العمل، إلا أن وجود بعض الخصائص المميزة لسلوك المديرين ذوي الميول الأوتوقراطي لا يعني أن هذه الخصائص تعتبر معيارا يمكن على ضوءه تمييز سلوك هؤلاء المديرين عن غيرهم، ذلك لأن إستخدام المدير الأوتوقراطي لسلطته أداة للضغط على مرؤوسيه لإنجاز العمل، لا يكون بدرجة واحدة لدى جميع المديرين من هذا النمط، بل يكون بدرجات متفاوتة، مما يترتب عليه وجود أنماط متعددة لسلوك المدير الأوتوقراطي.

تتواجد كلها هذه الأنماط بين نقطتين في شدتها<sup>1</sup> ، حيث يمثل أحدهما السلوك الأوتوقراطي المتطرف في إستبداديته وقد أطلق عليه المتسلط أو المتحكم، ويمثل النقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي غير المتطرف وقد

<sup>1</sup> - David Emery, Managerial Leadership Theough Motivation By Objectives, In; Readigs In Industrial and Business Psychology, Edited By : Harn and Haller Gilmer, Megraw-Hill book co. New York, 1962, PP: 331-336. - نقلا عن نواف - كعان، مرجع سبق ذكره ص 208.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

أطلق عليه السلوك الأوتوقراطي غير المتطرف أو السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق، كما أنه يوجد نمط ثالث للسلوك الأوتوقراطي يكاد يكون وسطا في شدته بين النمطين السابقين وقد أطلق عليه السلوك الأوتوقراطي الصالح أو الخير.

نظرا لمحدودية لمراجعة الداخلية في هذا النوع من السلوك، سوف يتم دراسته فيما بعد أين يتم التطرق إلى أبعاد أو حدود دور المراجعة الداخلية.

### ب - درجات المشاركة في ظل النمط الديمقراطي:

يتمثل النمط الديمقراطي في الإدارة بالسلوك الإداري للمدير الذي يعتمد على العلاقات الإنسانية السليمة بين المدير ومرؤوسيه التي تقوم على إشباعه لحاجتهم وإيجاد نوع من التعاون فيما بينهم وحل مشكلاتهم كما يعتمد على إشراك المرؤوسين في إتخاذ القرارات اللازمة لحل المشكلات التي تواجهه<sup>2</sup>. وتختلف درجة المشاركة في إتخاذ القرارات باختلاف نمط السلوك الديمقراطي للمدير والنهج الذي يسير عليه لإشراك مرؤوسيه في حل المشاكل التي تواجهه وفي إتخاذ قراراته.

هناك عدة نماذج لنمط الديمقراطي، فهناك نموذج المدير الذي يتيح الفرصة لمرؤوسيه للمشاركة في عملية إتخاذ القرارات من خلال وضعه للمشكلة التي يواجهها أمام مرؤوسيه، وطلبه منهم مشاركته في إتخاذ الحل المناسب لها دون أن يغامر في إتخاذ قرار وحده، فالمدير بهذا المسلك يترك أمام مرؤوسيه المجال لإستخدام ذكائهم وخبراتهم ومهاراتهم في إقتراح الحل الذي يرونه عمليا وملائما ومقبولا لديهم ولدى المدير، فهو بذلك يقدر آراء وإقتراحات مرؤوسيه، التي قد تضع أمامه حولا متعددة للمشكلة، ثم يبادر في النهاية بإختيار الحل الذي يرى أنه المنشود..

### 2 - صور المشاركة وأشكالها:

لقد أصبح من الصعب على المدير حل المشكلات كلها - في ظل التطورات الحديثة التي زادت من تعقيد هذه المشكلات - لوحده مهما كانت قدرته و معرفته وتجاربه التي قد تساعد على الإحاطة بكل جوانب المشكلة وأبعادها وأسباب نشوئها وكيفية حلها، وأصبح لزاما عليه عند إتخاذ القرارات خاصة الإستراتيجية منها الإستعانة بخبرات المعاونين والخبراء المتخصصين والمستشارين الذين لديهم معارف وخبرات متخصصة تمكنهم من

<sup>1</sup> - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص210.

<sup>2</sup> - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص214.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

الإحاطة بأبعاد المشكلة وإيجاد الحل الأنسب لها، ومن هنا وجدت عدة أساليب وصور للمشاركة في إتخاذ القرارات عن طريق الحكم الجماعي ونذكر منها:

### أ - طريقة المبادرة الفكرية:

تتبع هذه طريقة في صنع القرارات بواسطة مجموعة تعتمد على تشجيع الأفكار بدون تقييمها أو نقدها<sup>1</sup>، ولها قواعد معينة، وهي لا تستخف بأي فكرة مهما كانت وكل فكرة يتم تقديمها تخص المجموعة وليس مقدمها، وهي أكثر ما تستخدم في الدعاية والإعلان.

### ب - طريقة المجموعة الإسمية:

تعتمد هذه الطريقة على تشجيع أكبر عدد ممكن من الأفراد وبطريقة منظمة إلى تقديم أفكارهم دون أن يكون هناك إتصال مباشر بين أفراد المجموعة ومن ثم يصنع القرار على ضوء تلك الأفكار مجتمعة<sup>2</sup>.

### ج - إتخاذ القرارات عن طريق اللجان:

تمثل اللجان أحد أشكال أو صور المشاركة في إتخاذ القرارات الإدارية، بل تعد أكثر الأساليب شيوعاً، ويتميز هذا الأسلوب الجماعي لإتخاذ القرار بأنه يؤكد صفة العمل الجماعي الذي يقوم على الإستعانة بالخبرات المتخصصة لحل المشاكل من جهة وتوزيع مسؤولية إتخاذ القرار على عدد من الأفراد هم أعضاء اللجنة المكلفة بإتخاذ من جهة أخرى، وفي ذلك تخفيف من عبء المسؤولية على المدير متخذ القرار<sup>3</sup>.

### د - إتخاذ القرار عن طريق مجالس الإدارة:

من بين المهام الرئيسية التي تقع على مجالس الإدارة في أي مؤسسة إتخاذ القرارات في الأمور التي يصعب فيها تفويض السلطة إلى الآخرين، وذلك من خلال إسهام جميع أعضاء مجلس الإدارة بجهودهم لجعل عملية إتخاذ القرارات تتم بأعلى درجة من الكفاءة، وهذا يتطلب من أعضاء مجلس الإدارة أن يقوموا بالدراسات الواجبة قبل عقد الجلسات المقررة للتعرف على جوانب المشكلة محل القرار والمناقشة أثناء الجلسات عن طريق توجيه الأسئلة التي تتميز بالفطنة وحسن التمييز<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - محمد بن إبراهيم التويجري، محمد عبد الله البرعي، مرجع سبق ذكره، ص30.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص 31.

<sup>3</sup> - نواف كعنان، مرجع سابق، ص 218.

<sup>4</sup> - نواف كعنان، مرجع سابق، ص 221.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

### هـ - إتخاذ القرارات عن طريق المؤتمرات أو اللقاءات :

يعني هذا الأسلوب إعتماد المدير متخذ القرار على ما يسمى بمؤتمرات أو لقاءات في حل المشاكل، التي تستهدف التشاور وتبادل الآراء بين المدير ومرؤوسيه حول المشكلات المعروضة، ومناقشة المرؤوسين له فيما يبدو لهم من حلول وتقديم الإقتراحات والآراء، مثل هذه اللقاءات تتيح للمدير فرصة لإطلاع مرؤوسيه على بعض الأمور عن طريق تزويدهم بالمعلومات الهامة المتعلقة بعملهم، كما تتيح الفرصة للمرؤوسين لتبادل المعلومات فيما بينهم عن نشاطهم، وتبادل الآراء حول المشاكل التي تواجههم في العمل، وقد يترتب على هذه اللقاءات أن يفوض المدير مرؤوسيه سلطة حل المشاكل التي تواجههم كمجموعة ويحملهم بالمقابل مسؤولية الإختيار بين البدائل المتاحة لإتخاذ القرار النهائي، ويتوقف نجاح مثل هذه المؤتمرات واللقاءات على مدى تشجيع المدير لمرؤوسيه لتقديم إقتراحاتهم ومدى إهتمامه بها وتقديمها.

### و - طريقة ديلفي Delphi :

الديلفي Delphi معالجة وحل المشكلات الإدارية المعقدة بواسطة جماعة من الخبراء المتخصصين من خلال إستخدام وسائل رسمية للاتصالات مثل قوائم الإستفتاء لإستقصاء آراء المشاركين من خبراء مع إحتمال وجود عدد من الأشخاص المسؤولين عن إتخاذ القرارات النهائية، هذه الطريقة تعتمد على تجميع أكبر عدد من التقديرات، تقدم من قبل المشاركين المتخصصين حتى يتم إجماع عام على حل ما<sup>1</sup>.

### 3 - تقييم المشاركة في إتخاذ القرارات:

إن تقييم أسلوب المشاركة في إتخاذ القرارات يتطلب بيان مزاياها ومآخذها، على ضوء ما يترتب على تطبيق هذا الأسلوب من مزايا وعيوب تنعكس آثارها على فعالية القرارات التي يتم إتخاذها.

### أ - مزايا المشاركة في إتخاذ القرار:

تتضح مزايا المشاركة من خلال النتائج التي كشفت عنها مجموعة من الدراسات التي تمت في هذا المجال وأهم هذه المزايا<sup>2</sup>:

- إن إشراك المرؤوسين في عملية صنع القرار تتيح لهم المجال للتعبير عن آرائهم والإسهام بإقتراحاتهم في كل المسائل التي تهتم أو تمس نشاطاتهم أو تؤثر في ظروف عملهم، مما يقوي لديهم الإحساس بأهميتهم متى

<sup>1</sup> - محمد بن إبراهيم التويجري، محمد بن عبد الله البرعي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

<sup>2</sup> - نواف كعنان، مرجع سابق ص ص 233-236.



## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

شعروا أن آرائهم واقتراحاتهم محل تقدير وإهتمام القيادة كما يقوي من إحساسهم بالمسؤولية مما يبسر على المدير أداء مهامه .

- إن المشاركة توجد المناخ الصالح والملائم لتشجيع التغيير وتقبله في إطار مصلحة المرؤوسين والتنظيم، كما أنها تعمل على تنمية القيادات الإدارية في الصفوف الدنيا وإشعارها بأهميتها وفعاليتها داخل التنظيم، كما تساعد على تسيير وتحسين سبل الإتصال بين المدير و المرؤوسين، مما يسهل على المدير أداء مهامه على أحسن وجه.

- إن المشاركة في عملية إتخاذ القرار تؤدي إلى تحقيق الثقة المتبادلة بين المدير والعاملين في التنظيم، وبين التنظيم والجمهور الذي معه من ناحية أخرى.

- أن المشاركة في عملية صنع القرارات تساعد على ترشيد عملية إتخاذ القرارات وتفعيلها ودعمها، ذلك لأن المشاركة تساعد على تحسين نوعية القرار، حيث يمكن للمدير من خلالها التعرف على كافة الآراء القيمة التي يقدمها أصحاب العقول الناضجة والتجارب الواسعة التي يمكنه من خلالها تقييمها وإختيار البديل الملائم والمحقق للهدف.

- إن من خلال هذه المزايا لجدير بأن يكون للمراجعة الداخلية طرفا مشاركا يملئ بآرائه وإقتراحاته لحل المشاكل محل القرار، و التي تزيد من تفعيله ودعمه، دعما يقلل من إحتمال فشل هذا القرار، وهذا من خلال إسهامها في جميع خطوات إتخاذ القرار .

### ب - مآخذ المشاركة في إتخاذ القرار:

من أبرز المآخذ على أسلوب المشاركة في إتخاذ القرارات والتي كشفت عنها بعض الدراسات التي تمت في هذا المجال هي:

- إن المشاركة في إتخاذ القرارات تشكل مظهرا لتنازل المدير عن بعض من مهامه القيادية التي يفرضها عليها منصبه كما أن المشاركة تضعف مركز المدير بإبقاء ما نوط به من أدوار بعيدا عن رقابته.

- قد تصبح غاية في ذاتها وليست وسيلة لتحقيق ديمقراطية الإدارة، فتصبح بذلك المشاركة مجرد تمثيل يمثل، فتقسم أدوار هذا التمثيل بين المشاركين، ويبقى دور البطل للمدير - المسؤول الأول - صاحب الإختيار النهائي بين البدائل المتاحة ، كما تصبح المشاركة مجرد ملجأ للمدير للمحاباة والمناورة لإشراكهم في إتخاذ قراراته بقصد إضفاء المظهر الديمقراطي على سلوكه القيادي.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

- إن أسلوب المشاركة في إتخاذ القرارات - كأسلوب قائم على إسترشاد المدير بأراء مرؤوسيه وتبادل الرأي معهم - أسلوب غير عملي، حيث أن طبيعة عمل المديرين وطبيعة دورهم لا يمكنهم من تبادل الرأي مع مرؤوسيه، وأنهم ملزمون بما يمليه عليهم مركزهم الرسمي من إلتزامات، وكذا عزوف نوعيات من العاملين في المؤسسة عن مشاركة مديريهم في إتخاذ قراراتهم لأسباب عديدة نابعة من تكوينهم الشخصي أو من إتجاهاتهم. إن التطبيق العملي لأسلوب المشاركة بفاعلية أثبت أن المدير الذي يطبق هذا الأسلوب يجب أن يكون على قدر كاف من الكفاءة والمهارة والقدرة الفنية والإدارية، ويتمتع بنظرة بعيدة المدى في تصوره للأمور ، لأن كل ذلك ينفه من الإستفادة من آراء وإقتراحات مرؤوسيه من خلال مشاركتهم في إتخاذ القرارات.

مع كل هذه المآخذ إلا أنه يمكن القول بأن هذا الأسلوب له مزايا تفوق ما يترتب عليه من آثار سلبية، لا يعني أن تطبيقه لا يترتب عليه مشاكل، فهناك مشاكل نفسية وإدارية وفنية تواجه المدير أثناء تطبيقه، ومنه يمكن القول أيضا أن المراجعة الداخلية تلعب دورا كبيرا رغم هذه المآخذ، خاصة في ظل كل التطورات الهائلة والجذرية التي مست الإقتصادات العالمية، على المؤسسة الإستعانة بما تتيحه وتوفره المراجعة الداخلية من خدمة و فوائد حتى يتسنى للمؤسسة إغتنام الفرص ومواجهة التهديدات.

### 2.1 - العوامل المؤثرة على إتخاذ القرار

تتأثر عملية إتخاذ القرار بمجموعة من العوامل يمكن تناولها كالاتي<sup>1</sup>:

- العوامل الإنسانية؛

- العوامل التنظيمية؛

- العوامل البيئية.

هذه العوامل يجب أخذها بعين الإعتبار لتحديد مدى الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في صنع القرار .

#### 1. العوامل الإنسانية:

تتبع العوامل الإنسانية المؤثرة في عملية صنع القرارات من عملية الإختيار بين البدائل المتاحة أمام متخذ القرار، نتاج تفاعل إنساني، تتفاعل فيه عدة عوامل منطقية وغير منطقية، موضوعية وشخصية وهي تختلف بذلك عن باقي التصرفات الإنسانية، وهذه العوامل الإنسانية تتمثل في عوامل نفسية وأخرى تتعلق بالجوانب الشخصية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - نوف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص ص، 265-312.

<sup>2</sup> - عبد الغني بسيوني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 358.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

### أ. العوامل النفسية:

كان لـ Herbert Simon الفضل في إبراز أهمية الجوانب النفسية وآثرها على عملية إتخاذ القرارات في المنظمات الإدارية، إذ جعل الجانب النفسي هو المتحكم في سلوك الفرد المتخذ للقرار عند إتخاذه، والمحيط النفسي المتصل به وأثره في عملية إختيار بديل من بين البدائل المطروحة عليه، وأخيرا دور التنظيم في تكوين هذا المحيط النفسي ومقدار السلطة التي يعطيها له.

### ب. الجانب الشخصية:

إذا تجمعت لدى متخذ القرار المسؤول صفات القائد الإداري\* فيعني ذلك أنه ستتوافر له المقدره، وبعد النظر والقدرة العقلية للحكم على أمور بدقة وعناية، كما أن عناصر الخبرة والحكمة والتجربة إذا ما وجدت عند الرئيس الإداري بجوار الصفات القيادية، فسوف يستفيد من التجارب الماضية في إستبعاد الحلول التي فشلت من قبل في حل المشاكل المشابهة للمشكلة المطروحة للبحث، فإذا ما توفرت العناصر السابقة من صفات قيادية وخبرة وتجربة شخصية فمعنى ذلك أن شخصية الرئيس الإداري قد توافرت لها العناصر اللازمة لإصدار القرار الصحيح.

