



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير

الموضوع

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرفة:

إعداد الطالب:

بوسكار ربيعة

عبد محمد يزيد

...../2016	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016/2015

قسم علوم التسيير



شكر و عرفان

بعد بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على اشرف المرسلين وعلى سيدنا محمد خير الانام.

الحمد لله على نعمة المعرفة و الحمد لله حتى يرضى و الحمد لله بعد الرضا .

نحمده حمدا مباركا فيه كما ينبغي لجلال وجهه و عظيم سلطانه

حمدا لمن علم بالقلم فلو لا القلم لما وصل علم الاولين الى الاخرين.

الحمد لله الذي فضله تتم الصالحات.

اما بعد

أتقدم بالشكر الجزيل و العرفان بالجميل و الامتنان الكثير إلى كل من ساعدني في انجاز هذا العمل المتواضع

و مد لي يد العون من قريب كان او من بعيد و اخص بالذكر:

الأستاذة المشرفة: **بوسكار ربيعة** والتي لم تبخل علي بنصائحها و توجيهاتها التي أنارت لي الطريق ، جزاها الله عني

أحسن جزاء و رفعها بكل ما قدمته لي درجات في الجنة .

كما لا يفوتني أن أتوجه بخالص شكري إلى الأستاذ : عبة فريد . و إلى كل من موظفين ومسؤولين ورؤساء المصالح في

مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة الذين سهل علينا مهمة البحث والدراسة.

كما نشكر أسرة التعليم العالي و البحث العلمي و على رأسهم كل أساتذة معهد العلوم الاقتصادية ، و علوم التسيير و

العلوم التجارية : **LMD** بجامعة محمد خيذر بسكرة

إلى كل أساتذتي في الدرب الدراسي من الابتدائي الى الجامعي .

الى كل طلبة السنة الثانية ماستر تخصص فحص محاسبي

دفعة 2015-2016

إلى كل من لم يبخل علي و لو بنصيحة.

حكمة

﴿ من سلك طريقا يلتمس فيه علما سهل الله له به طريقا إلى الجنة إن
الملائكة لتضع أجنحتها لطالب العلم رضا بما يصنع ، و إن العالم لا يستغفر
له من في السموات و الأرض و الجنان في جوفه الماء إن فضل العلم على
العابد كفضل القمر ليلة البدر على سائر الكواكب ، و إن العلماء ورثة
الأنبياء. و إن الأنبياء لم يورثوا دينارا و لا درهما و إنما ورثوا العلم
فمن أخذه أخذ بحض وافر ﴾

حديث رواه الترمذي و ابن حبان في صحيحه.

﴿ اللهم بنورك اهتدينا و بفضلك إستعنا ، و في كنفك أصبحنا و امسينا ،
انزلت الأول و انزلت الآخر ، فلا شيء بعدك ،
لك الشكر و حمد ﴾

﴿ ربي لا تدعني أصابه بالغرور إذا نجيت و لا
أصابه بالياس إذا فشلته ، بل ذكرني دائما بأن الفضل
هو التجارب التي تسبق النجاح ﴾

إهداء

ﷻ نحمدك اللهم على مدنا بالعقل و الجهد لاتمام هذا العمل المتواضع و الذي كان بمثابة لطالما إنتظرناها ،
و نسألك التوفيق و النجاح . يقول سبحانه و تعالى في كتابه الكريم : ﴿ و قضى ربك الا تعبدوا الا إياه و
بالوالدين إحسانا ﴾ .

ﷻ إلى أعز ما لديا في الوجود ، الى التي افتقدها عند الابتعاد عليها ، الى من بوجودها وجدت و لاجلها اعيش
و بدونها لست شيئا . الى الشمعة التي تحترق لتنير دربي ، الى من سارت على درب شانك لتوصلني إلى بر
الأمان .

إليك أنت وحدك أمي ثم أمي ثم أمي .

ﷻ الى من بفضلتي الله و إحسانه تربيت . الى من افنى حياته ليراني أعانق العلم . الى مصدر فخري و اعتزازي
إلى من زرع فيا روح المثابرة و العزيمة إلى والدي الحنون .
أطال الله في عمرهما حتى انعم تحت جناح عطفهما .
إلى من لا سواهما عندي .

ﷻ إلى كل من يحمل لقب عبة من بعيد كان أو من قريب إلى جميع الأهل و الأقارب ،
كل

العمات و كل الأخوال و الخالات .

ﷻ إلى أصدقائي و رفقاء دربي الدراسي

ﷻ إلى من رضي الاسلام دينا ، و عشق العربية لغة ، و احب الجزائر و طنا .

ﷻ إلى كل من أعانني في انجاز هذا العمل و لو بالكلمة الطيبة .

الفهرس

.....	البسملة.....
ب	شكر و عرفان.....
د	إهداء.....
و	فهرس المحتويات.....
ح	قائمة الأشكال والجدول.....
2	المقدمة.....
6	الفصل الأول: الإطار العلمي للمراجعة الداخلية
7	تمهيد.....
8	المبحث الأول: مدخل عام للمراجعة.....
8	المطلب الأول: مفهوم المراجعة وأنواعها.....
17.....	المطلب الثاني: أهداف ومعايير المراجعة.....
25	المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.....
25	المطلب الأول: ظهور المراجعة الداخلية وتطور مفهومها.....
28	المطلب الثاني: خصائص المراجعة الداخلية والخدمات التي تقدمها.....
30.....	المطلب الثالث: أهداف ومقومات المراجعة الداخلية.....
33	المطلب الرابع: أنواع المراجعة الداخلية.....
34	المبحث الثالث: تطور مهنة المراجعة الداخلية.....
34	المطلب الأول: قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية.....
37.....	المطلب الثاني: معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.....
41	المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني.....
42	المبحث الرابع: تأثيرات المراجعة الداخلية.....
42	المطلب الأول: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.....
47	المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.....
49	المطلب الثالث: تنظيم المراجعة الداخلية وطريقة عملها والصعوبات التي تواجهها.....
52	خلاصة الفصل الأول.....
53	الفصل الثاني: العلاقة بين المراجعة الداخلية وإتخاذ القرار.
54	تمهيد.....
55	المبحث الأول: مدخل حول عملية إتخاذ القرار.....
55	المطلب الأول: مفهوم إتخاذ القرار وأهميته.....
58	المطلب الثاني: مبادئ وتصنيفات القرار.....

66	المطلب الثالث: خصائص وأساليب إتخاذ القرار.....
77	المبحث الثاني: المراجعة الداخلية وآلية إتخاذ القرار.....
77	المطلب الأول: دور نظم المعلومات في عملية صنع القرارات.....
82	المطلب الثاني: المراحل والخطوات الأساسية في صنع القرار.....
88	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في إتخاذ القرار.....
92	المبحث الثالث: الصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار.....
92	المطلب الأول: المشاركة في إتخاذ القرار.....
98	خلاصة الفصل الثاني.....
99	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة.
100	تمهيد.....
101	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة.....
101	المطلب الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة SONITEX.....
102	المطلب الثاني: نشأة المؤسسة محل التربص TIFIB.....
103	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة TIFIB.....
106	المبحث الثاني: عرض بيانات الدراسة ونتائجها.....
106	المطلب الأول: تقديم بيانات الاستثمار وتحليلها.....
123	المطلب الثاني: عرض نتائج الإستثمار.....
126	خلاصة الفصل الثالث.....
128	الخاتمة.....
132	قائمة المصادر والمراجع.....

قائمة الأشكال

الصفحة	قائمة الأشكال	رقم الشكل
21	معايير المراجعة المتعارف عليها	01
32	أهداف المراجعة الداخلية	02
46	المجالات المشتركة فيما بين المراجع الداخلي والخارجي	03
50	الوظائف الأساسية في قسم المراجعة الداخلية	04
67	الخصائص الشخصية لمتخذ القرار	05
68	الصفات الواجب توفرها في متخذ القرار	06
71	اتخاذ القرار هو جوهر العملية الإدارية	07
80	نموذج عام لنظام المعلومات المحاسبي	08
83	مراحل إتخاذ القرار	09
89	أثر عنصر الزمن في عملية إتخاذ القرار	10
90	العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرار	11
105	الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة	12

قائمة الجداول

الصفحة	قائمة الجداول	رقم الجدول
19	التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة	01
42	أوجه الإختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية	02
61	أنواع القرارات.	03
70	يوضح علاقة إتخاذ القرار بالعمليات الإدارية	04

المقدمة

شهد العالم في الآونة الأخيرة الكثير من التطورات والتغيرات في كثير من المجالات ومنها مجال العلوم الاقتصادية التي ينتمي إليها علم المحاسبة والمراجعة.

تعتبر المراجعة الداخلية احد أهم فروع علم المحاسبة لارتباطها الوثيق بتطور النواحي الاقتصادية والاجتماعية والإدارية والتكنولوجيا مهما اختلفت الأنظمة وتباعدت البلدان لذلك اتسع نطاق استخدامها وأصبح يعتمد عليها في تقييم فعالية العمليات التشغيلية للمؤسسة وكفاءة وأمانة العاملين فيها كما أصبحت تستخدم كأداة فحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات ذات مصداقية وصلاحيه لإتخاذ القرارات المالية.

نجد عدم وجود المراجعة الداخلية يؤدي إلى خلق مشاكل في المؤسسة وعدم حل المشاكل المتعلقة بإتخاذ القرار.

تعد عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة بمختلف مستوياتها الإدارية من العمليات الأساسية التي يقوم بها جميع من هم في المؤسسة بما يخدم أهدافها إلا أن الإقبال على اتخاذ القرارات مهما كان صنفها يحتاج إلى الاعتماد على معلومات مؤهلة لذلك هذا الأمر جعل من المراجعة الداخلية أداة تضمن هذا النوع من المعلومات فيستعان بها من أجل دعم وتفعيل هذه القرارات مما يضمن الحصول على أكبر عائد. ومن خلال ما تقدم يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

- ما هو الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات داخل المنشأة (مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB)؟

ومن اجل الإلمام بمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي المراجعة الداخلية ؟ وما دورها وأهميتها في المؤسسة ؟

- ما المقصود باتخاذ القرار ؟ وما هي مراحلها ؟

- ما هي الأساليب المستخدمة في اتخاذ القرار؟

- ما هي علاقة المراجعة الداخلية بإتخاذ القرار ؟

فرضيات البحث:

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

- تؤدي المراجعة الداخلية دورا فعال في إتخاذ القرار.

- تساهم المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار.

- لا تؤدي المراجعة الداخلية أي دور في تفعيل القرارات داخل المؤسسة.

منهج الدراسة:

لقد تم الإستعانة في هذه الدراسة بجملة من المناهج المعروفة في علم المنهجية وذلك لأهمية كل منهج في النتائج المتوصل إليها، وقد تم استعمال المناهج التالية:

- المنهج التاريخي:

حيث استخدم هذا المنهج في تتبع تطور المراجعة.

- المنهج الوصفي التحليلي:

استعمل هذا المنهج لوصف وتشخيص المراجعة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة، كما استعمل في التعريف بعملية إتخاذ القرار والخطوات اللازمة لإتخاذه.

كما تمت الاستعانة بأسلوب دراسة الحالة حيث استخدم هذا المنهج في الفصل الأخير والذي خصص لدراسة مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة.

أهداف الدراسة:

- إن الأهداف التي نسعى الوصول إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع هو إظهار فعالية كل من المراجعة الداخلية وإتخاذ القرار والعلاقة بينهما في دعم التسيير الجيد للمؤسسة، وإعطاء الصورة الحقيقية والدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تقديم الإرشادات لمتخذي القرارات.

- محاولة معرفة مدى تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسة الجزائرية من خلال دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز (TTFIB).

أهمية الدراسة:

وأهمية هذه الدراسة تكمن في محاولة تسليط الضوء على عملية المراجعة الداخلية، والتي تبين أهميتها بالنسبة للمؤسسة، ونذكر آلية مهمة المراجعة الداخلية الذي يعد عملا هاما يقوم به المراجع في تسيير أداء واجبه على أكمل وجه، إذ أن الموضوع يستمد أهميته من أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة وكذلك دورها في عملية إتخاذ القرار.

أسباب إختيار الموضوع:

من أهم أسباب التي ساهمت في اختيار الموضوع:

- محاولة التطرق إلى هذا الموضوع بقدر من التفصيل نظرا لأهميته.

- النقص الفادح الذي تعاني منه المؤسسات العمومية في تطبيق المراجعة الداخلية.

- ضرورة تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسة.

- إبراز دور المراجعة الداخلية في التأثير على عملية إتخاذ القرار.

هيكل البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول كما يلي:

حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية وذلك من خلال إعطاء مفهوم للمراجعة وتطورها التاريخي ومن ثم التطرق إلى المبحث الثاني حيث قمنا بتعريف المراجعة الداخلية وظهورها وتطورها ومن ثم تطرقنا إلى تطور مهنة المراجعة الداخلية ومن ثم تطرقنا إلى المبحث الرابع الذي كان فيه تبيان تأثيرات المراجعة الداخلية على الوظائف الأخرى.

أما الفصل الثاني يتمثل في المراجعة الداخلية وإتخاذ القرارات وقمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول يحتوي على ماهية إتخاذ القرار، بينما يتطرق المبحث الثاني إلى العلاقة بين المراجعة الداخلية وآلية إتخاذ القرار، والمبحث الثالث يتطرق إلى العوائق والصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار.

في الفصل الثالث تم القيام بدراسة حالة وذلك للإجابة على الإشكالية وذلك في مؤسسة النسيج والتجهيز، حيث خصص المبحث الأول للتعريف بالمؤسسة، أما المبحث الثاني فكان لعرض بيانات الدراسة وعرض نتائج الدراسة الميدانية.

الفصل الأول:

الإطار العلمي للمراجعة

الداخلية

تمهيد:

نشأت المراجعة وتطورت نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها، فالمراجعة بمفهومها الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على تقييم أنشطتها المختلفة المحاسبية والمالية والتشغيلية، ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعية لتسيير أنشطتها، بغرض تفادي مختلف الأخطاء، وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس، الأمر الذي جعل من المراجعة الداخلية تلعب دوراً مهماً في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤولياتها المختلفة في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتحديات، وفي ظل الأشكال المختلفة للمنشآت وتنوعها على اختلاف أحجامها، زادت حاجة المنشأة إلى اعتماد وظيفة المراجعة الداخلية، فأصبحت المراجعة الداخلية أداة في يد المؤسسة تستعملها في الكشف عن مواطن الاختلال، وتحديد نقاط القوة، وتنبيه إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرص...

ولقد جاء هذا الفصل ليتم فيه دراسة المراجعة الداخلية من جميع جوانبها حتى يتمكن من تحديد الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية صنع القرارات على وجه التحديد، لذا سيتم التطرق إلى مدخل عام للمراجعة، ماهية المراجعة الداخلية، تطور مهنة المراجعة الداخلية، تأثيرات المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: مدخل عام للمراجعة

إن ظهور المراجعة وتطورها جاء تبعا لتطوير حياة البشرية اقتصاديا واجتماعيا عبر العصور، وذلك لتلبية حاجة المجتمع المتزايدة من المعلومات والبيانات الموثوقة والعادلة عن مدى سلامة تسيير أنشطة المؤسسات والشركات، ومدى تحقيقها لأهدافها التي أنشأت من أجلها، بغية اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة.¹

المطلب الأول: مفهوم المراجعة وأنواعها

أولا: مفهوم المراجعة وفروضها

1- مفهوم المراجعة

1-1- نبذة تاريخية عن المراجعة:

في البداية لم تكن هناك حاجة للمراجعة أو حتى أشخاص يقومون بهذه المهمة، فكان كل فرد قادر على أن يتفقد أعماله بنفسه نظرا لقلّة الصفقات وصغر العمليات التجارية التي كانت آنذاك، وظهرت المراجعة نتيجة للتطور الاقتصادي والفكري والاجتماعي والسياسي، وأخذت في التطور حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن. وهذا من خلال خمس مراحل نستعرضها فيما يلي:

❖ الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م:

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على السلطات الحكومية والمشروعات الدولية التي كان جل اهتمامها منصبا على المخزون السلعي « البضاعة » حتى كانت البضاعة تجرد عدة مرات في الفترة الواحدة وكان الهدف الأساسي في هذه الفترة من التاريخ هو توكي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.²

وفي عهد الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المراجع في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات. وكما وان الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة ومراجعتها، علما أن المراجعة كانت تشمل المراجعة التفصيلية، وكان غرضها الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها.³

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 6.

² إدريس عبد السلام اثنيوي، المراجعة معايير وإجراءات، منشورات جامعة قارون، ليبيا، 2008، ص 17.

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 17.

وكذلك استخدمت المراجعة لأول مرة في تدقيق العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهور السفن التجارية، كما استخدمت في حكومة مدينة عام 1394 في مراجعة بعض الحسابات الحكومية لغرض كشف التلاعبات ومنع اختلاس الأموال. ¹

❖ الفترة ما بين 1500 حتى 1850:

هذه الفترة تمهيدا للثورة الصناعية إلا انه لم يكن هناك تغييرا يذكر في أهداف المراجعة يميزها عن الفترة التي سبقتها وقد كانت أهداف المراجعة لا تزال تقتصر على اكتشاف الغش والتلاعبات رغم حصول تغيرات أخرى أهمها:

* انفصال ملكية المؤسسة عن الإدارة وزيادة الحاجة للمراجعين.

* تطبيق نظام القيد المزدوج لظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع. ²

❖ الفترة ما بين 1850 حتى 1905:

بعد ظهر الثورة الصناعية حصل تغيير شامل للمجتمع وبالتالي ظهرت إلى تكوين وحدات اقتصادية، ومن هنا بدأ الاهتمام المحاسبية بتسجيل عمليات الوحدة الاقتصادية، وليس الاهتمام بتسجيل عمليات صاحب الوحدة فبعد هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا أمام المراجعة لتصبح كمهنة مهمة لا يستهان بها. ³

❖ الفترة من 1905 حتى وقتنا الحاضر:

أهم ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى ذات الانتشار الجغرافي الواسع وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح الاعتماد كثيرا عليها من طرف المراجع، أما الهدف الأساسي لعملية المراجعة هو:

* إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية.

* الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية. ⁴

¹ حازم هاشم الالوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ج1، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003، ص 24.

² إدريس عبد السلام اشنيوي، مرجع سبق ذكره، ص 18

³ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، دفعة 2006/2007، ص04.

⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص08.

1-2- تعريف المراجعة:

إن معالجة لمصطلح المراجعة من عدة زوايا أدى إلى ظهور عدة تعاريف لها تشترك جميعها في نفس الأهداف، وسنحاول تقديم أهمها:

التعريف الأول:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها: « عملية منتظمة للحصول على القرائن المنتظمة المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية بتقديمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية».¹

التعريف الثاني :

كما تعرفها المعاهد والجمعيات المهنية كما يلي: « المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية مخطط لها، تتم بواسطة تكليف شخص مؤهل يتصف بالحياد والاستقلالية، وتتضمن القيام بانجاز الاختبارات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات التي تمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية المدققة».²

التعريف الثالث:

« المراجعة وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد، لأي منشأة بغض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني»³

التعريف الرابع:

« المراجعة هي اختبار تقني صارم وبناء يقوم به مهني مؤهل ومستقل، من اجل إعطاء رأي معلن على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المنشأة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة للوضعية المالية للمنشأة ونتائج أعمالها».⁴

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ، ص09

² حازم هاشم الالوسي، مرجع سبق ذكره، ص36.

³ عزوز ميلود، مرجع سبق ذكره، ص06.

⁴ فاتح سردوك، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم إقتصادية، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2014/2015، ص26

إستناداً إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي¹:

* الفحص: وهو عملية فنية تمكن المراجع من التأكد والاطمئنان، عن صدق وسلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات الحاسبية، والتأكد من جدية المستندات الداخلية والخارجية التي تم على أساسها التسجيل في الدفاتر المحاسبية

* التحقيق: يقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيتهما والقيم المسجلة في القوائم المالية، حتى يتمكن المراجع من التأكد والاطمئنان على صلاحية وعدالة القوائم الختامية، ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد على ثقة، وذلك على ضوء مجموعة من أدلة الإثبات والقرائن والمعايير المهنية المتعارف عليها في مهنة مراجعة الحسابات.

* التقييم: يقصد به تقييم (الأصول والخصوم) التي تتضمنها قائمة المركز المالي، في ظل الأسس والسياسات، وأدلة وقرائن الإثبات الموثوق فيها، حتى يطمئن المراجع إلى صدق وسلامة عمليات التقييم.

* التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق والتقييم والإفصاح عنها فنية محايدة، لتوضيح دقة وعدالة نتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة، للوحدة الاقتصادية محل مراجعة الحسابات.

2- فروض المراجعة:

تعتبر فروض المراجعة هي الأساس الأول في بناء نظرية المراجعة فمن خلال هذه الفروض تم إشتقاق بقية عناصر الإطار النظري للمراجعة.

ويعرف kohler الفرض بأنه: «قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك»، لذلك فقد بذلت العديد من المحاولات البحثية لوضع إطار نظري أو نظرية لمراجعة الحسابات، إلى أن هذه المحاولات لم ترقى إلى المستوى الأمثل حتى الآن، ولكن يوجد إتفاق بين الباحثين على أن هناك فروض عملية يمكن أن تبني عليها مراجعة الحسابات.²

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص ص18-19.

² أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2015، ص34.

وتتمثل أهم الفروض التي تعتمد عليها المراجعة في الآتي¹:

1- قابلية البيانات المالية للفحص:

من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بمهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر لوجود هذه المهنة.

ويستمد هذا الفرض قوته من أن طبيعة المراجعة جعلتها تعتمد على البرهان الذي سيستمد جذوره من المنطق، وان إمكانية الفحص والإثبات لمن أهم عناصر المنطق وهي التي تعطي للأشياء معنى، ومن ثم فإن قابلية قوائم المالية للفحص ستعمل على مد مراجع الحسابات بالبرهان الضروري لإبداء الرأي في مدى سلامتها.

2- عدم وجود تعارض حتمي للمصلحة لكل من المراجع الخارجي والإدارة:

من خلال الواقع يتضح انه هناك تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة ومراجع الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراجع الحسابات، وذلك لأهميتها وفائدتها لنجاح المؤسسة وتقدمها كما استوجب وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمراجع الخارجي بقدر الإمكان الشيء الذي يسرع ويساعد عملية المراجعة.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية:

إن هذه الفرضية تساعد المراجع في تحديد مجال المراجعة وعدم توسيع اختباره باقتضاره على الأخطاء العادية فقط، كما أنها لا تساعد المراجع على اكتشاف الأخطاء الغير عادية، ذلك لان مسؤوليته محدودة بالأخطاء العادية فقط، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراجع اكتشافها من خلال اختباره العادية، فانه لا يكون له أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به، لذلك يجب التركيز على العناية المطلوبة من المراجع عند قيامه بمهمته.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يحد ويقلل من حدوث الأخطاء، الذي يجعل المراجع يقلل من مدى الفحص عند إعداد لبرنامج المراجعة.

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010/2009، ص12-17.

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال:

يقوم هذا الفرض على أساس « أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيارا يقياس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها»، وبالتالي فإنه ما لم تستخدم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فإن القوائم المالية تعتبر غير صادقة وعادلة. كما أنه سيكون من الصعب على المراجعين أن يقوموا بمهمتهم وإبداء رأيهم في تلك القوائم.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي، سوف تكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد الدليل عكس ذلك:

تستمد هذه الفرضية من أحد المبادئ المحاسبية الذي هو: « استمرارية نشاط المؤسسة في المستقبل » وإذا اتضح لمراجع الحسابات أن مسيري المؤسسة يديرونها بطريقة رشيدة وان نظام الرقابة الداخلية السليم فيفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك.

7- عند مزاوله المراجع لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي في البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط: إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها، ويشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور، ولكن عندما يتولى للدفاع عن قضية معينة فإنه يكون مقيدا بها وليس لديه الحرية المطلقة.¹

8- يلتزم مراجع الحسابات بالتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد :

يقوم هذا الفرض على أن مراجع الحسابات يفترض أن يكون ملما وملتزما بالتزامات مهنة المراجعة التي حددتها المنظمات والهيئات المهنية ذات الاختصاص، ومن تلك الالتزامات معايير المراجعة المتعارف عليها بما من شأنه أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية. فإذا أخل المراجع بواجباته المهنية أو لم يفي بها على الوجه المطلوب فإنه يتعرض للمسائلة المهنية وتحمله مسؤولية ذلك.

¹ عزوز ميلود، مرجع سبق ذكره، ص16.

ثانيا: أنواع المراجعة

هناك أنواع متباينة من المراجعة ويمكن تبويب هذه الأنواع وفق للغرض من التبويب كما يلي:

1. من حيث القائم بعملية المراجعة: هناك مراجعة داخلية و مراجعة خارجية
2. من حيث الإلزام: هناك مراجعة إجبارية (إلزامية) ومراجعة اختيارية
3. من حيث بعد الاختبارات: هناك مراجعة شاملة ومراجعة إختبارية.
4. من حيث نطاق المراجعة: هناك مراجعة كاملة ومراجعة جزئية.
5. من حيث توقيت المراجعة: هناك مراجعة نهائية ومراجعة مستمرة.

وسوف نتطرق لكل الأنواع بشروحات مختصرة ونركز على النوع الأول نظرا لأهميته في دراستنا.

1. من حيث القائم بعملية المراجعة:

- مراجعة داخلية:

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسة وتضاعف أحجام هذه الأخيرة، مما أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا كان من الأسباب المباشرة في ظهور المراجعة الداخلية، إذ مع كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة يصعب التسيير، تكثر العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحيانا، لذا لا بد من خلية للمراجعة داخلية للمؤسسة من المفروض أن يتبع أعضائها المديرية العامة مباشرة، تراقب مدى تطبيق محتويات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في مجموعة القوانين الداخلية، الإجراءات وطرق العمل المكتوبة والغير مكتوبة المعمول بها، كذا تعليمات الإدارة الذي يهدف كما سبقت الإشارة إليه إلى التحكم في المؤسسة.¹

- مراجعة خارجية:

وهي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، بحيث يكون مستقلا عن إدارتها، وتتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة في المؤسسة.²

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص13-14.

² شعباني لطفي، المراجعة الداخلية: مهمتها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2003/ 2004، ص31.

2. من حيث الإلزام: ¹

- مراجعة إجبارية (إلزامية):

هي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقا لأحكام القوانين مثل قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها. هذا النوع من المراجعة ولا بد وأن تكون كاملة (مراجعة كاملة). بمعنى عدم وجود قيود على عمل المراجع من قبل إدارة المنشأة.

- مراجعة إختيارية:

المراجعة الإختيارية هي التي يطلبه المنشأة أو أصحابها بطريقة إختيارية، بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، وهذه المراجعة قد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة.

3. من حيث حجم الاختبارات:

- المراجعة الشاملة (التفصيلية):

وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص. ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة. ²

- المراجعة الإختيارية:

حيث يقوم المراجع في المراجعة الإختيارية بمراجعة جزء من الكل حيث يستعمل العينة، أي انه يقوم بإختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي يتم اختيار الجزء منها، وقد ساعد على ظهورها كبر حجم المؤسسات الاقتصادية .

ففي الماضي اعتمد المراجعون على الحكم الشخصي عند القيام بالمراجعة الإختيارية، يتم تحديد العينة وإخبار مفرداتها طبقا للنظرة الشخصية للمراجع الخارجي، ونظرا لأنه في بعض الأحيان العينة لا تمثل الحجم فظهرت حاجة مراقبي الحسابات إلى تدعيم وتحسين طريقة إختيار مفردات العينة، لذلك كان الاعتماد على المراجعة الإختيارية. ³

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص17.

² عبد السلام عبد الله السعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص25.

³ شذري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009/2008، ص ص35-36.

4. من حيث نطاق المراجعة:

- مراجعة كاملة:

طبقا لهذا النوع يتم فحص ومراجعة المستندات ومصادر المعلومات بالمنشأة بشكل متكامل ويعتبر هذا النوع هو الأكثر شيوعا في بداية العهد بالمراجعة، إلا انه في ظل التطورات اللاحقة تحول هذا النوع إلى نوع آخر أصبح أكثر تفضيلا يعرف بالمراجعة الجزئية.¹

- المراجعة الجزئية:

وهنا يقتصر عمل المراجع عن بعض العمليات والبنود دون غيرها كأن يعهد إليه بمراجعة النقدية فقط مثلا، أو جرد المخازن... الخ، وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقريره على ما حدد له من مواضيع.²

5. من حيث توقيت المراجعة:

مراجعة نهائية:

وهي المراجعة التي تبدأ بعد أن أتمت إدارة الحسابات تقييد وترحيل العمليات واستخراج الحسابات الختامية، وتتم المراجعة بطريقة متواصلة فيقوم المراجع ومساعدوه باختبار العمليات وفحصها والتحقق في الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر للتأكد من صحتها ووضع تقرير عن نتيجة الفحص الذي قام به ومن وجهة نظر المراجع فإن هذه الطريقة في المراجعة هي أسلم طريقة وتتبع عادة إذا كانت عملية من وجهة نظر المراجع وفي حالة استطاعته في أن يوفق في توزيع وقته ووقت مندوبيه ونجد أن هذه الطريقة تتبع في المنشآت الصغيرة إلا أنه في المنشآت الكبيرة نظرا لكثرة العمليات وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات يصعب إجراء مراجعة نهائية لتعذرها من الناحية العملية، حيث أن عامل الوقت والتأخير وارد في تقديم التقارير المالية، وأحسن طريقة للمراجعة هي عمل مراجعة جزئية أثناء السنة بواسطة مراجع ثم يقوم مراجع آخر بعمل المراجعة النهائية، إلا أن هذه الطريقة تتطلب تكلفة كبيرة ومن الناحية العملية قد نجد هذا منفذا في بعض المشروعات الكبيرة التي يوجد في تنظيمها إدارة للمراجعة الداخلية تتكون من موظفين تابعين للمنشأة تنصب أعمالهم على مراجعة التفاصيل التي يقوم بتقييمها موظفو إدارة الحسابات ويحقق هذا النظام ركنا هاما في الرقابة الداخلية للمؤسسة.³

¹ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، بيروت، 2014، ص 33.

² خلاصي رضا، مرام للمراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 79.

³ وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسن أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010/2009، ص 70.

- مراجعة مستمرة:

هذا النوع من المراجعة بالغ الأهمية في المؤسسات الكبيرة، أين يقوم المراجع بمراجعة الحسابات طوال السنة المالية بقيامه لزيارات متعددة والتي يمكن أن تكون مفاجئة، زيادة على ذلك يقوم نفس المراجع بمراجعة الحسابات الختامية للمؤسسة الشيء الذي يعطي الوقت الكافي للتعرف عن المؤسسة، كما يسهل ويسرع في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، وانتظام العمل بالنسبة للمراجع، والتقليل من التلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية وعدم إهمال العامل بالمؤسسة لعمله نظرا للتدخل المستمر للمراجع.¹

المطلب الثاني: أهداف ومعايير المراجعة

أولاً: أهمية وأهداف المراجعة.

1- أهمية المراجعة:

تعتبر المراجعة وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف خارجية وداخلية، تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها. فالمراجعة كأداة رقابية فعالة تعتبر الأداة الأساسية في التحقق من مساحات البيانات المحاسبية المختلفة، وإيداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة تعطي صورة حقيقية وعادلة عن نتائج عملياتها خلال الفترة التي خضعت للمراجعة، ومركزها المالي في نهاية هذه الفترة.²

لذا سيتم التطرق لأهمية مراجعة الحسابات على أساس الجهات المستفيدة من خدماتها كما يلي³ :

- إدارة المؤسسة:

يفترض في إدارة المنشأة أن تعتمد اعتماداً كلياً على المعلومات المحاسبية في وضع السياسات والخطط ومراقبة وتقييم الأداء، ومن هذا الافتراض فعلى المنشأة أن تحرص على أن تتم مراجعة تلك المعلومات من قبل هيئة فنية محايدة مما يزيد من درجة الثقة في هذه المعلومات والاعتماد عليها.

كما أن هذه المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تعتبر وسيلة للحكم على إدارة المنشأة من حيث إلتزامها بالأهداف المسطرة.

¹ شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

² حازم هاشم الأوسي، مرجع سبق ذكره، ص 32-33.

³ فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2003/2004، ص 33-34.

- المستثمرون:

يعتمد المستثمرون على القوائم عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وتوجيه مدخراتهم إلى ما يحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولكي تكون هذه القرارات والتوجيهات سليمة، يجب أن تكون هذه القوائم على الأقل تعكس معلومات يمكن الوثوق بها، وهذا إنطلاقاً من تأشيرة المراجع التي تؤكد ذلك.

- البنوك:

تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض والتسهيلات الائتمانية بعد دراسة الوضعية المالية والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة .

- الجهات الحكومية:

الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها، التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، كما يعتمد الاقتصاديون في هياكل الدولة على هذه القوائم للوصول إلى تحديد المؤشرات الوطنية منها مثلاً: الدخل القومي، الناتج الداخلي الخام... الخ، والقيام بعملية التخطيط الاقتصادي واتخاذ قرارات تنمية تخدم الصالح العام، لهذا وجب أن تكون المعلومات الظاهرة على هذه القوائم تعبر عن واقع فعلي للمؤسسة.¹

2- أهداف المراجعة:

إن تتبع التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومضمونه المهني يقودنا إلى ملاحظة التغيير الهائل الذي طرأ على هذه الأهداف وبالتالي المضمون، فقديماً، كانت عملية المراجعة مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتلاعب وتزوير، ولكن تغيرت هذه النظرة لعملية المراجعة عندما قرر القضاء الانجليزي صراحة عام 1897 أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفاً من أهداف عملية المراجعة وأنه ليس مفروضاً في المراجع أن يكون جاسوس أو بوليس سري، ويجب على المراجع أن لا يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات.²

لكن أهداف عملية المراجعة تطورت إلى أبعد وأرقى من ذلك بتطور الحاجة المتزايدة إلى الثقة أكثر في المعلومة، والتي سوف تكون عبارة عن ركيزة أساسية للانطلاق في إتخاذ أي قرار بالنسبة لمستعملي القوائم المالية النهائية للمؤسسة.

¹ صديقي مسعود، احمد نفاذ، المراجعة الداخلية، مطبوعات مزوار، الطبعة الأولى، الجزائر، 2010، ص19.

² خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2014، ص08.

فيمكن توضيح هذا التطور الحاصل في أهداف عملية المراجعة من خلال هذا الجدول:

جدول رقم (01): التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة.

الفترة	الهدف من عملية المراجعة
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس
1850-1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس
1905-1850	- اكتشاف التلاعب والاختلاس - اكتشاف الأخطاء الكتابية
1933-1905	- تحديد مدى سلامة، أو صحة المركز المالي - اكتشاف التلاعب والاختلاس
1940-1933	- تحديد مدى سلامة، أو صحة المركز المالي - اكتشاف التلاعب والاختلاس
1960-1940	- تحديد مدى سلامة أو صحة المركز المالي

المصدر : عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص

.12

إضافة إلى ما سبق فقد استمرت أهداف المراجعة في التطور تلبية لتطور احتياجات المجتمع من المعلومة الموثوقة والصادقة لاتخاذ القرارات المناسبة.

وإجمالاً لكل تلك التطورات، فإنه يمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة:

أ – الأهداف التقليدية¹ :

- 1- التأكد من دقة البيانات المحاسبية وصحتها المثبتة في الدفاتر وسجلاتها، وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- 2- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.
- 3- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- 4- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المراجع المفاجئة للمنشأة وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة.

ب – الأهداف الحديثة²:

- 1- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
 - 2- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة.
 - 3- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
 - 4- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- وبصفة عامة يمكن القول بأن هدف المراجعة يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد في المادة محل المراجعة، وتقديم تقرير عنها للأطراف المستفيدة في الوقت الملائم³.

ثانياً: معايير المراجعة

المعايير عبارة عن الأنماط التي يجب أن يلتزم بها المراجع أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، « والمراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير، والمراجع شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيداً من فترة إلى أخرى، نتيجة لتعدد عالم الأعمال اليوم وتعدد المحاسبات والمشاكل المالية منها والقانونية والضريبية على وجه الخصوص، وعليه ينبغي على المراجع مراعاة المعايير، أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصراً وما يتبع ذلك من عواقب»⁴.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص 8-9.

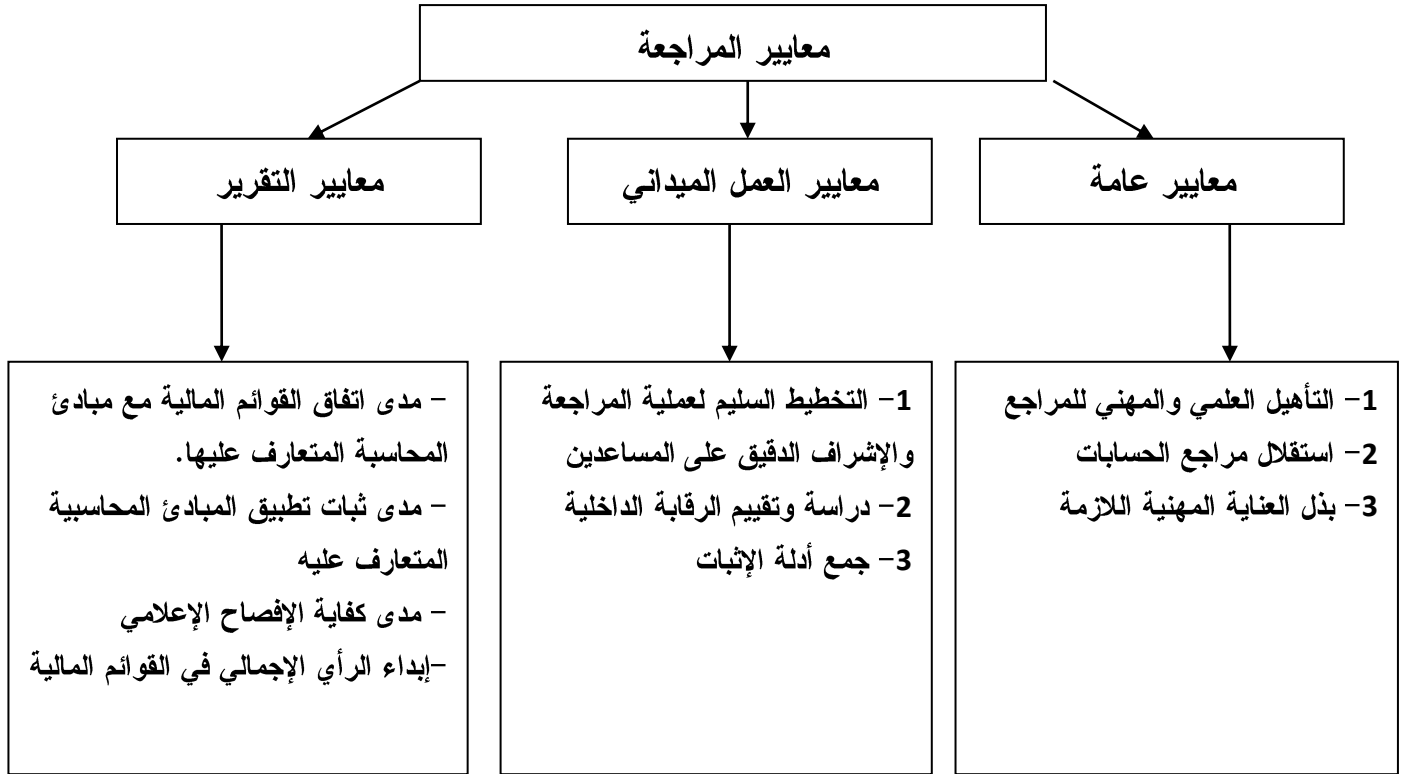
² رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد رزيقات، علم تدقيق الحسابات، الطبعة 01، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2011، ص 26.

³ نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص 149.

⁴ أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص 07.

وفيما يلي توضيح لتلك المعايير:

شكل رقم (01): معايير المراجعة المتعارف عليها.



المصدر: كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010/2009، ص16.

1- المعايير العامة:

إن المراجعة عبارة عن قواعد وأسس وقوانين ومعايير، لذا ينبغي على المراجع مراعاة المعايير أثناء أداء مهنته حتى لا يكون مقصرا.

وقد كان الفضل الكبير للمجمع الأمريكي في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة، والذي قسموها إلى ثلاث مجموعات وهي: المعايير العامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير.

فالمعايير العامة تتعلق بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، يجب على الخدمات المهنية أن تقدم عن درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين،¹ وستنطرق إلى المعايير العامة بالتفصيل²:

1- التأهيل العلمي والمهني للمراجع:

ينص هذا المعيار على أن المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع. ويعني هذا المعيار أن المراجع يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية.

2- استقلالية مراجع الحسابات:

يعني هذا المعيار أن المراجع يجب أن يحافظ على استقلاله في جميع الأمور المتعلقة بالمراجعة. وطبقا لهذا المعيار فإنه يجب على المراجع أو مكتب المراجعة ألا يعبر عن رأيا في القوائم المالية لشركة ما، إلا إذا كان هذا المراجع أو المكتب مستقلا عن هذه المنشأة.³

3- بذل العناية المهنية اللازمة:

يجب على المراجع والجهاز العامل معه القيام بعملية المراجعة بدرجة من الحرص المتوقع من مراجع آخر لديه نفس التأهيل، وكذلك أن يبذل العناية المهنية الكافية، وأن يلجأ إلى الاستعانة بخدمات طرف ثالث (خبير) إذا استدعت الأمور ذلك فمثلا الاستعانة بخبير إكتواري عند مراجعة حسابات شركات التأمين تعد تطبيقا لهذا المعيار.

ويعتبر البحث عن تحقيق الامتياز في العمل المهني هو جوهر بذل العناية المهنية.

¹ شجري معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص38.

² محمد الفيومي ، إبراهيم المليجي، أمال الصباغ، المراجعة علما وعملا، دار التعليم الجامعي، 2015، ص ص48-49.

³ محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 1998، ص 36.

2- معايير العمل الميداني:

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف، إذ للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله، وهي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به، وبالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب في مراجعة ومراقبة الحسابات.

وتتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتتخصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير هي¹:

1- التخطيط السليم لعملية المراجعة:

يعتمد هذا المعيار على مفهوم العناية المهنية الواجبة، فالغرض بذل عناية مهنية معقولة ومناسبة في أداء مهمة المراجعة، فإن الأمر يتطلب ضرورة قبول مهمة المراجعة والتعاقد عليها في وقت ملائم، فضلا عن التخطيط المناسب والكافي لإجراءات المراجعة الفعلية، والتعيين والإشراف المناسب على مساعدي المراجع أثناء القيام بمهمة المراجعة.

2- دراسة تقييم الرقابة الداخلية:

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المراجع الحصول على معلومات عامة حول العميل ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة، « حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة»، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العميل، وتتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة التي يجب القيام بها.

3- جمع أدلة الإثبات:

يعني هذا المعيار أنه يجب أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص.

ويقتضي هذا المعيار ضرورة أن يتفهم المراجع مهمة المراجعة التي يقوم بها تفهما جيدا وكاملا، وأن يتبع التعليمات الخاصة بتنفيذها، وأن يبذل العناية المهنية الملائمة في أدائها، وأن ينتبه إلى الأخطاء والعناصر غير العادية، وأن يعد أوراق عمل كاملة وواضحة.²

¹ أحمد محمد مخلوف، مرجع سبق ذكره، ص 10-12.

² محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سبق ذكره، ص 42.

3- معايير إعداد التقرير:

يعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائي المادي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مراجع الحسابات يلعب دوراً أساسياً عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية للقرارات، لذلك تم تقسيم معايير إعداد التقرير إلى أربعة معايير وهي¹:

1- مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مراجع الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية ولكنه يتطلب التحقق عن مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ.

2- مدى ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها التي تم استخدامها قد اختلفت عن تلك التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية في الفترة السابقة. أي أن المراجع يشير إلى عدم الثبات في تطبيق المبادئ في حالة حدوث ذلك.²

3- معيار الإفصاح الكافي:

تطبيقاً لهذا المعيار إذ اعتقد المراجع أن هناك أمور تتطلب إيضاحات كافية ولكن إدارة المؤسسة حذفته هذه الإيضاحات ولم تظهرها في القوائم المالية فإنه ينبغي عليه أن يوضح ذلك في تقريره عند إبداء رأيه بخصوص هذه الإيضاحات.

4- معيار إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية:

إن الهدف من هذا المعيار هو منع أي تحريف أو تمييع لدرجة المسؤولية التي تقع على عاتق مراجع الحسابات، ولذلك ينبغي أن يعبر المراجع عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة وإن كان هناك من الأسباب ما يجعله يمتنع عن إبداء رأيه في أمور معينة فإن عليه توضيح تلك الأسباب بشكل محدد وقاطع.

¹ كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010/2009، ص ص 19-20.

² إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

تمهيد:

أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المشروعات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إدارتها وتعدد مشاكلها، وقد سائر ذلك تطور في مفهوم وأهداف وأساليب المراجعة الداخلية للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية، وكلما كبر حجم المشروع ازدادت الحاجة إلى توفر نظام المراجعة داخلية فعال والتي يجب أن تمارس على كل أوجه نشاطات المشروع، إذ أن وجودها أصبح أمراً ضرورياً وحتمياً لكل عملية من عمليات المشروع كالعلاقات النقدية مثلاً، والتي تحتاج لمراجعة بغرض اكتشاف أية اختلاسات أو تلاعب بها...، وحتى يتمكن من الإلمام بالمراجعة الداخلية سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى أربعة مطالب، المطلب الأول تناولنا فيه ظهور المراجعة الداخلية وتطورها ومفهومها، والمطلب الثاني خصائص المراقبة الداخلية والخدمات التي تقدمها، والمطلب الثالث جاء فيه أهداف ومقومات المراجعة الداخلية، وفي المطلب الرابع أنواع المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: ظهور المراجعة الداخلية وتطور مفهومها

أولاً: ظهور المراجعة الداخلية

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية فهي حديثة مقارنة بالمراجعة الخارجية واختصرت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة الحاسوبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المشروعات تطورت المراجعة الداخلية واتسع نطاقها بحيث أصبحت تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومدى الإدارة العليا بالمعلومات الصحيحة، كذلك حاجة الإدارة بضرورة التعرف على مدى كفاءة العاملين ومدى تنفيذهم لسياساتها وتوجيهاتها،¹ وبهذا أصبحت المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا.

أدى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، وقام هذا المعهد بوضع المعايير الواجب الالتزام بها عند ممارسة مهنة المراجعة الداخلية.²

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة العلمية، الإسكندرية، 2002، ص 139.

² منتدى شبكة المحاسبين العرب، يوم 2015/12/26، الساعة 11:24.

وقد جاء اهتمام المشرع الجزائري بالمراجعة الداخلية وذلك من خلال المادة 40 من القانون 88-01 الصادر بتاريخ 13/01/1988، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية والاقتصادية والذي جاء فيه: " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية « خاصة بالمراقبة في المؤسسة » وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها. "

كذلك جاء في المادة 41 من نفس القانون: " تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية لتقييم اقتصادي دوري يقوم به جهاز مؤهل لهذا الغرض عن طريق التنظيم".¹

ثانيا: مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية:²

المرحلة الأولى: ما قبل 1947:

كان يقصد بالمراجعة الداخلية في هذه الفترة بأنها المراجعة التي يقوم بها مجموعة من موظفي المنشأة وذلك لتعقب الأخطاء.

المرحلة الثانية: ما بين 1947 حتى 1957:

تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين الأمريكي سنة، 1941 عمل منذ ذلك الحين على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية، حيث تم إصدار أول توصياته على المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي سنة 1947، وعرفت المراجعة الداخلية على أنها: " النشاط المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات الحاسبية والمالية وكأساس تقديم خدمات وقائية للإدارة. "

المرحلة الثالثة: ما بين 1957 حتى 1971:

صدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي تعريفاً آخر للمراجعة الداخلية لم يقتصر على الأهداف الوقائية فقط وإنما تناول الأهداف البناءة، وبذلك طلبت الإدارة من المراجع الداخلي تقييم واقتراح الحلول لمشاكل وتوجيه الموظفين إن أمكن ومتابعة تنفيذ التوجيهات وقد جاء التعريف كمايلي:

" المراجعة الداخلية هي ذلك النشاط التقييمي المحايد الذي يتم داخل المنشأة لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية، وذلك بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة فهي جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى ".

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، الصادرة بتاريخ 13/01/1988، ص 36.

<http://www.joradp.dz/JRN/ZA1988.htm?zAnn=1988>

² نادر شعبان السواح، ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 24-26.

المرحلة الرابعة: ما بين 1971 حتى 1981

تم وضع تعريف آخر للمراجعة الداخلية سنة 1971، حيث عرفت المراجعة الداخلية على أنها: نشاط تقييمي محايد داخل منشأة لمراجعة عملياتها بقصد خدمة الإدارة.

المرحلة الخامسة: ما بين 1981 حتى 1999:

تم وضع تعريف جديد للمراجعة الداخلية سنة 1981، جاء فيه أن المراجعة الداخلية هي: " ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المنشأة لخدمة المنشأة فهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم فعالية وكفاية نظم الرقابة الأخرى "

كذلك أخذت الندوة المنعقدة في سلطنة الكهزباء الأردنية عام 1986 التعريف الآتي :

"هي نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل المنشأة لمراجعة وتقييم وتحليل العمليات المختلفة كخدمة منشأة كاملة ووسيلة رقابية تعمل على قياس وتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية لكافة النشاطات."¹

وفي سنة 1991 أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي تعريفاً آخر للمراجعة الداخلية جاء فيه: المراجعة الداخلية هي الوظيفة التقييمية المحايدة التي يتم تشكيلها داخل منشأة لفحصها وتقييم أنشطة المنشأة لخدمتها .

المرحلة السادسة: من 1999 حتى الآن:

لقد تعددت تعريفات المراجعة الداخلية وتنوعت وفيما يلي ذكر بعض أهم التعاريف:

التعريف الأول:

حيث عرفها المجمع الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) على أنها: " نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة الإدارة وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى."²

التعريف الثاني:

وعرفها المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين (IFACI):

¹ خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص130.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص33.

المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى.¹

التعريف الثالث:

المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم.²

التعريف الرابع:

تعرف كذلك بأنها نشاط تقييمي داخل المشروع لخدمة إدارته، وتقوم بها إدارة داخل المشروع تسمى إدارة المراجعة الداخلية.³

من خلال التعاريف السابقة نخلص إلى ما يلي:

" المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة للتقييم الدوري، يقوم بها الموظفون داخل المشروع بهدف إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكّمها في العمليات التي تقوم بها وإيصال المعلومات الدقيقة والكافية لمختلف المستخدمين وذوي المصالح ".⁴

المطلب الثاني: خصائص المراجعة الداخلية والخدمات التي تقدمها:

أولاً: خصائص المراجعة الداخلية:

تمتاز المراجعة الداخلية بجملة من الخصائص وهي:⁴

1- المراجعة الداخلية وظيفية مستقلة: المراجعة الداخلية مستقلة عن باقي الأنشطة والعمليات التي تخضع لفحص وتقييم المراجع الداخلي فعليه أن يكون مستقلاً حيث يتسم عمله بالموضوعية.

2- المراجعة الداخلية وظيفية شاملة: تختص وظيفة المراجعة الداخلية بمهمة فحص وتقييم وتدقيق جميع أنشطة المنشأة.

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص15.

² عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006 ص15.

³ عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006/2005، ص496.

⁴ خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص131.

– المراجعة الداخلية ووظيفة دورية: حيث تخضع مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.

* إضافة إلى تلك الخصائص نذكر الخصائص التالية: ¹

- المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم الرقابة الداخلية
- المراجعة الداخلية ووظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة.
- المراجعة الداخلية تسعى إلى ترشيد قرارات الإدارة العليا من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في الوقت المناسب.
- نشاط داخلي مستقل داخل المؤسسة وأداة رقابة بغرض إنقاذ وتقييم جميع النشاطات الأخرى.
- وظيفة إستشارية أكثر منها ووظيفة تنفيذية.
- يجب أن يكون موظفي إدارة المراجعة الداخلية على درجة من التأهيل المهني ومدربين في الأعمال المحاسبية والمراجعة والإدارة. ²

ثانياً: الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية:

لقد زادت أهمية المراجعة الداخلية في وقتنا الحالي وأصبحت نشاطاً تقويمياً لكافة العمليات في المنشأة وتعود أهمية هذه الوظيفة إلى الخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات، وحيث اعتبرت كصمام أمان في يد الإدارة، وأحياناً تصف بعيون الإدارة وآذانها أو أنواع أو ذراع الإدارة وتتجلى هذه الخدمات فيما يلي: ³

أ- خدمات وقائية: وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في الشركة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة والاختلاس أو الهدر، وحماية السياسات المختلفة في الشركة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

ب - خدمات تقييمية: وتتمثل في السياسات والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة، وقد يستخدم المراجع الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المراجع الخارجي بالتعاون معاً، بما في ذلك من تيسير لمهمة كل منها.

¹ شكري معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص54.

² شبكة المحاسبين العرب، يوم 26/12/2015، الساعة 11:24

<http://www.acc4arab.com/acc/index.php?s=33b2d010a2d4bd8e2f150738504d88db>

³ لخضر لوسيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010/2009، صص 65-66.

ج - خدمات إنشائية: وتتمثل في دور المراجعة الداخلية في مساعدة إدارة المنشأة على توفير البيانات والمعلومات اللازمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل المنشأة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية.

د - خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء اكتشفها أو توصيات التي يتضمنها تقرير المراجعة والخاصة بأخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم الشركة.

ه - خدمات تطويرية: تقديم الاقتراحات لتطوير وتحسين الأنظمة داخل المنشأة.¹

ومن العوامل التي أدت إلى الزيادة بالاهتمام بالمراجعة الداخلية:²

- كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها.

- التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية.

- لا مركزية الإدارة.

- التوسع في احتياجات الإدارة .

- التحول من المراجعة التفصيلية الكاملة إلى المراجعة الإختبارية (مراجعة عينة تمثل مجموع العمليات)

- حاجة إدارة المشروع والجهات الحكومية إلى بيانات دورية دقيقة ، وكذلك إضرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمشروع.³

المطلب الثالث: أهداف ومقومات المراجعة الداخلية

أولاً: أهداف المراجعة الداخلية:

لقد كان الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية خدمة الإدارة من خلال العمل على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن سياسات الموضوعية ولكنه تطور وأصبح أشمل من ذلك بحيث أصبح يتمثل في فحص وتقييم كفاية وفاعلية الأداء بتكلفة معقولة، وعليه يشتمل هدف المراجعة الداخلية على ما يلي:⁴

¹ مجلة المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مراجعة ومراقبة داخلية، السعودية، العدد 247، ص 51.

² نادر شعبان السواح، ثناء علي القباني، مرجع سبق ذكره، ص 17-20.

³ يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 129.

⁴ فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 98.

- مراجعة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها وكذلك الوسائل المستخدمة لتحديد، قياس، تصنيف والتقارير عن تلك المعلومات.
- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول والتحقق من الوجود الفعلي لتلك الأصول كلما كان ذلك ممكناً.
- التحقق من سلامة تنفيذ السياسات وإجراءات المؤسسة التشغيلية.¹
- تحديد المخاطر وتخفيضها إلى الحد الأدنى.
- التأكد من الإستخدام الكفاء والفعال للموارد.
- مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.
- التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء رأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.²
- تقييم الجوانب الرقابية بما يساعد الإدارة في أداء وظائفها.³
- التحقق من مدى كفاءة وفاعلية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع.⁴
- من خلال العرض السابق يتبن لنا أن للمراجعة الداخلية هدفان أساسيان:

1- هدف الحماية:

هدف تقليدي يتمثل في حماية أصول المنشأة من الاختلاسات والسرقة والتأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية.⁵

2- هدف البناء :

مع تكون مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية، ويتحقق في هدف البناء من خلال إقتراح الحلول والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص التي تشتمل جميع أوجه نشاط المؤسسة.⁶

¹ نادر شعبان إبراهيم السواح، ثناء علي القباني، النقود البلاستيكية واثر المعاملات الالكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص139.

² إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص63.

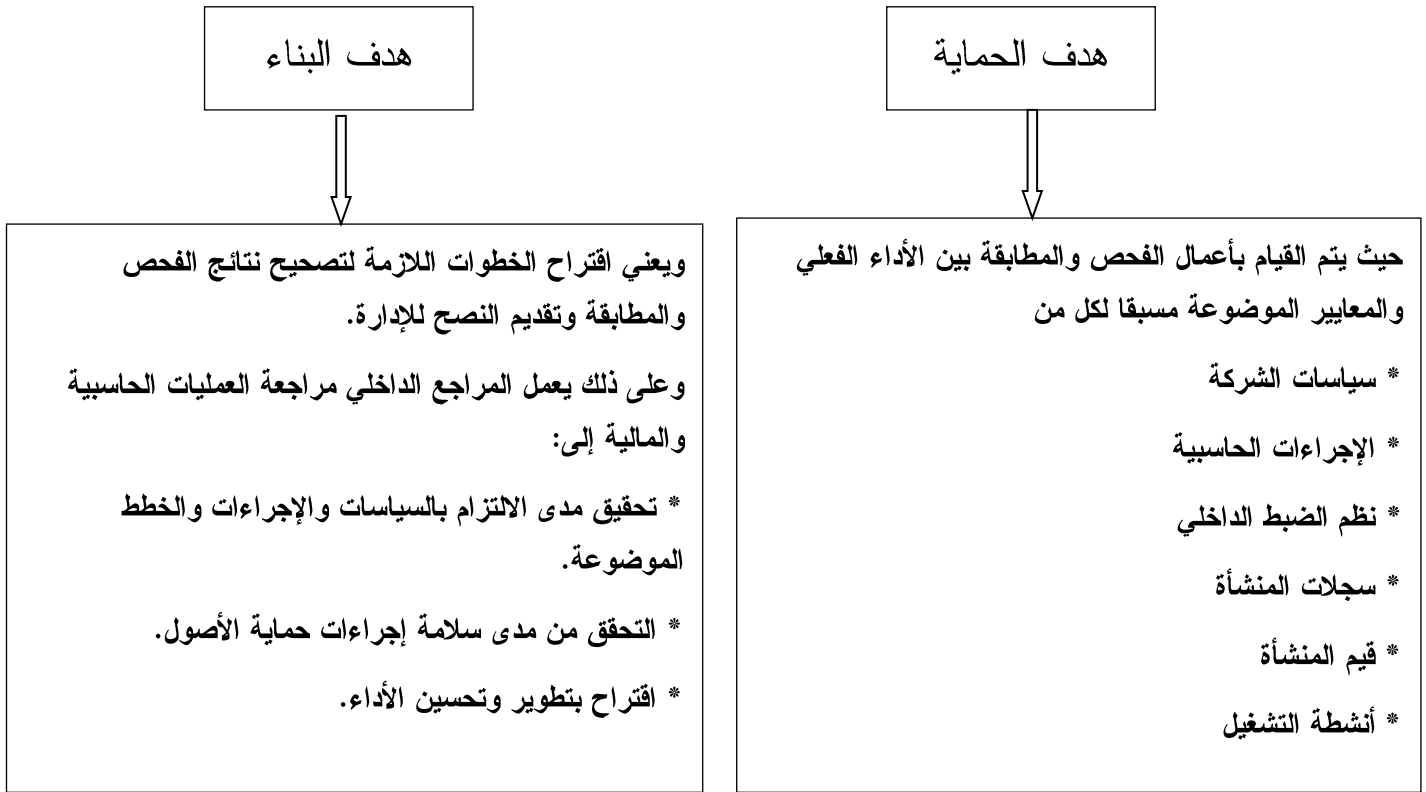
³ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص225.