### 2. العوامل التنظيمية:

إلى جانب العوامل الإنسانية التي سبق عرضها يوجد أيضا بعض العوامل والجوانب التنظيمية التي تؤثر في عملية إتخاذ القرارات تتمثل في العوامل التالية:

#### أ. القوى الكامنة في الموقف الإداري الذي خلق المشكلة محل القرار:

تتمثل في نمط التنظيم الإداري وتعدد المستويات الإدارية فيه؛

- طبيعة المشكلة محل القرار ودرجة تعقدها والوقت المتاح لحلها؛

- نوع القرار وأهميته؛

- مدى ملاءمة الظروف البيئية وخاصة ظروف البيئة الخارجية، وما يترتب عليها من ضغوط

على متخذ القرار؛

#### ب. الإتصالات الإدارية:

تعتبر الإتصالات الإدارية من الوسائل الهامة التي يمكن للمدير متخذ القرار عن طريقها الحصول على المعلومات والبيانات المطلوبة لإتخاذ القرار، ومن هنا فإن سلامة القرارات الإدارية ورشدها تعتمد بدرجة كبيرة

\* لمزيد من التفاصيل حول صفات القائد الإداري أنظر عبد الغني بسيوني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص 315-344.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

على سلامة وفاعلية الإتصالات، التي يجريها المدير متخذ القرار للحصول على المعلومات، فتتحدد فاعلية الإتصالات بمدى قدرة المدير على تنمية الفهم بينه وبين موظفيه حتى تصبح الأهداف مفهومه لدى واحد منهم. كما تتأثر قرارات المدير بمدى قدرته على الوقوف على رد فعل رسالته من جانب مستقبلها.

ج. التفويض واللامركزية الإدارية:.

يؤثر التفويض على عملية إتخاذ القرارات لما يترتب على تفويض المدير بعض إختصاصاته وسلطاته إلى مرؤوسيه من مزايا تنعكس آثارها الإيجابية على إتخاذ القرارات، فالتفويض يساعد من ناحية على تنمية قدرات المرؤوسين في مجال إتخاذ القرارات، ومن ناحية أخرى يسهم في إنجاز قرارات فعالة، تتخذ في ظل كامل الشروط - لأن كثرة المهام على المدير تفقده التركيز كما تتأثر عملية إتخاذ القرارات أيضا بدرجة اللامركزية الإدارية في المؤسسة، حيث يزداد هذا التأثير في الحالات التالية:

- كلما ازداد عدد القرارات التي تتخذها المستويات الإدارية الدنيا في المؤسسة؛
- كلما إزدادت أهمية القرارات التي تتخذها المستويات الإدارية الدنيا في المؤسسة فزيادة حرية أحد رؤساء الأقسام الإدارية في تصرف في أمور مالية مثلا دون الرجوع إلى أحد، يعني زيادة درجة اللامركزية في هذا المجال، الأمر الذي سوف ينعكس إيجابا على القرارات المتخذة لأن ذلك يشعر بالمسؤولية والتحفيز
- كلما إتسعت دائرة تأثير الوحدة الإدارية بالقرارات التي تتخذها المستويات الإدارية الدنيا في المؤسسة فالإدارات التي تسمح لفروعها بإصدار قرارات إجرائية فقط أقل لامركزية من تلك التي تسمح لفروعها بإصدار قرارات مالية.

إن من أهم المزايا التي تترتب على اللامركزية الإدارية فيما يتعلق بإتخاذ القرارات هو تحقيق السرعة في إتخاذ القرارات وتوفير كوادر قيادية جديدة للمناصب العليا في المؤسسة نتيجة لتمرينهم على الأعمال المختلفة... إلخ.

### د. نطاق التمكّن (الرقابة) الذي يكون على مرؤوسيه:

يعتبر نطاق التمكّن من العوامل المؤثرة في إتخاذ القرارات، ذلك أن إتساع النطاق يقلل من تعدد المستويات الإدارية مما يزيد في سرعة التفاهم بين المدير ومرؤوسيه، ويؤدي بالتالي إلى سرعة إتخاذ القرارات، والعكس يجعل المدير متخذ القرار غير قادر على تخصيص الكثير من الوقت للمسائل الهامة، ولا يتيح الفرصة لمرؤوسين لحل المشاكل التي تواجههم بأنفسهم و إتخاذ القرارات الملائمة بشأنها دون الرجوع إلى المدير، إلا أن إتساع نطاق التمكّن يمكن التغلب على سلبياته بالتفويض كما رأينا سابقا.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

### 3. العوامل البيئية:

هناك مجموعة من العوامل أو القيود التي تؤثر على فاعلية القرارات، تتبع من الظروف البيئية المحيطة للقرار، ومن أهم هذه العوامل: طبيعة النظام السياسي و الإقتصادي في الدولة ومدى إنسجام هذه القرارات مع الصالح العام والقوانين والأنظمة والتقدم التكنولوجي.

#### أ. طبيعة النظام السياسي و الإقتصادي في الدولة:

فطبيعة النظام السياسي وفلسفته وتركيبه تؤثر بشكل مباشر في عملية إتخاذ القرارات، ذلك أن هذه العملية تأثر بمدى القيود التي يفرضها النظام السياسي على حرية القيادات صانعة القرار، أو توجيه قراراتها لتأتي منسجمة مع فلسفة النظام، كما يؤثر النظام الإقتصادي من ناحية أخرى في فاعلية القرارات، إذ يفترض أن تأتي قرارات القيادات الإدارية منسجمة مع الإتجاه الإقتصادي السائد في الدولة، كما تؤثر المتغيرات والقوى الإقتصادية على فاعلية القرارات الإدارية، ومن أهم هذه القوى المؤثرة تفاوت المستويات السائدة في المجتمع، وتوفر الإعتمادات المالية اللازمة لتنفيذ القرار....

ب. إنسجام القرار مع الصالح العام: على متخذ القرار أن يراعى مدى تحقق القرار لأهداف مجموع المواطنين وليس أهداف فئات محددة منهم قد تكون صاحبة مصلحة خاصة في إتخاذ القرار حتى يضمن إنسجام مع الصالح العام.

#### ج. التقاليد الإجتماعية والقيم الدينية:

تتأثر القرارات الإدارية بالتقاليد الإجتماعية والعادات الموروثة والقيم الدينية ويبدو أن تأثير التقاليد على القرارات التي يتخذها المديرين واضحا وملموسا من خلال سلوكهم و اتجاهاتهم عند إتخاذ القرارات. كما تعتبر القيم الدينية عاملا فعالا في إقناع الجماهير بكثير من القرارات كتمهيد لإصدارها وتنفيذها.

#### د. النصوص التشريعية:

إن الأنظمة واللوائح والتعليمات كلها تشكل قيودا رسمية مفروضة على المدير متخذ القرار بحكم منصبه الرسمي، وتتضح هذه القيود بصورة أكثر في مجال إتخاذ القرارات في الإدارة العامة، حيث يعتبر القرار الإداري، جزءا من السياسة العامة للدولة ويكون المدير مضطرا - حتى يضمن فاعلية القرار - أن يأخذ في إعتباره عوامل معينة أهمها: الإلتزام بالقوانين، والميزانية، و الإعتمادات المالية المخصصة له، وأثر القرار على الخطة المرسومة، ومدى واقع القرار على السلطات العليا التي يجب أن توافق عليه وقياس مدى قبوله لدى اللجان البرلمانية التي ستقره، والرأي العام الذي يمكن أن يقبله أو يهاجمه.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

تتأثر عملية صنع القرارات أيضا بالتغيرات السريعة والمفاجئة في النظم والقوانين واللوائح التي تعمل المؤسسة في إطارها التي تصدرها الدولة، إنضيف إلى ما سبق إلترام متخذ القرار بقواعد الشكل والإجراءات التي تضعها القوانين لإتخاذ القرارات.

### هـ . التقدم التكنولوجي:

إن الثورة التكنولوجية الحديثة وما رافقتها من إختراعات - كالأجهزة الإلكترونية - أحدثت تغيرات جوهرية في بعض الجوانب العلمية الإدارية كإعداد الخطط و الإتصالات و إتخاذ لقرارات، وكان من أبرز التطورات الفنية في مجال إتخاذ القرارات، إختراع الحاسب الآلي الذي يلعب دورا هاما في تجميع البيانات وتخزينها وتحليلها وحفظها بشكل دقيق ومنظم، مما يساعد في التوصل إلى الحلول الملائمة للمشاكل الإدارية.

### المبحث الثالث: التحديات والمشاكل التي تواجه المراجعة الإدارية قي في عملية إتخاذ القرار.

تلعب المراجعة الإدارية دورا هاما في عملية صنع القرار في المؤسسة وفي جميع المستويات الإدارية المختلفة إلا أن هذا الدور يكون محدودا أو منعدما برغم من الإجراءات العادية والسليمة للمراجعة الإدارية ، وعلى ضوء العوامل المؤثرة كما رأينا سابقا وغيرها، يمكن أن نقف على النقاط التي عندها يتقلص دور للمراجعة الإدارية - محدوديتها - في عملية صنع القرارات وكذا على ضوء أمور تخص المراجعة الإدارية نفسها.

#### المطلب الأول: المركزية الشديدة وعدم التفويض

كما قلنا سابقا أن هناك نمط أوتوقراطي للسلوك الإداري وهذا النمط يتدرج في شدته بين نقطتين يمثل أحدهما السلوك الأوتوقراطي المتسلط أو المتحكم وتمثل النقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق، كما أنه يتوسط هاتين النقطتين سلوك يكاد يكون وسطا في شدته بين النمطين السابقين، وهذا السلوك هو السلوك الأوتوقراطي الصالح أو الخير، إلا أنه وفي ظل هذه الأنماط الثلاثة يجب أن نميز بين نوعين من القيادة المتحكمة، فهناك قيادة تعتمد كلية على أسلوب قيادي رقابي يتعامل في تصرفاته بالتقارير الرقابية، والتي توافيه بما تم عمله عند إصدار الأوامر للمستويات التي تلي المستويات القيادية، في هذا النوع يكون للمراجعة الإدارية دورا كبيرا جدا، وتصبح بمثابة اليد اليمنى للقيادة والتي يتم من خلالها التحكم في مجريات العمليات داخل المؤسسة، وهذا راجع للصفة الرقابية التي تحكم المراجعة الإدارية .

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

وهناك نوع آخر من القيادة الذي لا يعترف إلا بوجهة نظره ، ففي هذا النوع من القيادات يكون دور المراجعة الإدارية محدود إلى أبعد التصورات فلا تلقى الإقتراحات التي ترفع في التقارير النهائية أي صدى لدى قيادات المؤسسة.

### 1 - المراجعة الإدارية في ظل نمط إداري أوتوقراطي متطرف

ففي ظل النمط الأوتوقراطي المتطرف غير المقتنع بالمراجعة الداخلية كأداة رقابية في المؤسسة لسبب أو لآخر، قد بينت الدراسات العلمية أن القيادات في الأجهزة ذات النمط الأوتوقراطي يترتب عليها عدم رغبة هذه القيادات في تفويض الاختصاصات والصلاحيات للقيادات في الصف الثاني من السلم الإداري، وتبرز مظاهر هذه المركزية في كثرة الإماءات والموافقات و الشروحات التي تشترط لمصلحة الأعمال ونظاميتها، ثم ضرورة عرض كل صغيرة وكبيرة على المدير، مما يؤدي إلى سيطرة الروتين والروح البيروقراطية التي تقترن دائما بالمركزية الجامدة، كما يظهر الأسلوب الأوتوقراطي المتشدد أو المتطرف في إتخاذ القرارات بأنها تأتي من الأعلى إلى الأسفل، وهي غير قابلة للمناقشة، وتتميز القيادة الإدارية في ظل هذا الأسلوب بأنها هي الجهة الوحيدة التي أدرى من غيرها بأي قرار يتخذ ولا تقبل أي إقتراح من أي جهة في الصف الثاني في الترتيب من السلم الإداري، وتعتبره تدخل و ناقص في صلاحياتها وتعدي للحدود بالنسبة للجهة المقترحة، فلا تكون هناك أي صورة من صور المشاركة في إتخاذ القرارات<sup>1</sup>، ويكون عمل المراجعة الداخلية في ظل هذا الأسلوب في التأكد من السير العادي لنشاط وفي جميع المستويات الإدارية، ولا يمكن للمراجعة الداخلية الطعن في القرارات المتخذة ولا يمكن تقييمها، بالإضافة إلى أنه لا يتم الأخذ بأي إقتراح تبديه في تقاريرها، فهذا النوع من القيادات مؤمن بالدور التقليدي للمراجعة الداخلية فقط وهو مجرد المصدقة على ما هو ظاهر بالقوائم المالية دون التدخل في الشؤون التسييرية وما شابهها.

### 2 - المراجعة الإدارية في ظل نمط إداري أوتوقراطي صالح

أما النمط الأوتوقراطي الصالح أو الخير أين يتصف المدير فيه بأنه يثق في نفسه طريقة أدائه للعمل ويركز إهتماماته في تحقيق مستوى أداء مرتفع في الأجل القصير والطويل وتبدوا مهاراته الرئيسية في حمل موظفيه على تنفيذ ما يريد هو أن ينفذه مع عدم خلق أشياء لدى مرؤوسيه.

أما في إتخاذ القرارات لا يؤمن لمدير من هذا النمط كثير بالمشاركة في إتخاذه للقرارات، ولو فتح باب لإستخدام المشاركة في بعض الأحيان، فإن وسيلته في ذلك تروجه لقبول مرؤوسيه لقراراته قبل إعلانها

<sup>1</sup> - نواف كنعان، مرجع سابق، ص 211.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

صراحة، وذلك لأنه يدرك مقدما أن بعضا من مرؤوسيه قد يعارضون قراره، ولهذا فهو يحاول أن يبين لهم الفوائد التي تترتب على هذا القرار إن أتخذ، ويوضح لهم مزايا إصداره، بعبارة أخرى هو يحاول إقناعهم بقبول القرار، وهو يعلم أيضا أن تقديم موظفيه له التقارير و الإقتراحات حول المشكلة المتعلقة بالقرار قبل إتخاذه، ربما تنتج عنه فكرة سديدة يستفيد منها أو تنبهه وتعرفه بالمشاكل التي قد تستجد مستقبلا،المدير الأوتوقراطي الخير وإن كان يبدو عادلا ومنصفا أحيانا في تعامله مع مرؤوسيه إشراكهم بشكل محدود في إتخاذ قراره إلا أن إتجاهه وميوله إستبدادي بشكل عام، فهو وإن كان يفضل أن يتعامل مع مرؤوسيه عن طريق الإقناع أحيانا، إلا أن المرؤوسين ينظرون إلى سلوكه الخير نحوهم على أنه نوع من المناورة يلجأ إليها لتحقيق أهدافه ورغبته.

### 3 - المراجعة الإدارية في ظل نمط إداري أوتوقراطي متعامل

أما في ظل النمط الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق فإن المدير رغم سلوكه الأوتوقراطي إلا أنه يتميز بلباقته في التعامل مع مرؤوسيه و إعتماده على إتصالاته الشخصية معهم لإنجاز العمل، ومرونته في معالجة وحل المشاكل التي تواجهه، وفي إتخاذه للقرارات يعتقد المدير الأوتوقراطي اللبق أن مشاركة مرؤوسيه له في إتخاذ قراراته وسيلة غير عملية وغير مجدية، ولذلك فهو يحاول في كل مرة خلق الإحساس لدى مرؤوسيه بأنهم يشاركونه دون أن يشركهم فعلا، يعتمد في تكوينه لهذا الإحساس بالمشاركة لدى مرؤوسيه على ما يسمى بالمؤتمرات الإخبارية التي تدور حول تزويده لمرؤوسيه بما توصل إليه من حلول ومحاولته الحصول على موافقتهم على ما ينوي إتخاذه من قرارات، ويكون إهتمامه في مثل هذه المؤتمرات منصبا على حصوله على طاعة وتأييد مرؤوسيه<sup>1</sup>، إلا أنه لا يكون لهم أي دور في المناقشة الهادفة، ولا يتيح لهم فرصة المساهمة بأفكارهم التي تكون مفيدة له الإطلاع على أبعاد المشكلة وحتى إذا أتاح الفرصة لهم بإثارة أسئلة و أو تقديم إقتراحات أو إثارة مناقشات، فإنما يكون قصده من ذلك تكون الإقتناع لديهم بما يريد هو - ولو كان هذا الإقتناع ظاهريا - أما الإقتناع الحقيقي فلا يهمله كثيرا، وبهذا يكون الهدف النهائي في مثل هذه المؤتمرات هو حصول المدير على موافقة مرؤوسيه على القرار الذي ينوي إتخاذه.

<sup>1</sup> - - نواف كنعان، مرجع سابق، ص 213.



## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

### 4 - المراجعة الإدارية في ظل نمط ديمقراطي شكلي

إن من الدراسات الهامة التي كشفت عن درجات السلوك الديمقراطي للمدير تلك التي قام بها" تانباوم وزميلاه " و ماكجريجور <sup>1</sup> Mc Gregor والتي توصلوا فيها إلى بعض النماذج التي تبين درجات المشاركة في ظل النمط الديمقراطي وسنكتفي بسرد النماذج التي يقل فيها دور المراجعة الإدارية في عملية صنع القرارات وهي:

**النموذج الأول:** هو نموذج المدير الذي يضع حدودا معينة ويطلب من مرؤوسيه المشاركة في إتخاذ القرارات في تلك الحدود فقط، فهنا يكون هذا الأمر بمثابة المثبط والمقلل لما يمكن أن تسهم به المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات.

**النموذج الثاني:** يقوم المدير بتقديم مشروع قرار - ورقة عمل - قابلا لتعديل أو حتى الإلغاء إذا ما زالت ظروف إصداره، ويتيح لمرؤوسيه الفرصة المشاركة في صنع القرار من خلال إستطلاعهم لآرائهم وردود فعلهم نحو هذا القرار قبل أن يصبح نهائيا، ومع كل ذلك يحتفظ المدير في هذا النموذج لنفسه بسلطة تحديد و إتخاذ القرار النهائي دون أن يأخذ في إعتباره آراء مرؤوسيه أو ردود فعلهم.

يتضح من خلال ما سبق لنمطي الأوتوقراطي الخير والمتعامل التفاوت بينهم من حيث درجة المشاركة التي يتيحها كل نمط منها في إتخاذ القرارات، ففي النمط الأوتوقراطي الخير يبدو سلوك المدير من هذا النمط أنه أقل تطرفا في تحكمه، ويبدو ذلك من خلال إشراك مرؤوسيه بشكل محدود في إتخاذ القرارات ومحاولة إقناعهم بقبول القرار، وفي النمط الأوتوقراطي المتعامل يبدو أسلوب المدير من هذا النمط على أنه أقل درجات السلوك الأوتوقراطي تطرفا في إستبداديته وأكثرها إقترابا من السلوك الديمقراطي من حيث إعطاء المرؤوسين قدرا - ولو يسيرا - من الحرية لمشاركته في صنع القرارات، وميله نحو التخفيض من حدة تحكمه في مرؤوسيه الذي يظهر من خلال لباقتة في إقناعهم وتوليد الإحساس لديهم بالمشاركة..

### المطلب الثاني: المشاكل التي يواجهها المراجع الإداري

#### أ - التأهيل العلمي والعملية للمراجع الإداري.

لم تلق المراجعة الإدارية قدرا كبيرا من الاهتمام مثل المراجعة المالية نظرا لما تتطلبه من تأهيل علمي وعلمي وعناية مهنية حيث يجب على المراجع الإداري بذل العناية المهنية الكافية والجهد الكافي عند قيامه

<sup>1</sup> - نفس المرجع ، ص 214.

## الفصل الثاني :مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

بالمراجعتوا عداد التقرير ، حيث أن المراجعة الإدارية الفعالة تعتمد بقدر كبير على المراجع وحالته الذهنية توفير البيانات في الوقت المناسب<sup>1</sup>.

صعوبة توفير البيانات والمعلومات عند التنفيذ الفعلي للخطط والبرامج والأهداف في الوقت المناسب وبالقدر الكافي والدقة العالية.

-عدم وجود معايير واضحة ومحددة.

يستلزم تقييم الأداء الإداري وجود معايير واضحة ومحددة عند الاستخدام للموارد الاقتصادية المتاحة سواء بشرية أو مادية أو مالية.

### المطلب الثالث : الاستقلالية المحدودة للمراجع الإداري.

حيث أن خضوع المراجع الإداري للإدارة العليا يتعذر معه مناقشة رؤسائه في أي بند مخالف للقواعد العلمية ولا يتمكن من إبداء رأي فني محايد عن مستويات الإدارة العليا ، إلا أن المراجع الإداري الخارجي يستطيع إبداء رأيه في أداء جميع المستويات الإدارية بما فيها المستويات العليا وبالتالي فهو يفيد الوحدة الاقتصادية أكثر مما إذا كان تبعا للإدارة العليا ومن هنا يتضح أن احد مقومات نجاح المراجعة الإدارية هي بالتعاون والتنسيق التام بين المراجع الداخلي العارف بالأمور المالية والإدارية للمنشأة والمراجع الخارجي ، وصفة الحياد الكامل للمراجع الداخلي والمراجع الخارجي تؤدي إلى نتائج في قياس كفاءة الأداء الإداري في جميع المستويات الإدارية داخل المنشأة.

### خلاصة :

تمر عملية إتخاذ القرارات بمجموعة من الخطوات إنطلاقا من تحديد المشكلة ثم التمعن فيها ودراستها وتحليلها، حتى يمكن تحديد البدائل وتقويمها، ثم تأتي عملية إختيار البديل الأفضل، ثم البحث في الكيفية التي يتم بها تنفيذ هذا البديل المختار، ومن ثم يتم الشروع في تنفيذه ومتابعته متابعة دقيقة، حتى يمكن تدارك الأخطاء التي من الممكن أن تقع ثم يتم تقييم هذا القرار المتخذ، وهناك عدة أساليب مختلفة لتنفيذ هذه القرارات، كل حسب نوعه.

كما تحتاج عملية إتخاذ القرارات هذه إلى معلومات ذات مواصفات معينة، حتى تكون القرارات المتخذة ذات جودة، وتتوقف مواصفات المعلومات هذه على مدى قوة وعلمية نظم المعلومات المنتجة لها داخل المؤسسة وفي

<sup>1</sup> محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، مرجع سباق ، ص48

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الإدارية في صنع القرارات

ذات الوقت قد أثبتت نظم المعلومات الفرعية عجزها على إصدار معلومات إدارية تصلح لإتخاذ القرارات، لذا وجب الرقي بالمعلومات الصادرة عن النظم الفرعية للمعلومات، إلى معلومات إدارية صالحة للإستعمال في العملية الإدارية، تختلف هذه المعلومات من حيث مواصفاتها بحسب حاجة كل مستوى إداري فالقرارات الإستراتيجية تحتاج إلى معلومات تختلف في صفاتها عن تلك التي تعتمد في القرارات التكتيكية أو التنفيذية، وكذلك نفس الحال بالنسبة لقرارات التكتيكية والتنفيذية، فتساعد المراجعة الإدارية هذه المستويات الإدارية على ضمان السلامة والصحة والشرعية لهذه المعلومات، و إنطلاقا من هذا يكون للمراجعة الإدارية دور فعال في عملية صنع القرار.

لا يمكن الحكم على قرار ما على أنه الفعال أم غير ذلك، ما لم تتم دراسة معمقة حول جميع حيثيا هذا القرار، فهناك عدة عوامل تؤثر في فاعلية القرار المتخذ على الرغم من أن القرار المتخذ هو سليم في جميع خطواته، و إنطلاقا من هذه العوامل وغيرها من الممكن أن يتقلص دور - أو تكون هناك محدودية - للمراجعة الإدارية في عملية صنع القرار.

**تمهيد:**

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى المراجعة الإدارية بإعتبارها أداة رقابية ويمكن الإعتماد عليها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها والإجراءات الموضوعة من طرفها ولا ننسى الدور الذي تلعبه بمساهمتها في عملية إتخاذ اقرارات في المؤسسة ومحاولة منا وبإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي قمنا بدراسة ميدانية في احدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في وحدة "نقاوس مصبرات" - بباتنة. ومع العلم إن الهدف من الدراسة الميدانية ليس التعرف على مستوى الدعم الذي تحققه المراجعة الإدارية بعينها بقدر ما يتمثل في كيفية تطبيق برنامج المراجعة على عملية أو عمليتين داخل المؤسسة ومساهمتها في عملية اتخاذ القرارات ودرجة إستعباه والإستفادة منه فإن مثل هذه الدراسة "المراجعة الإدارية" فقد أثبتت نجاحها في مؤسسات رائدة عالميا. والهدف منها هو التعرف على امكانية نجاحها في بيئة مختلفة.

## المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة.

في هذا المبحث نتعرض إلى التعريف بوحدة " نقاوس مصبرات " ومهامها ، ثم نتطرق إلى تنظيمها الداخلي وفي الأخير نقوم بعرض الهيكل التنظيمي للوحدة ، وكيفية سير العلاقات والمهام به .

## المطلب الأول: التعريف بوحدة نقاوس مصبرات ونشأتها.

إن التطور الذي يشهده العصر وخاصة في مجال الاقتصاد والدخول في اقتصاد السوق، ما هو إلا واحد من التطورات ، وهو الأمر الذي جعل المؤسسات تفكر في كيفية مسايرة هذا التطور والتكيف مع التغيرات التي يفرضها هذا المحيط الذي تنشط فيه خاصة بعد اشتداد المنافسة في وقت أصبح فيه البقاء للأقوى .

وهو الأمر الذي ما جعل لا الجزائر وغيرها من الدول تهتم بدفع عجلة التنمية التي تلعب دورا كبيرا وفعالا في نجاح الاقتصاد وازدهاره ولدفع هذه العجلة قامت الدولة بإنشاء صناعة خفيفة منها الصناعات الغذائية ومن بين هذه الصناعات نجد المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات ENAJUC والتي هي نتاج عن إعادة هيكلة مؤسسة SOGEDIA ، وذلك بموجب المرسوم 452/82 المؤرخ في 11 ديسمبر 1982 مرسوم إعادة هيكلة المؤسسة العمومية .

ومن هنا سنتطرق إلى التعريف بالوحدة وكذا كيفية تسييرها .إن إنشاء وحدة صناعية في الوطن للنهوض بالاقتصاد الوطني ، واستغلال الثروات الطبيعية هو ضرورة حتمية لا بد منها من اجل مسايرة التطور الصناعي المذهل الذي تعرفه الدول وفي هذا الإطار تم إعادة هيكلة العديد من المؤسسات الوطنية ومن بينها المؤسسة الوطنية لتسيير وتنمية المواد الغذائية SOGEDIA والتي تم اعادت هيكلتها .

إذ نتج عن هيكلتها عدة مؤسسات من بينها المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات ENAJUC ، والتي تم إنشاؤها سنة 1980 حيث تتفرع على هذا المؤسسة إلى 13 وحدة منها وحدة منعة ، ووحدة نقاوس مصبرات التي هي محل دراستنا .

وقد تم إنشاء هذه الوحدة بمنطقة نقاوس دون غيرها لاشتهارها بفاكهة المشمش حيث أنها أكثر المناطق إنتاجا لها ، ومن هنا توجب وضع هيكل وحدة صناعية لاستغلال هذه الثروة النباتية .

لقد تم خصصة المؤسسة في افريل 2007، ومن هذا التاريخ أصبحت وحدة نقاوس مصبرات خاصة وتحت تصرف المسئول الأول: SARL SIMAGRUP برأسمال يقدر بـ 275 مليار سنتيم ، وتعد وحدة "نقاوس مصبرات" من بين أهم الوحدات الصناعية التي تضمها ENAJUC وهي وحدة اقتصادية خاصة تقع في الشمال الشرقي لمقر دائرة نقاوس على بعد 2 كلم من مقر الدائرة وعلى الطريق الوطني رقم 78 الرابط بين بركة وسطيف كما تتربع الوحدة على مساحة إجمالية تقدر بـ 76859.32 م<sup>2</sup>

موزعة على النحو التالي:

. المساحة المغطاة: 21602.32 م<sup>2</sup>.

. المساحة غير المغطاة: 255257 م<sup>2</sup>.

يعتبر الطابع القانوني لنقاوس مصبرات أنها شركة ذات سهم أكد الموقع الجائري لمتنديات الخبر وكان ذلك يوم الاثنين 21 جانفي 2013 كشف السيد أحمد معزوز ورئيس المدير العام لمجمّع "معزوز"، عن حياة الشركة لأغلبية حصص مركب نفاوس للصناعة الغذائية، كاشفا عن برنامج تحديث وعصرنة لدعم الإنتاج وتوزيعه في كافة الأنواع، بقيمة تفوق 5 ملايين دينار. وأوضح أحمد معزوز لـ"الخبر"، أن الشركة قامت بحيازة المركب بكافة سلاسل إنتاجه، منها العصائر المبسترة والمصبرات، بنسبة تقارب 100 بالمائة.

حيث قدر راس مالها ب: 1.790.030.000.00 دج

وقدر عدد عمالها حسب البطاقة الإستعلامية المقدمة من طرف المؤسسة الى غاية 2012/12/31 كالتالي:

➤ المثبتين: 366 عامل

➤ الوسميين: 150 عامكل

وتقسيم العمال كان كما يلي

➤ الإطارات السامية

➤ الإطارات

➤ عمال المهارة المهنية

➤ عمال التنفيذ

وبخصوص هذا المجال كشف معزوز عن تدعيم إنتاج المصنع الذي يشغل حاليا 600 عامل، مع

تشديد الرقابة على نوعية المنتج، وتطوير مخابر معاينة المنتجات قبل خروجها للمستهلك، ملاحظا أن

مشروبات "نفاوس" التي كسبت شهرة هي نتاج وصفة المجموعة الفرنسية الدولية "إيفيان"

. كما تتميز بتنوع منتوجاتها حيث تتعدى 10 أنواع ، وتعتبر اكبر وحدة لإنتاج المياه الثميرية على المستوى

الوطني وتتمثل بعض قدراتها فيما يلي :

. معالجة المشمش: 4160 طن.

. معالجة المندرين : 877 طن.

. معالجة فواكه أخرى: 70 طن.

وتعتبر آخر الأخبار في هذا القسم حيث أضاف رئيس المدير العام لمجمّع "معزوز" أنه يرتقب أن تتم

مضاعفة الإنتاج بحوالي 300 بالمائة، مع ضمان توفير عتاد وتجهيزات عصرية جزء منها آلية، فضلا عن توسيع أصناف المنتجات، من بينها إطلاق عدّة نكهات في مشروبات نقاوس (أناناس والبرتقال الأحمر)، مع الحفاظ على أصلية المنتج أيضا، والحفاظ على تعبئة زجاجية تحمي المنتج بمقاييس دولية، مشيرا إلى أن هناك محاذير لاستخدام المواد البلاستيكية في العصائر، كما تم إطلاق منتجات جديدة طويلة الحفظ ثلاثية التركيز وبقدّر إنتاج المركب إجمالا بأكثر من 150 ألف طن يوميا، وهو قابل للتطوير على المدى القصير.

كما تحصلت المؤسسة على شهادة الجودة العالمية ISO9001 سنة 2005

### المطلب الثاني: التنظيم الداخلي للوحدة.

من المعروف أن لكل مؤسسة قوانين داخلية تنظم العلاقات بين أجهزتها وادراتها ومصالحها، وتأخذ هذه القوانين أشكالا مختلفة منها: الاتفاقيات، الجماعية القانون الداخلي الهيكل التنظيمي .

**1. الاتفاقيات الجماعية :** هي عبارة عن وثيقة أو مجموعة من النصوص تحرر من قبل بالاتفاقيات مع النقابات الممثلة للعمال بعد المناقشة أو التفاوض حول هذه النصوص، وتنظم هذه الاتفاقيات حقوق العمل بمختلف أنواعها، وذلك من دخول العامل إلى المؤسسة إلى غاية خروجها منها، ويتم ذلك بعد إرسال هذه الاتفاقية إلى مفتشيه العمال لمراقبة مدى مطابقتها مع القوانين المعمول بها، ثم بعد ذلك توجه إلى المحكمة للمصادقة عليها ويحتوي نص الاتفاقية على 14 فصل و305 مادة الهدف منها تنظيم العمل من حيث المادة القانونية ومنازعة العمل وكيفية التعامل معها، ويتم تعديل الاتفاقية الجماعية لوحدة " نقاوس مصبرات" لكل سنتين أو ثلاث سنوات.

**2. القانون الداخلي:** وهو بمثابة العمود الفقري للمؤسسة من الناحية القانونية وذلك انه من أهم النصوص القانونية المنظمة للوحدة وهو عبارة عن مجموعة من مواد تشمل على مبادئ الانضباط والنظام الذي يحكم الحياة العملية في حالة الأخطاء المرتكبة من قبل العامل.

يوضع هذا القانون بالاتفاق مع الإدارة والنقابة ثم يتم بعد ذلك توجيهه إلى مفتشيه العمل للنظر في مطابقة مواد القوانين المعمول بها، للمصادقة عليها ويرسل بعد ذلك كتابه الضبط بالمحكمة للمصادقة عليه.