⁴ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص140.

⁵ نادر شعبان إبراهيم السواح، ثناء علي القباني، مرجع سبق ذكره، ص140.

⁶ رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص47.

شكل رقم (02): أهداف المراجعة الداخلية



المصدر: فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 46.

ثانيا: مقومات المراجعة الداخلية:¹

تعتبر المراجعة الداخلية الأداة التي يمكن عن طريقها تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، لذلك ينبغي أن يتوفر بعض الأمور المهمة لكي نحصل على نظام فعال للمراجعة الداخلية يمكن تلخيصها فيما يلي :

- ◆ أن يتوفر لدى فريق المراجعة الداخلية المؤهلات والخبرة الكافية للقيام بهذه المهمة.
- ◆ أن يتم تخطيط برامج المراجعة الداخلية بشكل جيد ويتم تنفيذها بعناية.
- ◆ الإهتمام بإعداد التقارير بحيث تكون ملائمة، وموضوعية ودقيقة وواضحة ويتم إعدادها في الوقت المناسب.
- ◆ تحديد صلاحيات ومسؤوليات فريق المراجعة بشكل واضح.
- ◆ يجب أن يتمتع أعضاء فريق المراجعة الداخلية بالإستقلالية بحيث يمكن ارتباطهم بأعلى المستويات الإدارية في المنشأة.

المطلب الرابع: أنواع المراجعة الداخلية.

يمكن تقسيم المراجعة الداخلية إلى مراجعة داخلية مالية ومراجعة داخلية تشغيلية نذكرها فيما يلي :

أولاً: المراجعة الداخلية المالية:

- " هي عملية الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات الحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ الحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى ".
- وهي تعني مراجعة القيود الحاسبية التي تعود إلى الأهداف الاقتصادية الخاصة بالمنشأة لهدف إظهار البيانات والقوائم المالية بصورة موضوعية وصحيحة وتتضمن المراجعة المالية ما يلي²:
- التحقق من وجود الفعلي للأصول مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر
 - تحليل حسابات والناتج واستخراج الانحرافات الموجودة فيها
 - اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة
 - فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي في المنشأة
 - التأكد من مدى التزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

¹ مجلة المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سبق ذكره، ص52.

² خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص139.

ثانياً: المراجعة الداخلية التشغيلية:

وهي تتضمن إجراء فحص شامل للإدارة التشغيلية إجراءات وضوابط الرقابة الداخلية وجودة تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف المنشأة مع تركيز على أن أموال وموارد المنشأة تستخدم بشكل كفي وفعال وتشمل الرابطة التشغيلية ما يلي¹:

- التأكد من سلامة استخدام أموال وموارد المنشأة بشكل كفي وفعال.
- التأكد من مدى ملائمة النظم الإدارية والرقابية والممارسات التي تهدف إلى السيطرة والمحافظة على الأصول.
- التأكد من مدى كفاية وفعالية الأنشطة والبرامج والعمليات التشغيلية بالمنشأة.
- محاولة إيجاد طرق جديدة وفعالة للاتصال بين مستويات الإدارة المختلفة وبتعبير آخر فإن المراجعة التشغيلية تتعدى النواحي المالية لتشمل بيع العمليات التي هي بصدد دراستها.²

المبحث الثالث: تطور مهنة المراجعة الداخلية.

تمهيد:

في سبيل الارتقاء بالمستوى المهني للمراجعين الداخليين وأقسام المراجعة الداخلية في التنظيمات المختلفة على المستوى العالمي قام معهد المراجعين الداخليين بجهود كبيرة تمثل في تبني ثلاث معايير كما يلي:

أولاً : قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية.

ثانياً : معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

ثالثاً : قواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية

المطلب الأول: قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية:

أصدر معهد المراجعين الداخليين قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية الأولى سنة 1947 وتعديلها عدة مرات لتصل إلى صورتها الحالية وبالرغم من ذلك فإن الهدف الأساسي منها يتمثل في وضع مجموعة من الخطوط الإرشادية لتحديد الدور المناسب، ومسؤوليات وظيفية المراجعة الداخلية داخل التنظيم بقي على ما هو عليه، وتستخدم هذه القائمة كأساس عام لوضع لوائح لأقسام المراجعة الداخلية لتحديد دورها وسلطاتها داخل التنظيم وتغطي هذه القائمة ثلاث جوانب أساسية،³ وهي:

¹ لخضر لوسيف، مرجع سبق ذكره، ص64.

² محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص16.

³ فتحى رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص97.

أولاً: طبيعة المراجعة الداخلية.

ثانياً: هدف ونطاق المراجعة الداخلية.

ثالثاً: مسؤوليات وسلطات وظيفة المراجعة الداخلية.

أولاً: طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية: ¹

تقتضي قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية بان المراجعة الداخلية نشاط تقييمي مستقل يتم إنشائه داخل التنظيم كخدمة له وهي نوع من الإجراءات الرقابية التي تتم عن طريق فحص وتقييم مدى كفاية التصميم والفعالية التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية، لتحديد ما إذا كان يعمل بالشكل المطلوب.

والجدير بالذكر هنا أن مسؤوليات المراجعة الداخلية لا تمتد إلى تصميم الإجراءات الرقابية أو تطبيقها، كذلك تعتبر استقلالية شرط ضروري حتى يؤدي قسم المراجعة الداخلية دوره داخل التنظيم.

ثانياً: هدف ونطاق المراجعة الداخلية: ²

تهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة الأفراد داخل المؤسسة على أداء مسؤولياتهم بكفاءة وتوفير لهم المراجعة الداخلية القدرة على التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها بهدف تحقيق رقابة فعالة وبتكلفة معقولة.

ويتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص وتقييم كفاءة وفعالية الأداء من خلال:

- مدى إمكانية الإعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها وكذلك الوسائل المستخدمة لتحديد، وقياس، وتصنيف، والتقرير عن تلك المعلومات.
- مراجعة النظم الموضوعية للتأكد من الإلتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح التي يكون لها تأثير على العمليات والتقارير.
- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول والتحقق من وجودها كلما كان ذلك ممكناً.
- تقييم كفاءة استخدام الموارد المستخدمة.
- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعية وما إذا كانت العمليات أو البرامج تنفذ كما هو مخطط لها.

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 203.

² احمد كاروس، تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011/2010، ص 137.

ثالثا: مسؤوليات وسلطات وظيفة المراجعة الداخلية.¹

يجب أن يتم تحديد كل من الغرض والسلطة والمسؤولية الخاصة بنشاط المراجعة الداخلية بشكل رسمي في الميثاق، وبشكل يتسق مع المعايير، على أن يتم الموافقة عليها عن طريق مجلس الإدارة.

تتضمن قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية قسما خاصا بمسؤوليات وسلطات المراجع الداخلي وذلك نظرا لأن نظرية المراجعة تمارس في ظل السياسات تم وضعها عن طريق الإدارة، وعليه فإن هناك خطر قائم على إستقلاليتها، ولقد تضمنت القائمة علاجا لهذا الخطر يتمثل في فيما يلي :

1- ضرورة القيام بمراجعة وإعتماد جميع السياسات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق مجلس الإدارة.

2- ضرورة وضع لائحة رسمية تعين حدود وظيفة المراجعة الداخلية وتشمل مايلي²:

أ- إنشاء قسم للمراجعة الداخلية.

ب- تحديد وضعه التنظيمي ونطاق سلطاته ومسؤولياته.

ج- منحه الصلاحيات للقيام بأعمال الفحص اللازمة للمراجعة سواء كانت متعلقة بالسجلات أو الأفراد أو الممتلكات.

د- وصف علاقته بالوحدات التنظيمية التي يتعامل معها داخل وخارج التنظيم ويجب أن تعتمد اللائحة من طرف كل من الإدارة ومجلس الإدارة.

3- يجب أن يكون نطاق المراجعة الداخلية غير مقيد بمعنى أن قسم المراجعة الداخلية تكون لديه السلطة التي يحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل الإدارة.

4- لا يكون لمراجعين الداخليين أي سلطة على الأنشطة التي يقومون بمراجعتها، وهذا يساعد على تدعيم استقلاليتهم وموضوعيتهم.

5- يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون مسؤولياتهم بما يتماشى مع المعايير المهنية القائمة وقواعد السلوك المهني المتعارف عليه.³

¹ أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص510.

² عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، ص ص206-207.

³ محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2007/2008، ص96.

المطلب الثاني: معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

أصدر هذه المعايير معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1978، الهدف منها الارتقاء بمستوى المراجعة الداخلية من خلال وضع مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للفائمين بعمل المراجعة الداخلية والتي يمكن بواسطتها تقييم عمليات خدمات وأداء قسم المراجعة الداخلية في المنشأة، وقد قام المجمع بحصر معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في خمسة معايير رئيسية متمثلة فيما يلي:

أولاً: استقلالية المراجع الداخلي.

ثانياً: الكفاءة المهنية.

ثالثاً: نطاق العمل الميداني للمراجعة الداخلية.

رابعاً: أسس أداء عمل المراجعة الداخلية.

خامساً: أسس إدارة قسم المراجعة الداخلية.

أولاً: استقلالية المراجع الداخلي.

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافياً بما يسمح بأداء المستويات المنوط بها، ويجب أن يكون المراجع موضوعياً في أدائه لأعمال المراجعة.¹

1- المركز التنظيمي للمراجع الداخلي في المنشأة وهو يشتمل على ما يلي:²

- المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة التي ينتمي إليها قسم المراجعة الداخلية.

- الشخص أو الجهة المسؤولة في المنشأة التي يرفع إليها رئيس القسم المراجعة الداخلية تقرير عن عمليات المراجعة الداخلية.

- يجب أن يكون المراجع الداخلي مسؤولاً أمام جهة محددة تتمتع بقدر من السلطة الكافية حتى يتوفر له ما يلي:

أ- دعم إستقلال المراجع الداخلي وإتاحة مجال أوسع لتأييد أعماله.

ب- إعطاء التقدير والاعتبار الكافي لتقارير المراجعة.

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 208.

² نادر شعبان السواح، ثناء علي القباني، مرجع سبق ذكره، ص 40-41.

- ج- متابعة توصيات المراجع الداخلي والعمل على تنفيذها من خلال الإدارات الأخرى.
- كما يتعين لتدعيم إستقلالية المراجعة الداخلية أن يكون سلطة تعيين وعزل رئيس قسم المراجعة الداخلية إلى مجلس إدارة المنشأة على توصيات من لجنة المراجعة.
- تحديد إحتياجات قسم المراجعة الداخلية من الأفراد، الأموال والأدوات المختلفة ويتم ذلك سنويا.
- 2- الموضوعية: "يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عمليات المراجعة على نحو موضوعي، أي الواقعية في الحكم على المراجعة".
- والموضوعية هي موقف يتضمن الاستقلال المهني للمراجع عند تنفيذ العمل، وبالتالي يجب أن يكون حكمه على الأمور الخاصة بالمراجعة تابعا للآخرين،¹ ويتم ذلك من خلال ما يلي²:
- تحديد إختصاصات العاملين في القسم الخاص بالمراجعة الداخلية.
- تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل القسم.
- تغيير وتبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت إلى آخر.
- عدم القيام المراجع بمهام وأعمال تخص إدارات وأقسام أخرى.
- ثانيا: الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية:

يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عملهم بكفاءة وعناية ومهنية معنادة،³ وهذا يتطلب مايلي⁴:

1- بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية:

- يجب أن يتأكد المسئول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المراجعين للقيام بالمهمة.
- يجب أن يكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة، والمهارة والأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجعة.
- يتأكد المسئول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة.

¹ احمد كاروس، مرجع سبق ذكره، ص141.

² رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، 2012/2013، ص77.

³ يونس زين، تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2008/2009، ص60.

⁴ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص209.

2- بالنسبة للمراجع الداخلي:

- يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لعمل المراجعة.
- يجب على المراجع الداخلي الإلتزام بمعايير الممارسة المهنية.
- يجب أن تتوفر لدى المراجع الداخلي المعرفة والمهارة والأصول الضرورية لأداء المهمة.
- يجب أن يتوافر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد وقدرة الإتصال بفعالية.
- التعليم المستمر للمراجع الداخلي للحفاظ على تأهيله الفني.
- يجب أن يحرص المراجع الداخلي على المعلومات التي تم الحصول عليها في إطار أداء مهمته وعدم استخدام هذه المعلومات في أي أغراض شخصية تتعارض مع أخلاقيات المهنة.¹

ثالثا : نطاق العمل الميداني للمراجعة الداخلية.

يجب أن يكون نطاق العمل للمراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية داخل تنظيم معين والتأكد من جودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع الداخلي القيام بما يلي²:

- فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المختلفة للتعرف على هذه المعلومات وتصنيفها ثم اعتمادها في اتخاذ القرارات المختلفة.
- مراعاة النظم الموضوعية للتحقق من الإلتزام بتلك السياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين واللوائح.
- مراجعة الوسائل والحفاظ على الأصول، والتحقق من وجود هذه الأصول كلما كان ذلك ممكنا.
- مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعية.

رابعا: أسس أداء عمل المراجعة الداخلية.

نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على ضرورة أن يشتمل عمل المراجع الداخلي كل من تخطيط عملية المراجعة، فحص وتقييم المعلومات، إبلاغ نتائج المراجعة، والمتابعة، وتتمثل هذه المعايير الفرعية شرح لكافة المراحل المختلفة لعملية المراجعة، وتشتمل هذه المعايير مجموعة من المعايير الفرعية والتي تتمثل فيما يلي³:

¹ أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص513.

² احمد نقاز، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار ثلجي، الاغواط، الجزائر، 2006/2007، ص52.

³ جمعة حميدات، إعداد خطة التدقيق الداخلي من منظور المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة المدقق، دار النهضة العربية، العدد69-70، كانون الثاني، 2007، ص28.

- 1- تخطيط عملية المراجعة: حيث يجب على المراجع أن يقوم بالتخطيط لكافة خطوات وإجراءات المراجعة الداخلية، حيث تتضمن عملية التخطيط تحديد ما يلي :
 - أهداف المراجعة الداخلية.
 - برنامج أداء مهمة المراجعة الداخلية.
 - تخطيط مراجعة والموازنات المالية.
 - تقارير النشاط.
- 2- فحص وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها كافية، ملائمة، مفيدة وتخدم عملية المراجعة الداخلية.
- 3- التبليغ بنتائج المراجعة: حيث يجب على المراجع الداخلي بعد أن يصل إلى النتائج الخاصة بعملية المراجعة أن يقيم بتصنيفها وتبليغها إلى المستويات الإدارية المختلفة والمعنية بهذه النتائج، عن طريق إعداد تقرير بنتائج المراجعة الداخلية.
- 4- متابعة تنفيذ هذه النتائج: لا تكتمل عملية المراجعة الداخلية إلا بقيام المراجع الداخلي بمتابعة ما توصل إليه من نتائج وما تم تحديده توصيات، حتى يتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة والمطلوبة بناء على نتائج المراجعة الداخلية.

خامسا: أسس إدارة قسم المراجعة الداخلية.

- يجب أن تعمل إدارة المراجعة الداخلية بشكل سليم، حيث أزم هذا العيار مدير هذه الإدارة الداخلية بضرورة القيام بما يلي: ¹
- ◆ أن يحقق عمل إدارته الأهداف والمسؤوليات التي رافقت وترغب فيها الإدارة.
 - ◆ الإستخدام الكفئ والفعال للموارد الإقتصادية الخاصة بإدارته.
 - ◆ أن عمل إدارة المراجعة الداخلية يتفق مع المعايير المهنية للمراجعة الداخلية.
- وبشكل عام يمكن توضيح العمليات الإدارية التي يجب على كل رئيس قسم لمراجعة داخلية القيام بها، وفقا لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية ووفقا للآتي: ²
- 1- تحديد الهدف من إنشاء القسم وتحديد سلطاته ومسؤولياته: تكون لدى المشرف على قسم المراجعة الداخلية لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات القسم.
 - 2- التخطيط: يقوم المشرف على قسم المراجعة الداخلية بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات القسم.

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 213.

² احمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد احمد العشماوي، عادل عبد الرحمان احمد، أساسيات المراجعة ومعاييرها، جامعة القاهرة، 2006، ص 166-173.

- 3- وضع السياسات وإجراءات: يوفر المشرف على القسم بسياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في القسم.
- 4- إدارة وتطوير الأفراد: يضع المشرف على القسم برنامجا لإختيار وتطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية.
- 5- تنظيم العلاقة مع المراجع الخارجي: يقوم المشرف على القسم بالتنسيق بين جهود كل من قسم المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.
- 6- الرقابة النوعية: يقوم المشرف على القسم بوضع وتنفيذ برنامج لتأكد من جودة أعمال قسم المراجعة الداخلية وتقييم أعمال القسم بصفة مستمرة.

المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني.

جاءت قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية ومعايير المراجعة الداخلية المذكورة سابقا لتؤكد ضرورة إلتزام المراجعين الداخليين بقواعد مناسبة للسلوك المهني، وهناك ثلاثة أسباب رئيسية لضرورة وجود إصدار رسمي بقواعد السلوك المهني، تتمثل فيما يلي: ¹

- 1- لكون أن أعضاء معهد المراجعين الداخليين يكون مهنة المراجعة الداخلية.
 - 2- الإعتقاد على مهنة المراجعة الداخلية بشكل كبير من طرف الإدارة .
 - 3- يجب محافظة أعضاء المهنة على معايير عالية للسلوك، والشرف والشخصية، حتى يمكنهم ممارسة المراجعة الداخلية بطريقة مناسبة.
- وتقتضي قواعد السلوك المهني بأنه تقع على المراجعين الداخليين مسؤولية السلوك المهني القويم، والثقة في إخلاصهم ونزاهتهم، ويمكن إيجاد قواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية فيما يلي: ²
- 1- يجب أن يتسم المراجعين الداخليين بالأمانة، والموضوعية والحرص في أداء واجبهم ومسؤولياتهم.
 - 2- يجب أن لا يكونوا منخرطين في أي نشاط يؤدي إلى الإساءة إلى مهمة المراجعة الداخلية.
 - 3- يجب أن لا يقوم المراجعين الداخليين بأي نشاط يمكن أن يتعارض مع أهداف ومصالحه التنظيم الذين يعملون فيه أو يمكن أن يعيقهم عن القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم بموضوعية.
 - 4- يجب أن لا يقوم المراجعين الداخليين إلا بالأعمال التي يمكن القيام بها بكفاءة مهنية.

¹ فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص108.

² محمد لمين عيادي، مرجع سبق ذكره، ص118.

- 5- يجب أن يكون المراجعين الداخليين أمناء للمعلومات التي يحصلون عليها خلال عملية المراجعة وعدم استخدام معلومات سرية لتحقيق مكاسب خاصة أو أي صورة تخالف القوانين أو تضر بمصلحة التنظيم.
- 6- يجب على المراجعين الداخليين عند إعداد التقارير عن نتائج أعمالهم، الكشف عن جميع الحقائق الجوهرية، وإذا لم يتم الكشف عنها تكون التقارير مضللة عن العمليات محل المراجعة.
- 7- يجب على المراجعين الداخليين السعي دائما لتحسين كفاءاتهم وفعاليتهم وجودة الخدمات التي يقدمونها.
- 8- يجب على المراجعين الداخليين الالتزام بضرورة الحفاظ على المعايير العالية للتأهيل، والأخلاق والكرامة والتي يضعها معهد المراجعين الداخليين.

المبحث الرابع: تأثيرات المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

أولاً: تعريف المراجعة الخارجية:

- تعرف المراجعة الخارجية على أنها المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة.¹

- تعرف كذلك بأنها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية وإعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة.²

ثانياً: المقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

1- أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

جدول رقم (02): أوجه الإختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية:

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص30.

² محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص41.

البيان	المراجع الداخلي (المراجعة الداخلية)	المراجع الخارجي (المراجعة الخارجية)
1- الهدف	تهدف إلى: - وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب. - وجود نظام محاسبي فعال يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة - إنتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية. - خدمة المراجع الخارجي. - يسعى المراجع الداخلي إلى التحقق من أن النظام المحاسبي والنظام الإداري ككل يولد معلومات ذات مصداقية وصالحة لإتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين.	تهدف إلى: - وجود نظام فعال للمراقبة الداخلية أو العمل على وجوده. - وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل. - إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل لنتائج عملية المراجعة. - تبادل الخدمات مع المراجع الداخلي. - المصادقة على الحسابات وضمن الشرعية والسلامة للصورة الحقيقية للحالة المالية للمؤسسة.
2- التعيين	- يتم تعيينه عن طريق الإدارة العليا في المؤسسة، عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل المراجع الداخلي.	- المراجع الخارجي يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المراجعين الخارجيين من ذوي الخبرة، وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه واتخاذ قرار بذلك.
3- المسؤولية والتقرير	يكون مسؤولاً أمام الإدارة العليا في المؤسسة ويقدم تقريره إليها.	يكون مسؤولاً أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة أو الملاك في باقي الشركات.
4- الاستقلال	مستقل جزئياً لأنه من ناحية، مستقل عن باقي إدارات وأقسام المؤسسة ومن ناحية أخرى يتبع الإدارة العليا بالمؤسسة. - لا يعدو كونه موظفاً بالمؤسسة خاضعاً بالتبعية لإدارته وهو مستقل عن الأقسام التي	- يتمتع باستقلال كامل، أي أنه محايد وليس له أي علاقة بالإدارة العليا أو بأقسام وإدارات المؤسسة.

	يراجعها.	
5- نطاق العمل	<p>- يتم تحديد نطاق عمله وحدود هذا العمل عن طريق إدارة المؤسسة المسؤولة عن تعيينه، والذي عادة يتضمن مراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل المراجعة.</p> <p>- يعمل باستمرار طول العام لدى المؤسسة فإن لديه من الوقت ما يكفي لإجراء فحص تفصيلي.</p>	<p>- يحدد نطاق عمله من خلال عنصرين:</p> <p>1- المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه</p> <p>2- بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المؤسسة.</p> <p>- يتوقف تحديد نطاق عمل المراجع الخارجي على طبيعة الإتفاقية المبرمة بينه وبين الأطراف المعنية له، فإذا كانت مراجعة قانونية يجب الإلتزام بجميع الخطوات المؤيدة إلى الرأي الفني المحايد له من خلال التقيد بالمعايير والإجراءات المتعارف عليها لكشف مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة.</p>

المصدر: حسام مختار شاكر، العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 109، الربع الثاني، 1999، ص02.

2- أوجه التشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

على الرغم من أوجه الإختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كما سبق، فإن هناك أوجه للشبه بينهما أهمها هي¹:

أ- دراسة وتقييم الرقابة الداخلية:

يسعى كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة، من خلال دراسته وتقييمه وتحديد نقاط القوة والضعف، والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال، ويمد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها وإتخاذ القرارات السليمة من خلالها.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص41.

ب- التقنيات المستعملة:

يستعمل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامهما والتي منها (خرائط التدفق، الاستبيان، الفحص المستندي...).

ثالثا: العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والخارجية:

تنشأ وظيفة المراجع الداخلي مع الأعمال التي يقوم بها المراجع الخارجي المستقل، ويمكن القول أن هناك فوائد متبادلة بين الطرفين بما يضمن تغطية أشمل لأعمال المراجعة وتقليل الجهود، والتكاليف، والوقت. أما الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي للمراجع الخارجي يمكن تلخيصها فيما يلي¹:

- التقارير التي يرفعها المراجع الداخلي لإدارة المشروع سواء كانت هذه التقارير مالية، أو إقتصادية، أو مصححة للإجراءات المتبعة تفيد المراجع الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين وإحكام تلك النظم.

- تقديم الإيضاحات الكاملة للمراجعة الخارجية أثناء قيامه بالمهمة، وذلك نظرا لما تملكه إدارة المراجعة الداخلية من خبرة ودراية بعمليات المنشأة وأساليب العمل والإجراءات المتبعة في تنفيذ الأعمال.

- إستقلالية إدارة المراجعة الداخلية ومالها من تأثير في تحسين طرق العمل، وتدعيم نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى إطمئنان مراجع الحسابات الخارجي وبالتالي تخفيض نطاق اختباره اعتمادا على أعمال المراجع الداخلي.

رابعا: أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

يهدف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إلى ما يلي²:

1- إن أعمال التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تمكن من منع الإزدواجية وتكرار العمل.

2- تجنب تكرار العمل يوفر الوقت للتركيز على بنود أخرى، مما يسمح بفحص أكثر وبالتالي يؤدي إلى رأي صادق وسليم.

3- تجنب تكرار العمل يؤدي إلى تقليل النفقات.

4- إن التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يؤدي إلى تبادل المنافع بين الطرفين.

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص ص 129-130.

² احمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص 74.

* لكن هناك حدود على إعتقاد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي، وهي¹:

أ- الوضع التنظيمي: بإعتبار المراجع الداخلي يتمتع باستقلالية تامة، بالتالي سيكون مسؤول أمام أعلى مستوى إداري، وينبغي إجراء تقويم لآلية عوائق أو قيود تضعها الإدارة على عمله، وبصفة خاصة يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بحرية تامة في الإتصال بالمراجع الخارجي.

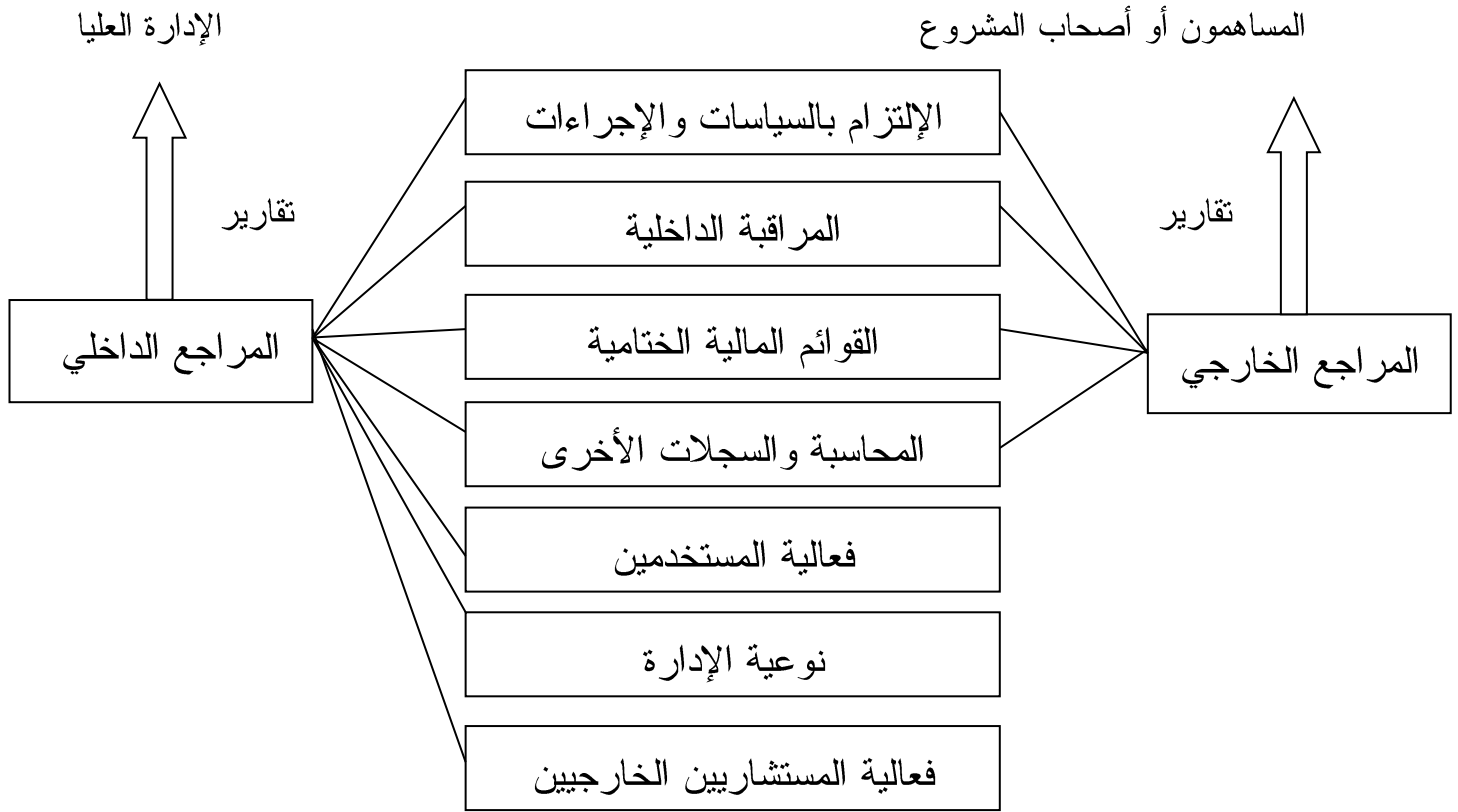
ب- نطاق المهمة: وعليه يجب أن يتحقق المراجع الخارجي من طبيعة وعمق ما تشتمل عليه المهام التي ينفذها المراجع الداخلي للإدارة، ويجب عليه أن يتحقق بأن الإدارة أخذت بتوصيات المراجعة الداخلية، وما إذا كانت إتخذت الإجراءات اللازمة، مع إعطاء الدليل على ذلك.

ج- الكفاءة المهنية: يجب أن يتحقق من أن القائمين بعمل المراجعة الداخلية أشخاص لديهم التدريب الفني والكفاءة المناسبة ومراجعة خبراتهم ومؤهلاتهم المهنية.

د- العناية المهنية اللازمة: يجب أن يتحقق المراجع الخارجي من ما إذا كان عمل المراجعة الداخلية قد تم التخطيط له والإشراف عليه ومراجعته وتوثيقه بشكل سليم، والمثال على ممارسة المراجع الداخلي العناية المهنية اللازمة هو وجود أدلة المراجعة الكافية، وبرامج، وأوراق العمل.

شكل رقم (03): المجالات المشتركة فيما بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

¹ حامد طلبة أبو هيبية، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص ص 47-48.



المصدر: خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص157.

المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية.

حيث عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (GAO) الرقابة الداخلية على الشكل التالي: « هي خطة للتنظيم وكل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة عليها، ومراجعة مدى دقة وتوثيق البيانات المحاسبية، الرقابة المحاسبية وتحسين الهيكل التنظيمي والعمل على تحقيق أهداف الخطة الإنتاجية، البرمجة، الكفاءة، الاقتصاد، الفاعلية، وتشجيع التعاون بين العاملين وإتخاذ السياسات الإدارية المناسبة». ¹

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص85.

من خلال التعريف السابق نلاحظ أن الرقابة الداخلية تنقسم إلى قسمين: رقابة محاسبية، ورقابة إدارية.

ثانياً: دور المراجع الداخلي في عملية الرقابة.

طالما أن المراجع الداخلي يعمل داخل المنشأة فهو يسعى دائماً لخدمة الإدارة من خلال عملية الرقابة، حيث يمكن حصر إهتمام المراجع بعملية المراجعة في النقاط التالية¹:

1- تتكون الوظيفة الإدارية من التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والذي يشاركه بفعالية في إنجازها المراجع الداخلي ضماناً لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.

2- يشمل نشاط المراجعة الداخلية مراجعة مالية ومراجعة مدى الإلتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية ومراجعة تشغيلية للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفاءتها ومدى إنتظامها ومراجعة خاصة بنظم المعلومات من حيث درجة إكتمالها ودرجة الأمان المصاحبة لها، لذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعة فهو من أجل مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.

3- إستقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة يدعم قدرة المراجع الداخلي على تزويد الإدارة بمعلومات حول الرقابة فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي للوصول إلى الأداء المخطط له، فإن ذلك يؤكد على إعتقاد الإدارة على المراجعة الداخلية في تحقيق عملية الرقابة.

4- بأن المراجع الداخلي عامل داخل المنشأة فإن قرب المراجع الداخلي من السجلات المالية والوثائق بالمؤسسة يجعله على دراية تامة بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة.

ومنه فإن من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد هو وجود قسم كتنظيم إداري داخل الوحدة الإقتصادية والذي يطلق عليه بقسم المراجعة الداخلية، تكون مهمته التأكد من تطبيق أو إنجاز مهمات الرقابة الداخلية، من خلال التأكد من تطبيق كل الإجراءات واللوائح والسياسات التي وضعتها الإدارة، وكذا من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها نظام المحاسبي، وكذا التحقق من عدم وجود مختلف أوجه التلاعب أو المخالفات.²

¹ باسم بودماغ، حمزة نو الدين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة ومالية، جامعة قسنطينة 02، 2013/2014، ص27.

² كنزة براهمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 02، 2013/2014، ص85.

ثالثاً: حاجة نظام الرقابة الداخلية إلى المراجعة الداخلية.

- حاجة الإدارة للمعلومات على درجة عالية من الدقة وبشكل مستمر والتي يوفرها المراجع الداخلي الذي يكون ذا كفاءة عالية وخبرة لإجراءات الرقابة لتقديم النصح للمدير.

تشمل المراجعة التشغيلية على تحقيق إستغلال الأمثل للموارد المتاحة وذلك أن تطبيق الأدوات الرقابية يحد من الإسراف وضياع النهار ويزيد من الكفاءة الفعالية.¹

المطلب الثالث: تنظيم المراجعة الداخلية وطريقة عملها والصعوبات التي تواجهها.

أولاً: تنظيم المراجعة الداخلية:²

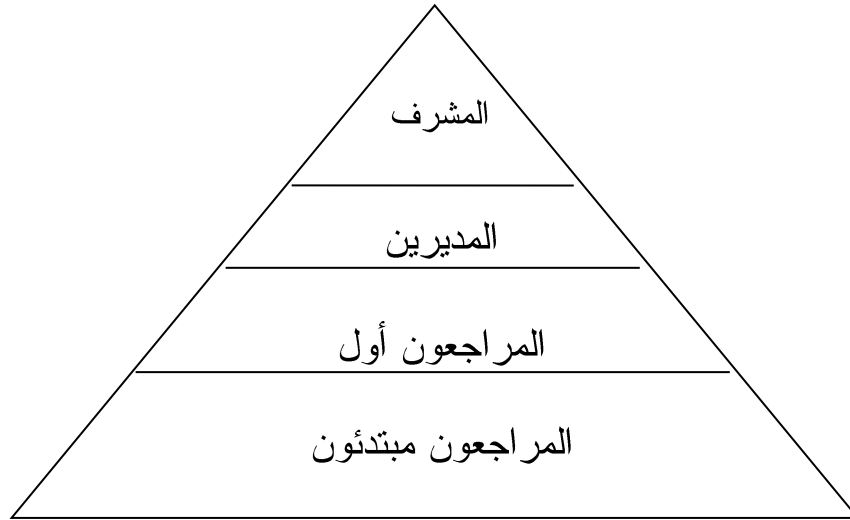
قسم المراجعة الداخلية يتكون عادة من عدد قليل نسبياً من المراجعين ذوي المهارات العليا وذلك مقارنة بالأقسام الأخرى، وفي بعض التنظيمات قد يقتصر الأمر على مراجع داخلي واحد، كما يتسع قسم المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى ليشتمل أكثر من مئة مراجع، وذلك حسب حجم المنشأة وإنتشارها الجغرافي، حيث تقع على عاتق المشرف المسؤولية العامة لقسم المراجعة الداخلية، وذلك من خلال قيامه بإعطاء التوجيهات العام للقسم، ووضع سياسات وإجراءات المراجعة، وإدارة العاملين معه بالقسم، والتنسيق مع المراجعين الخارجيين، ووضع برنامج للتحقق من جودة المراجعة، حيث يعتبر بمثابة حلقة الوصل مع لجنة المراجعة.

بينما يقوم مدير المراجعة الداخلية بتجسيد خبرته الإشرافية في إدارة عمليات المراجعة المختلفة من تخطيط وتنسيق أعمال المراجعة، كما يتولى المراجع الأول الجوانب الإشرافية لأعمال المراجعة ويقوم بأداء الكثير من الأعمال الفعلية التفصيلية، وتبلغ خبرة المراجع الأول عادة ثلاث سنوات، أما المراجعون المبتدئون فهم يتولون أداء الأعمال الروتينية غير المعقدة، حيث يتشكل قسم المراجعة الداخلية عادة من ثلاث مستويات من المراجعين ممارسي المهنة وذلك كما يظهر في الشكل الآتي:

¹ باسم بودماغ، حمزة نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص28.

² عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص233-234.

شكل رقم (04): الوظائف الأساسية في قسم المراجعة الداخلية .



المصدر : عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص233.

ثانيا: طريقة عمل المراجعة الداخلية.¹

يمكن تلخيص تنفيذ عمل المراجعة الداخلية في الخطوات التالية:

- 1- معرفة العمل المراد إنجازه والهدف منه.
- 2- بناء برنامج المراجعة يناسب هدف الموضوع ووضع الخطط للتنفيذ.
- 3- فحص عينة من التأكد من سلامة الإنجازات.
- 4- مقارنة التنفيذ مع الخطط النظرية للموضوع.
- 5- تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية للإنجازات والفروقات وأسبابها وطرق حل المشكلات.

¹مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، 2010، ص ص31-32.

ثالثاً: الصعوبات التي تواجه المراجع الداخلي.

- يواجه المراجع الداخلي بعض الصعوبات أثناء تأديته لعمله، ويمكن إجمال الصعوبات فيما يلي¹:
- عدم فهم بعض الموظفين دور المراجع الداخلي في تطوير وتحسين أساليب العمل.
- محاولة بعض الموظفين تبرير الأخطاء والانحرافات بصورة خاطئة مما يؤدي إلى تظليل المراجع الداخلي حول تفسير الانحرافات.
- ضغط العمل في الفروع يؤدي إلى التأخر في إنجاز مهمة المراجعة، مما يؤدي في بعض الأحيان إلى اكتشاف بعض الأخطاء بصورة متأخرة مما يصعب من معالجتها.
- عدم إطلاع بعض الموظفين على بعض التعليمات الداخلية في القسم الذي يعمل به، مما يؤدي إلى وجود بعض الأخطاء التي تؤثر على أداء العمل.
- إختيار صيغة المخاطبة والعبارات المتعلقة بالملاحظات، كون المراجع الداخلي يتعامل مع فئات ومستويات إدارية مختلفة.

¹ خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 151-152.

خلاصة الفصل:

تعد المراجعة الداخلية حلقة مهمة إذ أنها تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها المسطرة وذلك من خلال من تتوفر عليه من إمكانيات، ومن خلال الطريقة الرقابية التي تتم بها، كما أنها تعمل على تحسين وتصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة.

كما تهدف المراجعة الداخلية إلى حماية أصول وأموال المؤسسة، ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم ومسؤوليتهم، وذلك من خلال قيام المراجع الداخلي بعمليات الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك باستعمال مجموعة من الوسائل وإعطاء نصائح للإدارة، وتقارير عن العمليات التي تمت مراجعتها.

الفصل الثاني:

العلاقة بين المراجعة الداخلية

واتخاذ القرار

تمهيد:

إن قيام المديرين باتخاذ القرارات المتعلقة بعملهم والمنشآت التي يديرونها عمل يومي متكرر. و يعتبر من عمليات التفكير الإنساني الطبيعي، إلا أنه في مجال إدارة الأعمال تعتبر القرارات من المحركات الحقيقية لأداء المنشأة وهي نقاط الإنطلاق نحو إنجاز الأهداف والنجاح فيها. كذلك الإقبال على إتخاذ قرارات معينة مهما كان صنفها إستراتيجية أو تكتيكية أو تنفيذية يحتاج متخذ هذه القرارات إلى المعلومات ليستخدمها في عملية إتخاذ قراراته، فيحصل عليها من خلال ما يتوفر للمؤسسة من نظام المراجعة الداخلية فيساعد على تدفق المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.

كما تواجه عملية المراجعة الداخلية عوائق وصعوبات تقلل من مساهمتها في عملية إتخاذ القرارات .

المبحث الأول: مدخل حول عملية اتخاذ القرار

إن جوهر الممارسة الإدارية بالمؤسسات هو اتخاذ القرارات لحل المشاكل اليومية المختلفة التي تواجهها الإدارة، لذلك يقضي المدير معظم وقته في التفكير لحل المشاكل واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها، بغية تحديد الأهداف المرسومة بتكاليف وانحرافات أقل وهذا لا يتم إلا بإدراك المدير لأسس وأساليب إتخاذ القرار.

المطلب الأول : مفهوم إتخاذ القرار وأهميته

أولاً : مفهوم إتخاذ القرار: قبل التطرق إلى مفهوم إتخاذ القرار سنعرف كل من المنظمة والقرار الإداري.

1- مفهوم المنظمة: ¹

تتفق معظم الأدبيات المهمة بعلم الإدارة على تحديد مفهوم للمنظمة بإعتبارها صيغة تجمع الأفراد بشكل منظم، وهذا التجمع من شأنه أن يسعى لتحقيق هدف أو مجموعة أهداف محددة. حيث على سبيل المثال أن مصنع الألبسة والإسمنت وشركة توليد الكهرباء ينطبق عليها الوصف أعلاه. وتتميز المنظمات في كونها تشترك بثلاث خصائص أساسية من حيث مكوناتها وهي:

أ- وجود الأفراد العاملين: حيث أن من يعمل لوحده لا يشكل منظمة، في حين أن تجمع الأفراد بشكل واع ومنضبط وفق تشكيل معين للعمل على إنجاز متطلبات تحقيق الهدف من ذلك التجمع هو المكون الأول للمنظمة.

ب- وجود الغرض أو الهدف: حيث أن أي منظمة حقيقية تسعى إلى تحقيق غرض معين يتم التعبير عنه من خلال تسمية هدف معين أو مجموعة أهداف تعمل على تحقيقها.

ج- وجود الهيكل: حيث أن للمنظمة هيكل وتركيبة إداري منظم مرسوم بعناية يوضح صيغة وطبيعة تشكيلة العلاقات بين أفراد المنظمة بحسب المواقع الوظيفية لهم.

على أساس ما تقدم، نجد أن هذه العناصر الثلاث هي: المقومات الأساسية لأي منظمة وفقاً لمعطيات الفكر الإداري، وإن حدث اختلاف بينها، فإن ذلك يكون على الأغلب في طبيعة الهدف الذي تسعى المنظمة إلى تحقيقه.

¹ مؤيد الفضل، الأساليب الكمية والنوعية في دعم قرارات المنظمة، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص21.

1-2- مفهوم منظمة الأعمال:

إن الهدف هو العنصر الأساسي الذي على أساسه يقع الاختلاف بين المنظمات، حيث أن بعضها يسعى للإنتاج المادي أو السلعي، و البعض الآخر يسعى لتقديم خدمات مالية، صحية، تعليمية... إلخ، وهنا لابد لنا من أن نشير إلى أن الهدف أو الأهداف للنشاط السلعي أو الخدمي والتي تسعى المنظمة إلى تحقيقها هو الذي يدعو إلى إطلاق تسمية منظمة الأعمال بدلا من مجرد كلمة منظمة فقط، باعتبار أن منظمة الأعمال من بين أهم أهدافها هو تحقيق العائد الاقتصادي المتمثل بالربح مع السعي المتواصل إلى تعظيم قيمته للمالكين بشكل مستمر. ومن هنا يمكن لنا أن نستخلص مفهوم لمنظمة الأعمال باعتبارها ذلك التجمع أو التشكيل المنظم للأفراد الذي يهدف إلى تحقيق غرض محدد يرتبط بتحقيق عائد أو مردود مادي ومعنوي للجهة المالكة أو القائمة على إدارة المنظمة المذكورة.

بشكل عام تقسم منظمات الأعمال إلى الأنواع التالية:

1-1-1- منظمة الأعمال الإنتاجية: وهي المنظمة التي تمارس عملية صناعة المنتجات حيث يتم تحويل عناصر الإنتاج إلى منتجات جاهزة من خلال عدد من المراحل وأهم هذه العناصر هي:

- المواد الأولية الخام الأساسية المساعدة.
- الأيدي العاملة .
- المكائن والأهداف.

1-1-2- منظمة الأعمال التجارية: وهي المنظمة التي تمارس عملية نقل وتحويل البضائع والسلع الجاهزة لأغراض تجارية وهدفها تحقيق وفورات مالية من خلال إستلام البضاعة من المجهز وتحويلها إلى المستهلك بعد أن يتم إضفاء بعض التغيرات في مواصفات البضاعة وأسعارها، كما هو الحال في المؤسسة الاستهلاكية المدنية في المملكة الأردنية الهاشمية والأسواق المركزية في العراق.

1-1-3- منظمة الأعمال الخدمية: وهي المنظمة التي تمارس عملية تقديم الخدمات بأشكالها المختلفة مقابل الحصول على أجور معينة مقابل هذه الخدمات كما هو الحال في المنظمات المصرفية " البنوك " وشركات التأمين والمؤسسات الصحية والتعليمية والسياحية وما شابه ذلك.

من أجل أن تتجز هذه الأنواع من المنظمات أعمالها، عليها أن تتخذ قرارات مختلفة بشأن المشكلات والخدمات التي تواجهها، و هنا يرد تساؤل مهم، ما هو مفهوم القرار ؟
و هذا ما سوف نتعرف عليه.

¹ مؤيد الفضل، مرجع سبق ذكره، ص ص 22-23.

2- مفهوم القرار الإداري: ¹

يتضح معنى القرار الإداري من خلال التعريفات المتعددة التي وضعها علماء الفكر الإداري فالقرار الإداري عند " تانتباوم وزميلاه ويشلر وماساريك " هو: " الإختيار الحذر والدقيق لأحد البدائل من بين إثنين أو أكثر من مجموعات البدائل السلوكية ". أما " نيجرو" فيعرفه على أنه الإختيار الواعي بين البدائل المتاحة في موقف معين. ويعرفه آخرون بأنه إختيار أفضل البدائل المتاحة، بعد القيام بدراسة مستفيضة للنتائج المتوقعة من كل بديل وأثرها في تحقيق الأهداف المرغوبة.

3- مفهوم إتخاذ القرار:

ويحدد" برنارد " مفهوم عملية اتخاذ قرار بأنها عملية تقوم على الاختيار المدرك للغايات التي لا تكون في الغالب استجابات أوتوماتيكية أو ردود فعل مباشرة. كذلك يمكن تعريف عملية إتخاذ القرارات بأنها عبارة عن عملية إختيار حل معين من بين حلين أو أكثر من الحلول المتاحة في بيئة العمل، أي أنها تنتهي إلى تفضيل حل أو بديل مناسب من بين عدد من البدائل المتاحة، ويتم ذلك بعد أن يقوم المدير متخذ القرار بتحديد المشكلة و تحديد بدائلها وحلها. ²

وعموما يمكن تعريف عملية إتخاذ القرار بأنها " جوهر العملية الإدارية ومحور نشاط الوظيفة الإدارية وهي عملية إختيار الإستراتيجية أو الإجراء. وهذه العملية منظمة ورشيده وبعيدة كل البعد عن العواطف، ومبنية على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول إلى قرار مرضي أو مناسب. ³

ثانيا: أهمية إتخاذ القرار.

لا يمكن أداء نشاط ما لم يتخذ بصدده قرار، فإتخاذ القرارات هي أساس عمل المدير، والتي يمكن من خلالها إنجاز كل أنشطة المنظمة، وتحديد مستقبلها، ولا يمكن أداء أي وظيفة بالمنظمة، أو أداء أي وظيفة إدارية (كالنخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة) ما لم يصدر تصددها قرار، كما يمكن توضيح أهمية إتخاذ القرارات في النقاط التالية: ⁴

¹ سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص13.

² نفس المرجع السابق، ص ص13-14.

³ كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص31.

⁴ احمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007/2008، ص34-36.

- 1- إتخاذ القرارات عملية مستمرة: أي أن الإنسان العادي يمارس إتخاذ القرارات طوال حياته اليومية، ومن وقت لآخر يواجه قرارات مصيرية وحاسمة، كذلك العمل في المنشآت ما هو إلا مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق والأفراد، وغيرها.
- 2- إتخاذ القرارات أداة المدير في عمله: وهي أداة المدير التي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث يقرر ما يجب عمله؟ ومن يقوم به؟ ومتى يتم القيام به؟ وأين يتم القيام به؟ وعليه فكلما إرتفعت قدرات المدير في إتخاذ القرارات كلما إرتفع مستوى أدائه الإداري.
- 3- القرارات الإستراتيجية تحدد مستقبل المؤسسة: وهي القرارات التي يكون لها تأثير كبير على نجاح المنشأة أو فشلها، حيث هذه القرارات تكون مصيرية.
- 4- إتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة: كالقرارات المتعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الموارد البشرية أو التمويل، فبالنسبة لوظيفة التمويل توجد قرارات متعلقة بتحديد حجم رأس المال ومصادر الحصول عليه من داخل المنشأة أو خارجها، وكذلك القرارات الخاصة بإدارة رأس المال وإستخداماته في المنشأة.
- 5- إتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية: تتمثل هذه الوظائف الإدارية في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة، بحيث أن كلا من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة.

المطلب الثاني: مبادئ وتصنيفات القرار.

أولاً: مبادئ عملية إتخاذ القرار: ¹

- 1- تنقسم عملية إتخاذ القرارات بتأثيرها بعناصر ملموسة وغير ملموسة وأيضاً رشيدة وعاطفية أو عقلانية، مما يتطلب ذلك التفكير العلمي والمرن والتحليل المنطقي لكل حالة.
- 2- لا بد أن تكون نتيجة أي قرار هي تحقيق الهدف المرسوم، مما يتطلب أن يكون هذا القرار علمياً وقابلًا للتطبيق وغير معقد.
- 3- إتخاذ القرارات عملية ذهنية ويجب تحويلها إلى عمل مادي.
- 4- الإعتراف بحتمية التغيير، حيث ينبغي على المدير ألا يخشى التغيير.

¹ شبكة ضياء للمؤتمرات والدراسات، اتخاذ القرار في العملية الإدارية، يوم 2016/01/03، الساعة 16:01

<http://diae.net/8087>

5- وضع نظام فعال لتنفيذ القرار.

6- الإقرار بأن القرار سيترتب عنه سلسلة من الأعمال، كما ينبغي على المدير أن يكون مستعداً للدفاع عن قراره، أو تعديله، أو إلغائه.

ثانياً: تصنيفات القرار

إن القرارات الإدارية يتم تصنيفها من قبل علماء الإدارة و الأخصائيين إلى أنواع متعددة استناداً إلى معايير عديدة.

1-1. تصنيف القرارات وفقاً للناحية القانونية:¹

تنقسم القرارات وفق هذا العيار إلى أربعة أقسام رئيسية:

1. مدى القرار وعموميته: و يتضمن ما يلي:

- القرار التنظيمي: هي تلك التي تتضمن القواعد العامة الملزمة التي تنطبق على عدد غير محدد من الناس كاللوائح التنظيمية والسلطات والسياسات في المؤسسة، ومهمة هذا النوع من القرارات إنشاء أو إلغاء أو تعديل المراكز التنظيمية.
- القرار الفردي: وهي تلك التي تخاطب فرداً محدداً كالقرار الصادر بتعيين موظف أو ترقيته أو فصله، وهذا النوع من القرارات إذن على العكس من القرارات التنظيمية لا تضع قواعد قانونية، بل تخاطب فرداً محدداً أو حالة محددة.

2. تكوين القرار:

- قرارات بسيطة: وهي التي لها كيان مستقل أو أثر قانوني سريع، وببساطة هذا النوع من القرارات نابعة من كونها قائمة بذاتها، أو غير مرتبطة بعمل قانوني آخر مثل القرار الصادر بتعيين موظف أو مكافأته.

- قرارات مركبة: وهي التي تتألف من عملية قانونية تتم على مراحل عديدة.

3. أثر القرار على الأفراد:

- قرارات ملزمة: أي واجبة ونافاذة في الأفراد، ويحتج بها عليهم، ومعظم القرارات التي تصدرها الإدارة في هذا النوع.

- قرارات غير ملزمة: أي لا يحتج بها، ومن أمثلتها التعليمات التي توضح إجراءات العمل.

4. قابلية القرار للإلغاء أو التعويض:

- قرارات قابلة للإلغاء أو التعويض مثل قرارات الفصل والعقوبة.
- قرارات غير قابلة للإلغاء مثل الأعمال التنظيمية التي يصدرها مجلس الإدارة.

¹ سليم بطرس جلد، مرجع سبق ذكره، ص ص 85-86.

1-2. تصنيف القرار وفقا لطبيعة القرار: تنقسم القرارات وفقا لهذا المعيار إلى ثلاثة أقسام: ¹

1. القرارات الأساسية والروتينية:

- القرارات الأساسية: تتطلب إجراءات كثيرة قبل إتخاذها لمعالجة المشكلات التي لا تتكرر باستمرار وتكون قرارات إستراتيجية مثل اختيار موقع المشروع أو طريقة الإنتاج.
- القرارات الروتينية: متكررة باستمرار وتتخذ لتعالج الأعمال المتكررة مثل الرقابة عن جدولة الإنتاج.

2. القرارات التنظيمية الفردية:

- القرارات التنظيمية: تتعلق بعمل المنظمة ونشاطها وتتخذ من قبل المدير من خلال سلطته الرسمية.
- القرارات الفردية: ليس لها صفة رسمية وترتبط بالشخص الذي يتخذها مثل الاستقالة، وهذه القرارات لا تفوض إلى الوحدات الإدارية الأدنى أو المرؤوسين.

3. القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة:

- القرارات المبرمجة: وهي القرارات المخططة سلفا وتتناول مشكلة متكررة أو روتينية حيث يتم تحديد أساليب وطرائق وإجراءات حل أي مشكلة سلفا أو التعامل معها، ومن ابرز الأمثلة على القرارات المخططة مسبقا إعادة طلب شراء نوع معين من المواد الخام أو قرارات التعيين والتوظيف والإجازات... الخ، حيث يتم توضيح الإجراءات الخاصة بكل حالة من الحالات المذكورة سابقا، وذلك من واقع اللوائح المعمول بها في مجال المشتريات أو شؤون العاملين... الخ، وهذه القرارات تتخذ في المستويات التنفيذية .

- القرارات غير المبرمجة: عادة ما تظهر الحاجة لاتخاذها عندما تواجه المؤسسة المشكلة لأول مرة ولا تتوفر لديها خبرات مسبقة بكيفية حلها، أو معايير واضحة لتقييم البدائل والاختيار بينها، لذلك فإن الظروف التي تسود هذه الحالة هي ظروف عدم التأكد بشأن بدائل نتائج التصرفات البديلة، ونتيجة لهذه الخصائص فإن كل قرار يتم تصنيفه وفقا لمتطلبات وظروف وخصائص المشكلة، ولا توجد أنماط موحدة لحل هذا النوع من المشاكل وكيفية رؤية متخذ القرار للمشكلة، فهي قرارات غير متكررة وكل منها له طبيعة مميزة وغالبا ما تكون على درجة من الأهمية والتميز بين نوعين من القرارات.²

¹ محمد الصيرفي، القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008، ص ص16-17.

² حسين بلعجوز، نظرية القرار: مدخل إداري وكمي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2007، ص ص104-105.

وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (03): أنواع القرارات.

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

المصدر: حسين بلعجوز، نظرية القرار: مدخل إداري وكمي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2007، ص 106.

3-1. تصنيف القرارات وفقا لشكل القرار: ¹

تصنف القرارات لشكل إصدارها والإجراءات التي تسبق اتخاذها إلى قرارات مكتوبة وقرارات شفوية، وإلى قرارات صريحة وقرارات ضمنية.

- القرارات المكتوبة والشفوية: فالقرارات المكتوبة التي تكون في صيغة لائحة، تعليمات، أو أوامر مكتوبة. أما الشفوية فتصدر بصيغة الكلمة المنطوقة وليس الكلمة المكتوبة.
- القرارات الصريحة والقرارات الضمنية: فالقرار الصريح هو الذي يعبر عنه صراحة. أما القرارات الضمنية فلا يتم التعبير عنها صراحة وإنما تستفاد من سلوك المدير، مثل طلب الموظف إذن من مديره بالانصراف أثناء ساعات العمل الرسمي فلا يرد عليه أو يغير مجرى الحديث إلى موضوع آخر، فمثل هذا التصرف يوحي بأن المدير قرر رفض إعطاء الإذن للموظف.

4-1. تصنيف القرارات وفقا للوظائف الأساسية بالمنظمة: ²

ويمكن تصنيف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى الأنواع التالية:

- قرارات تتعلق بالعنصر البشري: وتتضمن القرارات التي تتناول مصادر الحصول على الموظفين، وطرق الاختيار والتعيين، وكيفية تدريب العاملين، وأسس تحليل وتوصيف الوظائف، وأسس دفع الأجور والحوافز، وطرق الترقيّة، وكيفية معالجة الشكاوي والتأخير والغياب ودوران العمل، وعلاقة المنظمة بالبنقابات والاتحادات العمالية والمؤسسات ذات العلاقة بالعنصر البشري، وغير ذلك...
- قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية ذاتها: كالقرارات الخاصة بالأهداف المراد تحقيقها، والإجراءات الواجب إتباعها، والسياسات، وبرامج العمل، وقواعد اختيار المديرين وتدريبهم وترقيتهم وفصلهم، وأساليب التحفيز، وأساليب الإتصال، والمعايير الرقابية، والنمط القيادي الملائم، والمركزية واللامركزية، وتقارير المتابعة... الخ.
- قرارات تتعلق بالإنتاج: وتتضمن التقارير الخاصة باختيار موقع المصنع، وأنواع الآلات المستخدمة، وكيفية الحصول عليها، وتصميم المصنع الداخلي، وطريقة الإنتاج، ومصادر الحصول على المواد الخام، والتخزين وحجمه، وطرق دفع أجور العمال... الخ.

¹ سليم بطرس جلدّة، مرجع ذكره، ص ص 87-88.

² نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 249-250.

- قرارات تتعلق بالتسويق: وتشمل هذه المجموعة من القرارات تلك الخاصة بنوعية السلعة التي سيتم بيعها وأوصافها، والأسواق التي سيتم التعامل معها، ووسائل الدعاية والإعلان الواجب استخدامها لترويج السلعة، وبحوث التسويق، ووسائل نقل وتخزين المنتجات، وخدمات البيع...الخ.
- قرارات تتعلق بالتمويل: كالقرارات الخاصة بحجم رأس المال اللازم والسيولة، وطرق التمويل، ومعدلات الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها...الخ.

1-5. تصنيف القرارات وفقا لأهميتها:

وقد صنفت القرارات وفق هذا العيار إلى ثلاثة أنواع رئيسية وهي:

- القرارات الإستراتيجية: يقصد بها القرارات التي تتعامل مع عملية التخطيط طويلة الأجل ولهذا السبب يطلق عليها أحيانا بالقرارات التخطيطية، ومن أمثلة القرارات الإستراتيجية تحديد برنامج العمل المستقبلي للمنظمة، وإعداد الخطط المستقبلية والسياسات التي تحدد هيكل الأموال المعدة للاستثمار وغيرها، وبما أن لهذا النوع من القرارات أهمية كبيرة ولها تأثير على حاضر ومستقبل المنظمة فإنها من اختصاص الإدارة العليا.¹
- القرارات التكتيكية: وهي القرارات التي يتخذها غالبا رؤساء الأقسام أو الإدارات، أو ما يسمى بالإدارة الوسطى. وغالبا ما تهدف هذه القرارات إلى تقدير الوسائل المناسبة لتحقيق الأهداف وتوجيه الخطط، أو بناء الهيكل التنظيمي، أو تحديد مسار العلاقات بين العاملين، أو تفويض الصلاحيات، وقنوات الاتصال، كما أن مثل هذه القرارات تتعلق بكيفية استغلال الموارد اللازمة للاستمرار في العمل سواء كانت مصادر مالية أو بشرية بما يحقق أعلى معدل من الأداء.²
- القرارات التنفيذية: وهي القرارات التي تتعلق بمشكلات العمل اليومي وتنفيذه والنشاط الجاري في المنظمة. وتعتبر هذه القرارات من اختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية في معظم الأحيان. كما أن هذه القرارات تتميز بأنها لا تحتاج إلى المزيد من الجهد والبحث من قبل متخذها، هذا فضلا أن مثل هذه القرارات هي قصيرة المدى غالبا لأنها تتعلق أساسا بأسلوب العمل الروتيني وتكرر باستمرار. ومن أمثلة هذه القرارات تلك التي تتعلق بالأسعار والتسويق والتخزين وصرف العالوات الدورية وتوزيع الأعباء عن العاملين وبالأعمال المكتبية.³

¹ علي حامدي، اثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2010/2011، ص08.