ووضع هذا القانون لمراعاة القانون المدني وذلك نتيجة طابعه الإلزامي ويعود القانون الداخلي لوحدة " نقاوس مصبرات" إلى سنة 1997 ولقد تغير هذا القانون بنسبة كبيرة .

### 3. الإطار التنظيمي دراسة الهيكل التنظيمي .

يعتبر الهيكل التنظيمي من النصوص المنظمة لسير الوحدة فهو يبرز جميع الدوائر و المصالح المتواجدة في الوحدة وعدد عماله وذلك على مستوى كل دائرة ويتم وضعه من طرف الإدارة مع المناقشات مع رؤساء المديرية المختلفة. وفي وحدة نقاوس مصبرات وكغيرها من الوحدات وضع هيكل تنظيمي جديد في جويلية 2008. وذلك بعد التطور الملحوظ على مستوى الوحدة .

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للوحدة وكيفية سير العلاقات والمهام.

إن التنظيم الجيد الكفؤ هو الذي يحدد المسؤوليات المختلفة وبدقة لأنه كلما كانت الواجبات والمهام المحددة بدقة كلما كان من السهل الحصول على عملية تسيير منطقية ، و لأنه على كل مؤسسة السعي لتحقيق أهداف مسطرة في برنامجها ولتحقيق ذلك ينبغي أن يكون الهيكل التنظيمي موافقا لحجم المشروع وعدد قطاعاته بالإضافة إلى تدفق المعلومات في هذا الهيكل .

وسنعرض كل مديريات ومصالح وحدة " نقاوس مصبرات":

**1. المديرية العامة:** وتوجد على رأس الهيكل التنظيمي تتكون من مديرين مسئول وهو المسير الأساسي للوحدة وهو عضو مجلس الإدارة ، ويعتبر المكلف بالتسيير اليومي للوحدة ، كما يقوم بالتنسيق مع الدوائر المختلفة ويساعد السكرتير الذي يقوم بالأعمال الخاصة بمكتب المدير وله دور هام في مساعدة المدير كما يقوم بتنظيم الاجتماعات والمواعيد والطباعة ، كما يقوم بتوزيع محاضر الاجتماعات ويحفظ المستندات الخاصة بمكتب المدير ويقوم بمساعدته كذلك كإطار مكلف بالمنازعات .

**2. مديرية الموارد البشرية:** يشرف عليها رئيس مكلف بالتنسيق بين المصالح التابعة له ، كما يقوم بمراقبة

الموظفين والإشراف على أعمالهم وتتكون هذه المديرية من الفروع التالية:

- **فرع تسيير المستخدمين:** ويتولى تسييره رئيس الفرع مع مساعدين حيث يتكفلون بشؤون العمال وتسييرهم ، ويقوم بإعداد جداول تنقيط العمال ، ويسجل الغيابات وبمعنى أدق من مهام الفرع متابعة الفرد العامل منذ دخوله إلى الوحدة إلى غاية الخروج منها سواء بالتقاعد أو الفصل كما أن لهذا الفرع علاقة وطيدة مع فرع الجور حيث يقدم هذا الأخير جداول التنقيط التي يتم على أساسها تحديد احتياجات التدريب لكل سنة وغيرها من المهام الموكلة إليه كما أنه يوجد ما يسمى بالمراسل الاجتماعي لرئيس فرع المستخدمين حيث يقوم بالتصريح على حوادث العمل للضمان الاجتماعي حيث يعتبر هذا المراسل كوسيط بين العمال والضمان الاجتماعي .
- **فرع الأجور:** يتولى تسييرها رئيس يقوم بإعداد أجور العمال وذلك استنادا إلى بطاقات الغياب التي يتلقاها من فرع تسيير المستخدمين وذلك تماشيا مع ما تنص عليه الاتفاقية الجماعية كالأجر القاعدي والعلاوات .
- **فرع التوظيف والتكوين:** يشرف عليه رئيس يقوم هذا الفرع بتقديم خدمات العمال والقروض إعطاء



المنح....الخ وموارد هذا الفرع تأتي من بيع الفضلات والمهلات كالزجاج المكسور، صفائح الورق ، نواة المشمش .

• **مصلحة الوسائل العامة:** يشرف عليها رئيس المصلحة ويساعده في ذلك تقنيين ولكنهم غير دائمين حيث تقوم هذه المصلحة بتوفير كل ما تحتاجه الوحدة من وسائل تستعين بها لسير نشاطها .

**3. المديرية المالية والمحاسبية:** تعتبر أهم المديريات حيث تقوم بالعمليات المالية والمحاسبية ، ويشرف عليها رئيس ويساعده أربعة أعوان وهو مكلف بمايلي :

. الإشراف على المصالح التابعة .

. القيام بالعمليات وتوقع ذلك استنادا للسنوات الماضية .

. القيام بدراسة مختلف العمليات التي قامت بها الوحدة خلال السنوات الماضية وذلك لاستنتاج الأخطاء التي وقعت فيها الوحدة لتفادي تلك الأخطاء مستقبلا وتتكون هذه المديرية من المصلحتين التاليتين:

**1.3 مصلحة المالية:** يشرف عليها رئيس مصلحة المالية وهو محاسب يقوم بتسجيل المدخلات والمخرجات

من الموارد بجميع أنواعها سواء كانت تابعة لمصلحة البيع أو مصلحة التموين ويكون هذا التسجيل وفقا للمخطط الوطني المحاسبي PCN، بالإضافة إلى الوثائق التي تبرز العمليات كوصل الدخول ووصل الخروج .

**2.3 مصلحة المحاسبة العامة:** يشرف عليها محاسب يقوم بتسجيل ومتابعة عمليات الشراء والبيع التي تقوم

بها الوحدة (الاستثمارات، مواد أولية، قطع غيار، إنتاج، مباح ) ثم يقوم بإعداد الميزانيات (الميزانية الافتتاحية للدورة الإنتاجية، الميزانية الختامية في نهاية الدورة )

وما يعاب على هذه المديرية هو اعتمادها الكلي على المحاسبة العامة وبما أن المحاسبة التحليلية هي التي تبين الوضعية الحقيقية للمؤسسة .

**4. مديرية التجارة:** تقوم بعملية التموين وتسيير المخزونات والعتاد، وتقوم ببيع المنتجات وهي مكلفة بالاتصال

مع التجار والتفاوض معهم وكذلك التفاوض مع الموردين ويشرف عليها رئيس المديرية وتتكون من:

**5. مديرية الإمداد:** والتي تتفرع بدورها إلى:

**1.5 فرع التموين:** يتولى هذا الفرع تموين الوحدات بمختلف الحاجيات سواء كانت مواد أولية ( قطاع

غيار، عتاد مكاتب .... ) وتتعامل بصفة مباشرة مع مصلحة الإنتاج حيث تتولى تزويدها بمختلف المواد اللازمة لعملية الإنتاج ويتم تموينها ب :

• **المواد الأولية :** حيث تعتمد وحدة " نقاوس مصبرات " على مادتين أساسيتين هما البرتقال والمشمش ، وهذه

الأخيرة يتم تموين الوحدة بها من منطقة نقاوس أو مناطق مجاورة لها ، ويتم ذلك عن طريق ناقلات .

• **المواد المصنعة :** تتحصل الوحدة على مراكز البرتقال وذلك من اجل إنتاج المياه الثمرية.

• **المواد الوسيطة:** وتتمثل في السكر، حامض الليمون...الخ.

**2.5 فرع الأغلفة :** حيث تتحصل على نوعين من الأغلفة :

• أغلفة قابلة للاسترجاع ، القارورات الزجاجية ( 33 سل ، 100 سل ) .

• أغلفة غير قابلة للاسترجاع ،العلب المعدنية ،حاويات، الورق ..الخ. ويقوم بتسيير هذه المصلحة رئيس يقوم بعمليات التموين ويساعده في ذلك المكلف بالمواد .

**3.5 مصلحة التجارة:** وهي المسئولة عن التعامل مع السوق ويشرف عليها رئيس المصلحة ويساعده في ذلك

عاملين (مساعد) ، ويقوم بإعداد مخطط البيع السنوي ويقوم كذلك بالتعامل مع الزبائن والقيام بعملية البحث عن الأسواق وخاصة الأسواق الجديدة، كما يقوم بتقديم التقرير الشهري عن وضعية الوحدة، كما تقوم الوحدة وانطلاقا من النتائج المحققة خلال السنوات الفارطة ، تحاول الوحدة رفع قيمة مبيعاتها .

ولهذه المصلحة علاقة وطيدة مع مديرية الإنتاج وذلك لان هذه الأخيرة هي التي تزودها بكميات الإنتاج المباع. وتقوم هذه المصلحة بإعداد وصول دخول المواد المنتجة ووصول خروج الإنتاج المباع وذلك لتفادي الوقوع في مشكلات مستقبلية.

**6. مديرية الصيانة:** تقوم هذه المديرية بمراقبة الأجهزة والآلات المستعملة في عملية الإنتاج كما تقوم

بإصلاحها في حالة العطب، ويشرف عليها رئيس مديرية له أعوان يساعده في ذلك (موسمين) كما تتكون هذه المديرية من ثلاث مصالح هي:

**1. مصلحة الوقاية:** يشرف عليها رئيس، تقوم هذه المصلحة وفق برنامج يسطره فرع المنهجية يعمل على

وقاية الآلات، وتقوم كذلك بعملية المراقبة كل أسبوع خاصة عندما يتوقف الإنتاج الخميس والجمعة، كما يشرف رئيسها على فرع المنهجية.

• **فرع المنهجية :** يقوم بالأعمال الإدارية للمديرية ويشرف عليها رئيس ومساعديه ، فيقوم بإعداد برنامج مراقبة ومراجعة الماكينات وجميع المعلومات حول التجهيزات .

• **مخزن قطاع الغيار:** وهذا الأخير الذي تجمع فيه قطاع الغيار والتي يتم الحصول عليها غالبا من الخارج ويشرف أمين المخزن بتولي تسجيل المدخلات والمخرجات من القطع .

**2. مصلحة اللواحق:** يشرف عليها رئيس المصلحة وأربع عمال آخرين، حيث تقوم هذه المصلحة بعمليات

معالجة المياه إنتاج وتحويل الكهرباء وتعتبر هذه المصلحة العصب المحرك لورشات الإنتاج .

**3. مصلحة التدخل:** يشرف عليها رئيس، المهمة الأساسية لهذه المصلحة هي القيام بعمليات إصلاح الآلات عند توقفها وذلك من اجل استمرار عملية الإنتاج ويقوم بعملية الإصلاح ميكانيكيين مختصين.

**7. مديرية الإنتاج :** تعمل هذه الوحدة على تحقيق البرنامج المسطر من طرف الإدارة العامة، حيث يراعي في ذلك الإمكانيات المتوفرة خاصة المادة الأولية، حيث يقوم رئيس المديرية بتسيير شؤونها ومحاولة تطبيق البرنامج المسطر للإنتاج كما يقوم بتسيير المستخدمين التابعين للمديرية وتتكون من مصلحتين اسائتين هما :

**1.7 مصلحة المصبرات :** يشرف عليها رئيس المصلحة وهي تتكفل بإنتاج المصبرات المختلفة وتتمثل أساس في عدة سلاسل :

- سلسلة معالجة المادة الأولية : منتج نصف مصنع ، لباب المشمش .
- سلسلة المري : تقوم بإعداد إنتاج مري المشمش .
- سلسلة علب Z60 : وتقوم بتعليب المنتج نصف الجاهز .
- سلسلة علب 5/1 : وتقوم بتعليب المنتج نصف الجاهز .
- سلسلة القارورات : ذات سعة 17.5 سل ، 18 سل ، 25 سل، وتقوم بإنتاج كوثر المشمش في قارورات غير مسترجعة.

يشرف عليها رئيس ويساعده مساعد يقوم بمراقبة عمل هذه السلاسل .

**2.7 مصلحة المشروبات(المياه الثمرية):** يشرف عليها رئيس المصلحة، ويقوم بإنتاج نوعين من المياه الثمرية .

- المياه الثمرية ، غازية ذات قارورات مسترجعة ( قارورات ذات سعة 33سل، 100سل).
- مياه ثمرية ،غازية ذات قارورات غير مسترجعة ( 25 سل).

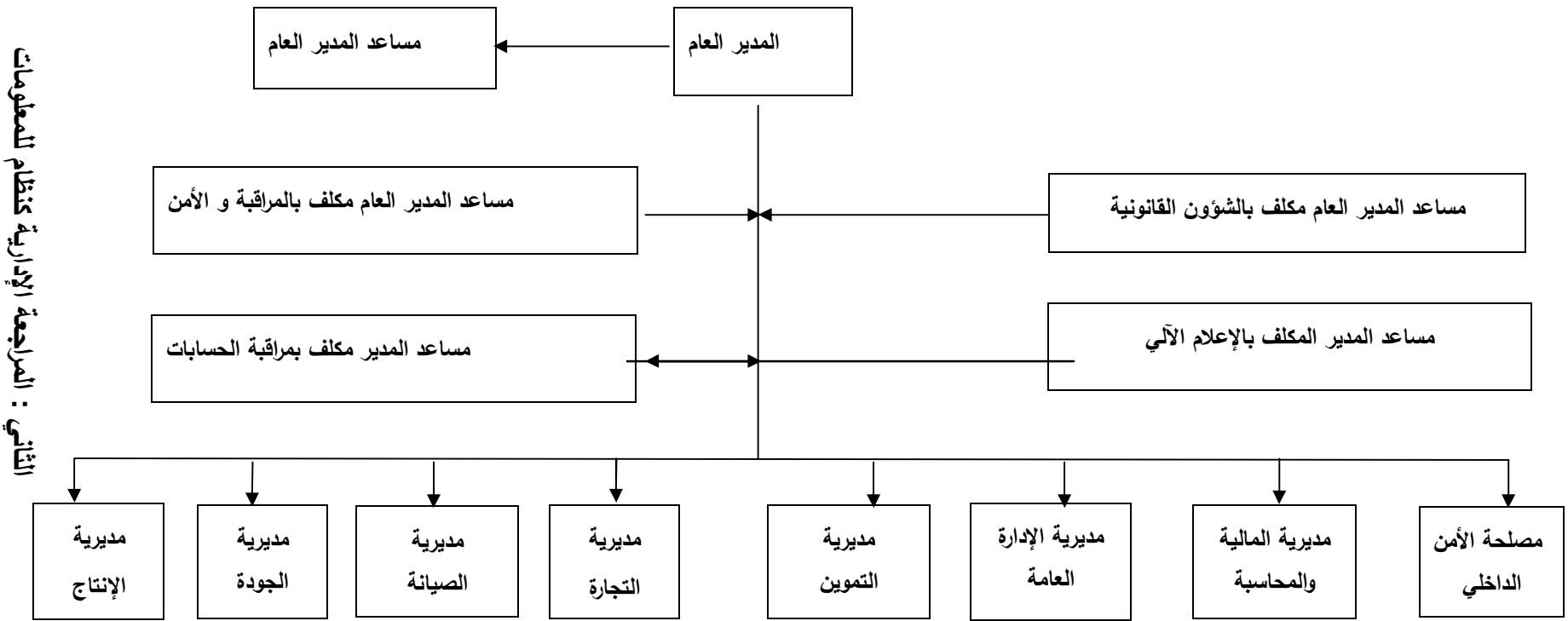
**8. مديرية الجودة:** يشرف عليها رئيس يقوم بالتنسيق بين المصالح التابعة لمديريته كما يقوم بحل المشاكل المطروحة على مستوى المصالح التابعة له .

و تتكون هذه المديرية من مصلحتين هما :

**1.8 مصلحة المخبر:** يشرف عليها رئيس ويساعده تقنيين سامين ويظهر عمل هذه المصلحة منذ بداية الإنتاج إلى غاية انتهائه حيث أنها تراقب الإنتاج وذلك بإجراء تحاليل عن المنتجات ، وذلك في نسب المواد المستعملة (السكر الحموض) وذلك من اجل الحصول على منتج نهائي مطابق للمواصفات الدولية ولها علاقة وطيدة مع مديرية الإنتاج وذلك من خلال أن مصلحة المخبر هي التي تقوم بإيقاف عملية الإنتاج في حالة عدم احترام المقاييس المعمول بها دوليا .

**2.8 مصلحة المراقبة الجودة :** يشرف عليها رئيس تقني سامي ، حيث يظهر عملها أثناء قيام المؤسسة بشراء المواد الأولية ، والمنتجات نصف المصنعة حيث تقوم بمعاينة لهذه المواد المشتراة ، كما تفرض على هذه المديرية مراقبة مصالح الجودة و الأسعار الشكلا الموالي بين لنا الهيكل التنظيمي لوحدة "نقاوس مصبرات .