² سليم بطرس جلدة، مرجع سبق ذكره، ص89.

³ نفس المرجع السابق، ص90.

1-6. تصنيف القرارات وفقا لأساليب اتخاذها: ¹

ويصنف بعض علماء الإدارة القرارات الإدارية وفقا لأسلوب اتخاذها إلى نوعين: قرارات كيفية (وصفية)، وقرارات كمية (معيارية).

• القرارات الكيفية (الوصفية): وهذا النوع من القرارات يتم اتخاذه بالاعتماد على الأساليب التقليدية القائمة على التقدير الشخصي للمدير متخذ القرار وخبراته وتجاربه ودراسته للأراء والحقائق المرتبطة بالمشكلة، ومن هنا فإن مثل هذه القرارات تتأثر بالاعتبارات التقليدية الذاتية مثل أحاسيس وإدراك واتجاهات وخلفية المدير الذي يتخذها.

ويفترض القائلون بهذا التصنيف عدم توافر المعلومات المطلوبة والملائمة التي تمكن متخذي القرارات الوصفية من وضع البدائل واختيار البديل الأنسب من بينها، وأن عملية البحث عن البديل المناسب تتم من خلال الاختيارات المتتالية للبدائل. إلا أن اعتماد متخذ مثل هذه القرارات على التقديرات الذاتية التي تحكمها عوامل شخصية نابعة من مشاعر المدير واتجاهاته واحتياجاته تؤدي به إلى اتخاذ الحل الرضائي بدلا من الحل المثالي أو الرشدي.

• القرارات الكمية (المعيارية): وهذه القرارات يتم اتخاذه بالاعتماد على الرشد والعقلانية لتخذها، والاعتماد كذلك على القواعد والأسس العلمية التي تساعده على اختيار القرار الذي يؤدي إلى زيادة ومضاعفة عائدات وأرباح المنظمة من بين مجموعة من البدائل المتاحة ويفترض في اتخاذ مثل هذه القرارات وضوح الأهداف و معقوليتها، وموضوعية متخذها، وكفاية المعلومات المطلوبة ودقتها، وتوفر الخبرات والاختصاصات، وتفهم العوامل والمتغيرات المؤثرة في عملية اختيار البديل المناسب.

كما يفترض في اتخاذ القرارات الكمية اتصاف متخذها بالعقلانية والرشد واعتمادهم على الأسلوب العلمي الذي يمكنهم من تحديد المشكلة وتوضيح الأهداف وإيجاد البدائل وتحليلها وتقييمها وترتيبها ترتيبا منطقيا، وكل ذلك يمكنهم من اتخاذ قرارات صائبة ورشيدة.

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص ص225-256.

1-7. تصنيف القرارات وفق ظروف اتخاذها:

وتقسم القرارات وفق هذا المعيار إلى مايلي:

- القرارات تبعا لدرجة التأكد: يتميز هذا النوع من القرارات بسهولة اتخاذها حيث لا يوجد أي تأثير للبيئة الخارجية عن نتائج القرار، حيث يتوافر معلومات مؤكدة حول نتيجة كل بديل من البدائل المتاحة لمتخذ القرار، مثلا إذا كانت مشكلة القرار بإنتاج نوع معين من المنتجات وهدف متخذ القرار زيادة الربح المحقق فإنه هنا سوف يختار المنتج الذي يتصف بأعلى الأرباح، وعلينا أن نؤكد هنا أن حدوث حالة التأكد التام نادرا أن تحدث في بيئة الأعمال المعاصرة وهذا يعتمد إلى حد كبير على مشكلة القرار ذاتها.¹
- القرارات تبعا لدرجة عدم التأكد: وهي القرارات التي تتخذها الإدارة عندما ترسم أهداف المشروع العامة وسياساته وتكون الإدارة في ظروف لا تعلم فيها مسبقا بإمكانيات حدوث أي من المتغيرات أو الظروف المتوقع وجودها بعد اتخاذ القرار، وذلك بسبب عدم توافر المعلومات والبيانات الكافية وبالتالي صعوبة التنبؤ بها.²
- القرارات تبعا لدرجة المخاطرة: وهي القرارات التي تتخذ في ظروف وحالات محتملة الوقوع وبالتالي فإن على متخذ القرار أن يقدر الظروف والمتغيرات محتملة الحدوث في المستقبل وكذلك درجة احتمال حدوثها.³

1-8. تصنيف القرارات وفقا لنمط القيادي لمتخذها:

- ويمكن تصنيف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى نوعين: قرارات أوتوقراطية (انفرادية)، وقرارات ديمقراطية (قرارات بالمشاركة).
- القرارات الانفرادية: يقوم المدير بمفرده باتخاذ القرارات دون مشاركة احد من مرؤوسيه في أي مرحلة من مراحل عملية اتخاذ القرار، أي سواء ما يختص بجمع المعلومات أو تحليل المشكلة و تحديد الأهداف... إلخ، وقد يكون لهذا التصرف أسبابه ومن بين الأسباب انخفاض كفاءة المرؤوسين أو عدم وجود ثقة متبادلة بين الرئيس والمرؤوسين، أو عدم وجود وقت كافي للمناقشة أو الحوار بشأن القرار الذي يتم اتخاذه. وبالرغم من وجود هذه الأسباب تم تبني هذا التصرف أو السياسة في اتخاذ القرارات، إلا هناك فقدان في القرارات التي تتخذ على هذا النحو لعنصر الرأي أو المعلومة قد يؤدي إلى افتقارها لحماس القائمين بالتنفيذ أو الدقة والموضوعية، كما أن المغالاة في إتباع هذه السياسة يساعد على خلق جيل أو صف ثاني من الإداريين في المستقبل.

¹ زمير الموسوي، اتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 1998، ص20.

² محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص19.

³ نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

• القرارات الديمقراطية : هو التعاون بين كل من الرؤساء والمرؤوسين بالمنشأة لمناقشة مشكلات الإدارة، وذلك بهدف وضع الحلول الملائمة لها وصولاً إلى تحقيق الأهداف الموجودة وقد ثبت أن المشاركة تؤدي إلى إنتاجية أعلى والمزيد من الرضا الوظيفي وتعزيز الشعور بالانتماء للمؤسسة.

ومن خلال التحديات الكبيرة التي تواجهها المؤسسات في العصر الحاضر قد أدت إلى زيادة الأصوات الداعية إلى المزيد من المشاركة في اتخاذ القرارات من أجل التوصل إلى قرارات أفضل، ومن ناحية أخرى فإن موجبات العاملين المتعلمين الذي يلتحقون بالمؤسسات المختلفة، يتوقعون أن يسمح لهم بالمشاركة في التأثير على القرارات المتعلقة بأعمالهم، كما أنه أصبح ينظر إلى المشاركة على أنها مسألة أخلاقية، إذ أن عدم مشاركة رأي الآخرين ، تؤدي إلى إلحاق الأضرار جسمانية ونفسية بالعاملين على المدى البعيد.¹

المطلب الثالث: خصائص وأساليب اتخاذ القرار

أولاً: خصائص اتخاذ القرار وعلاقته بالوظائف الإدارية في المنشأة:

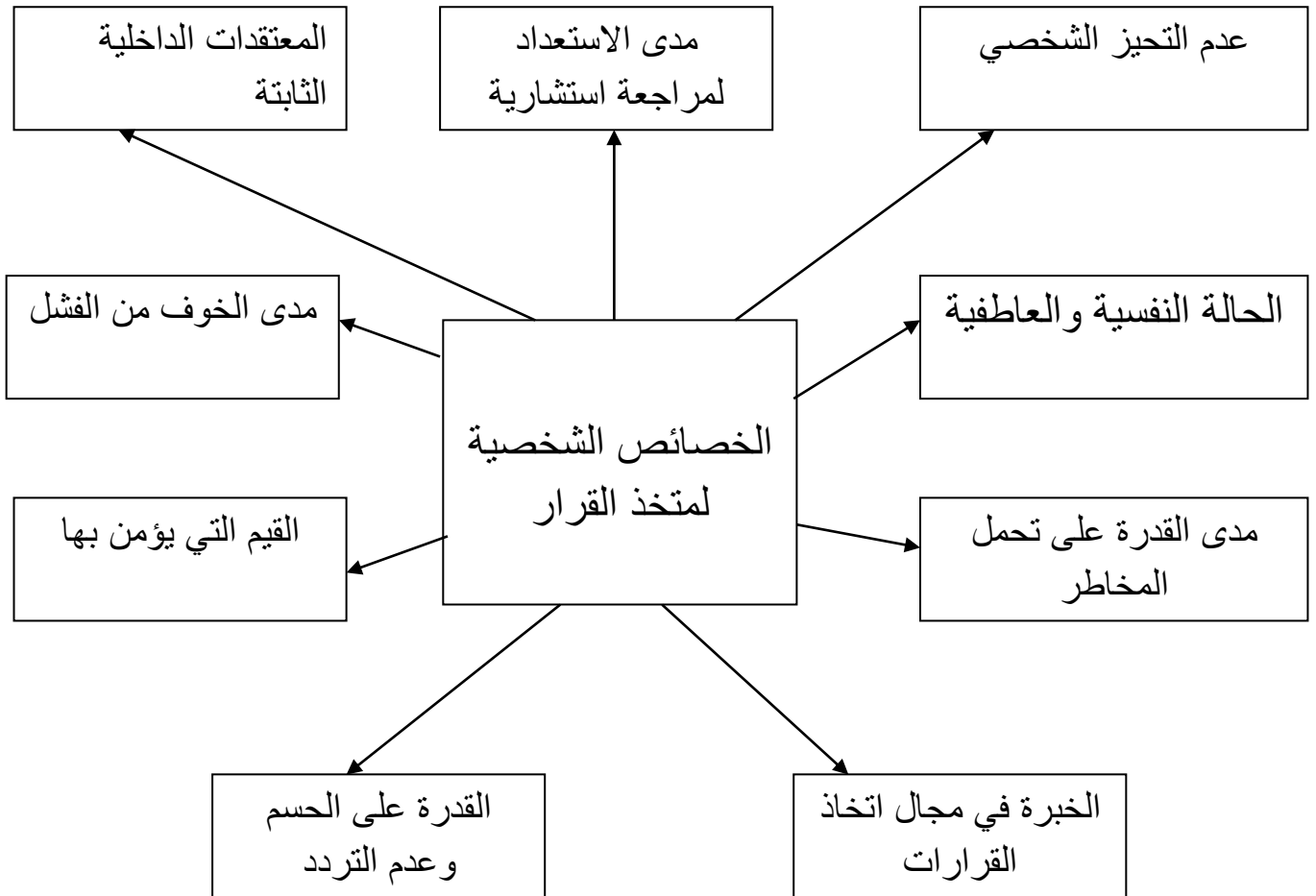
1- خصائص صانع القرار: من أهم الصفات التي يجب أن يتمتع بها صانع القرار ما يلي:²

- أن يتمتع بنظرة شمولية
- أن يكون ذا خبرة جيدة بموضوع القرار
- أن يكون ملماً تماماً جيداً بتقنيات وأساليب صنع القرار
- أن يتحلى بالجرأة في المواقف التي تنطوي على المخاطرة.
- أن يكون موضوعياً و واقعياً.
- أن يكون سريع البديهة في المواقف التي تنطوي على المخاطرة.
- أن يكون متروياً في المواقف التي تتطلب تحليلاً معمقاً.

¹ نوي سماح، دور القوائم المالية في تفعيل عملية اتخاذ القرار، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص فحس محاسبي، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2015/2014، ص ص47-48.

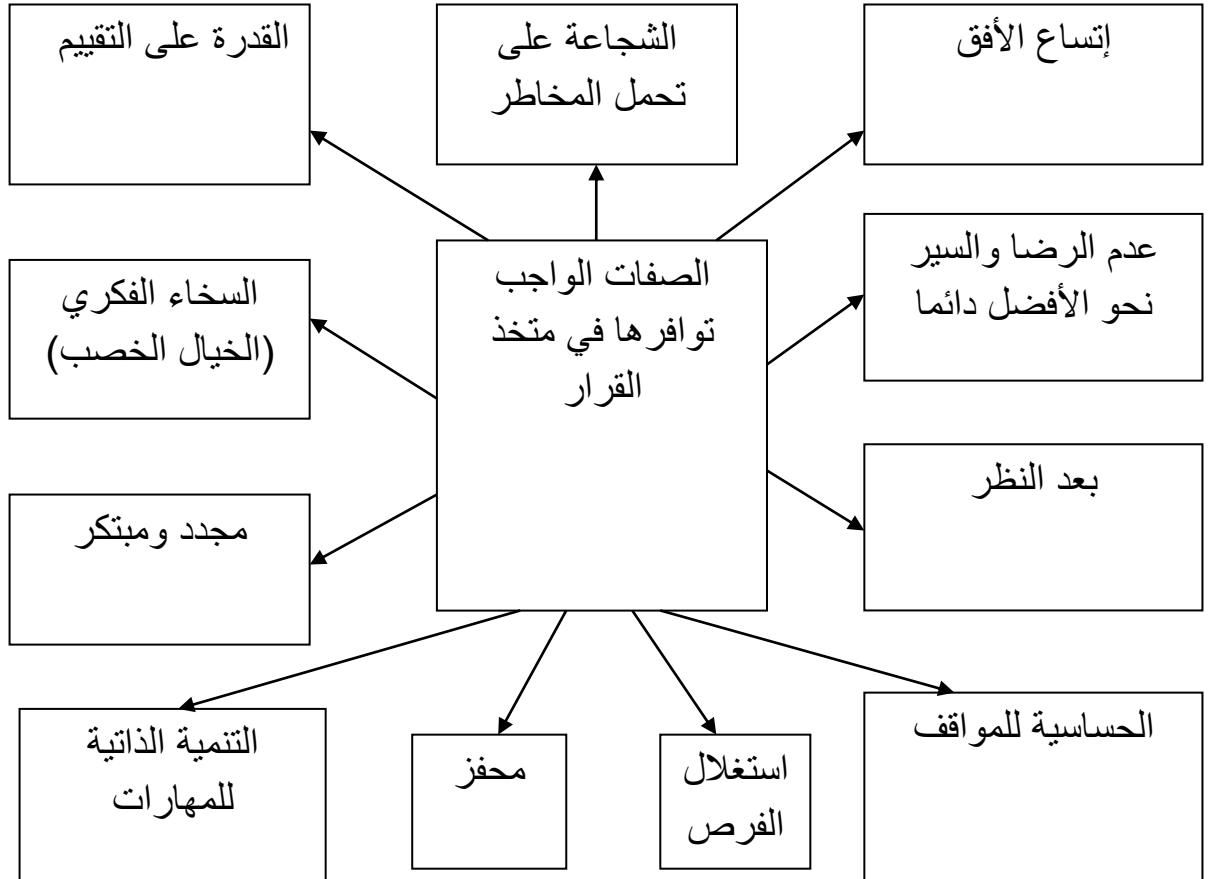
² علي حامدي، مرجع سبق ذكره، ص08.

شكل رقم (5): الخصائص الشخصية لمتخذ القرار.



المصدر: سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص49.

شكل رقم (6): الصفات الواجب توفرها في متخذ القرار



المصدر: سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص50.

2- علاقة إتخاذ القرار بالوظائف الإدارية في المنشأة.

تظهر الأهمية الكبيرة لإتخاذ القرارات الإدارية التي تدخل في جميع مكونات التنظيم، حيث يمكن أن تتلخص أهمية القرارات في جميع مراحل العمليات الإدارية المختلفة بالمؤسسة فيما يلي: ¹

1-التخطيط:

تمر خطوات التخطيط بكثير من القرارات التي تتعلق بالأهداف والإستراتيجيات والسياسات والإجراءات، وأسلوب التنفيذ، وتمتد القرارات حتى تصل إلى إتمام هذا التنفيذ والمتابعة المستمرة للخطط .

2- التنظيم:

ترتبط عملية إتخاذ القرارات الإدارية بالتنظيم من عدة جوانب، مثل تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات للعاملين، وتصنيف الوظائف، وإنتقال إتخاذ القرارات إلى جميع أفراد المنظمة، إضافة إلى التنظيمات غير الرسمية داخل التنظيم و أثرها على إتخاذ القرارات، ويعتمد التنظيم الإداري في تحقيق أهدافه على السرعة والإقتصاد وحسن الأداء.

3- التنسيق:

يمتد إتخاذ القرارات الإدارية إلى التنسيق بين عملية التخطيط والتنظيم، والذي يعمل على التنسيق بين الإدارات المختلفة في التنظيم أو الهيكل التنظيمي، والتنسيق بين النظم والعلاقات الإنسانية والتوجيهات التي تصدرها الإدارة، وكذلك التنسيق بين إجراءات الرقابة ونظمها.

4- التوجيه:

يفرض التوجيه الإهتمام بالعاملين نتيجة الانعكاسات النفسية التي ستركها قرارات المديرين على الأفراد ولا سيما تلك القرارات التي لها تأثير مباشر على الفرد، ففي الإدارة الحديثة فرض التطور الكبير في العلوم السلوكية الإهتمام بالعاملين و بالسلوك التنظيمي لترغيبهم بالعمل، وتوجيههم لزيادة كفاءتهم الإنتاجية وتحقيق الأهداف.

5- الرقابة:

تقوم الجهة الرقابية المسؤولة في المنظمة بالعديد من القرارات في حال وجود إنحرافات معينة عن السياسات و التعليمات التي تفرضها إدارة التنظيم، أو وجود مخالفات للقوانين والأنظمة السائدة، أو وجود إختلال في الأداء، أو في تطبيق الخطة الموضوعة من قبل المنظمة. ²

¹ العلاق بشير، أسس الإدارة الحديثة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 1999، ص169.

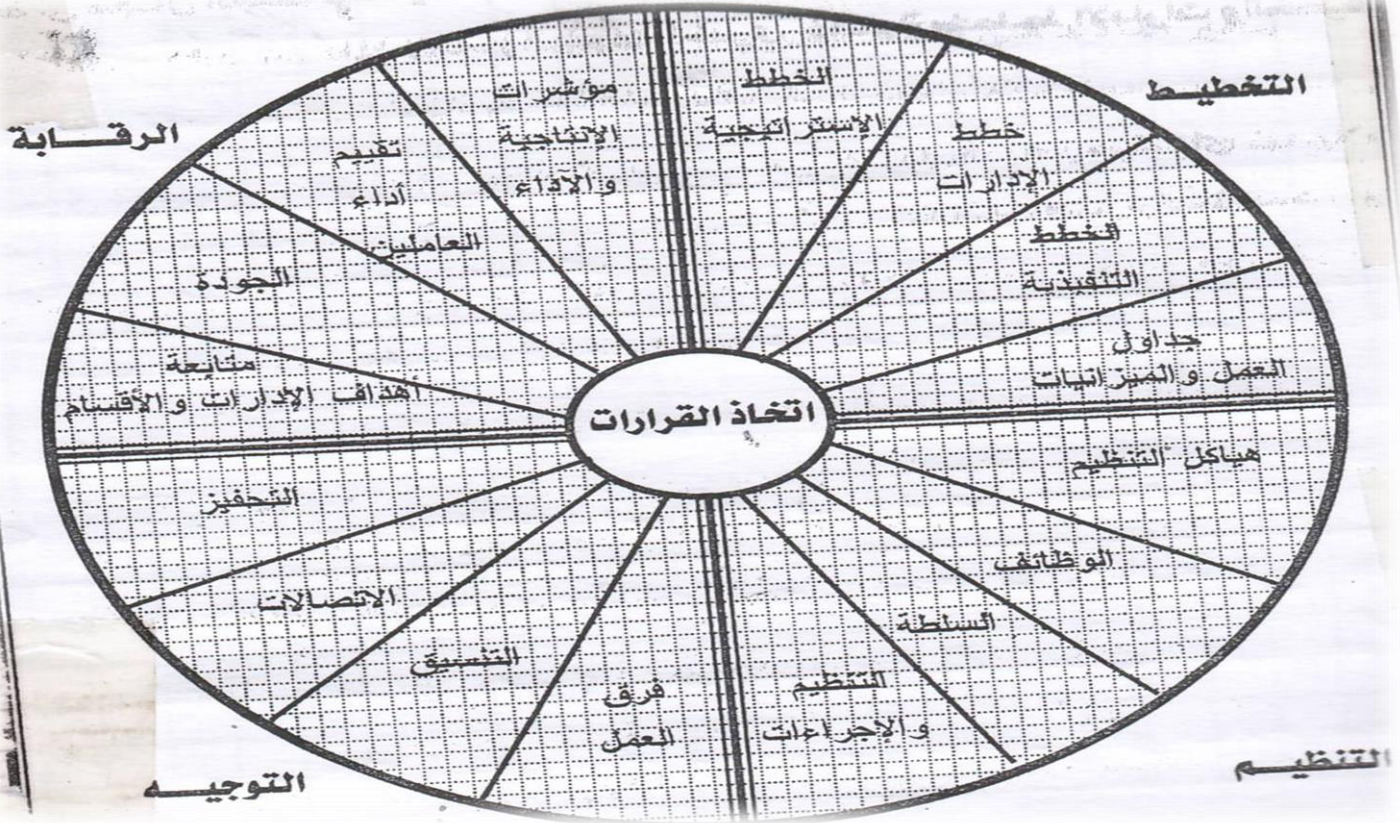
² عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في إتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2011، صص131-132.

جدول رقم (04): يوضح علاقة إتخاذ القرار بالعمليات الإدارية.

القرار الإداري	العملية الإدارية
الخطة والبرامج والسياسات	عملية التخطيط
الهيكل التنظيمي والمجرى التنظيمي	عملية التنظيم
التناسق والإشراف والمتابعة والإتصال	عملية التوجيه
نظام الرقابة (الإنتاج والعمليات والجودة)	عملية الرقابة

المصدر: كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص23.

شكل رقم (07): إتخاذ القرار هو جوهر العملية الإدارية.



المصدر: احمد ماهر، اتخاذ القرارات بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008/2007، ص37.

ثانياً: أساليب اتخاذ القرار.

إن اعتماد أسلوب ما في اتخاذ القرار وتحديد حجم وأهمية المشكلة ومدى قدرته على التعامل معها، ويعتمد كذلك على مدى توافر المعلومات اللازمة وقدرة المؤسسة على المعالجة والتحليل وسوف نعرض في هذا المطلب أساليب اتخاذ القرار.

1- الأساليب التقليدية: والمتمثلة فيما يلي:

1- الخبرة:

يستخدم المدير خبرته الناتجة من تعامله مع المشكلات السابقة ليطبقها على المشكلات الآنية المشابهة لمشكلات السابقة، وانه يمكن إتباع نفس الحلول التي اتبعت سابقاً، ويكتفي المدير فيها بتطبيق قاعدة أو سياسة تعمل بها المؤسسة، تتواجد عيوب كثيرة في هذا الأسلوب لعدم تطابق المشاكل القديمة مع المشاكل الحديثة، ويتطلب التحليل وجمع المعلومات من مصادرها الأولية بغرض حل المشكلة القائمة فعلاً أفضل بكثير من اعتماد السياقات القديمة وقد تشوب خبرة المدير الأخطاء والثغرات، وتتطلب الخبرة تنمية المهارات وعدم الركوع لحل واحد، وإجراء عملية التجديد من خلال إزالة القلق النفسي الذي يساور المدير عند الإقدام لاتخاذ القرار.¹

2- إجراء التجارب:

لقد بدأ تطبيق أسلوب إجراء التجارب في مجالات البحث العلمي، ثم انتقل تطبيقه إلى الإدارة للاستفادة منه في مجال اتخاذ القرارات، ومن مزايا هذا الأسلوب انه يساعد المدير متخذ القرار على اختيار احد البدائل المتاحة لحل المشكلات، وذلك من خلال إجراء التجارب على هذا البديل وإجراء التغييرات أو التعديلات على هذا البديل بناء على الأخطاء والثغرات التي تكشف عنها التجارب أو التطبيقات العملية، وبذلك يمكن هذا الأسلوب المدير من أن يتعلم من أخطائه ومحاولة تفادي هذه الأخطاء في القرارات التي يتخذها مستقبلاً.

¹ فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014/2015، ص64.

ومن المأخذ على أسلوب إجراء التجارب انه أسلوب باهظ الثمن وفادح التكاليف، ويستنفذ الكثير من جهد ووقت المدير متخذ القرار، إذ ينبغي لإجراء التجارب الحصول على المعدات والأدوات والقوى العاملة اللازمة، والتي تتطلبها البرامج المعدة لتحقيق هذه التجارب وتجدر الإشارة إلى انه قد يتم في مواقف معينة الجمع بين الخبرة والتجربة معا لتحقيق الهدف، ومثال ذلك أن بعض الشركات المنتجة لسلعة معينة قد تحتاج إلى الاستفادة من خبرتها وخبرة الشركات الأخرى المنتجة لسلع مماثلة، بالإضافة إلى إجراء التجارب على ضوء هذه الخبرات لتتمكن الشركة من اختيار التجربة الأفضل.¹

3- البديهية والحكم الشخصي:

ويعني هذا الأسلوب استخدام المدير لحكمه الشخصي واعتماده على سرعة البديهية في إدراك العناصر الرئيسية الهامة للمواقف والمشكلات التي تعرض له، والتقدير السليم لأبعادها، وفي فحص وتحليل وتقييم البيانات والمعلومات المتاحة والفهم العميق والشامل لكل التفاصيل الخاصة بها. وتبدو صعوبة ومخاطر استخدام هذا الأسلوب في انه يقوم على أسس شخصية نابعة من شخصية المدير وقدراته العقلية واتجاهاته وخلفياته النفسية والاجتماعية ومعارفه، وهذه كلها سمات وقدرات تختلف باختلاف المجتمعات والبيئات، إلا أن هذا الأسلوب يمكن أن يكون مجديا في اتخاذ القرارات غير الإستراتيجية التي يكون تأثيرها محدودا، وكذلك في المواقف الطارئة التي تتطلب مواجهة سريعة.²

4- دراسة الآراء والاقتراحات وتحليلها:

ويعني هذا الأسلوب اعتماد المدير على البحث ودراسة الآراء والاقتراحات التي تقدم إليه حول المشكلة وتحليلها ليتمكن على ضوءها من اختيار البديل الأفضل، إلا أن من الصعوبات التي تواجه المدير في تطبيق هذا الأسلوب أن تطبيقه يتطلب تجزئة المشكلة الإدارية التي تواجهه إلى أجزاء ودراسة كل جزء منها على حدة، كما يتطلب تطبيقه من ناحية أخرى إشراك المدير لكل من يساهم بآرائه واقتراحاته في اتخاذ القرار وكذلك إشراك المرؤوسين الذين يتولون تنفيذ القرار. وبالرغم من وجود هذه الصعوبات فإن من مزايا هذا الأسلوب انه اقل تكلفة من الأساليب التقليدية الأخرى كإجراء التجارب.³

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 184.

² نفس المرجع السابق، ص 185.

³ نفس المرجع السابق، ص 186.

2- الأساليب العلمية في اتخاذ القرار.

عن الأساليب العلمية كانت انعكاسا للمدخل الذي يغلب الجانب العلمي للإدارة على الجانب الفني، كما تبين لنا أيضا التطورات الحديثة في مجال الإدارة أثبتت عدم كفاية الأساليب التقليدية وحدها لاتخاذ القرارات لحل المشاكل المعقدة التي أوجدها هذا التطور.

وأمام التطور الهائل الذي شهدته الإدارة الحديثة منذ مطلع الستينيات بسبب اكتشاف الوسائل والاختراعات الحديثة، وتوسع وتعدد نشاطاتها وطموح أهدافها وتغيير الظروف البيئية، وارتقاء مستوى التعليم والثقافة للعاملين فيها، وضرورة استجابة المديرين لمطالب الجماهير والجماعات الضاغطة التي تفرض ضغوط على مراكز اتخاذ القرارات، هذا أدى إلى ضرورة اكتساب متخذي القرارات للمهارات العلمية والفنية والتي تمكنهم من استخدام الأساليب ذات الطابع العلمي لاتخاذ قراراتهم.

وسنعرض في ما يلي أهم الأساليب والنظريات العلمية التي يرى اغلب كتاب الإدارة أنها تسهم في ترشيد عملية اتخاذ القرارات والتي تتمثل في بحوث العمليات، نظرية الاحتمالات، أسلوب شجرة القرار، نظرية المباريات الإدارية، أسلوب التحليل الحدي، وأسلوب دراسة الحالات.

1- بحوث العمليات :

يعني استخدام الطريقة العلمية في المفاضلة بين البدائل التي يمكن اتخاذها تجاه مشكلة معينة من خلال المقاييس الرياضية وذلك من أجل الوصول إلى الوسائل المثلى التي تتناسب مع الأهداف المطلوبة. ومن خلال هذا التعريف يتضح انه لا بد من توفر أربعة عناصر هي: الطريقة العلمية، المقاييس الرياضية، الوسيلة المثلى والأهداف. ويمكن أن نعطي تعريفا مختصرا آخر وهو أن بحوث العمليات هي: " التطبيق الرياضي للطريقة العلمية لحل المشاكل الإدارية في الأعمال وقد شاع مؤخرا تعبير الإدارة العلمية ليعني الاعتماد المطلق في القرارات الإدارية على أساليب بحوث العمليات".¹

¹ جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومه، الجزائر، 2005، ص77.

2- نظرية الاحتمالات:

تعتبر الحاجة إلى استخدام أسلوب الاحتمالات انعكاسيا جيدا للرغبة الملحة من قبل المديرين في مؤسسات الأعمال في محاولة القضاء أو التخفيف من درجة عدم التأكد والتي تميز نتائج الكثير من القرارات الإدارية وفي الكثير من الحالات يبدو أن لدى المدير بعض المعلومات والخلفيات السابقة عن موضوع معين تجعله يتوقع نتائج مهمة من اتخاذ قرار معين ، غير أن ما هو مطلوب هو زيادة الحيطة والتأكد من أن القرار الذي سيتخذه لا بد وان يجنب المؤسسة أقصى قدر من النتائج الإيجابية، وهذا لا يأتي إلا من خلال التنظيم الجيد للمعلومات السابقة وتقديمها في صورة إحصائية أو رقمية يمكن من خلالها حساب احتمالات الصحة أو الخطأ أو احتمالات الكسب أو الخسارة.¹

3- أسلوب شجرة القرارات :

ترجع جذور أسلوب شجرة القرارات إلى مدخل النظم في اتخاذ القرارات والذي يقوم على التفاعل بين الأدوات والوسائل المستخدمة لاتخاذ القرار وبين البيئة المحيطة باتخاذ القرار، كما يفترض هذا المدخل أن هناك سلسلة من التأثيرات تؤثر في عملية اتخاذ القرارات، بمعنى اتخاذ أي قرار في نظام فرعي ينتج تأثيرا يكون له ردود فعل تنتشر في سلسلة متعاقبة في النظام وفي بيئته. ومن هنا يجب عن متخذ القرار أن يأخذ في الحسبان سلسلة التأثيرات هذه قدر الإمكان عند اتخاذ القرار، وان من الوسائل التي تساعد المدير في تطبيق سلسلة التأثيرات سواء في فهمه للنظام أو التنبؤ بتأثير قراراته في المستقبل، استعمال أسلوب شجرة القرارات الذي يقوم على افتراض مؤداه أن أي حالة انتقادية يتوقف عليها مظهران: تأثير فوري، وحالة جديدة أو موقف به مشكلة اختيار.

وأسلوب شجرة القرارات كغيره من الأساليب العلمية يمكن متخذ القرار من رؤية البدائل المتاحة والأخطار والنتائج المتوقعة لكل منها بوضوح. إلا أن تطبيق هذا الأسلوب بفعالية يتطلب استعانة متخذ القرار وخاصة في المواقف والحالات غير المؤكدة أو في المواقف المعتمدة بالحاسب الالكتروني لتقدير وتحديد درجة الاحتمالات المتوقعة.²

¹ جمال الدين لعويسات، مرجع سبق ذكره، ص 85

² نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 196-197.

4- أسلوب المباريات الإدارية:

يعتبر أسلوب المباريات في اتخاذ القرارات الإدارية صورة مشتقة من التماثل أو التناظر Simulation. وفي مجال الإدارة فعن هذا الأسلوب يعتبر أسلوباً فريداً ومفيداً في المشاكل التي تتعلق بالمنافسين والمنافسة. ويقوم هذا الأسلوب على مجموعة من الافتراضات هي أن الهدف الأساسي هو تحقيق أقصى عائد أو أدنى خسارة. وأن الإنسان يتصرف من واقع المنطق والمعقولية، وأن الشخص الآخر في الطرف المنافس ينتهج نفس هذه القواعد ويتصرف بنفس هذا المنطق. وتحت هذه الظروف فإن نظرية المباريات الإدارية تهيأ لمستخدميها الحل الأمثل في ظل ظروف معينة ومن خلال تطوير إستراتيجية تحقق له أقصى عائد و أقل خسارة ممكنة. بغض النظر عما يتخذه منافسه من ردود فعل، فمثلاً لو قامت مؤسسة معينة بتطوير منتج معين كيف سيكون ردود فعل المنافسين، وكيف ستكون استجابة المؤسسة لردود الفعل.¹

5- أسلوب التحليل الحدي:

ويهدف أسلوب التحليل الحدي إلى دراسة وتحليل البدائل المتعددة المطروحة أمام متخذ القرار والمفاضلة بين هذه البدائل لمعرفة مدى الفائدة أو المنفعة المتحققة عن 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، والعائد الحدي. فالتكلفة الحدية أو الإضافية هي التكلفة التي تترتب عن إنتاج وحدة إضافية، أما العائد الحدي فهو الإيراد الإضافي المترتب على بيع وحدة إضافية، مثال ذلك: إذا أنتج أحد المصانع سلعة ما وباعها و قيل عنه انه يتاجر على أساس حدي فمعنى ذلك أن الإيراد الإضافي الذي حصل عليه لا يغطي سوى التكلفة الإضافية التي يتكبدها بإنتاج هذه السلعة، ومن هنا فإن اتخاذ القرار بتطبيق أسلوب التحليل الحدي يفرض على متخذ القرار أن يختار البديل الذي يحقق عائداً أو إيرادا حدياً أعلى من غيره.²

6- أسلوب دراسة الحالات:

يقوم أسلوب دراسة الحالات على تعريف وتحديد المشكلة محل القرار والتفكير في أسبابها وأبعادها وجوانبها المختلفة، وتصور الحلول البديلة لها استناداً إلى المعلومات المتاحة عن المشكلة، ويمكن لمتخذ القرار الاسترشاد بمجموعة من الأسئلة في دراسة الحالة أو المشكلة محل القرار، ومن الوسائل الهامة لتطبيق أسلوب دراسة الحالات بفعالية أسلوب التدريب على اتخاذ القرارات، والذي يهدف إلى تدريب المدير على

¹ جمال الدين لعويسات، مرجع سبق ذكره، ص 86-87.

² نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 199.

كيفية وتصور الحلول البديلة لها استنادا إلى المعلومات المتاحة عن المشكلة، ويمكن لمتخذ القرار الاسترشاد بمجموعة من الأسئلة في دراسة الحالة أو المشكلة محل القرار، ومن الوسائل الهامة لتطبيق أسلوب دراسة الحالات بفعالية أسلوب التدريب على اتخاذ القرارات، والذي يهدف إلى تدريب المدير على كيفية اتخاذ القرارات في مواقف متشابهة للمواقف الفعلية التي تواجهه في عمله، وذلك عن طريق تلقيه مجموعة من الرسائل البريدية تتضمن مشاكل وحالات مختلفة ويطلب إليه اتخاذ قرارات فيها على ضوء ما تتضمنه من معلومات، ومثل هذا الأسلوب التدريبي عن دراسة الحالات لا يهدف فقط إلى حل المشاكل أو الحالات التي يتلقاها المدير، وإنما يهدف إلى تدريب متخذي القرارات على كيفية استخدام قدراتهم في التحليل والتفكير في حل المشاكل التي تواجههم.

ومن هنا فإننا نرى أن ترشيد عملية اتخاذ القرارات يتطلب الاستعانة بالأساليب التقليدية والعلمية على حد سواء في اتخاذ القرارات، ذلك لأن الأساليب التقليدية المتمثلة في قدرات المدير "متخذ القرار"، الشخصية وخبراته وتجاربه وما لديه من معرفة تساعده على البحث والتحليل والتفكير الابتكاري وحسن التصرف واختيار البدائل الملائمة لحل المشكلة، لا تكفي وحدها في تحقيق الهدف، كما أن استخدام الأسلوب العلمي بما قدمه من وسائل تمكن المدير متخذ القرار من تقدير احتمالات المستقبل وتقدير الظروف المتغيرة وغير المؤكدة وإيجاد البدائل المناسبة لحل المشكلة محل القرار، هذا الأسلوب لم يكن متكاملًا لتركيزه على الجوانب الكمية وإهمال الجوانب والاعتبارات السلوكية في اتخاذ القرارات.¹

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية والية اتخاذ القرار

سننتظر من خلال هذا المبحث دور نظم المعلومات في عملية اتخاذ القرار، وفي المطلب الثاني سنوضح المراحل والخطوات الأساسية في عملية اتخاذ القرار، وننتهي بتبيان الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار.

المطلب الأول: دور نظم المعلومات في عملية اتخاذ القرار

قبل التطرق للدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار، ارتأينا أن نعرض على نظام المعلومات ودورها في عملية اتخاذ القرار اخذين في ذلك نظام المعلومات المحاسبي ثم تعميمه على بقية النظم الفرعية ثم نظام المعلومات الإداري ككل للمؤسسة، وكان لابد من هذا التعرّيج لكونه لا يوجد أي قرار بدون معلومات، ولولا المعلومات ما كنا لنتكلم على قرارات رشيدة، وبالتالي ما كان سبب لتواجد المراجعة الداخلية، فدراسة نظم المعلومات من شأنه أن يدلنا على أهم النقاط التي يكون للمراجعة الداخلية دورا يفيد في عملية اتخاذ القرار.

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص ص 203-204.

إن نظام المعلومات في المنشأة هو مفتاح أساسي من مفاتيح نجاح أو فشل الأنشطة التي تمارسها هذه المنشآت، وذلك من خلال ما يساهم فيه من تدعيم عمليات التنسيق والدعم للعمليات الإدارية في جميع المستويات التنظيمية. هذا بالإضافة إلى دوره كأداة اتصال بين أجزاء المنشأة المختلفة وبين هذه والبيئة المحيطة بالمنشأة. انطلاقاً من هذا الأثر، فإن دراستنا هذه ستركز في دور نظم المعلومات بشكل عام ونظم المعلومات المحاسبية بشكل خاص في دعم وتنسيق عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشأة.¹

أولاً: دور نظام المعلومات الإدارية في اتخاذ القرار:

إن المفهوم التنظيمي للمنشأة 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 تكتيكية، تنفيذية. إن تناسق النظم الفرعية وتكاملها يسمح بتبادل عناصر ذات طبيعة مختلفة تتسبب في تدفقات مادية وتدفقات مالية وتدفقات أوامر وتوجيهات وتدفقات معلومات وبيانات ومجموع العمليات الناتج عن كل واحدة منها يشكل تدفق المدخلات والتي تتسبب لاحقاً في حدوث تدفقات المخرجات التي تساهم في تشكيل وتطوير عملية اتخاذ القرارات والمنافسة في مستوى تنظيمي معين.

إن عملية اتخاذ القرارات كنظام - والتي تتحول فيها البيانات إلى أوامر - تتطلب عنصراً أساسياً يتمثل في المعلومات، أو بعبارة أخرى تحول البيانات إلى معلومات صالحة لاتخاذ القرارات التي تسمح بإصدار الأوامر التي تقود إلى التصرف بالشكل المناسب وذلك من خلال خفضها لدرجة عدم التأكد المحيطة بعملية اتخاذ القرارات.²

وفي هذا الصدد يمكن تعريف نظام المعلومات الإدارية بأنها: "مجموعة منظمة من الوسائل التي توفر معلومات عن الماضي والحاضر والتنبؤ بالمستقبل فيما يتعلق بأنشطة وعمليات المنشأة وأيضاً بما يحدث في بيئتها الخارجية والتي تؤدي إلى تدعيم وظائف التخطيط والرقابة والعمليات في المنشأة من خلال ما توفره من المعلومات في التوقيت المناسب لصانع القرار."³

¹ عصام محمد البحيسي، دور نظم المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات على ضوء تطبيق نظرية الصلاحية (المنفعة)، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نشرة الكترونية، العدد 29/ تشرين أول كانون أول، 2004، ص4، يوم 2016/01/24، الساعة 13:50.

www.ascasociety.org

² نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

³ إسماعيل مناصرية، دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية عملية اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، 2003/2004، ص50.

- ومن بين المهام التي تبرز فيها أهمية نظم المعلومات الإدارية على مستوى الأداء الداخلي للمنشأة يوجد:
- العمل على ربط أهداف النظم الفرعية للمنشأة بالهدف العام لها، وبالتالي المساهمة في زيادة التنسيق بين الأهداف.
 - ربط النظم الفرعية للمنشأة مع بعضها في نظام متكامل بما يسمح بتدفق البيانات والمعلومات بين تلك النظم وبما يؤدي إلى تحقيق التنسيق بين أنشطة تلك النظم .
 - توفر المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة في المكان والتوقيت وبالشكل المناسب.
 - الرقابة على عملية التداول البيانات والمعلومات وحفظها.
 - تكمن كذلك أهمية هذه النظم في تحسين الإنتاجية وذلك بإنتاج التقارير الروتينية للمنشأة بدقة، تحديث البيانات والمعلومات، التنبؤ بالمشاكل التي تتعرض لها المنشأة.
 - كذلك تبرز أهمية نظم المعلومات الإدارية في تطوير أداء المنظمات من خلال ما تتيحه من معلومات مرشدة عن تنفيذ الخطط والمشروعات.¹

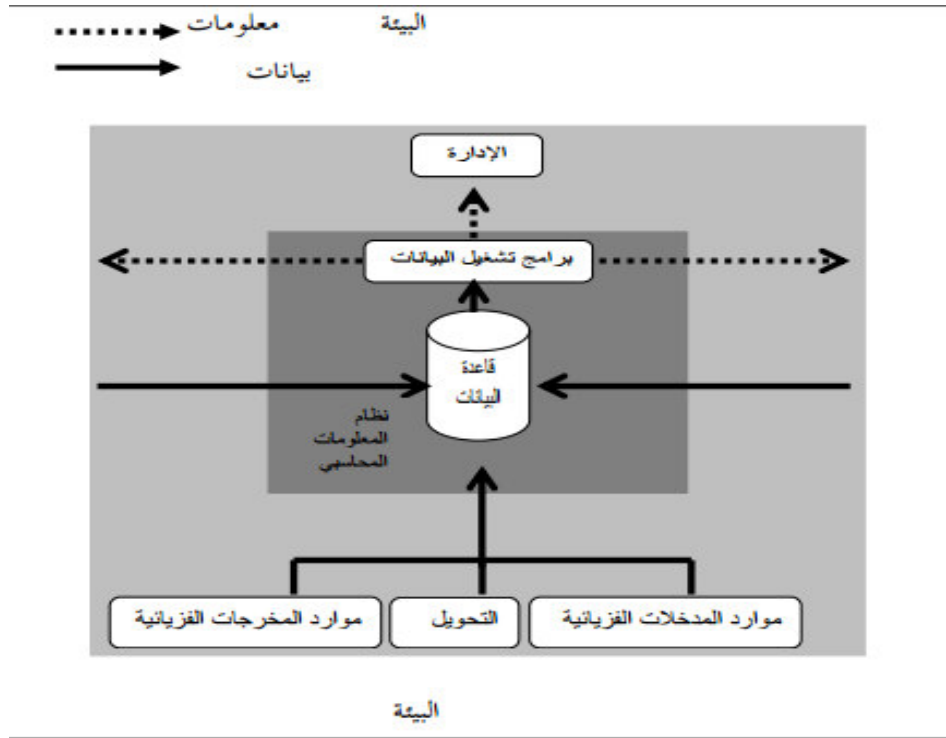
ثانياً: دور نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار:

- قبل التطرق إلى دور نظم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات، يجب أن نعرف نظام المعلومات المحاسبية والتي يتمثل في:
- " هو نظام يقوم بجمع وتسجيل وتخزين ومعالجة البيانات لإنتاج المعلومات لصانعي القرار تساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة ".²
- وهذا ما يبينه الشكل التالي:

¹ إسماعيل مناصرية، مرجع سبق ذكره، ص52.

² نضال محمود الرمحي، زياد عبد الحليم الذبيبة، نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص22.

الشكل رقم (08): نموذج عام لنظام المعلومات المحاسبي



المصدر : اسمهان خلفي، دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الحاج لخضر- باتنة، 2008/ 2009، ص 72 .

إن قرارات الإدارة تكون صائبة وصحيحة إذا توفرت لمتخذ القرار معلومات سليمة وصحيحة، من هنا يبرز الدور المهم لنظام المعلومات المحاسبية في تزويد الإدارة بالمعلومات السليمة التي تحتاجها، وقد تكون هذه المعلومات المحاسبية بشكل تقارير دورية شهرية كميزان المراجعة، سنوية كالميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج، وقد تكون المعلومات المحاسبية حالية تاريخية أو مستقبلية.

فتلعب المعلومات المحاسبية دوراً هاماً في عملية اتخاذ القرارات مثلها في ذلك مثل باقي المعلومات الأخرى، من حيث أنها تؤدي إلى زيادة المعرفة لدى متخذ القرار من ناحية، وتقلل من حالة عدم التأكد التي تكشف البيئة التي يتخذ فيها من ناحية أخرى، غير أن المعلومات المحاسبية تتميز عن غيرها من المعلومات الوظيفية بأنها كمية وقابلة للتحقق من صحتها، ولذلك فإنها تعتبر أكثر فعالية في مساعدة متخذي القرارات بمختلف أنواعها على الوصول إلى الحلول المناسبة.

هناك من يقول بأن اتخاذ القرار يعتمد بنسبة 90% على المعلومات و10% على الذكاء والإلهام، فكل القرارات تتطلب معلومات والغرض الرئيسي للحصول على المعلومات هو من أجل تحديد نوعية المعلومات المطلوبة لكل قرار والحصول عليها.¹

ويتكون نظام المعلومات المحاسبية من ستة عناصر وهي:

- 1- المصادر البشرية التي تقوم باستخدام هذا النظام وتؤدي عليه وظائف مختلفة.
- 2- التعليمات والإجراءات اليدوية والأوتوماتيكية التي تستخدم في تجميع، ومعالجة، وحفظ المعلومات حول أنشطة المنشأة .
- 3- البيانات حول المنظمة وأسلوب عملها.
- 4- البرامج المستخدمة في معالجة بيانات المنشأة.
- 5- بنية تكنولوجيا المعلومات الأساسية والتي تشمل أجهزة الكمبيوتر، وشبكة الاتصالات التي تجمع وتحفظ وتعالج البيانات والمعلومات.
- 6- المراجعة الداخلية ومقاييس الأمان والتي تضمن أمن البيانات في نظام المعلومات المحاسبية.²

¹ منصور البديوي، دراسات في الأساليب الكمية واتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1987، ص53.

² نضال محمود الرمحي، زياد عبد الحلیم الذبيبة، مرجع سبق ذكره، ص23.

- و يمكن توضيح دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات على النحو التالي: ¹
- إعداد الموازنات التخطيطية: والتي تمثل خطة العمليات المستقبلية والتي تعكس الأهداف العامة بشكل أهداف تفصيلية وتحديد المسؤولية عن كل هدف تفصيلي وتعتبر مقياسا للأداء ومعيارا للرقابة.
 - تصميم نظم المعلومات المحاسبية: حيث تصمم على أساس التنظيم الموضوع للوحدات المحاسبية، وطبيعة النشاط الاقتصادي ويتوقف تصميم نظم المعلومات المحاسبية على عاملين رئيسيين.
 - المبادئ العلمية المحاسبية.
 - الأساليب: التي تتمثل في القواعد والإجراءات والسياسات الواجب إتباعها لتنفيذ المبادئ المحاسبية.
 - تسجيل العمليات: وتتضمن هذه المرحلة تسجيل كافة العمليات وتبويبها وتمثل هذه المرحلة مدخلات نظام المعلومات المحاسبية التي تؤدي أساسا إلى إنتاج مخرجات هذا النظام في صورة قوائم مالية.
 - المراجعة ومراقبة تنفيذ الموازنة: تهدف المراجعة إلى تقييم الإجراءات التي تمت بالمنشأة، بما في ذلك ضمان حقوق المنشأة والمحافظة على أصولها والتأكد من سلامة القيود المحاسبية ونظام المعلومات ودقة القوائم المالية.

من خلال ما سبق يمكن القول أن لنظام المعلومات الحاسبية خاصة النظم المعتمدة على الحاسب الآلي دورا مهما ورئيسيا في نجاح أي منظمة، وذلك من خلال تزويد المستفيدين سواء في داخل أو خارج المنشأة، بالمعلومات المحاسبية المفيدة لأغراض اتخاذ القرارات. كما أن تكنولوجيا المعلومات أثرت كثيرا على هذه النظم، الأمر الذي يتطلب العمل على الاستفادة من إيجابيات تكنولوجيا المعلومات ومحاولة تجنب سلبياتها. وعن المحاسبين أن يطوروا من أنفسهم بالاعتماد على التكنولوجيا الجديدة، خاصة تكنولوجيا المعلومات و التي من أهمها تكنولوجيا الحاسب الآلي.²

المطلب الثاني: المراحل والخطوات الأساسية في عملية اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل كل مرحلة تحتاج إلى عدة خطوات وإجراءات وذلك بهدف الوصول إلى قرارات سليمة، وتختلف عدد هذه الخطوات وطريقة ترتيبها باختلاف المفكرين، وهناك تصنيفات مختلفة لمراحل وخطوات اتخاذ القرار الإداري.³

¹ حكمت احمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، ص259-262.

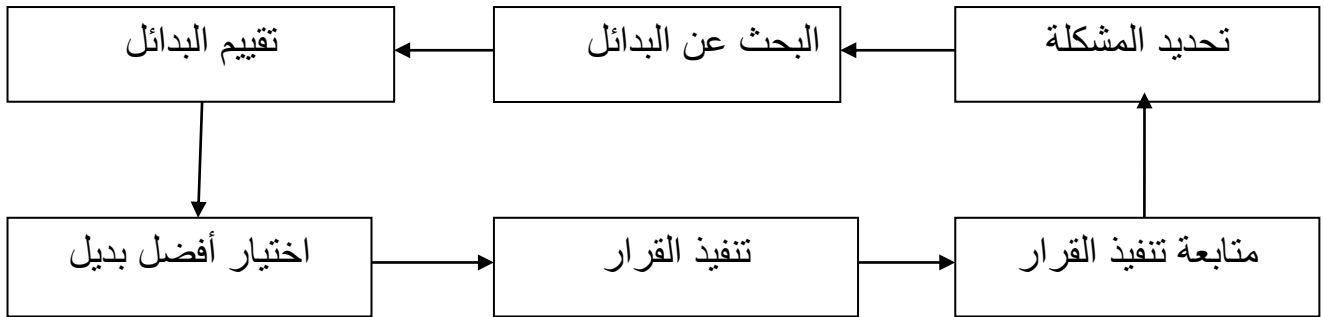
² احمد زكريا زكي عصيمي، نظم المعلومات المحاسبية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011، ص50.

³ كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، 45.

ويعود هذا إلى اختلاف الظروف البيئية التي يتخذ فيها القرار، خاصة بالنسبة للمنشآت الصغيرة . فمنهم من حددها بثلاث مراحل وآخرون بستة مراحل ومنهم من يقلل أو يزيد ورغم ذلك فإن هناك شبه اتفاق حول طبيعة النشاطات والمهام التي تلزم عملية اتخاذ القرارات الإدارية.¹ فتعمل المراجعة الداخلية على توليد ثروة من البيانات التي تعزز من المعلومات التي على أساسها تقوم الإدارة باتخاذ قراراتها، ولتوضيح الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار نقوم بإبراز دور المراجعة الداخلية في كل مرحلة من مراحل عملية اتخاذ القرار والمتمثل فيما يلي:

- ❖ تحديد المشكلة
- ❖ البحث عن البدائل
- ❖ تقييم البدائل
- ❖ اختيار أفضل بديل
- ❖ تنفيذ القرار
- ❖ متابعة تنفيذ القرار وتقييمه.

الشكل رقم (9): مراحل اتخاذ القرار



من إعداد الطالب

¹ عدنان عود الشوابكة، مرجع سبق ذكره، ص232.

أولاً: تحديد المشكلة:

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

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

ويمكن إعطاء مفهوم عام للمشكلة حتى يتسنى تحديدها فهي " عبارة عن موقف غامض يحتاج إلى التفسير " أو "حالة من عدم الاتفاق أو الاتساق أو التوازن بين ما هو كائن وما يجب أن يكون".¹

كما تلعب المراجعة دوراً هاماً في تحديد المشكلة لكن قبل التطرق لهذا الدور يجب التذكير بأن المراجعة الداخلية تعمل على وقاية المؤسسة من المشاكل والتنبؤ بها قبل وقوعها حتى يتسنى للمنشأة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتفاديها، أما دور المراجعة الداخلية في عملية تحديد المشكلة فيتمثل في تحديد درجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر أو المشكلة عن المنشأة مع توضيح أقسام أو مصالح المؤسسة المعنية بهذه المشكلة ومن المتسبب الرئيسي بها.²

ثانياً: البحث عن البدائل:

البدائل هي الحلول أو الوسائل أو الأساليب المتاحة أمام الرجل الإداري لحل مشكلة قائمة وتحقيق الأهداف المطلوبة، وعلى الرجل الإداري القيام بدراسة كافية لتحديد البدائل معتمداً على خبرته السابقة في هذا المجال وعلى نتائج تجارب الآخرين، وإن تكون ضمن حدود الموارد المتاحة أمام متخذ القرار.³

¹ احمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، رسالة ماجستير، منشورة، جامعة عمار تلجي، الاغواط، ص17.

² دراجي العربي، المراجعة الداخلية ودورها في عملية اتخاذ القرار، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2013/2014، ص51

³ كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص47.

كما أن هذه الحلول أو البدائل لا تأتي من فراغ وإنما هي نتيجة التمحيص والتحصيل والتحليل للمعلومات سواء جاءت تلك المعلومات عن طريق رسمي أو غير رسمي، فتضمن بذلك 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 للمشكلة وما هي الوسائل والإمكانيات النامة لحل مثل هذا المشكل داخل المؤسسة، ومساهمة المراجعة الداخلية في إيجاد مجموعة البدائل يكون في شكل اقتراحات مقدمة في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة، مما يزيد من موثوقية البيانات والمعلومات ويجعلها أساساً يعتمد عليها في اتخاذ القرارات.¹

ثالثاً: تقييم البدائل:

يعني تقييم البدائل المتاحة لاتخاذ القرار الإداري تحديد المزايا والعيوب المتعلقة لكل بديل من هذه البدائل. وتأتي صعوبة هذه المرحلة في أن مزايا وعيوب كل بديل قد لا تظهر بوضوح إلا بعد اتخاذ القرار على أساسه ثم تنفيذه مستقبلاً، هذا فضلاً عن ضيق الوقت أمام متخذ القرار، مما لا يمكنه من تقييم كل بديل تقييماً جيداً وهو ما يكون اثر في عملية اتخاذ القرار، إضافة أن عملية تقييم البدائل المطروحة تتم وفق معايير مختلفة،² ويبرز دور المراجعة الداخلية في هذه الخطوة في أنها تعمل على تقديم واقتراح البدائل التي تراها مناسبة في التقرير النهائي وهذا في دراسة المشكل، فلو نتبع النسق العام للمراجعة الداخلية، لنلاحظ أنه يتم تقديم الاقتراحات الفعالة والمناسبة للوضع المدروس، وبذلك تكون تلك الاقتراحات المقدمة، كبداية يتم مناقشتها وتقييمها وتقويمها مع الجهة التي سوف يصدر منها القرار،³ ويعتمد في ذلك على عدة معايير منها:⁴

- مدى إمكانية تنفيذ البديل ومدى توافر الموارد البشرية والمادية والطبيعية اللازمة لذلك فتستبعد البدائل التي لا تتوفر لها مثل هذه الإمكانيات، لأن ذلك يجعل من الصعوبة بالإمكان تنفيذها.
- آثار تنفيذ البديل على المنظمة الإدارية: بما فيها من أقسام وإدارات ووظائف، وعلى المجتمع المحيط إذا كان سيتأثر بالقرار المتخذ.

¹ احمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص18.

² حمدي أبو النور السيد عويس، نظم المعلومات ودورها في صنع القرار الإداري، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2011، ص17.

³ عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحف، أساسيات تنظيم وإدارة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص132.

⁴ حمدي أبو النور السيد عويس، مرجع سبق ذكره، ص ص117-118.

- الوقت المتاح أمام سلطة اتخاذ القرار للأخذ بديل معين: فإن كانت ظروف اتخاذ القرار تتطلب مراجعة عاجلة للمشكلة المطروحة، فهذا يعني انه لا توجد أمامها فرصة كافية لدراسة البدائل المطروحة، وهو ما يعني اتخاذها قرارا عاجلا تحاول فيه أن يكون افضل البدائل المطروحة في ظل هذه الظروف العاجلة .

- مدى استجابة المرؤوسين وتقبلهم للبديل الذي يتم اختياره: فيتعين أن يكون هذا البديل مقبولا لديهم، حتى لا يضعوا من العقبات ما يحول دون تنفيذه بالشكل المناسب.

رابعاً: اختيار أفضل بديل:

بعد تقييم جميع البدائل، فإن المدير لا بد أن يختار احدها. ويلاحظ أن التقييم المبدئي في المرحلة السابقة، لا بد أن ينتج عنه استبعاد اغلب البدائل، أما البدائل القليلة الباقية، فلا بد أن تتضمن نقاط قوة ونقاط ضعف، عندئذ لا بد أن يحدد المدير أي هذه البدائل يقدم حلاً أفضلًا للمشكلة المعروضة،¹ ويكون اختيار أفضل بديل على أساس:²

- الموازنة بين الفوائد المتوقعة والمخاطر المترتبة على ذلك في اختيار انسب بديل.
- اختيار البديل الأكثر كفاية من ناحية استغلال الموارد والسرعة المطلوبة والوقت المناسب.
- إمكانية تنفيذ البديل استنادا للموارد المتاحة وخاصة البشرية التي تعمل على تنفيذه.
- اختيار البديل الذي يحقق الأهداف التنظيمية للمنشأة ويكون منسجماً مع سياساتها واستراتيجياتها.
- البديل الذي ينتج عنه اقل ما يمكن ردود الأفعال لدى المنفذين.

في هذه الخطوة يزيد دور المراجعة الداخلية في عملية اختيار البديل الأفضل، وهذا من خلال الاقتناعات المستمرة على اختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي، وان متخذ القرار في العادة يستشير المراجع الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حل من البدائل الأخرى التي تم اقتراحها من الجهات الأخرى غير المراجعة الداخلية، فتكون بذلك للمراجعة الداخلية رؤية يمكن اعتمادها في اختيار أفضل البدائل.

¹ علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002/2003، ص 221.

² كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص 48.