الهيكل التنظيمي لمؤسسة لوحة نقاوس مصبرات



مدير الإنتاج	مدير	المدير	المدير	المدير	المدير	المدير	رئيس المصلحة
مكلف بالإحصاء	مصلحة المخبر	سكرتيرة	سكرتيرة	سكرتيرة	سكرتيرة	مصلحة المحاسبة	مسؤول الوقاية والأمن
ورشة المياه الثمرية	مصلحة الجودة	مصلحة المناهج	مصلحة دراسة الطلبات	مصلحة تسيير المخازن	مصلحة تسيير المستخدمين	العامة	فرق الأمن الداخلي
ورشة Tetra Pak		مصلحة الصيانة	مسير مخزن المياه	مصلحة التمويل	مصلحة الموارد العامة	مصلحة المالية	
		مصلحة الواحق	الثمرية				
		مصلحة المرجل					

المصدر: وثائق المؤسسة.

المبحث

يساعد في

تعتبر المراجعة الإدارية كنظام للمعلومات، حيث يقوم هذا النظام بتشغيل مدخلاته وعملياته للحصول على معلومات في صورة مخرجات، هدفها هو تحقيق الأغراض الإدارية المخططة مسبقاً، و على ذلك سنتطرق في هذه الدراسة إلى نظم المعلومات داخل المؤسسة محل الدراسة، حيث لا تخلو أي مؤسسة من نظام معلومات تعتمد عليه للقيام بإدارة مختلف أنشطتها. إلا أن الاختلاف يكمن في مدى تطور هذه النظم فقد تكون يدوية أو محسوبة، وهذه الأخيرة تختلف باختلاف المستوى التكنولوجي الذي يتضمنه كل نظام. ومؤسسة نقاوس قد مرت خلال نشاطها لإستخدام نظم المعلومات وقد تم الإعتماد على التطورات الأكثر أهمية في هذا الغرض المرتبط بالمراجعة الإدارية.

### المطلب الأول: واقع نضام المعلومات داخل مؤسسة نقاوس مصبرات

#### أولاً: واقع أنظمة المعلومات في المؤسسة قبل استخدام نظام ERP

كانت مؤسسة نقاوس في الماضي تعتمد على نظم معلومات يدوية يتم فيها تبادل المعلومات بين الأفراد شخصياً أو عن طريق الهاتف وباستخدام المستندات. ويتطلب الحصول على هذه المعلومات وتقديمها في شكل تقارير آجالاً طويلة وجهود عدد كبير من الأفراد. وهذا ما يؤدي إلى تأخر وصول المعلومة بالإضافة إلى حدوث الأخطاء بسبب اعتمادها على كفاءة وتدقيق الأفراد دون غيرهم.

لذلك وفي إطار توجه المؤسسة للإعتماد على تكنولوجيا، تم إدخال بعض البرامج المحسوبة الى وظائف معينة في المؤسسة، مثل الأجور، المحاسبة، إدارة المخزونات... وهي برامج هي منفصلة تهدف اساساً الى اتممة الأعمال اليدوية، غير أنه ما تزال تعتمد على بعض التقارير اليدوية. قللت هذه الأنظمة من الوقت الذي كان يخص لأداء نفس العمل سابقاً. كما قلصت من عدداً العمال الذين كانوا يكلفون بأداء المهام، حيث أصبح عامل واحد مع الحاسوب يكفي للقيام بوظيفة عدة أفراد سابقاً وفي وقت أقل لقد حسنت هذه الأنظمة كثيراً من الأعمال التي كانت تجرى يدوياً، إلا أنها لم تقضي على كل المشاكل التي تعاني منها المؤسسة والعمال. ومن بين هذه المشاكل تعارض مصالح الوظائف المختلفة، بسبب غياب التنسيق الجماعي وصعوبة المراقبة ويرجع سبب إختلاف هذه الأخيرة إلى إختلاف قواعد البيانات. قللت هذه المشاكل من مسؤولية القائمين على هذه النظم مما أدى إلى تأجيل الأعمال، تأخر وصول المعلومات وبالتالي إنخفاض جودة القرارات المعتمدة عليها. هذه الأسباب وغيرها دفعت مسؤولي المؤسسة للبحث عن نظم أكثر كفاءة.

#### ثانياً: نظام ERP في مؤسسة نقاوس مصبرات

من خلال المقابلات التي أجراها الطالب مع إطارت من مؤسسة نقاوس حول أهمية نظام ERP بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لعملية اتخاذ القرارات تبين ان المستخدمين أجمعو على ما يلي:

- 1 - يساهم نظام ERP في تنظيم عمل المؤسسة الإداري.
- 2 - يساعد على القيام بالعمل في وقته المحدد، وأي اهمال في أداء العمل يؤدي الى مشكلة في النظام بالتالي في المؤسسة ككل.
- 3 - يشجع عمل الفريق.

- 4- يقلل من الوقت المخصص لأداء نفس العمل في الأنظمة السابقة.
- 5- يسهل عملية المراقبة، بحيث يساعد أي شخص الإطلاع على العمل المؤدى لحظة بلحظة يلحقه، وعند حدوث أي اهمال أو خطأ يمكن اكتشاف مرتكبه بسهولة، وهذا يعد من بين أسباب مقاومة البيئة الجزائري لأنظمة من هذا النوع.
- 6- في حالة نجاح العمل به، ERP من الحاجة للاتصال بين الوظائف المرتبطة مع بعضها البعض داخل المؤسسة.
- 7- بالنسبة لعملية إتخاذ القرار ترى إطارات المؤسسة أن ERP يقدم معلومات دقيقة وموقوتة، فإذا تم استغلاله أفضل استغلال، يمكنه أن يساعد في إتخاذ قرارات التوريد أو الإنتاج أو البيع بناء على المعلومات التي يقدمها النظام حول انخفاض أو ارتفاع قيمة مخزون ما.
- على الرغم من المميزات الكثيرة للنظام من وجهة نظر مستعمليه الا أنه يواجه بعض المشاكل يمكن حصرها في النقاط التالية:

- 1 - عدم استعابه من طرف المستخدمين (خاصة الأكثر سنا)
- 2 - اعتبار البعض أن النظام يخترق حريتهم الشخصية بالقيام بالعمل.
- 3 - صعوبة التأقلم مع نظام يفرض رقابة مستمرة.
- 4 - تعود بعض العمال على الكسل.

#### المطلب الثاني: استعمال المراجعة الإدارية في إتخاذ القرارات في مؤسسة نقاوس مصبرات

تستعمل المراجعة الإدارية لإتخاذ القرارات الرشيدة هذه الأخيرة هي تلك التي تحقق أهداف المنشأة بكفاءة، و يقصد بالكفاءة أن تكون المخرجات اكبر من التي ساهمت في تحقيقها، إن ربط الرشاد بالكفاءة في تحقيق الأهداف ناتج من أن أهداف المنشآت ليست متماثلة، بمعنى أن تحقيق أقصى الأرباح ليس هو الهدف المحدد لكافة المنشآت.

و بناء على ذلك يمكن تبويب المعلومات التي يوفرها نظام معلومات المراجعة الإدارية لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الرشيدة و الأغراض التي تخدمها هذه المعلومات في الآتي:

- 1 - معلومات لقياس أداء الوحدات الإدارية للمنشأة، و كذلك قياس أداء أفرادها، و يتحقق ذلك عن طريق وسائل تسجيل و تبويب البيانات الخاصة بنشاط كل وحدة إدارية أو فرد سواء كانت فعلية أو تقديرية.
- 2 - exception معلومات لتنبه الإدارة للانحرافات عن الخطط الموضوعة، مثل قرارات الاستثناءات حتى تتخذ القرارات التصحيحية اللازمة . reports
- 3 - معلومات لحل المشاكل الإدارية ذات الطبيعة الخاصة، و يحتاج ذلك إلى تحليل خاص يناسب كل مشكلة.

أولا :تقييم المعلومات الصادرة من نظام المراجعة الإدارية

إذا أردنا أن نقيم المعلومات الصادرة من نظام المراجعة الإدارية فإننا نجد أن هذه القيمة تتوقف على عنصرين:

أ - **الوقت**: أي الوقت الذي تصل فيه المعلومات بالنسبة لاتخاذ القرار، فإذا وصلت المعلومات بعد الوقت الذي كان يجب أن يتخذ فيه القرار يتعطل القرار تماما، في نفس الوقت إذا ما وصلت تلك المعلومات بعد اتخاذ القرار فإنها تصبح عديمة الفائدة.

ب - **مدى نجاح المعلومات**: أي مدى نجاحها في تخفيض حالة عدم التأكد عند متخذ القرار.

ثانيا: دور المعلومات التي يوفرها نظام المراجعة الإدارية داخل مؤسسة نقاوس مصبرات يساهم نظام معلومات المراجعة الإدارية في توفير المعلومات السابقة الذكر اللازمة من خلال نظمها و هي:

أ - **الموازنة**:

لنظام الموازنة اثر ملموس على كافة أقسام و إدارات المنشأة، حيث يلزم توفر نظام اتصالات فعال بين الأقسام المختلفة خلال مرحلة إعداد الموازنات السنوية، و عليه فالمحاسب الإداري يشترك في عدد كبير من خطوات إعدادها، حيث يقوم قسم الموازنة بالتنسيق بين موازنات إدارات الأقسام المختلفة في المنشأة، و كذلك متابعة تنفيذ العمليات و مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرية.

ب - **دراسة النظم**:

قد تقوم المنشأة بالاستعانة بمكتب استشاري أو بعدد من موظفيها في إعادة دراسة نظام المعلومات الحالي، و فحص أسباب المشاكل التي تواجهها و يستطيع المحاسب الإداري في الشركة نظرا لإلمامه و مقدرته على فهم مكونات النظم المالية الداخلية، أن يقوم بدراسة تلك المشاكل.

ج - **محاسبة التكاليف**:

يهتم نظام معلومات محاسبة التكاليف بالاتي:

1 - تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المتكررة، و القرارات المتكررة هي القرارات الروتينية التي تتكرر يوميا و باستمرار ( أي خلال فترات زمنية شبه دورية) وغالبا ما تكون هذه القرارات مرتبطة بممارسة النشاط التجاري للوحدة الاقتصادية.

2 - تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات غير المتكررة، و القرارات غير المتكررة نوعان:

**القرارات الروتينية**: وهي قرارات غير متكررة، و إذا تكررت فيتم ذلك على فترات متباعدة مثل □

القرارات المتعلقة بقبول أو رفض طلبية...

**القرارات الاستراتيجية**: هي تلك القرارات التي يترتب عليها تغير جذري في المسيرة الاقتصادية كإنشاء مصنع

آخر و مثل هذه القرارات لا تتكرر إلا في فترات متباعدة جدا.

3 -حساب تكلفة الإنتاج لتحديد سعر البيع، و نقيس المخزون و تحديد الدخل.



### المطلب الثالث: أنواع القرارات التي المستخدمة داخل المؤسسة محل الدراسة

يمكن تقسيم أنواع القرارات التي يخدمها نظام معلومات المراجعة الإدارية إلى:

#### أ - قرارات تتعلق بطرق الإنتاج و البيع:

قد تبحث الإدارة ما إذا كانت ستقوم بتصنيع السلع المرغوب في بيعها أو تشتريها من الخارج، و قد تستقر على أن تنتج السلع، و لكن تشتري بعض الأجزاء الصغيرة اللازمة لها من الموردين آخرين متخصصين، و كذلك تبحث الإدارة عن المزيج الأمثل لعوامل الإنتاج، فهل يكون الإنتاج يدويا صرفا أو آليا خالصا أو وسطا بين هذا وذاك؟ و ما هو الوسط المناسب؟ و إذا كانت عوامل الإنتاج تشمل آلات، فما هي نوعية هذه الآلات؟ وكيف يمكن استخدامها أحسن استخدام؟ هذه أمثلة فقط للقرارات العديدة التي تتخذ في مجال طرق الإنتاج.

#### ب - قرارات تتعلق بالكميات التي يجب إنتاجها و تخزينها و أسعار البيع المناسبة:

كما يجب أن تبحث الإدارة في حجم العمليات، أي كمية الإنتاج المطلوبة، و لكي تقوم المنشأة بإنتاج كمية كافية لا بد أن تتوفر لديها الموارد اللازمة، و يجب أن يتحقق التوازن في هذه المواد بحيث تكون هناك نقدية كافية مثلا لدفع القروض، و ان يتوفر مخزون كافى لتلبية طلبيات العملاء...، و تحدد الأسعار بناء على دراسة علاقة التكاليف و الإيرادات بحجم النشاط، بحيث تتحقق الأهداف المحددة مقدما.

#### ت - قرارات تتعلق بخلط السلع الواجب إنتاجها:

إذا كان هناك أكثر من سلعة يتم إنتاجها في المنشأة فان الإدارة تواجه القرار الخاص باختيار خليط السلع الذي يحقق أقصى الأرباح"إذا كانت الأرباح هي الهدف الأساسي للمنشأة"، و يتم ذلك بالتركيز على السلع التي تحقق أرباح أكثر.

في الحياة العملية قد يصعب تقسيم القرارات إلى الأنواع التي ذكرناها، حيث يصعب فصل كل نوع من القرارات عن الأخرى، فمثلا كمية الإنتاج المقررة تعتمد على طريقة الإنتاج و خليط السلع المنتجة و الأسعار المحددة، و لكن التقسيمات المذكورة تعد من أساسيات العملية الإدارية، بحيث يكون في استطاعتنا فيما بعد تصميم وسائل و طرق تحليل البيانات التي تخدم هذه القرارات، و يجب الإشارة إلى أن التقسيم المذكور لا ينطبق على المنشآت التي تنتج السلع بل ينطبق على مشروعات الخدمات أيضا.

**المبحث الثالث: أهمية المراجعة الإدارية في اتخاذ القرار.**

لقد تم اختيار مؤسسة نقاوس للمصبرات لأنها تعتبر من المؤسسات الناجحة في مجال الصناعات الغذائية على المستوى الوطني، وبسبب تحكمها الكبير في كفاءتها وفعاليتها في العمليات التشغيلية، وذلك راجع لإستخدامها لواحد من أشهر نظم المعلومات الرائدة في العالم والذي أثبت نجاحه في الكثير من المؤسسات العالمية.

تعتبر المراجعة الإدارية كأسلوب من أساليب التقييم و متابعة الأداء الكلي للمؤسسة والتي تتمثل في تحليل وظائف التسيير وعمليات المؤسسة وسياساتها وقراراتها وسوف نعتد في دراستنا هذه على اسلوب الدراسة والتحليل والإستنباط؛ هذا الأخير الذي يعتمد على دراسة الخريطة التنظيمية للوحدة الاقتصادية لتحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات عن اتخاذ القرارات، ويمكن استخدام هذا الاسلوب مع اسلوب الاستبيان عن طريق توجيه الاسئلة والاستفسارات للعاملين بالمنشأة ثم اجراء تحليل لتلك الاراء واستنتاج المعلومات المفيدة للأداء واتخاذ القرارات.

وسوف نحاول ان نقدم عرض تقييمي لإجراء مراجعة اداريكون هذه الأخيرة تستلزم مهارة عالية وامتدح كبير من الوقت نظرا لإتساع نطاقها قام الطالب بتسليط الضوء على دراسة جزء معين من عمليات المؤسسة والذي يمس مدى تحقق أهدافها ومؤشراتها، و مقارنة الإنجازات المحققة مع المؤشرات والأهداف المحددة مسبقا. أثناء الزيارة التي قادتنا إلى المؤسسة والمقابلات التي أجريت مع مسؤوليها أكدوا لنا أن نقاوس مصبرات تعتمد اعتمادا كبير على نظام المعلومات ERP هذا الأخير الذي يسهل تنفيذ العمليات وتبسيط الإستخدام... إلخ وكإفتراض أن المراجعة الإدارية كنظام معلومات يساهم في اتخاذ القرارات قام الطالب بإعداد إستبيان لإختيار مدى مساهمة هذه النظم في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الدروسة.

**المطلب الأول: تطبيق المراجعة الإدارية ودورها في الرقابة على أهداف مؤسسة نقاوس مصبرات**

**أولاً: دور المراجعة الإدارية في الرقابة على مدى تحقق أهداف رقم أعمال مؤسسة نقاوس مصبرات**  
بإعتبار أن الهدف عند صياغته يجب ان يكون قابل للقياس وذلك من أجل استخدامه في مجال تقييم الأداء والرقابة واتخاذ القرارات ارتأينا أن نسلط الضوء على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال المبيعات الفعلية ومقارنتها بالمبيعات المخططة وحساب نسبة تحقيق الأهداف و فارق تحقيق الأهداف لكل منتج من المنتجات . وسنقوم بعرض ثلاث جداول تحصلنا عليهم كوثائق من من المؤسسة:

**الأول: يوضح تقديرات المبيعات (المبيعات المخططة ) للمؤسسة.**

الثاني: يوضح المبيعات الفعلية (الحقيقية) للمؤسسة.

الثالث: يوضح النسبة والفارق في تحقيق الأهداف من طرف المؤسسة

الجدول رقم:(08) بين تقديرات المبيعات في 2013/04/31

الأهداف المبيعات المقدرة		عائلة المنتج
القيمة	الوزن بالطن	
103648	2620	المياه الثمرية
29111	360	مشروب: 17.5 سل
41154	802	تيتزاباك: 100 سل
20758	271	تيتزاباك : 20 سل
10718	90	مصبرات(معجون)
-	0	الثلاثي المركز 5/1
4268	70	اللب واللباب
209657	4213	المجموع

المصدر: وثيقة مقدمة من مراقب التسيير(مؤسسة نقاوس)

الجدول رقم (09): يبين المبيعات الفعلية في 2013/04/31

الأهداف الحقيقية (المبيعات الفعلية)		عائلة المنتج
القيمة	الوزن بالطن	
85292	2076	المياه الثمرية
25426	314	مشروب: 17.5 سل
38789	763	تيتزاباك: 100 سل
19933	260	تيتزاباك : 20 سل
11122	89	مصبرات (معجون)
1062	17	الثلاثي المركز 5/1
12086	208	اللب واللباب
193710	3719	المجموع

المصدر : وثيقة مقدمة من مراقب التسيير (مؤسسة نقاوس)

بالإعتماد على الجدولين السابقين تم حساب معدل تحقيق الأهداف والفارق بين الأهداف المحققة والمخططة

(المقدرة) كالتالي:

معدل تحقيق الأهداف = الأهداف المحققة / الأهداف المخططة (المرجوة)

الفارق بين الأهداف = الأهداف المحققة - الأهداف المخططة (المرجوة)

من العملية الحسابية السابقة تم استنتاج الجدول التالي:

الجدول رقم(09) : يبين المعدل والفارق في تحقيق المؤسسة للأهداف الخاصة بالمبيعات في

2013/04/31

عائلة المنتج	معدل تحقيق الأهداف	الفارق في تحقيق الأهداف
	بالنسبة المئوية	بالقيمة
المياه الثمرية	%82	- 18356
مشروب: 17.5 سل	%87	- 3658
تيتراباك: 100 سل	%94	- 2365
تيتراباك : 20 سل	%96	- 825
مصبرات(معجون)	%104	404
الثلاثي المركز 5/1	•	1062
اللب واللباب	%283	7818
المجموع	%92.39	15947

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف مراقب التسيير (مؤسسة نقاوس)

نلاحظ من الجدول الأخير: أن المعدل الأخير لتحقيق أهداف المؤسسة الخاصة بالمبيعات قدر بـ 92.39% أما الفارق في تحقيق الأهداف الخاصة بالمبيعات فكان الفارق سلبي بـ: (- 15947) وهذا مؤشر جيد للمؤسسة لمبيعاته إذ يدل على أن توقعات المؤسسة لمبيعاتها من المنتجات كانت تقريبا في محلها ، وأن الطلب على مبيعات المؤسسة يتزايد من منتج إلى آخر .

بالنسبة للفارق بين الكميات المقدرة والكميات الفعلية يمكن تقسيمه الى حالتين:

- الفرق بالزيادة: يكون نتيجة زبائن جدد غير منتظرين، أو نتيجة زيادة الطلب من الزبائن القدامى .

- الفرق بالنقصان: نتيجة عدم وفاء الزبائن وتأخرهم على أخذ طلبياتهم .

الحالة الأولى (الفرق بالزيادة) مؤشر جيد للمؤسسة يدل على تطور مبيعاتها .

الحالة الثانية (الفرق بالنقصان) مؤشر سلبي للمؤسسة يدل على تذبذب في مبيعاتها .

ثانيا: المراجعة الإدارية ودرها في دراسة مدى تحقق أهداف إنتاج مؤسسة نقاوس

كما أرتأينا أيضا أنسلط الضوء على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال الإنتاج الفعلي ومقارنته بالإنتاج المخطط وحساب نسبة تحقيق الأهداف بالنسبة لكل منتج من المنتجات .  
ومن خلال ذلك سنقوم بعرض جدول تحصلنا عليه كوثيقة من المؤسسة يوضح مايلي:

الجدول رقم(10): يبين المعدل والفارق في تحقيق المؤسسة الخاصة بإنتاج في 2013/04/31

عائلة المنتج	الهدف المتوقع (الإنتاج المخطط)	الإنتاج الحقيقي	نسبة أو معدل تحقيق الهدف للإنتاج	الفارق في تحقيق الأهداف
المياه الثمرية	2600	2317	%89	- 283
مشروب: 17.5 سل	360	317	%88	- 43
تيتراباك: 100 سل	830	780	%94	- 50
تيتراباك : 20 سل	280	241	%86	- 39
مصبرات(معجون)	200	198	%99	- 2
الثلاثي المركز 5/1	0	0		0
اللب واللباب	-	0		0
المجموع	4270	3853	%90.23	- 417

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف مراقب التسيير (مؤسسة نقاوس)

معيار الفعلية= الأهداف الفعلية/ الأهداف المخططة منه:

نلاحظ من الجدول أن المعدل العام لتحقيق أهداف المؤسسة الخاصة بالإنتاج قدر ب: %90.23 ، أما الفارق في تحقيق الأهداف الخاصة بالإنتاج فكان فارق سلبي ب ( - 417 ) .

إن تحقيق المؤسسة لهذا المعدل أو النسبة يعتبر مؤشر جيد لأدائها إذ يدل على توقعات المؤسسة لعمليات الإنتاج كان تقريبا في محلها .

أما بالنسبة للفارق السلبي بين الإنتاج المخطط والإنتاج الحقيقي فترجعه المؤسسة للأسباب التالية :

- توقعات المؤسسة بالإنتاج فاق القدرة الإنتاجية للآلة .

- حدوث بعض الأمور الطارئة (كلغياب المفاجئ للعمال، أو توقف الآلة عن العمل) وبالتالي توقف الإنتاج.

$$\text{معيالكفاءة} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{الدخلات}} \times 100$$

قدرت المدخلات الخاصة بهذه السنة من مشتريات المادة الأولية ومستلزمات عملية الإنتاج

بـ1053181 دج بما اننا اعتمدنا دراستنا على أساس شهر يمكننا نقوم بما يلي:

$$\text{مدخلا الشهر} = \text{مدخلات السنة} / 12$$

$$= \frac{1053181}{12} = 87765 \text{ دج ومنه}$$

$$\text{معيالكفاءة الخاص بالشهر} = \frac{\text{مخرجات الشهر}}{\text{مدخلات الشهر}} \times 100$$

$$= \frac{100 \times 87765}{193710}$$

$$= 220.715\%$$

### المطلب الثالث نّظم المعلومات واّخاذ القرارات دراسة ميدانية - نقاوس مصبرات

#### أولاً: منهجية الدراسة

كانت مؤسسة نقاوس في الماضي تستخدم برامج اعلام آلي منفصلة في إدارة مختلف الوظائف التنظيمية من بينها برامج على مستوى المبادلات التجارية، إدارة المخزون المحاسبة والأجور.. الخ. وكان من بين المشاكل البرامج المنفصلة اختلاف قواع البيانات بالإضافة إلى عدم القدرة على مراقبة كل المصالح. ومن أجل القضاء على كل هذه المشاكل تبنت المؤسسة نظام معلوماتي متكامل في إطار مخطتها الإستثماري الجديد، وذلك بقرار من المدير سنة 2007 . من خلال المقابلات التي أجريتها مع بعض المسؤولين تبين أن من أهم أهداف المدير العام وراء إنشاء هذا النظام هو مراقبة نشاط المؤسسة عن بعد.

ولدراسة الفرضية المتعلقة بدور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات، ويفترض أن يكون المبحوث على علاقة بعملية اتخاذ القرار و أن يتعامل بشكل مباشر مع نظم المعلومات المنطبقة في المؤسسة.

وعلى اعتبار أن عدد الأفراد الذين يتعاملون مع نظام المعلومات في المؤسسة بلغ 20 شخصا لحد الآن. فقد ارتأ الطالب اجراء دراسة مصغرة نظرا لصغر المجتمع المدروس. وقد تم توزيع 20 استمارة وتم اعتماد 18 منها واستبعاد استمارتين لعدم اكتملها.

#### ثانياً: تحديد اساليب جمع البيانات وأدوات التحليل المستخدمة

✓ إن طبيعة الموضوع تفرض الإعتماد على المقابلات كأفضل حل لجمع البيانات لسببين أولهما، أن الأشخاص المسؤولين على عملية اتخاذ القرار يمثلون مجموعة صغيرة في المؤسسة؛ والثاني أن عملية اتخاذ

القرار تخضع الى حد ما لإعتبارات شخصية متعددة يصعب توضيحها عند استخدام الوسائل الأخرى . غير أن تحفظ بعض المسؤولين عن الإجابة وتناقض اجاباتهم لأسباب ادارية جعل هذه الوسيلة غير كافية للحصول على المعلومات الكافية. لذلك تم الإعتماد على الإستبيان. حيث قسم الى جزئين هي:

الجزء الأول: خصص للبيانات الشخصية للمجتمع الدروس من اجل التعرف على البنية الديموغرافية لهم من حيث سنهم، جنسهم، مستواهم التعليمي، درجتهم الوظيفية وفترة عملهم بالمؤسسة بالوظيفة الحالية.

الجزء الثاني: خصص لكيفية دعم نظم المعلومات القديمة لعملية اتخاذ القرار، والتغيرات التي حصلت في مستوى الدعم عند تطور هذه النظم.

✓ لتحليل بيانات الأستبيان تم الإعتماد على:

- 1- التكرارات والنسب المؤية للتعرف على خصائص المجتمع المدروس
- 2- معامل الارتباط لبيرسون للتعرف ما غذا كانت هناك علاقة ذات دالة احصائية بين نظم المعلومات واتخاذ القرار.
- 3- المتوسطات الحسابية تم حسابها من أجل حساب معامل الارتباط.

وقد تمت معامل الارتباط معالجة هذه البيانات بالإستعانة ببرامج الحزمة الإحصائية *statistical*

*package for social sciences (SPSS).*

**ثالثا: عرض البيانات المتعلقة بخصائص مجتمع الدراسة**

لقد تم استخدام القسم الأول من الإستبيان لتوضيح الخصائص الديموغرافية والوظيفية للمجتمع المدروس مما يساعد في تفسير بعض نتائج الدراسة. وتم الإعتماد على كل من السن، الجنس، المستوى التعليمي، عدد سنوات العمل بالمنظمة وبالوظيفة الحالية.

**أولا: السن**

تم تفسير أفراد المجتمع حسب السن الى أربع فئات حسب الجدول التالي:



جدول رقم(11): بين توزيع أفراد المجتمع حسب الفئة العمرية

النسب المئوية%	التكررات	الفئة العمرية
22.22	4	من 20 الى 29
44.44	8	من 30 الى 39
33.33	6	من 40 الى 49
0	0	50 فما فوق
100	18	المجموع

المصدر: صمم انطلاقا من بيانات الإستبيان

نلاحظ أن أفراد المجتمع ينتمون الى الفئة (30- 39) بنسبة 44.44 % ثم تليها فئة (40- 49) بنسبة 33.33% وأخيرا فئة (20- 29) وذلك بنسبة 22.22%

#### ثانيا: الجنس

توزع أفراد المجتمع حسب الجنس كما يلي:

جدول رقم(12):يبين توزيع أفراد المجتمع حسب المستوى التعليمي

النسبة المئوية%	لتكررات	المستوى التعليمي
11.11	2	ابتدائي
11.11	23	متوسط
16.66	11	ثانوي
61.66	18	جامعي
100		المجموع

المصدر: صمم على بالإعتماد على بيانات الإستبيان

نلاحظ أن أغلبية 61.11% من أفراد المجتمع جامعيين، أما المستوى الثانوي فيمثل 16.66% وباقي النسبة مقسمة بالتساوي للمستوى المتوسط والإبتدائي بنسبة 11.11%

#### رابعا: عدد سنوات العمل

تفيد هذه الخاصية في معرفة ما إذا كان المبحوث قد عمل في المؤسسة خلال نظام المعلومات القديم

والحديث أم لا ، وإن كان ذلك التعرف على الخبرة التي اكتسبها في المؤسسة. ويقسم حجم المجتمع وفق هذا

المعيار كما في الجدول التالي:

جدول رقم(13): يبين توزيع أفراد المجتمع حسب عدد سنوات العمل بالمؤسسة

عدد سنوات العمل بالمؤسسة	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من سنة	1	5.55
من سنة الى سنتين	4	22.22
من 3 الى 4 سنوات	2	11.11
5 سنوات أو أكثر	11	61.11
المجموع	18	100

المصدر: معد انطلاقا من بيانات الإستبيان

نلاحظ أن نسبة 61.11 % من أفراد المجتمع عملوا في المؤسسة 5 سنوات أو أكثر وأن 22.22% منهم عملوا في المؤسسة فترة سنة إلى سنتين، 11.11% منهم عملوا فترة 3 إلى 4 سنوات، ونسبة 5.55% عملت أقل من سنة.

#### خامسا: عدد سنوات العمل بالوظيفة الحالية

ويفيد في معرفة ما إذا كان المبحوث مستقر في وظيفته أم انه حديث بها بها. والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم(14): يبين توزيع أفراد المجتمع حسب عدد سنوات العمل بالوظيفة الحالية

عدد سنوات العمل بالوظيفة الحالية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل مكن سنة	4	22.22
من سنة الى سنتين	4	22.22
من 3 الى 4 سنوات	1	5.55
5 سنوات أو أكثر	9	50
المجموع	18	100

المصدر: معد انطلاقا من بيانات الأستبيان

نلاحظ أن اكثر نسبة عملوا بالوظيفة الحالية ل 5 سنوات أو أكثر يليها كل من الفئتين أقل من سنة ومن سنة الى سنتين بنسب متساوية مقدرة ب 22.22% وأخيرا من هم بالوظيفة من 3 إلى 4 سنوات بنسبة 5.55%.

سادسا: عرض النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة.

جدول رقم(15): يبين متوسطات متغيري نظم المعلومات وعملية إتخاذ القرار لعينة من المجتمع المدروس

متوسطات نظم المعلومات	متوسطات عملية إتخاذ القرار
4.27	4.17
4.64	4.50
4.73	4.50
3.82	3.42
3.91	3.08
4.18	3.75
4.73	4.67
4.09	3.83
3.82	3.67
4.18	3.92

المصدر: تم إعداده من طرف الطالب بيانات الأستبيان

$$r_{xy} = \frac{\sum (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum (x_i - \bar{x})^2 \sum (y_i - \bar{y})^2}} = \text{معامل الارتباط}$$

إنطلاقا من بيانات هذا الجدول تم حساب معامل الارتباط باستخدام برنامج SPSS بين نظم المعلومات

وعملية إتخاذ القرار في المؤسسة وقدر بـ 0.927 عند مستوى الدلالة مما يعني وجود ارتباط قوي بين المتغيرين .

المرحلة الأولى: تحديد المشكلة بدقة

جدول رقم(16): العلاقة بين تطور نظم المعلومات ومساهمتها في تحديد المشكلة الحقيقية بدقة(8 و15 أ-)

المجموع	في تحديد المشكلة الحقيقية بدقة					تطور	نظام م.قديم
	جيدة جدا	جيدة	متوسطة	ضعيفة	ضعيفة جدا		
18	2	4	10	2	0	تطور	نظام م.قديم
18	8	8	1	1	0	النظم	نظام ERP
36	10	12	11	3	0	المجموع	

المصدر: من اعداد الطاب بناء بيانات الإستبان

وقدرت قيمة كا<sup>2</sup> المحسوبة ب12.63 في حين قدرت الجدولة ب 9.48 عند درجة الحرية 4 ومستوى 0.05، إذن توجد علاقة بين تطور نظم المعلومات ومساهمتها في تحديد المشكلة.

جدول رقم(17): يبين العلاقة بين تطور نظم المعلومات ومساهمتها في توفير معلومات ملائمة تحديد المشكلة الحقيقية ( 8 و15 ب)

المجموع	تقديم معلومات ملائمة لتحديد المشكلة الحقيقية					تطور	نظام م.قديم
	جيدة جدا	جيدة	متوسطة	ضعيفة	ضعيفة جدا		
18	1	4	11	2	0	تطور	نظام م.قديم
18	8	7	3	0	0	النظم	نظام ERP
36	9	11	14	2	0	المجموع	

المصدر: من اعداد الطاب بناء بيانات الإستبان

وقدرت قيمة كا<sup>2</sup> المحسوبة ب12.63 في حين قدرت الجدولة ب 9.48 عند درجة الحرية 4 ومستوى الثقة 0.05، إذن توجد علاقة بين تطور نظم المعلومات ومساهمتها في تقديم المعلومات الملائمة لتحديد المشكلة.