خامسا: تنفيذ القرار:

إن القرار في حد ذاته عديم القيمة ما لم يتم تنفيذه، فكثيرا ما ينفق الوقت والجهد والمال من أجل الوصول إلى قرار سليم ومنطقي، ثم يتبدد كل ما سبق بسبب الفشل في تنفيذه، فالتنفيذ هو الامتداد الطبيعي للقرار، فلا ينتقل إلى صعيد الواقع ولا يتجسد إلا بالتنفيذ، كما يمكن استخدام مختلف الوسائل والأساليب التي تسمح بمعرفة آراء المرؤوسين الذين سيشاركون في التنفيذ، حتى لا تكون لديهم مقاومة للقرار عند تنفيذه.¹

فالقرار الجيد هو الذي يتسنى منه تحقيق الأهداف التي من أجلها تم صنعه ، 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 وان البديل الذي تم اختياره غير سليم، بينما يعود عدم ملائمة هذه إلى الطريقة التي نفذ بها، لذا يجب مراعاة الطريقة التي ينفذ بها القرار ومن الممكن أن يكون ذلك بمساعدة قسم المراجعة الداخلية وهذا بحكم طبيعة نشاطها وتعاملها مع جميع المستويات في المؤسسة.²

سادسا: متابعة تنفيذ القرار:

تتطلب هذه المرحلة متابعة تنفيذ القرار وخطوة بخطوة عن طريق التوجيه الذي يمارسه متخذ القرار على المعنيين بتنفيذ القرار، كما يتطلب القيام بأعمال الملاحظة لكيفية التنفيذ، أي ما يتطلب المزيد من الأعمال الإدارية مثل الاتصال والإرشاد،³ كما تفيد عملية المتابعة في إمكانية اكتشاف انحرافات في التنفيذ، أو اكتشاف مشاكل جديدة أو حتى ربما العودة في إعادة تحديد المشكلة وحلها من جديد،⁴ في هذه الخطوة بالذات يزداد دور المراجعة الداخلية وهذا لكون طبيعة عملها الرقابة، بحيث أنها تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي، من شأنه أن يجعل قسم المراجعة الداخلية أن تسهر على التطبيق الجيد لهذا القرار.

¹ سهام عزي، دراسة المقاربة الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، تخصص التسيير العمومي، جامعة الجزائر 03، 2012/2011، ص30.

² احمد نقاز، مقدم عيبرات، مرجع سبق ذكره، ص20.

³ سهام عزي، مرجع سبق ذكره، ص31.

⁴ احمد ماهر، مرجع سبق ذكره، ص83.

وعليه نستنتج أن المراجعة الداخلية تساهم بفاعلية في اتخاذ القرارات في المنشأة، وذلك من خلال دراسة الانحرافات والاختلالات في نشاطات المنشأة واقتراح الحلول المناسبة الذي تتمثل في اتخاذ القرارات المناسبة لجميع النشاطات والمستويات الإستراتيجية والتنفيذية والتكتيكية والتي تظهر في التقرير النهائي للمراجع الداخلي.¹

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار.

إن اتخاذ أي قرار ومهما كان بسيطاً وذا آثار ومدى محدودين فإنه يستلزم من الإدارة التفكير في عدد من العوامل مختلفة التأثير على القرار، بعضها داخل التنظيم (العوامل الداخلية) وبعضها من خارج (العوامل الخارجية) وبعضها الآخر سلوكي أو إنساني، بالإضافة إلى عوامل كمية أخرى ترتبط بالتكلفة والعوائد المتوقعة، وفيما يلي عرض مختصر لمختلف العوامل التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار:²

أولاً: عوامل البيئة الداخلية

- 1- العوامل الإنسانية: بما أن عملية اتخاذ القرار عبارة عن سلوك إنساني فإنه يتأثر بمجموعة من العوامل الإنسانية ويمكن تقسيم هذه العوامل إلى:
 - 1-1. شخصية المدير متخذ القرارات: تعتبر شخصية مدير متخذ القرارات من أهم العناصر المؤثرة على عملية اختيار القرار، فالقرار يتغير من مدير إلى مدير، وذلك حسب أحاسيسه وعواطفه وخبرته في العمل ونوع الأعمال التي مارسها ومركزه الاجتماعي والمالي وحالته النفسية عند اتخاذ القرار.
 - إضافة إلى عدة عوامل أخرى والتي تؤثر على سلوك المدير وبالتالي على عملية اتخاذ القرارات .
 - 1-2. المساعدون والمستشارون في عملية اتخاذ القرار: بحكم العلاقة بين المدير متخذ القرار ومساعدوه فإن قراراته تتأثر بأفكارهم ونظرتهم إلى الأمور، فعلى متخذ القرار إذن أن يحسن اختيار معاونيه و يستحب اختيارهم ذوي ميول متباينة وهذا لرؤية المشاكل بأبعاد مختلفة.
 - 1-3. المرؤوسين وغيرهم من يمسه القرار: فكما يقول "سايمون" المرؤوسين لا يجب النظر إليهم كأدوات ميكانيكية بل يجب النظر إليهم كأفراد لهم رغبات ودوافع كما يمكنهم المساهمة بأرائهم وإقتراحاتهم في مساعدة متخذ القرار على القيام بعمله بصفة سليمة.³

¹ احمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص ص21-22.

² كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص35.

³ سيف الدين رحابلية، دور دراسة السوق في اتخاذ القرارات التسويقية، رسالة ماجستير، تخصص تسويق، جامعة منتوري-قسنطينة، 2011/2012، ص ص98-99.

2- العوامل التنظيمية: إلى جانب العوامل الإنسانية التي سبق عرضها، يوجد أيضا بعض العوامل التنظيمية والتي نذكر منها:

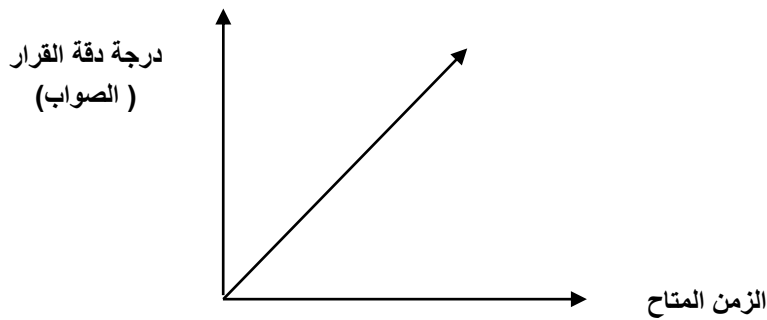
2-1- الاتصالات الإدارية: تعتبر الاتصالات الإدارية من الوسائل الهامة التي يمكن المدير متخذ القرار عن طريقها من الحصول على المعلومات والبيانات المطلوبة لاتخاذ القرار، ومن هنا فان سلامة القرارات الإدارية ورشدها تعتمد بدرجة كبيرة على سلامة وفاعلية الاتصالات التي يجريها المدير متخذ القرار للحصول على هذه المعلومات.¹

2-2- المركزية واللامركزية الإدارية: إن التطورات الحديثة جعلت من الصعب أن يقوم المدير باتخاذ كل القرارات المتعلقة بالمنشأة، وبالتالي أصبح المدير يعطي بعض الصلاحيات للمرؤوسين فيما يتولى هو اتخاذ القرارات الجوهرية، ولعملية تفويض سلطة اتخاذ القرار عدة ايجابيات منها سرعة اتخاذ القرار وزيادة قابلية المرؤوسين للقرارات وغيرها، وبالتالي تنوعية التنظيم المطبق في المنشأة تؤثر بشكل كبير على القرارات المتخذة.²

كما توجد هناك بعض العوامل التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار مثل:³

أ- تأثير عنصر الزمن: حيث كلما زادت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار لاتخاذ قراره كلما كانت البدائل المطروحة أكثر، والنتائج اقرب إلى الصواب وإمكانية التحليل للمعلومات المتاحة أكثر، ويمكن تمثيل عنصر الزمن بيانيا في الشكل التالي:

الشكل رقم (10): أثر عنصر الزمن على متخذ القرار



المصدر: سليم بطرس جلدة، مرجع سبق ذكره، ص26

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص289.

² سيف الدين رحايلية، مرجع سبق ذكره، ص100.

³ سليم بطرس جلدة، مرجع سبق ذكره، ص ص26-27.

ب- تأثير أهمية القرار: فكلما ازدادت أهمية القرار ازدادت ضرورة جمع المعلومات الكافية عنه، وتتعلق الأهمية النسبية في كل قرار بالعوامل التالية:

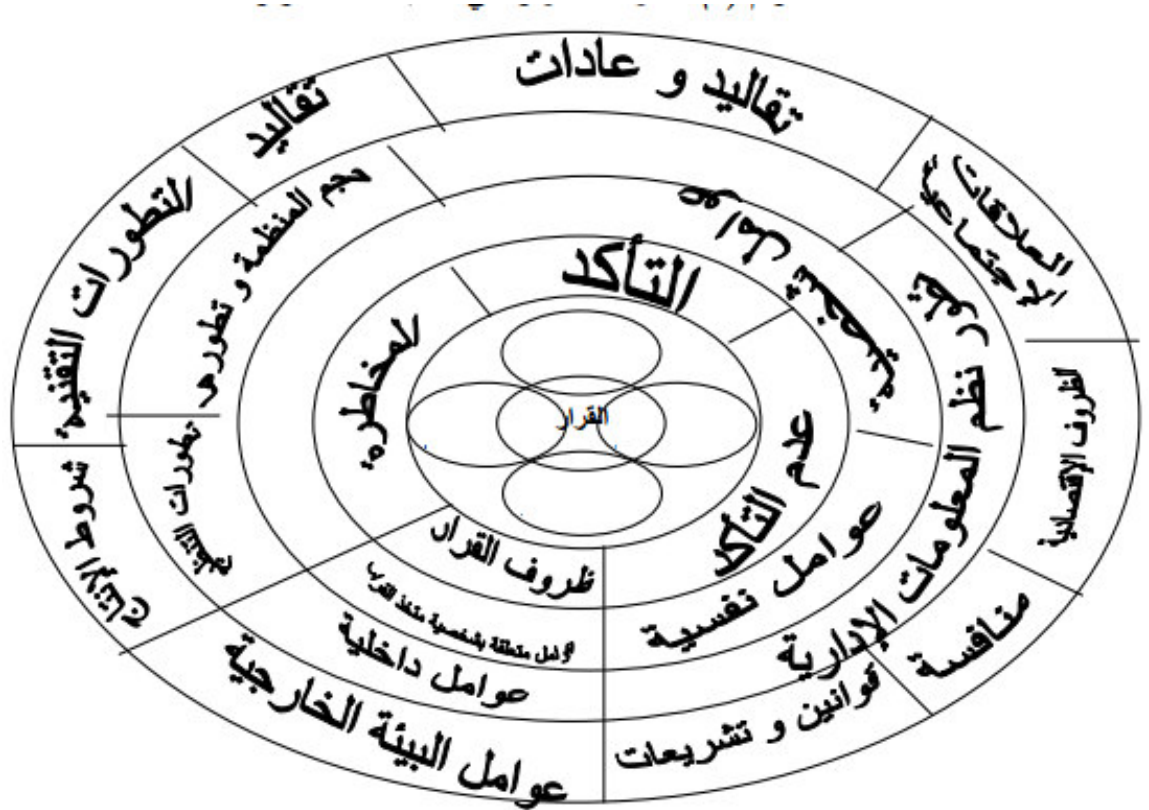
- عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار ودرجة التأثير.

- كلفة القرار والعائد، حيث تزداد أهمية القرار كلما كانت التكاليف الناجمة عنه أو العائد المتوقع الحصول عليه نتيجة هذا القرار مرتفعا.

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

ج- الغموض: وهو النقص في المعلومات الوثيقة بالقرار.

شكل رقم (11): العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار



المصدر: بركان دليلة، تأثير الاتصال غير الرسمي على عملية اتخاذ القرار، دراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه بسكرة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد العاشر، جامعة محمد خيضر - بسكرة، ديسمبر، 2011، ص 222.

ثانياً: عوامل البيئة الخارجية:¹

هناك مجموعة من الظروف والقيود البيئية التي تحد وتؤثر على عملية اتخاذ القرار ومن أهم هذه العوامل:

1- العوامل السياسية والاقتصادية: تؤثر هذه العناصر بصفة كبيرة جداً على القرارات في المنشأة، ذلك أن هذه العملية تتأثر بالقيود التي يفرضها النظام السياسي وتتكيف مع التغيرات الاقتصادية وذلك أن اتخاذ قرارات إدارية صحيحة يتطلب من متخذ القرار أن يكون ملماً بهذه العوامل.

2- العادات والتقاليد الاجتماعية: كما نجد أن عملية القرار الإداري تتأثر بالعادات والتقاليد والقيم السائدة في المجتمع، حيث تؤثر هذه الأخيرة على القرار من ناحيتين: الناحية الأولى هي أن تأثيرها يكون ملموساً في شخصية متخذ القرار، ومن الناحية الثانية طريقة قبول المرؤوسين لهذا الأخير، كما نجد أن للقيم الدينية دوراً بارزاً على عملية اتخاذ القرار ومن أمثلة ذلك بعض القرارات التي تصدرها الإدارة في بعض المناسبات الدينية كشهر رمضان وموسم الحج مثلاً.

3- النصوص التشريعية: إن كل من الأنظمة واللوائح والتعليمات تشكل قيوداً رسمية مفروضة على المدير متخذ القرار بحكم منصبه الرسمي، ويتضح ذلك في مجال اتخاذ القرارات في الإدارة العامة، حيث يعتبر القرار الإداري جزءاً من السياسة العامة للدولة حتى يضمن فعالية القرار، لذا يكون المدير متخذ القرار مضطراً أن يأخذ في الاعتبار عدة عوامل أهمها: الالتزام بالقوانين، والميزانية، والاعتمادات المالية المخصصة له واثار القرار على الخطة المرسومة ومدى وقع القرار على السلطة العليا، لكون هذه الإجراءات تعمل على حماية الأفراد والمصلحة العامة.²

4- التقدم التكنولوجي: حيث زادت وتيرة هذه التطورات بصفة كبيرة، كما كان لها تأثيرات كبيرة على مختلف المنشآت بصفة عامة وعلى عملية اتخاذ القرار بصفة خاصة، فالاختراع المستمر للوسائل المساعدة على اتخاذ القرار مثل جهاز الإعلام الآلي الذي جعل من عملية اتخاذ القرار أكثر سهولة وتتسم برشد أكبر.³

¹ سيف الدين رحايلية، مرجع سبق ذكره، ص100.

² نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص ص300-301.

³ سيف الدين رحايلية، مرجع سبق ذكره، ص101.

المبحث الثالث: الصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار

تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة وفي جميع المستويات الإدارية المختلفة، إلا أن هذا الدور قد يكون محدودا أو منعدما من رغم الإجراءات العادية والسليمة، وعليه يمكن الوقوف على عدة عوائق تحد من دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: المشاركة في اتخاذ القرار:

عملية صنع القرارات يجب أن تكون مقصورة في يد شخص واحد كالمدیر أو القائد الإداري فقط، بل يجب أن يمتد إلى معاونيه وموظفيه وكل من يهمهم أمر القرار أو يمس مصالحهم، ذلك أنها عملية جماعية .

وتعرف المشاركة بأنها " دعوة المدير لمروؤسيه والالتقاء بهم لمناقشة مشاكلهم الإدارية التي تواجهه وتحليلها ومحاولة الوصول إلى أفضل الحلول الممكنة لها مما يخلق الثقة لديهم لإشراك المدير لهم في وضع الحلول الملائمة للمشاكل الإدارية " ¹.

أولا : درجة المشاركة في اتخاذ القرار

1- درجة المشاركة في النمط الأوتوقراطي (الفردى):

كشفت الدراسات المتعددة لسلوك المديرين عن مجموعة من الخصائص المميزة لسلوك المديرين ذوي الميول الأوتوقراطية تدور في مجملها حول سمة جوهرية تتمثل في اتخاذهم من سلطتهم الرسمية أداة تحكم وضغط على مروؤسيه لإجبارهم على انجاز العمل. وهو النمط الذي يقوم المدير فيه باتخاذ قراراته دون الرجوع إلى المستويات الإدارية الأخرى، ويتدرج هذا النمط في شدته إلى ثلاث نقاط: تمثل الأولى السلوك الأوتوقراطي المتطرف وأيضا أطلق عليه السلوك الأوتوقراطي المتسلط أو المتحكم والثانية السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق، وسلوك وسط، يسمى السلوك الأوتوقراطي الصالح أو الخير،² ويكون عمل المراجعة الداخلية في ظل هذا الأسلوب مقتصر على التأكد من السير العادي للنشاط في جميع المستويات الإدارية، ولا يمكن للمراجعة الداخلية الطعن في القرارات المتخذة ولا تقييمها بالإضافة إلى انه لا يتم الأخذ بأي اقتراح تبدييه في

¹ فيصل بن فهد بن محمد البراهيم، العوامل المؤثرة على مشاركة الموظفين في صنع القرار وعلاقته بمستوى أدائهم، رسالة ماجستير، تخصص العلوم الإدارية، الرياض، السعودية، 2008، ص23.

² نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص210.

التقارير المختلفة، حيث يؤمن المسيرين في ظل هذا النمط بالدور التقليدي للمراجعة الداخلية والمتمثل في المصادقة على القوائم المالية دون التدخل في شؤون التسيير وما شابهها.¹

2- درجات المشاركة في النمط الديمقراطي:

النمط الديمقراطي يعتمد على العلاقات الإنسانية السلمية بين المدير ومرؤوسيه، التي تقوم على إشراكه لمرؤوسيه في اتخاذ القرارات اللازمة لحل المشكلات التي تواجهه، حيث أن النمط الديمقراطي لا يشكل دائماً البيئة المثلى التي تسمح للمراجعة الداخلية بالتدخل في عملية اتخاذ القرار، وهذا ما أثبتته الباحثان " تانباوم وماجربور " من خلال مجموعة من الدراسات حول درجة المشاركة في ظل النمط الديمقراطي حيث توصلوا إلى مجموعة من النماذج نذكر منها:²

أ- النموذج الأول: نموذج المدير الذي يتيح الفرصة لمرؤوسيه في المشاركة في عملية اتخاذ القرارات، ويطلب منهم المشاركة في وضع حلول للمشكلة، وفي النهاية يقوم باختيار احد الحلول المطروحة أمامه.

ب- النموذج الثاني: نموذج المدير الذي يضع حدوداً معينة، ويطلب من مرؤوسيه اتخاذ قرارات ضمن هذه الحدود، فهو من يفوض مرؤوسيه في اتخاذ قرار في أمر ما بعد أن يحدد المشكلة ويرسم الحدود التي يمكن اتخاذ القرار في إطارها.

ج- النموذج الثالث: يقوم المدير بتقديم مشروع قرار قابل للتعديل أو حتى الإلغاء، ويتيح لمرؤوسيه فرصة المشاركة في اتخاذ القرار من خلال استطلاع آرائهم وردود أفعالهم حول هذا القرار قبل أن يصبح نهائياً.

نلاحظ أن النماذج السابقة تمثل نمط ديمقراطي شكلي يقيد ويحدد دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.³

¹ بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، مرجع سبق ذكره، ص56.

² نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص214.

³ بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، مرجع سبق ذكره، ص56.

ثانياً: ضغوط المديرين:

من خلال تناولنا للعوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات، رأينا كيف يتأثر متخذ القرار بعوامل ومتغيرات نابعة من البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة، وقد أثبتت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين في المنشآت المختلفة أياً كان نوعها أو نشاطها أو حجمها، يتعرضون لضغوط عديدة بشكل أو بآخر على مردوديتهم في اتخاذ القرارات السليمة، وبالرغم من أداء خلية المراجعة الداخلية لعملها على أحسن وجه ووفق لجميع المتطلبات إلا أن مساهمتها في عملية اتخاذ القرارات تحت هذه الظروف سوف تكون محدودة أو حتى منعدمة، ويمكن تقسيم هذه الضغوط إلى:

- ضغوط داخلية

- ضغوط خارجية

1- الضغوط الداخلية: تتمثل في: ¹

أ- ضغوط الرؤساء:

هناك عدة أسباب تدعو المدير متخذ القرار الالتزام بسلطة رئيسه، فمن جهة يريد المدير أن يضمن الحصول على موافقة رئيسه على قراراته، ومن جهة أخرى فإن الرئيس عادة ما يستغل سلطته وخبرته الكبيرة لاقتراح حلول وتبريرها ثم فرضها على المدير بشكل أو بآخر، يضاف إلى ذلك أن بعض الرؤساء لا يميلون لتفويض سلطتهم لمروسيهم .

ب- ضغوط التنظيمات غير الرسمية:

قد توجد في المؤسسة تجمعات غير رسمية تشكل مراكز قوة فعلية ومختلفة عن مراكز القوة الرسمية، تشكل ضغوط على المدير متخذ القرار وتؤثر في توجيه قراراته أو تحد من فعاليتها، حيث كشفت بعض الدراسات أن أغلبية القيادات غير الرسمية في المؤسسات توجه أعضاء مجموعتها إلى معارضة قرارات المديرين أو حتى عدم تنفيذها، وهذا من شأنه أن يشكل عامل ضغط وعائق حقيقي على المدير متخذ القرار.

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 210.

ج- كذلك يعتبر من الضغوط الداخلية:

انه يعتبر من الضغوط الداخلية ضيق الوقت لدى المدير أو اضطراره إلى اتخاذ قرارات تحت ضغط ظروف معينة، حيث لا تكون هناك فرصة كافية للحصول على المعلومات الوافية عن البدائل ودراستها كما يعتبر من الضغوط الداخلية تلك الخاصة بإمكانيات المؤسسة المالية ومدى قدرتها على توفير السيولة اللازمة لمواجهة عملياتها الجارية وتوفير الإمكانيات اللازمة سواء كانت عناصر بشرية أو مستلزمات مادية بالإضافة إلى ذلك الضغوط الناتجة عن تصور نظم البيانات والمعلومات اللازمة للمديرين والتي تمكنهم من اتخاذ القرارات الرشيدة التي تساعدهم على حل المشاكل وتحقيق الأهداف.

2- الضغوط الخارجية: وهي العوامل التي تؤثر في توجيه قرارات المدير أو تحد من فاعليتها وتتمثل في: ¹

أ- ضغوط الرأي العام:

تفرض ضغوط الرأي العام على المدير كونه عضوا في المجتمع وعليه أن يتعامل معها، ولذلك فإن القرار الذي يكون فعالا في وقت أو في منطقة معينة، قد لا يكون فعالا في وقت أو منطقة أخرى، مثلا فقد تعارض بعض فئات الرأي العام على قرارات تعود عليهم بالأضرار ولو كانت هذه الأضرار بسيطة أو غير مباشرة مثل القرارات الخاصة برفع أسعار بعض السلع أو الخدمات، والتي تجد معارضة من طرف الرأي العام.

ب- الضغوط الاقتصادية:

تتمثل هذه الضغوط في حالات التضخم والانكماش وفوائد الأموال، كذلك التذبذب في أسعار العملات وظروف العرض والطلب المختلفة والتي تؤثر تأثيرا مباشرا على قدرة المنشأة في تحقيق أهدافها كما تنعكس أثارها على القرارات فتحد من فاعليتها بالإضافة إلى القوى الاقتصادية المتمثلة في المنافسة، ندرة المواد، ومستوى الخدمات الخارجية والأسعار.

ج- الضغوط النابعة عن علاقات المدير الشخصية والاجتماعية والإقليمية خارج نطاق العمل:

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص ص 211-212.

أوضحت التطبيقات العملية أن العلاقات الشخصية للمدير خارج نطاق العمل تلعب دورا بارزا في توجيه قراراته، وخاصة في الدول النامية، إذ أن المدير في هذه الدول يرتبط بمجموعة متشعبة من الصلات والعلاقات الأسرية والروابط الإقليمية، بل وروابط أبناء البلد والحي... الخ، كل هذه العوامل تمارس ضغوطا على المدير لتشكيل قراراته وفقا للمصالح الشخصية لأصحاب هذه الصلات، وتظهر هذه الضغوط بشكل واضح عند الإعلان عن وظائف شاغرة، أو عند إجراء حركة الترقيات أو التنقلات، أو التعاقد عن الإنشاءات أو التوريدات وغيرها، وقد تكون هذه الضغوطات من أشخاص يستمدون الحق في الضغط من مراكز رسمية، أو من هيئات لها طابع خاص كالنقابات المهنية والعمالية، الهيئات الدينية أو التنظيمات الحزبية، وكلها ضغوط تهدف إلى تحقيق مصالح خاصة لهم تكون على حساب صواب القرار وفاعليته.¹

ثالثا: الاستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية

إن من أكثر الأمور خطورة في المراجعة الداخلية هي أن تكون مرتبطة مع المديرية المالية للمؤسسة مما يعرض أهداف المراجعة الداخلية إلى البيروقراطية بل وإلى عدم تحقيق الأهداف بالكامل، من هنا كان من الضرورة أن تكون دائرة المراجعة الداخلية مستقلة مما يكفي لأداء المسؤوليات المنوطة بها، إلا أن التطبيقات العملية أثبتت انه في أي حال من الأحوال لا يمكن أن تكتمل استقلالية المراجع الداخلي وهذا من خلال زاويتين:

1- زاوية تنظيمية رسمية:

إن المراجع الداخلي قبل كل شيء هو موظف داخل المؤسسة، وهو مسؤول عن أعماله أمام مجلس الإدارة العليا، ونجد ذلك من خلال تموضع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمنشأة من خلال ما سبق.

2- زاوية غير رسمية:

وهي الزاوية التي من الممكن أن ننظر منها إلى محدودية استقلالية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة والتي ستؤثر سلبا في درجة مساهمة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار، وهي أن التواجد المستمر للمراجع الداخلي في المؤسسة ينشأ عنه علاقات غير رسمية بينه وبين باقي الموظفين في مختلف الأقسام والمصالح الأخرى، هذه العلاقات غير رسمية تتمثل في بروز نوع من المصالح المشتركة بين الموظفين والمراجع الداخلي، تؤثر سلبا على التقارير المعدة

¹ بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، مرجع سبق ذكره، ص70.

حول عمليات معينة، وبالتالي تؤثر في مسار القرارات الذي سوف تتخذ، بالإضافة إلى بروز علاقات ذات طابع عاطفي بحيث يصبح المراجع الداخلي يتغاضى على بعض الأخطاء التي قام بها زملائه الموظفين حتى لا يتم اتخاذ قرارات صارمة ضدهم أو تضر بمركزهم الوظيفي أو حتى تتسبب في طردهم، فبذلك نلاحظ أن هذا النوع من القرارات قد يساهم بقدر كبير في إبطال الاستقلالية القائمة بين المراجع الداخلي وباقي الموظفين، وبذلك يؤثر في الدور الذي تسهم به المراجعة الداخلية في القرارات المتخذة، ذلك أن المراجع الداخلي لم يعمل على إيصال المعلومة الصحيحة والشرعية لمتخذ القرار، حيث يتسنى له اتخاذ القرارات السليمة والصائبة.¹

¹ بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، مرجع سبق ذكره، ص72.

خلاصة الفصل الثاني:

تمر عملية اتخاذ القرار بمجموعة من المراحل الهامة، انطلاقاً من تحديد المشكلة ووصولاً إلى تنفيذ القرار ومتابعته، وتحتاج عملية اتخاذ القرارات إلى معلومات ذات مواصفات معينة، حتى تكون القرارات المتخذة ذات جودة وفعالية، وهنا يأتي دور المراجعة الداخلية كأحد أهم المصادر الموثوق بها المنتجة للمعلومات ذات المصدقية والشفافية العالية، كما أن دور المراجعة الداخلية لا يقتصر فقط على تزويد متخذي القرار في المستويات المختلفة بالمعلومات الملائمة، بل يتعدى ليشمل جميع مراحل عملية اتخاذ القرار.

كما أنه من الصعب على متخذ القرار أن يتخذ قرارات على درجة عالية من السلامة والفعالية، رغم العون الكبير الذي تقدمه المراجعة الداخلية للمسؤولين أثناء اتخاذهم للقرارات، فمن جهة هناك عدة عوامل تؤثر على مصدري ومنفذي، ومن جهة أخرى نجد أن المراجعة الداخلية تتعرض هي الأخرى إلى العديد من المعوقات التي تقف دون مساهمتها فعلياً في عمليات اتخاذ القرار.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز

بسكرة

تمهيد:

ستتم في هذا الفصل محاولة تسليط الضوء على دور المراجعة الداخلية في عملية إتخاذ القرار من خلال دراسة ميدانية لمؤسسة النسيج والتجهيز -TIFIB-، أين يهدف هذا الفصل إلى عرض ومناقشة الجوانب التطبيقية لهذه الدراسة من أجل التعرف على دور المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار في المؤسسة محل الدراسة.

وقد قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين، الأول يتضمن تقديمًا عامًا لمؤسسة النسيج والتجهيز - TIFIB - والثاني خصص لتحليل وعرض نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة.

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة، نشأتها، مقرها وعنوانها والهيكل التنظيمي لمختلف المصالح والأقسام المتواجدة في المؤسسة محل الدراسة والمهام الخاصة بكل مصلحة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة SONITEX

ظهرت المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية " SONITEX " بعد سنوات من التبعية شبه التامة للخارج من جانب المنتوجات النسيجية وكان إنشاؤها عبارة عن محاولة الاستغناء عن الخارج والسعي وراء النهوض بالوطن، تجد الاستقلالية النسيجية في البداية تم إنشاء شركة للخياطة وشركة الصناعات النسيجية " SONITEX " الجزائرية وذلك بموجب مرسوم رقم 66/218 والصادر بتاريخ 1966/07/21 وهدفها تحقيق اكتفاء في مجال النسيج بالاستغلال الأمثل للمواد المتاحة، وتطورت هذه الشركة وتوسعت حيث أصبحت تضم 31 وحدة إنتاجية مجهزة بالآلات حديثة تستهلك مواد أولية مختلفة نذكر منها: القطن، الصوف، البوليستر، الفيسكوز... الخ.