الجدول رقم(18): يبين العلاقة بين تطور نظم المعلومات ومساهماتها في تحديد المشكلة بسرعة(8و15 -ج)

المجموع	في تحديد المشكلة الحقيقية بسرعة					نظام م.قديم	تطور
	ضعيفة جدا	ضعيفة	متوسطة	جيدة	جيدة جدا		
18	0	2	10	4	2	نظام ERP	النظم
36	0	3	11	12	10		المجموع

المصدر: من اعداد الطاب بناء بيانات الإستبان

وقدرت قيمة كآ<sup>2</sup> المحسوبة بـ12.63 في حين قدرت الجدولة بـ 9.48 عند درجة الحرية 4 ومستوى الثقة 0.05، إذن توجد علاقة بين تطور نظم المعلومات ومساهماتها في تقديم المعلومات الملائمة لتحديد المشكلة الحقيقية بسرعة.

المرحلة الثانية: تقديم البدائل

الجدول رقم(18): يبين العلاقة بين تطور نظم المعلومات ومساهماتها في تقديم بدائل حلول

للمشكلات(9و16 -أ)

المجموع	المساهمة في تقديم بدائل حلول للمشكلات		نظام المعلومات القديم	تطور
	لا	نعم		
18	7	11	نظام ERP	النظم
39	9	27		المجموع

المصدر: من اعداد الطاب بناء بيانات الإستبان

وقدرت قيمة كآ<sup>2</sup> المحسوبة بـ3.70 في حين قدرت الجدولة بـ 3.48 عند درجة الحرية 1 ومستوى الثقة 0.05، إذن لا توجد علاقة بين تطور نظم المعلومات ومساهماتها في تقديم بدائل حلول للمشكلات المطروحة. وإن كانت تقدم بدائل في حدود وظيفة، من أجل التعرف على ما إذا كانت هناك علاقة بين تطور النظم وجودة هذه البدائل ودي كفايتها يمكن تشكيل الجدولين التاليين:

جدول رقم(19):يبين العلاقة بين تطور نظم المعلومات وجودة البدائل التي تقدمها(9و16 ب)

المجموع	جودة البدائل التي تقدمها النظم					نظام م.قديم	تطور
	جيدة جدا	جيدة	متوسطة	ضعيفة	ضعيفة جدا		
11	0	0	5	6	0	نظام م.قديم	تطور
16	0	0	2	6	8	نظام ERP	النظم
27	0	0	7	12	8		المجموع

المصدر: من اعداد الطاب بناء بيانات الإستبان

وقدرت قيمة كاس<sup>2</sup> المحسوبة بـ8.66 في حين قدرت الجدولة بـ9.48 عند درجة الحرية 4 ومستوى الثقة 0.05، ومنه لا توجد علاقة بين تطور نظم المعلومات وجودة البدائل التي تقدمها .

الجدول رقم (19): العلاقة بين تطور نظم المعلومات وكفاية البدائل التي تقدمها(9 و 16 - ج)

المجموع	وكفاية البدائل التي تقدمها النظم					نظام م.قديم	تطور
	جيدة جدا	جيدة	متوسطة	ضعيفة	ضعيفة جدا		
11	0	0	5	6	0	نظام م.قديم	تطور
16	0	0	0	5	7	نظام ERP	النظم
27	0	0	9	11	7		المجموع

المصدر: من اعداد الطاب بناء بيانات الإستبان

وقدرت قيمة كاس<sup>2</sup> المحسوبة بـ6.50 في حين قدرت الجدولة بـ9.48 عند درجة الحرية 4 ومستوى الثقة 0.05، ومنه لا توجد علاقة بين تطور نظم المعلومات وكفاية البدائل التي تقدمها .

المرحلة الثالثة: إختيار البديل الأفضل الجدول رقم(20): بين العلاقة بين تطور نظم المعلومات ومساهمته في إختيار البديل كأفضل حل (10 و 17 - أ)

المجموع	المساهمة في تقديم البديل الأفضل كحل		تطور نظم المعلومات القديم	نظم ERP
	لا	نعم		
18	8	10	تطور النظم	نظم ERP
18	2	16		
36	10	26	المجموع	

المصدر: من اعداد الطاب بناء بيانات الإستبان

وقدرت قيمة كاس<sup>2</sup> المحسوبة بـ4.98 في حين قدرت الجدولة بـ 3.84 عند درجة الحرية 1 ومستوى الثقة 0.05، ومنه توجد علاقة بين تطور نظم المعلومات ومساهمته في إختيار البديل كأفضل حل .

المرحلة الرابعة: التنفيذ والتقييم أو تحقيق النتائج

الجدول رقم(21): يبين العلاقة بين تطور نظم المعلومات ومساهمته في تحقيق النتائج المسطرة (10 و17ب)

المجموع	تحقيق النتائج المسطرة					تطور نظم م.قديم	نظم ERP
	ضعيفة جدا	ضعيفة	متوسطة	جيدة	جيدة جدا		
18	0	1	8	8	1	تطور النظم	نظم ERP
18	0	0	2	9	7		
36	0	1	10	17	8	المجموع	

المصدر: من اعداد الطاب بناء بيانات الإستبان

وقدرت قيمة كاس<sup>2</sup> المحسوبة بـ9.15 في حين قدرت الجدولة بـ 9.48 عند درجة الحرية 1 ومستوى الثقة 0.05، ومنه توجد علاقة بين تطور نظم المعلومات ومساهمته في تحقيق النتائج المسطرة .

### المطلب الثالث: مناقشة نتائج البحث وتحليلها

من خلال البيانات التي تم عرضها في المطلب الأول من هذا الفصل توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج فقد اتضح ان مؤسسة نقاوس مصبرات لها مستوى أداء عالي. حيث استخدمنا أسلوب الأهداف والمؤشرات لأنه أكثر ديناميكية لتقييم أداء المؤسسات وأنه يعتمد بمقارنة الإنجازات المحققة مع المؤشرات والأهداف المحددة مسبقا.

وبخصوص النتائج التي تم التطرق لها في المطلب الثالث من هذا الفصل تبين أن مجتمع الدراسة يتمتع بمستوى تعليمي مقبول أغلبهم حامل لمستوى جامعي وبالتالي يفترض أن لا يجدو صعوبة في التعامل مع نظم المعلومات، اما بالنسبة لمدة عملهم في الوظيفة فقد قضى أغلبهم أكثر من سنة مما يعني أنهم يمكنهم الحكم على واقع النظم وتطورها وإعطاء رأيهم بمساهمتها في اتخاذ القرار.

#### أولاً: النتائج المتلفة بالفرضية الأولى

**نص الفرضية:** " المراجعة الإدارية أسلوب لتقويم فعالية التشغيل و معرفة مدى تحقق أهداف المؤسسة "

تبين بعد حساب المعدل الأخير لتحقيق أهداف المؤسسة الخاصة بالمبيعات قدر بـ 92.39% أما الفارق في تحقيق الأهداف الخاصة بالمبيعات فكان الفارق سلبي بـ : (15947 -) وهذا مؤشر جيد للمؤسسة لمبيعاته إذ يدل على أن توقعات المؤسسة لمبيعاتها من المنتجات كانت تقريبا في محلها ويمكن تحليل عملياتها التشغيلية كمايلي:

- 1 - بالنسبة للمياه الثمرية ومشروب 17.5 سل. كانت توقعات المؤسسة لمبيعاتها تقريبا متفاوته حيث قدرت على التوالي (82%، 87%) وهذا مؤشر على تطور مبيعات هذه المنتجات.
- 2 - بالنسبة لنتيرباك بنوعية (100 سل، 20 سل): كانت نسب توقعات المؤسسة لمبيعاتها تقريبا متفاوته قدرت على التوالي (94%، 96%) وهذا مؤشر على تطور مبيعات المنتجات.
- 3 - أما بالنسبة للمصبرات ولب الفواكه (اللباب): فقد كانت المبيعات الحقيقية (الفعلية) لهذه المنتجات فاقت توقعات المؤسسة لمبيعات هذه المنتجات .

وإذا علمت ان المبيعات الفعلية للشهر 2013/03/31 السابق قدر بـ 156750 دج

منه نستطيع أن نعرف نسبة تطور المبيعات بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة تطور المبيعات} = \frac{\text{المبيعات الحالية}}{\text{المبيعات السابقة}} \times 100$$

$$= \frac{193710}{156750} \times 100 = 123.57\%$$



نلاحظ أن نسبة تطور المبيعات لهذا الشهر مقارنة بالشهر السابق قدرت بـ 23.57% أي أن المؤسسة

في تطور ملحوظ هذا يدل على فعالية عالية انطلاقاً من النتائج المرضية المحققة مقارنة بالنتائج السابقة.

❖ من خلال هذه النتائج المبيّنة أعلاه يمكننا أن نؤكد على صدق الفرضية أي أن المراجعة الإدارية أسلوب لتقويم

فعالية التشغيل و معرفة مدى تحقق أهداف المؤسسة

**ثانياً: النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية**

**نص الفرضية:** "المراجعة الإدارية أداة قياس كفاءة الكيان ومدى إستغلاله لموارده المتاحة"

نلاحظ من الجدول أن المعدل العام لتحقيق أهداف المؤسسة الخاصة بالإنتاج قدر بـ: 90.23% ، أما

الفارق في تحقيق الأهداف الخاصة بالإنتاج فكان فارق سلبي بـ (417 -) .

إن تحقيق المؤسسة لهذا المعدل أو النسبة يعتبر مؤشر جيد لأدائها إذ يدل على توقعات المؤسسة لعمليات

الإنتاج كان تقريبا في محلها.

أما بالنسبة للفارق السلبي بين الإنتاج المخطط والإنتاج الحقيقي فترجعه المؤسسة للأسباب التالية :

- توقعات المؤسسة بالإنتاج فاق القدرة الإنتاجية للآلة .
- حدوث بعض الأمور الطارئة (كإلغاء المفاجئ للعمال، أو توقف الآلة عن العمل) وبالتالي توقف الإنتاج.

$$\text{معييار الكفاءة} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{الدخلات}} \times 100$$

قدرت المدخلات الخاصة بهذه السنة من مشتريات المادة الأولية ومستلزمات عملية الإنتاج بـ 1053181 دج بما

اننا اعتمدنا دراستنا على أساس شهر يمكننا نقوم بما يلي:

$$\text{متوسط مدخلات الشهر} = \frac{\text{مدخلات السنة}}{12}$$

$$= \frac{12}{1053181} = 87765 \text{ دج ومنه}$$

$$\text{معييار الكفاءة الخاص بالشهر} = \frac{\text{مخرجات الشهر}}{\text{مدخلات الشهر}} \times 100$$

$$= \frac{100 \times 87765}{193710}$$

$$= 220.715\%$$

❖ ويعتبر هذا المعدل نجاح كبير في استخدام الموارد المتاحة فكلما كانت المؤسسة ناجحة في الإستخدام الأفضل

لإمكانياتها المادية .. كلما كانت أكثر كفاءة . منه نستطيع أن نقول المراجعة الإدارية أداة قياس كفاءة الكيان

ومدى إستغلاله لموارده المتاحة.

**ثالثاً: عرض النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة**

نص الفرضية الثالثة: "المراجعة الإدارية نظام معلومات، يساهم في دعم عملية إتخاذ القرارات في مؤسسة

نقاوس مصبرات "

لإختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط لبيرسون لإثبات أو نفي وجود علاقة المتغيرين، ويمكن

حساب معامل الارتباط بإستخدام المتغيرين للعينة الصالحة من المجتمع المدروس (10 متوسطات).

تبين بعد حساب معامل الارتباط بين متغيري نظم المعلومات واتخاذ القرار والذي قدر بـ 0.927 عند

مستوى الدلالة 0.01 أن هناك ارتباط قويا بينهما. لقد تم عند حساب هذه العلاقة إدراج كافة الأسئلة المتعلقة

بنظم المعلومات سواء القديمة أو الحديثة وعلاقتها بإتخاذ القرار بشكل عام. وهذا يؤكد ماتم التوصل إليه نظريا

من أن نظم المعلومات أنشئت من أجل تقديم المعلومات اللازمة لمتخذ القرار؛ مما يعني أن الأعتداع على أية

نظام يدوي أو محسوب لا بد وأنه في حده الأدنى يقدم معلومات لمتخذ القرار أثناء قيامه بعملة بغض النظر عن

مدى سرعة ودقة وملائمة المعلومات التي يقدمها. إلا أن هذه النتيجة يكتنفها الغموض أي الأنظمة أكثر تقدما

للمسلعة، كما لا تؤكد ما إذا كان لزيادة التطور التكنولوجي تأثيرا إيجابيا أو سلبيا على عملية اتخاذ القرار.

مراحل عدة، لذلك لا يمكن الحكم على أي المراحل عدة، لذلك لا يمكن الحكم على أي المراحل تستفيد من دعم

أكبر و أيها أقل استفادة من نظم المعلومات. وبخصوص الجزء الثاني من الإستبيان فيتعلق الأمر بواقع نظم

المعلومات في المؤسسة مدى تطورها في تطوير أساليب اتخاذ القرارات ويمكن تبرير نتائج كل مرحلة كما يلي:

#### المرحلة الأولى: تحديد المشكلة

لقد تم الإعتماد على ثلاث معايير يجب أن تتوفر في المعلومة حتى نتمكن من خلالها من تحديد المشكلة

الحقيقية، وهي الدقة السرعة الملائمة. وأثبتت النتائج أن تطور النظم يحسن من سرعة ودقق وملائمة

المعلومة الموجهة لتحديد المشكلات. وهذا يثبت أن نظام المعلومات مهما كانت درجة تطوره يقدم معلومات

تسلهم في تحديد المشكلة بما أن المرحلة الأولى لعملية اتخاذ القرار تعتمد على كثرة المعلومات وشمولها

فإن نظام ERP غني بالمعلومات التي تشمل كافة أنشطة المؤسسة، فهو يقدم كل البيانات الداخلية للمؤسسة

ويقوم بتخزينها وحفظها بشكل دقيق مما يسمح بإستخدامها للتتبع وقصير وطويل الأجل. وبالتالي يمكن لمتخذ

القرار أيا كانت طبعة نشاطه في المؤسسة أن يحصل على المعلومات عند حدوث مشكلة معينة بدقة متناهية

وسرعة كبيرة .

### المرحلة الثانية: تقديم البدائل

أثبتت نتائج الإستبيان أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطور النظم وتصميمها لبدائل حلول للمشكلات المطروحة. ويعود السبب في ذلك الى طبيعة النظام، وهذا ما لوحظ في الجانب النظري من أن نظام ERP ليس نظام دعم قرار أي أنه لا يعتمد على نماذج تقديم بدائل أو على تقنية "ماذا...أو". وهناك بعض العناصر من مستخدمي النظام يعتقدون أن نظام ERP إذا ماتمت مقارنته مع بعض الأنظمة السابقة يقدم البدائل التي يمكن للمستخدم أن يستنتجها انطلاقا من المعاومات التي يوفرها النظام، الا أن البدائل في نظرهم غير كافية ولا تتمتع بالجودة اللازمة .

### المرحلة الثانية: اختيار البدائل الأفضل

تبين من نتائج الإستبيان أنه توجد دلالة إحصائية بين تطور النظم ومساهماتها في اختيا البديل الأفضل. ولا يعتبر ذلك تناقضا في النتائج لأن المؤسسة تتبع بدقة الخطوات السابعة في اتخاط القرار فقد لا يولد متخذ القرار الكثير من البدائل بالإعتماد على النظم ولكنه وببساطة يمكن أن يتخذ قرا بالصحيح انطلاقا من مجموع البيانات المتوفرة لديهبالإعتماد على إعتقاداته، وتصوراته وخبرته في المؤسسة.

حدثت بعض الحالات الإستثنائية في المؤسسة محل الدراسة أين تم إتخاذ قرارات بناءا على البيانات التي يقدمها نظام ERP وكانت القرارات خاطئة ويعود ذلك الى حدوث خطأ في ادخال البيانات للنظام أو تأخير في إدخال بيانات معينة وعليه فإن السبب لا يكمن في الضام نفسه، وانما يعود إلى خلل في العمل به بسبب عدم استعاب النظام من طرف بعض المستخدمين، ولقد أكد لنا القائم على هذا النظام أن نسبة الأخطاء في مثل هذا النوع قد تراجعت وأنها الى الزوال.

### المرحلة الرابعة: التنفيذ والتقييم

بالنسبة لعمليتي التنفيذ والتقييم فهما من اختصاص الإدارة العليا ولذلك لم يتم طرح أسئلة حولها في الإستبان واكتفى الطالب بالإكتفاء في هذه النقطة بالإكتفاء على المقابلة، حيث أكدو مسؤولي المؤسسة ومساعدة المدير أن النظام وبسبب طبيعته الرقابية وسهولة الإطلاع وسهولة الإطلاع على ما يجري في المؤسسة ، بإستخدامه فإنه يعتبر أداة متابعة تنفيذ ممتازة.

تبين من خلال الدراسة الإحصائية في هذه المرحلة أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين النظم ومساهماتها في تحقيق النتائج المسطرة الا ان نظرة فاحصه على اجابات المستجوبين عن النظم القديمة والحديثة تبين أن النظام تبين أن النظامين يساهمون في تحقيق النتائج ولكن النظام الحديث لم يأتي بجديد في هذا المجال.

وخلص القول أن المعلومة مهما كان النظام الذي يقدمها ضرورية لعملية اتخاذ القرار وإن دعم هذه النظم بالتكنولوجيا إنما جاء ليحل مشاكل النظم القديمة، ولذلك فلا بد أنه يحسن من المعلومة التي كان يوفرها النظام السابق. وبما أن عملية اتخاذ القرار تمر بمراحل عدة وكل مرحلة تحتاج إلى نوع معين من المعلومات، فإن دعم نظم المعلومات لها يختلف باختلاف خصائص النظام ونوعية المعلومات التي يقدمها.

من خلال ما تقدم ندرك الأهمية البالغة التي تلعبها المراجعة الإدارية في توفير المعلومات المناسبة لمساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة، و التأثير البالغ لأنظمة المعلومات على عملية اتخاذ هذه القرارات من خلال ما تقدمه من تدعيم عمليات الإقناع، و إجراءات عمليات التقييم الكمي للبدائل لتقديم أفضل الحلول و اسماها، مع مساهمتها الفعالة في عمليات تفسير و تبرير القرارات المتفق عليها نهائيا. و من هذا المنطلق تصبح المعلومات التي توفرها المراجعة الإدارية على مستوى المنظمة موردا هاما و أساسيا، و بقدر ما يتوفر من جودة في هذه المعلومات بقدر ما يزداد الرشد في عملية اتخاذ القرارات\_\_.

## المراجع باللغة العربية

### أ - الكتب:

1. أصول المراجعة د محمد الفيومي. د عوض لبيب المكتب الجامعي الحديث الأزاريطة - أسكندرية -1998.
2. المراجعة معايير واجراءات دار النهضة العربية للطباعة والنشر الطبعة الرابعة 1996. بيروت
3. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003
4. الدليل الشامل في مراجعة العمليات من تأليف هارى ر. رايدر 1994، وترجمة ناصر بكر القحطاني، وبابكر الأمير بكر - معهد الإدارة العامة بالمملكة العربية السعودية. 2000.
5. نواف كعنان ، إتخاذ القرارات ، دار الثقافة ، الطبعة الأولى ، الإصدار السادس ، الأردن ، 2003
6. طارق المجذوب، الإدارة العامة منشورات جلي الحقوقية، الطبعة الثانية، بيروت، 2003.
7. المهدي الطاهر غنية، مبادئ إدارة الأعمال، دار الكتب الوطنية، الطبعة الأولى، ليبيا، 2003
8. عبد الغني بسيوني عبد الله، أصول علم الإدارة العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1993
9. عبد السلام أبو قحف، أساسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1995.
10. عصام محمد البحيصي، دور نظم المعلومات في عملية صنع القرارات على ضوء تطبيق نظرية الصلاحية (المنفعة)، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نشرة إلكترونية، العدد 29/تشرين أول كانون أول 2004.
11. خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، دار وائل، الطبعة الأولى، 2000.
12. مجيد الكرخي، التخطيط الإستراتيجي : عرض نظري تطبيقي ،دار المناهج العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2009
13. أحمد عبد المولى الصباغ ،"الاتجاهات الحديثة في ممارسة المراجعة الخارجية والداخلية"، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، دار الثقافة العربية ، 1990
14. عبد الفتاح الصحن،"المراجعة -مدخل فلسفي تطبيقي"،الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع الإبراهيمية،الإسكندرية، 1986 .
15. د.أحمد حامد حجاج \_ دور المراجعة الإدارية في رفع كفاية النشاط \_ المؤتمر العلمي للمحاسبة والمراجعة \_ 1989 .
16. مصطفى عيسى خضير ،"المراجعة -المفاهيم والمعايير والاجراءات" ،كلية العلوم الادارية- جامعة الملك سعود ، 1991 .

17. محمد نصر ال هوارى واخرون ،"أصول المراجعة – الاطار العلمي والممارسة العملية" ،مكتبة الشباب،كلية التجارة ،جامعة عين شمس، 1991
- 18.مجيد الكرخي ،التخطيط الإستراتيجي : عرض نظري تطبيقي ،دار المناهج العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2009
- 19.محمد بن إبراهيم التوجري، محمد بن عبد الله البرعي، الأسلوب القويم في صنع القرار السليم. السعودية .1997
- 20.سعاد نائف نوطي، الإدارة، دائر وائل، الأردن، الطبعة الثانية، 2004
- 21.عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحف، تنظيم وإدارة الأعمال، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1993
- ب - الرسائل والأبحاث:
- 22.مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية. من اعداد محمد أحمد الأشقر. 2008م [library.iugaza.edu.ps/thesis/83021.pdf](http://library.iugaza.edu.ps/thesis/83021.pdf)
- 23.العلاقة بين المراجعة المالية والإدارية [comfac.mans.edu.eg/.../administrative-revision.do](http://comfac.mans.edu.eg/.../administrative-revision.do)

### ت - ج - المجلات المنتديات العلمية

24. مجلة محاسبة نت شبكة المحاسبين العرب . 2013 [www.infotchaccumtants.com](http://www.infotchaccumtants.com)
25. - عصام محمد البحيصي، دور نظم المعلومات في عملية صنع القرارات على ضوء تطبيق نظرية الصلاحية (المنفعة)، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نشرة إلكترونية، العدد 29/تشرين أول كانون أول 2004، ص ص 04-11، [www.ascasociety.org](http://www.ascasociety.org) 2005/09/06، 11 سا:20د.
26. سلسلة القيمة: مفهوم يفرق بين نوعين من الأنشطة الأساسية للمؤسسة، أنشطة خطوط الإنتاج وأنشطة داعمة، الأنشطة الأولى تعتبر هي صناعة القيمة أما الثانية فهي عوامل دعم وتنسيق ومجموع هذه الأنشطة ينشأ عنه ما يعرف بإسم الميزات التنافسية.
27. <sup>1</sup> Demski. J.Y,and Kreps, D, Models in Managerial, Accunting, Journal Of Accunting Research, Vol 20, Supplement, P: 117-160.

**A- livres :**

28. Winter, John, W., Coordination between internal and external Auditors, The Internal Auditor, December 1976
29. Perry, E., Hadder, The operational Auditing and its place in the company, The Internal Audit. 1972
30. Alain Mikol, L' Audit Financier , Edition D' Organisation, Paris, 1999
31. Darbelet et al, Economie D' entreprise, Edit Foucher, 1<sup>er</sup> Edit, Paris, 2001
32. J.C. Becour, H. Bouquin. Audit Opérationnel, 2<sup>eme</sup> Edition, Economica, Paris. 1996.
33. LIONNEL.C et GERARD.V : Audit et Control Interne, Aspects Financiers, Opération et Stratégiques, 4<sup>eme</sup> Edition, Dalloze, Paris 1992.
34. - Michael Porter, L' avantage Concurrentiel, Edit Dunod, 1<sup>er</sup> Edition, Paris, 1999.
35. - Raffegau. J et all, L' Audit Financier, Que Sais- Je, Paris, 1994

**b- Revues**

36. William R. Kinney. Jr. Auditing Risk Assessment and Risk Management
37. - Encyclopedia, France , 2003, CD.
38. - Financial Accounting Standards Board, Objectives of Financial Reporting Business Enterprises, Statement of Financial Accounting Concepts, No, 1, [www.FASB.org](http://www.FASB.org) , 14/09/2012, 12h:06m.
39. The Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW), Accounting Standards Committee(ASC), The Corporate Report, London, [WWW.ICAEW.CO.UK](http://WWW.ICAEW.CO.UK), 14/09/2012, 13h:17m.
40. Kao.R, Accounting Standards Overloaded, Rig GAAP Versus Little GAAP, The Accounting Standards Authority of Canada, Vancouver, Canada, [www.AICPA.org](http://www.AICPA.org), 13/09/2012, 10h:05m
41. Dona R. H Ermonson and Larry E. Rittenberg. Internal Audit and Organizational Governance, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, [www.TheIIA.org](http://www.TheIIA.org), 14/06/2012, 14h:35m.

42. The Institute of Internal Auditors, Business Risk Assessment, [www.theiia.org](http://www.theiia.org),  
15/07/2012, 11h:20m-

### **C- Dictionnaires :**

43. J.Brémond A.Gélédan, dictionnaire économique et Social, 4<sup>ème</sup> édition, htier,  
paris, 1990.

44. Nouveau petit LA ROBERT, Dictionnaire de la langue française,  
Édition 1995.

45. Bernard, Colli, Dictionnaire économique et financier, 6<sup>ème</sup> édition du  
Seuil, Paris, 1996

### **C- Dictionnaires :**

79 - J.Brémond A.Gélédan, dictionnaire économique et Social, 4<sup>ème</sup> édition,  
htier, paris, 1990.

80- Nouveau petit LA ROBERT, Dictionnaire de la langue française,  
Édition 1995.

81- Bernard, Colli, Dictionnaire économique et financier, 6<sup>ème</sup> édition du  
Seuil, Paris, 1996.



الملحق رقم 2: الإستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

ماستر تخصص تدقيق محاسبي

التاريخ: 2013/05/01

الطالب : غربي عمر

## الإستبيان

في إطار إنجاز مذكرة ماستر بعنوان " المراجعة الإدارية ومساهمتها في اتخاذ القرارات " دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات وبافتراض ان المراجعة الإدارية كنظام معلوماتي يساهم في إتخاذ القرارات . أرجو من سيادتكم الإجابة على قائل الأسئلة المرفقة وذلك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة. لخدمة العلم أرجو أن تكون إجابتكم موضوعية.

أعدكم بالمحافظة على سرية المعلومات التي تقدمونها وأنها لن تستخدم إلا لغرض البحث.

كما أتقدم لكم بجزيل شكري على وقتكم وتعاونكم ، وأقدر بعمق المساعدة التي قدمتموها أنتم والمؤسسة التي تعملون بها لإنجاز هذا البحث.

القسم الأول بيانات شخصية

1-السن	2-الجنس	3-المستوى التعليمي
<input type="checkbox"/> من 20 إلى 29	<input type="checkbox"/> ذكر	<input type="checkbox"/> ابتدائي
<input type="checkbox"/> من 30 إلى 39	<input type="checkbox"/> أنثى	<input type="checkbox"/> متوسط
<input type="checkbox"/> من 40 إلى 49		<input type="checkbox"/> ثانوي
<input type="checkbox"/> 50 فما فوق		<input type="checkbox"/> جامعي
4- عدد سنوات العمل بالمؤسسة	5- فترة العمل بالوظيفة	6- المرتبة الوظيفية
<input type="checkbox"/> أقل من سنة	<input type="checkbox"/> أقل من سنة	(حدها)
<input type="checkbox"/> من سنة إلى سنتين	<input type="checkbox"/> من سنة إلى سنتين	<input type="text"/>
<input type="checkbox"/> من 3 إلى 4 سنوات	<input type="checkbox"/> من 3 إلى 4 سنوات	
<input type="checkbox"/> 5 سنوات أو أكثر	<input type="checkbox"/> 5 سنوات أو أكثر	

القسم الثاني: واقع نظم المعلومات في المؤسسة ومدى تطورها في تطوير أساليب اتخاذ القرارات

7- هل تعتقد أن مساهمة نظم المعلومات القديمة (يدوية أو حاسوبية) في:

أ- توفير معلومات دقيقة ؟	<input type="checkbox"/> جيدة جدا	<input type="checkbox"/> جيدة	<input type="checkbox"/> متوسطة	<input type="checkbox"/> ضعيفة	<input type="checkbox"/> ضعيفة جدا
ب- توفير معلومات سريعة ؟	<input type="checkbox"/> جيدة جدا	<input type="checkbox"/> جيدة	<input type="checkbox"/> متوسطة	<input type="checkbox"/> ضعيفة	<input type="checkbox"/> ضعيفة جدا
ت- توفير معلومات ملائمة ؟	<input type="checkbox"/> جيدة جدا	<input type="checkbox"/> جيدة	<input type="checkbox"/> متوسطة	<input type="checkbox"/> ضعيفة	<input type="checkbox"/> ضعيفة جدا

✓ باعتبار أن عملية اتخاذ القرار بأربع مراحل أساسية ( تحديد المشكلة الحقيقية ،تصميم بدائل حلول لهذه المشكلة، اختيار البديل الأفضل ثم تنفيذه )

8- مامدى مساهمة نظم المعلومات القديمة ( يدوية أو حاسوبية )

أ- تحديد المشكلة الحقيقية بدقة ؟	<input type="checkbox"/> جيدة جدا	<input type="checkbox"/> جيدة	<input type="checkbox"/> متوسطة	<input type="checkbox"/> ضعيفة	<input type="checkbox"/> ضعيفة جدا
----------------------------------	-----------------------------------	-------------------------------	---------------------------------	--------------------------------	------------------------------------

ب- تقديم المعلومات الملائمة لتحديد المشكلة الحقيقية ؟

جيدة جدا  جيدة  متوسطة  ضعيفة  ضعيفة جدا

ت- تحديد المشكلة الحقيقية بسرعة ؟

جيدة جدا  جيدة  متوسطة  ضعيفة  ضعيفة جدا

9- هل تساهم نظم المعلومات القديمة (يدوية أو حاسوبية) في إختيار البديل الأفضل كحل ؟

نعم  لا

10- إذا كانت الإجابة بنعم ؟

أ- ما مدى كفاية البدائل التي يقدمها ؟

جيدة جدا  جيدة  متوسطة  ضعيفة  ضعيفة جدا

- ما مدى جودة البدائل ؟

جيدة جدا  جيدة  متوسطة  ضعيفة  ضعيفة جدا

11- هل تساهم نظم المعلومات القديمة في إختيار البديل الأفضل كحل ؟

نعم  لا

12- ما مدى مساهمة نظم المعلومات القديمة في تحقيق النتائج المسطرة ؟

جيدة جدا  جيدة  متوسطة  ضعيفة  ضعيفة جدا

13- هل تعتقد أن استعمال نظام ERP كان ضرورة؟

نعم  لا

14- هل تعتقد ان مساهمة نظام ERP في :

أ- توفير معلومات دقيقة ؟

جيدة جدا  جيدة  متوسطة  ضعيفة  ضعيفة جدا

ب- توفير معلمات سريعة؟

جيدة جدا  جيدة  متوسطة  ضعيفة  ضعيفة جدا

ت- توفير معلومات ملائمة ؟

جيدة جدا  جيدة  متوسطة  ضعيفة  ضعيفة جدا

15- ما مدى مساهمة نظام ERP في:

أ- تحديد المشكلة الحقيقية بدقة؟

جيدة جدا  جيدة  متوسطة  ضعيفة  ضعيفة جدا

ب- تقديم المعلومات الملائمة لتحديد المشكلة الحقيقية؟

جيدة جدا  جيدة  متوسطة  ضعيفة  ضعيفة جدا

ث- تحديد المشكلة الحقيقية بسرعة؟

جيدة جدا  جيدة  متوسطة  ضعيفة  ضعيفة جدا

16- هل يقدم نظام ERP بدائل حلول للمشكلات المطروحة؟

نعم  لا

17- إذا كانت الإجابة بنعم،

أ- ما مدى كفاية البدائل التي يقدمها؟

جيدة جدا  جيدة  متوسطة  ضعيفة  ضعيفة جدا

ب- ما مدى جودة البدائل؟

جيدة جدا  جيدة  متوسطة  ضعيفة  ضعيفة جدا

ت- هل يساهم نظام ERP إختيار البديل الأفضل كحل؟

نعم  لا

18- ماهو تأثير استخدام نظام ERP على طرق معالجة المشكلات؟ برر إجابتك؟

إيجابي

سلبي

لا يوجد تأثير

19- ماهي أهمية استخدام نظام معلومات متكامل (مثل ERP) في المؤسسة؟

20- إن كنت تعتقد أن هناك جوانب ذات أهمية يقدمها ERP ولم يتم التطرق إليها خلال هذه الإستمارة  
يمكنك توضيحها ؟