وبعد سنوات انفصلت مركبات من المؤسسة الأم استقلت بذاتها حيث انقسمت إلى:

- " SONITEX " بالكامل وأصبح مجال النسيج قائما على المركبات أو المديريات المنفصلة نذكر منها " ECOTEX " وهي مختصة في القطن.
- " SONITEX " في الغزل والنسيج الحريري " ELATEX " انشأت تحت القرار رقم 82/397 بتاريخ 1982/02/04 وللتذكير أيضا فإن مركب بسكرة انفصل عنها أصبح يطلق عليه TIFIB، أي النسيج والتجهيز والذي هو محل دراستنا.

المطلب الثاني: نشأة المؤسسة محل التربص TIFIB

1- نشأتها:

لقد جاءت مؤسسة الصناعات النسيجية نتيجة الجهود الطويلة من أجل تحقيق وتطوير الإنتاج المحلي في ميدان المنسوجات واستقرت المؤسسة على شكلها الحالي هذا بعدما مرت بالمراحل التالية:

- أبريل 1976: أنجزت الدراسات من قبل " SENRI "
- ديسمبر 1976: إمضاء العقد بين الشركة الوطنية للصناعات النسيجية وشركة النسيج "FAMATEX"
- ديسمبر 1977: إنطلاق الأشغال بعد تحقيق المستلزمات.
- ديسمبر 1980: وضع مخطط الإنتاج بمعدل إنتاجي تجريبي.
- 11 أبريل 1982: الانطلاق الفعلي والرسمي للإنتاج.
- 03 ماي 1983: التدشين الرسمي من قبل رئيس الجمهورية الشاذلي بن جديد انتقلت من "SONITEX" إلى "ELATEX"، حتى استقرت على شكلها الأخير "TIFIB"

وحتى تتمكن من تحقيق مردودية جيدة، تم تزويد الوحدة بمجموعة من الآلات المختصة من جملتها آلة EMU وبنجار BENNIGER وكتلن KETTLIN.

2- تعريفها:

بدأت وحدة النسيج العمل الفعلي في 11 أبريل 1982، وذلك بعد مدة إنجاز قدرها أربعون شهرا بكلفة قدرت 71.9 مليار سنتيم.

وقد تكفلت بإنجاز هذا المشروع مجموعة من الشركات الأجنبية المتخصصة كل منها بجزء معين، وذلك على النحو التالي:

- شركة فماتكس FAMMATEX تكفلت بالخيوط.
- شركة أندريتر INDRITER وأنقرا INGRA تكفلتا بالهندسة المدنية للمشروع.
- الشركة الإيطالية MARZOTO تكفلت بالتكوين التقني للعمال وتركيب الآلات.

3- مقرها:

يقع مقرها الإجتماعي في المنطقة الصناعية بسكرة، ورأس مالها 1.000.000,00 دج، وقد تقرر إنفصالها عن "ELATEX" تبسة، بعد عقد محضر إجتماع الجمعية العامة الإستثنائية للمؤسسة يوم: 25 مارس 1998، ومن ثم تسميتها بمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة "TIFIB". كشركة مساهمة تابعة "FILIALE" الشركة العمومية القابضة لصناعة المواد المصنعة.

ملاحظة: شرح مصطلح TIFIB

TISSAGE : TI (النسيج)

FINISSAGE : FI (التجهيز)

BISKRA : B (بسكرة)

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة TIFIB

من المتعارف أن لكل مؤسسة هيكل تنظيمي خاص بها يتغير بتغير شكلها والنشاط الذي تقوم به، ومنه فإننا بصدد توضيح الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز ببسكرة، ويشتمل الهيكل التنظيمي لمؤسسة "TIFIB" على مايلي:

- ✓ رئاسة المديرية العامة: بها رئيس مدير عام ترجع إليه كل قرارات المؤسسة بعد عقد الإجتماعات.
- ✓ المديرية العامة: يرأسها مدير عام يخضع لأوامر الرئيس المدير العام وهو مدعم بسكرتارية عامة ومصالحة الأمن وتضم هذه المديرية خمسة مديريات قاعدية وهي:

1- مديرية الموارد البشرية: تتكون من سكرتارية ومصالحتين هما:

- مصلحة الموارد البشرية: مهامها توظيف العمال وتكوينهم، تسيير شؤونهم الإجتماعية وتوفير الجو الثقافي والترفيهي الملائم.
- مصلحة الوسائل العامة: تقوم بتغطية أعمال السحب والطباعة والهاتف.

2- مديرية المالية والمحاسبة: وتضم سكرتارية ومصالحة واحدة هي:

- مصلحة المحاسبة العامة: تسجل العمليات في الدفاتر المحاسبية لتحليلها ومعرفة الوضع المالي للمؤسسة وإعداد القوائم المالية.

3- مديرية الصيانة: بها سكرتارية ومصلحتين هما:

- مصلحة الملحقات: تهتم بترميم المباني والطلاء (طلائها).
- مصلحة الصيانة: تقوم بصيانة وتصلح كل الأعطاب الميكانيكية والكهربائية التي تصيب المعدات والآلات، بالإضافة على قيامها بتصنيع بعض أنواع قطع الغيار.

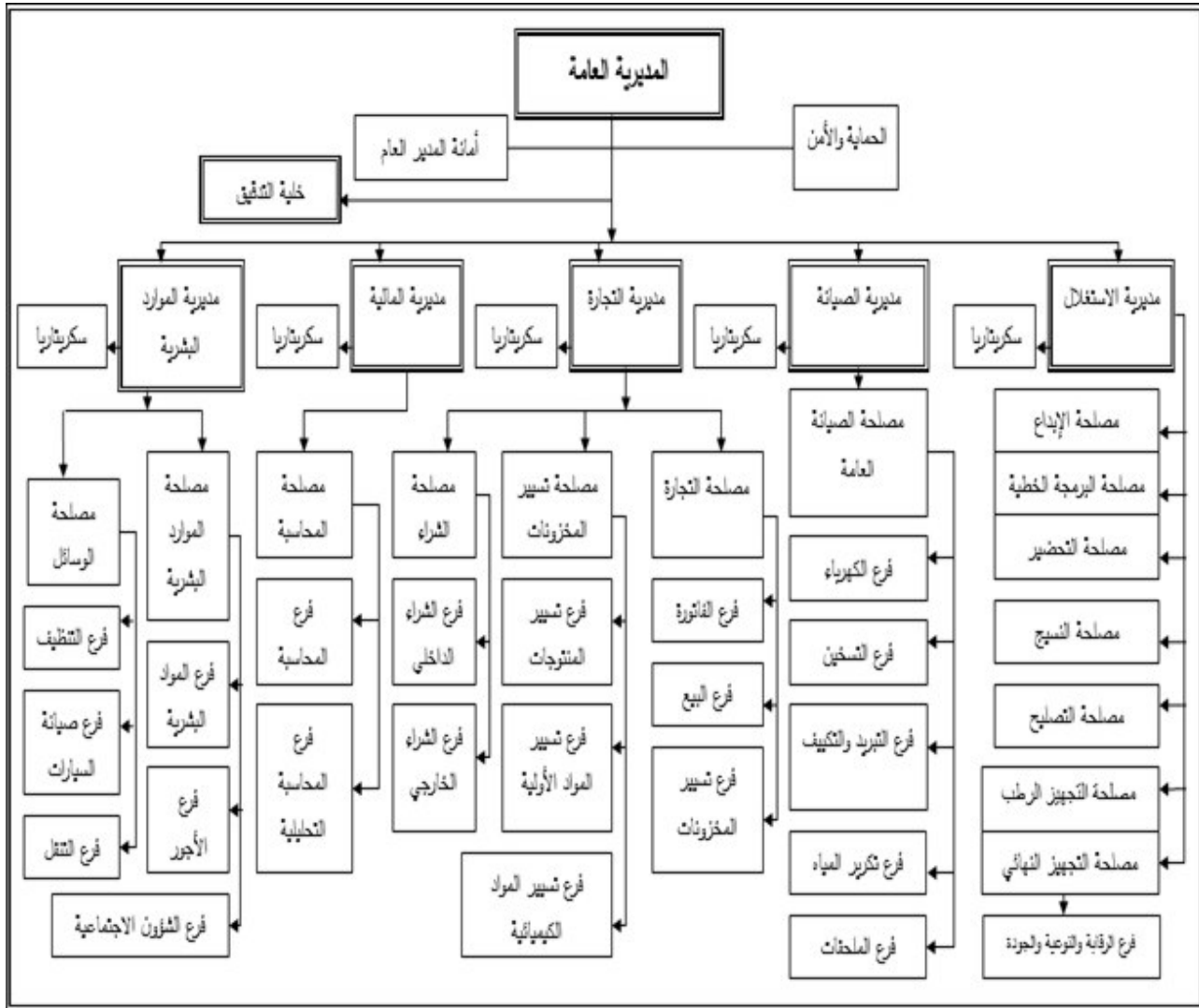
4- مديرية الاستغلال: وتضم سكرتارية وثلاث مصالح هي:

- مصلحة النسيج: تقوم بتحضير النسيج وصناعته وتقديمه للمعالجة والمراقبة.
- مصلحة البرمجة: تختار الطرق المناسبة لتحديد الوقت والبرمجة والأسلوب الملائم.
- مصلحة التجهيز ومراقبة النوعية: مهمتها غسل وتحضير النسيج، متابعته خلال مراحل إنتاجه، ومراقبة نوعيته والقيام بالدراسات التقنية لإخراج النسيج في شكله النهائي وبالمواصفات المطلوبة.

5- مديرية التموين والتجارة: تتكون من سكرتارية ومصلحتين وهما:

- مصلحة المخزون: عملها تموين المؤسسة بالمواد الأولية للحفاظ على فواصل العمل والإنتاج دون تعطل.
- مصلحة التجارة: تقوم بتسويق وتوزيع منتجات المؤسسة .

الشكل رقم (12): الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB



المصدر: مديرية الموارد البشرية، 2016

المبحث الثاني: عرض بيانات الدراسة ونتائجها.

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى عرض بيانات الدراسة الميدانية والمتمثلة في بيانات الإستثمار، وهذا كما يلي:

المطلب الأول: تقديم بيانات الإستثمار وتحليلها.

أولاً: تقديم عينة الدراسة:

تتمثل العينة المدروسة في مجموعة من الموظفين الذين يعملون في مختلف المصالح الإدارية، والذين هم مديري المصالح المختلفة والموظفين الآخرين، حيث بلغ عدد العينة 30 موظف، مع العلم أن هناك موظفان أجابا بأنه لا توجد لديهم مراجعة داخلية بالمؤسسة، ويرجع ذلك إلى أن هذان الموظفان يعملان بالمصالح الإنتاجية التقنية وبالتالي تم إلغاء إستمارتا هذان الموظفان إقتصرت العينة على 28 موظف، علماً ان العدد الإجمالي لعمال الشركة هو 313 موظف وهذا في تاريخ 25-أفريل-2016.

ثانياً: عرض البيانات وتحليلها.

(1) عرض وتحليل البيانات العامة للعينة:

الجدول رقم (01): الجنس

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أنثى	9	32,14%
ذكر	19	67,86%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (01) نلاحظ عدد الذكور في العينة المستطلعة يفوق عدد الإناث، إذ يبلغ عدد الذكور 19 وهو ما يمثل ما نسبته 67,86% أما عدد الإناث يبلغ عددهم 9 ما نسبته 32,14%.

الجدول رقم (02): الفئة العمرية

البيان	التكرار	النسبة المئوية
30-20	10	35,71 %
40-31	9	32,14 %
50-41	6	10,71 %
60-51	6	21,43 %
المجموع	28	100 %

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (02) نلاحظ أن أكبر نسبة كانت للأفراد التي تتراوح أعمارهم (30-20) والتي قدرت ب: 35,71 % الذين بلغ عددهم 10 موظفين ثم تأتي في المرتبة الثانية للفئة العمرية (40-31) الذين بلغ عددهم 9 موظفين بنسبة 32,14 %، وبعدها الفئة العمرية (60-51) حيث بلغ عددهم 6 بنسبة 21,43 % ثم تأتي الفئة العمرية (50-41) الذين بلغ عددهم 3 موظفين بنسبة 10,71 %.

الجدول رقم (03): المستوى العلمي

البيان	التكرار	النسبة المئوية
متوسط	4	14,29 %
ثانوي	8	28,57 %
تقني سامي	1	3,57 %
جامعي	14	50 %
مهندس دولة	1	3,57 %
المجموع	28	100 %

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (03) نلاحظ أن أغلب الأفراد مستواهم (جامعي) حيث بلغت نسبتهم ب: 50 % أما في المرتبة الثانية الذين مستواهم (جامعي) بنسبة 50 %، أما المرتبة الثالثة الأفراد الذين مستواهم (ثانوي) بنسبة 28,57 %، أما المرتبة الرابعة والأخيرة الأفراد الذين مستواهم (تقني سامي) و(مهندس دولة) بنفس النسبة 3,57 %.

الجدول رقم (04): عدد سنوات الخبرة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	7	25 %
من 5 إلى 15 سنة	13	46,43 %
من 15 إلى 30 سنة	2	7,14 %
أكثر من 30 سنة	8	21,43 %
المجموع	28	100 %

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (04) نلاحظ أن أكبر نسبة لعدد سنوات الخبرة كانت (من 5 إلى 15 سنة) وهي 46,43 % أما (أقل 5 سنوات) كانت النسبة 25% أما الأكثر من 30 سنة كانت النسبة 21,43 % أما من 15 إلى 30 سنة كانت النسبة 7,14 %.

(2) عرض وتحليل أسئلة المحور الأول: تقديم المراجعة الداخلية في المؤسسة.

الجدول رقم (01): هل توجد لديكم مراجعة داخلية

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	25	89,29 %
لا	3	10,71 %
المجموع	28	100 %

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (01) نلاحظ أن أعلى نسبة كانت للإختيار الأول وهي تأكيد وجود مراجعة داخلية بالمؤسسة حيث قدرت 89,29 % بتكرار بلغ 25 موظف.

الجدول رقم (02): هل لديك علاقة وظيفية مع المراجع الداخلي:

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	7	25 %
لا	21	75 %
المجموع	28	100 %

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (02) نلاحظ أن الأفراد الذين أجابوا بنعم كانوا 25%، والأفراد الذين قالوا لا كانت نسبتهم 75%.

الجدول رقم (03): ما هو هدف المراجعة الداخلية

البيان	التكرار	النسبة المئوية
حماية	7	25%
بناءة	21	75%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (03) نلاحظ معظم الإجابات كانت تؤكد أن هدف المراجعة الداخلية هو البناء ونسبته 75% وما نسبته 25% كانت الحماية.

الجدول رقم (04): هل المراجع الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يدققها

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	15	53,57%
لا	13	46,43%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (04) نلاحظ أن هناك من إختار الإجابة الأولى بتكرار 15 موظف أي بنسبة 53,57% والباقي إختاروا الإجابة الثانية بتكرار 13 موظف أي بنسبة 46,43%.

الجدول رقم (05): هل يؤخذ بتوصيات المراجع الداخلي في كافة النواحي المالية والمحاسبية والفنية.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	13	46,43%
لا	15	53,57%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (06) نلاحظ أن هناك من إختار الإجابة الثانية بتكرار 15 موظف أي بنسبة 53,57% والباقي إختاروا الإجابة الأولى بتكرار 13 موظف أي بنسبة 46,43%.

الجدول رقم (06): هل يتوفر لديكم إتصال مباشر مع المراجع الداخلي في المؤسسة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	11	39,29%
لا	17	60,71%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (06) نلاحظ أن أغلبية الموظفين إختاروا الإجابة بـ: لا بتكرار 17 موظف أي بنسبة 60,71%، في حين إختار 11 من الموظفين الإجابة بنعم أي بنسبة 39,29%.

الجدول رقم (07): هل تساهم وظيفة المراجعة الداخلية في تحقيق الرقابة الإدارية والمالية في مؤسستكم.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	20	71,43%
لا	8	28,57%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (07) نلاحظ أن أغلبية الموظفين إختاروا الإجابة بنعم بتكرار 20 موظف أي بنسبة 71,43%، في حين إختار 8 موظفين الإجابة بـ: لا أي بنسبة 28,29%.

الجدول رقم (08): ما هي أنواع المراجعة الداخلية المطبقة.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
إدارية	20	71,43%
مالية	8	28,57%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (08) نلاحظ أن أغلبية الموظفين إختاروا الإجابة ب:إدارية بتكرار 20 موظف أي بنسبة 71,43%، في حين إختار 8 موظفين الإجابة بـ: مالية أي بنسبة 28,57%.

الجدول رقم (09): هل المراجع الداخلي له الحق في إبداء رأيه

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	21	75%
لا	7	25%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (09) نلاحظ أن أغلبية الإجابات كانت تؤكد بأن للمراجع الداخلي له الحق في إبداء رأيه بتكرار 21 موظف بنسبة 75%، أما الباقي إختاروا الإجابة الثانية بـ: لا بتكرار 7 موظفين بنسبة 25%.

الجدول رقم (10): هل للمراجع الداخلي صلاحية تغيير البيانات التي يراها غير مناسبة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	13	46,43%
لا	15	53,57%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (10) نلاحظ أن 15 من الموظفين إختاروا الإجابة لا بنسبة 53,57%، في حين 13 من الموظفين إختاروا الإجابة نعم بنسبة 46,43%.

الجدول رقم (11): هل يساهم المراجع الداخلي بالتسيير الفعال للمؤسسة.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	16	57,14%
لا	12	42,86%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (11) نلاحظ أن معظم الإجابات كانت نعم بنسبة 57,14% ولا كانت بنسبة 42,86%.

الجدول رقم (12): يشكل عمل المراجعة الداخلية في العمليات التشغيلية دورا إستشاريا أمينا للإدارة بمؤسستكم وهذا من شأنه أن يساهم في:

الجدول رقم (01-12): الحصول على معلومات ملائمة حول جوانب الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الإدارية والمالية.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	20	71,43%
لا	8	28,57%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (01-12) نلاحظ أن 71,43% يمثلون 20 موظف من العينة إختاروا الإجابة بنعم، بينما إختار 08 موظفين الإجابة لا أي بنسبة 28,57%.

يتبين من خلال الجدول (01-12) أن المراجع الداخلي يمد الإدارة ومتخذي القرار بمعلومات حول جوانب الضعف والقصور في الأنظمة الرقابية والإدارية والمالية أي أن المراجع الداخلي يلعب دورا هام في إيصال معلومات صحيحة وذات مصداقية.

الجدول رقم (02-12): إعادة التأكيد على أن كل التقارير التشغيلية والمالية يمكن الإعتماد عليها كأساس للعمل.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	23	82,14%
لا	5	17,86%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (02-12) نلاحظ أن 82,14%، يمثلون 23 موظف من العينة إختاروا الإجابة نعم، بينما إختار 5 موظفين الإجابة لا أي بنسبة 17,86%.

الجدول رقم (12-03): الحصول على معلومات توضيحية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كافة الميادين التشغيلية.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	20	71,43%
لا	8	28,57%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (12-03) يمكن ملاحظة أن نسبة 71,43%، يمثلون 20 موظف من العينة إختاروا الإجابة نعم، بينما إختار 08 موظفين الإجابة لا أي بنسبة 28,57%.

الجدول رقم (13): هل تقوم إدارة المؤسسة بإتخاذ الإجراءات السليمة إستجابة لتقرير المراجع الداخلي.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	17	60,71%
لا	11	39,29%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (13) يمكن ملاحظة أن 60,71%، يمثلون 17 موظف من العينة إختاروا الإجابة نعم ، بينما اختار 11 موظف الإجابة لا أي بنسبة 39,29%.

الجدول رقم (14): هل الإجراءات التي تقوم بها الإدارة لمعالجة التوصيات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية يشكل مانعا لإرتكاب نفس النوع من المخالفات.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	13	46,43%
لا	15	53,57%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (14) يمكن ملاحظة أن 53,57%، يمثلون 15 موظف من العينة إختاروا الإجابة لا، بينما إختار 13 موظف الإجابة بنعم أي بنسبة 46,43%.

الجدول رقم (15): هل تستفيد إدارتكم من تقارير المراجع الداخلي بشأن المخاطر في بعض الأحيان بحيث يؤدي إلى تخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	11	39,29%
لا	3	10,71%
في بعض الأحيان	14	50%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (15) يمكن ملاحظة أن 50% يمثلون 14 موظف من العينة إختاروا الإجابة في بعض الأحيان، بينما إختار 11 موظف الإجابة نعم بنسبة 39,29%، كما إختار 3 موظفين الإجابة لا وهذا بنسبة 10,71%.

(3) عرض وتحليل أسئلة المحور الثاني: طبيعة القرارات المتخذة على مستوى مؤسستكم

الجدول رقم (01): من هو متخذ القرار.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
الرئيس	24	85,71%
الإدارة	3	30,71%
المراجع	1	3,57%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (01) يمكن ملاحظة أن 85%، يمثلون 24 موظف من العينة إختاروا الإجابة الأولى الرئيس، بينما إختار 03 موظفين الإجابة الإدارة أي بنسبة 10,71%، كما إختار 1 موظف الإجابة المراجع أي بنسبة 3,57%.

الجدول (02): ما طبيعة إتخاذ القرار على مستوى مؤسستكم.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
مركزية	22	78,57%
الإدارة	6	21,43%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (02) يمكن ملاحظة أن أغلبية الموظفين إختاروا مركزية القرارات وهذا بتكرار 22 موظف أي بنسبة 78,57%، في حين 6 موظفين إختاروا لا مركزية القرارات أي بنسبة 21,43%.

الجدول (03): هل يتم إدخال إعتبرات خارجية عند إتخاذكم للقرارات.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	19	67,86%
لا	9	32,14%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (03) يمكن ملاحظة أن 67,86%، يمثلون 19 موظف من العينة إختاروا الإجابة نعم، بينما إختار 9 موظفين الإجابة لا أي بنسبة 32,14%.

الجدول رقم (03-01): إذا كانت إجابتكم نعم فما هي هذه الإعتبرات حسب رأيكم:

البيان	التكرار	النسبة المئوية
إعتبرات اقتصادية	13	38,24%
إعتبرات إجتماعية	3	8,82%
درجة المنافسة في السوق	13	38,24%
إعتبرات أخرى	5	14,71%
المجموع	34	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (03-01) يمكن ملاحظة أن 38,24%، يمثلون 13 موظف من العينة إختاروا إعتبرات إقتصادية، بينما 03 موظفين إختاروا إعتبرات إجتماعية أي بنسبة 8,82%، كما أن هناك 13 من الموظفين إختاروا درجة المنافسة في السوق أي بنسبة 38,24% من حجم

العينة، نلاحظ أن هناك 5 من الموظفين إختاروا اعتبارات أخرى أي بنسبة 14,71%، كما أن هناك من الموظفين من إختار أكثر من إجابة واحدة على هذا سؤال.

الجدول (04): هل تقوم الإدارة العليا في مؤسستكم بصياغة وتوصيل الأهداف الإستراتيجية لجميع المستويات بالمؤسسات.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	14	50%
لا	1	3,57%
في بعض الأحيان	13	43,43%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (04) يمكن ملاحظة أن 50% يمثلون 14 موظف من العينة إختاروا الإجابة نعم، في حين إختار 1 من الموظفين الإجابة لا بنسبة 3,57% من حجم العينة، و46,43% يمثلون 13 من الموظفين إختاروا الإجابة في بعض الأحيان.

الجدول (05): هل تعتمدون على نظم المعلومات أثناء عملية اتخاذ القرار.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	10	35,71%
لا	8	28,57%
في بعض الأحيان	10	35,71%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (05) يمكن ملاحظة أن 35,71% يمثلون 10 موظفين من حجم العينة إختاروا الإجابة نعم، في حين إختار 8 من الموظفين الإجابة لا أي بنسبة 28,57% من حجم العينة، و35,71% يمثلون 10 موظفين إختاروا الإجابة في بعض الأحيان.

الجدول (06): ما هي الأساليب المتبعة لاتخاذ القرار على مستوى مؤسستكم

البيان	التكرار	النسبة المئوية
الخبرة	14	42,42%
إجراء التجارب	3	9,09%
دراسة الآراء والاقتراحات وتحليلها	5	15,15%
بحوث علمية	1	3,03%
أساليب أخرى	10	30,30%
المجموع	33	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (06) يمكن ملاحظة أن ما نسبته 42,42% من حجم العينة إختاروا الخبرة أي ما يعادل 14 موظف، في حين اختار 3 موظفين إجراء التجارب أي بنسبة 9,09% من حجم العينة، في حين اختار 5 موظفين دراسة الآراء و الاقتراحات وتحليلها بنسبة 15,15%، في حين إختار 1 موظف بحوث العمليات أي ما نسبته 3,03% من حجم العينة، كما أن هناك 10 موظفين إختاروا أساليب أخرى أي بنسبة 30,30% من حجم العينة، كما نلاحظ أن هناك بعض الموظفين اختاروا أكثر من إجابة.

الجدول رقم (07): هل تقوم الإدارة العليا بإشراك المرؤوسين في اتخاذ القرارات

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	12	41,38%
لا	5	17,24%
في بعض الأحيان	12	41,38%
المجموع	29	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (07) يمكن ملاحظة أن 41,38%، يمثلون 12 موظف من حجم العينة إختاروا الإجابة نعم، فيما إختار 12 موظف الإجابة في بعض الأحيان أي بنسبة 41,38% كما إختار 5 موظفين الإجابة لا بنسبة 17,24%.

* نستطيع أن نقول أن المؤسسة تتبع الأسلوب الديمقراطي في إتخاذ القرار حيث أنها تشرك المرؤوسين في إتخاذ القرار وهذا كما أوضحناه في الفصل الثاني في المشاركة في إتخاذ القرار.

الجدول (08): ما هي الأساليب المتبعة لإشراك المرؤوسين في إتخاذ القرار في مؤسستكم.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نظم الإقتراحات	0	%0
الاجتماعات	14	%42,42
المقابلة الشخصية	2	%6,06
مجالس الإدارة	13	%39,39
أساليب أخرى	4	%12,12
المجموع	33	% 100

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (08) يمكن ملاحظة أن نسبة 42,42% من حجم العينة إختاروا الاجتماعات أي ما يعادل 14 موظف، في حين 13 موظف مجالس الإدارة أي نسبة 39,39% من حجم العينة، كما إختار أيضا 4 موظفين أساليب أخرى أي ما نسبته 12,12% من حجم العينة، وهناك موظفين إختاروا المقابلة الشخصية أي ما نسبته 6,06% من حجم العينة، كما نلاحظ أن هناك بعض الموظفين إختاروا أكثر من إجابة.

الجدول (09): هل يملك منفعذي القرارات المعرفة والقدرة الكافية لتنفيذ المهام الموكلة إليهم.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
دائما	4	%14,29
أحيانا	22	%78,57
أبدا	2	%7,14
المجموع	28	% 100

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (09) يمكن ملاحظة أن الموظفين الذين أجابوا بـ أحيانا كانت نسبتهم 78,57% من حجم العينة أي ما يعادل 22 موظف، في حين الأفراد الذين أجابوا دائما 4 موظفين بنسبة 14,29%، كما إختار 2 موظفين الإجابة أبدا وهذا بنسبة 7,14%.

4) عرض وتحليل أسئلة المحور الثالث: أثر المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار في المؤسسة.

الجدول (01): العوامل المؤثرة على إتخاذ القرار.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
إنسانية	08	28,57%
تنظيمية	20	71,43%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (01) يمكن ملاحظة أن العوامل المؤثرة هي العوامل التنظيمية بنسبة 71,43 % أي ما يعادل 20 موظف، في حين كانت العوامل الإنسانية ما نسبته 28,57%، وهذا ما يعادل 8 موظفين.

الجدول (02): هل للمراجع الداخلي القدرة على تحديد المشكلة وإعطاء حلول لها.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	20	64,29%
لا	08	35,71%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (02) يمكن ملاحظة أن معظم الإجابات كانت نعم بنسبة 64,29% من حجم العينة.

الجدول (03): هل تساهم المراجعة الداخلية في توليد المعلومات اللازمة لإيجاد البدائل والحلول التي تواجه مؤسستكم.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	18	64,29%
لا	10	35,71%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (03) يمكن ملاحظة أن أغلبية الموظفين أجابوا بنعم بنسبة 64,29% أي ما يعادل 18 موظف من حجم العينة، في حين 10 من الموظفين اجابوا لا وهذا بنسبة 35,71%.

الجدول (04): هل تساهم المراجعة الداخلية في تحديد البدائل الملائمة لحل المشاكل التي تواجه مؤسساتكم.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	20	71,43%
لا	08	28,57%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (04) يمكن ملاحظة أن أغلب الموظفين وبنسبة 71,43% من حجم العينة إختاروا الإجابة نعم، في حين إختار 8 موظفين الإجابة لا أي بنسبة 28,57% من حجم العينة.

الجدول (05): هل يؤخذ بعين الإعتبار معلومات المراجع الداخلي المقدمة للإدارة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	18	64,29%
لا	10	35,71%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (05) يمكن ملاحظة أن معظم الإجابات كانت نعم بنسبة 64,29%، والباقي 35,71%

الجدول (06): هل تأخذ الإدارة برأي المراجع الداخلي في إتخاذ القرارات السليمة.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	17	60,71%
لا	11	39,29%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (06) يمكن ملاحظة أن ما نسبته 60,71% كانت نعم و39,29% كانت لا.

الجدول رقم (07): هل تساعد المراجعة الداخلية إدارة المؤسسة في إختيار أفضل حل للمشكلة التي تواجه المؤسسة.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	15	53,57%
لا	13	46,43%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (07) يمكن ملاحظة أن اغلب الموظفين وبنسبة 53,57% من حجم العينة إختاروا الإجابة نعم، في حين إختار باقي الموظفين الإجابة لا أي بنسبة 46,43% من حجم العينة.

الجدول (08): هل تستطيع تقارير المراجعة الداخلية أن توفر لكم المعلومات بشكل دقيق ومنظم.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	13	46,43%
لا	15	53,57%
المجموع	28	100%

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (08) يمكن ملاحظة أن أغلب الموظفين وبنسبة 53,57% من حجم العينة إختاروا الإجابة لا أي ما يعادل 15 موظف، في حين إختار 13 من الموظفين الإجابة نعم أي ما نسبته 46,43% من حجم العينة.

الجدول (09): هل تعتبر المعلومات الناتجة عن اختبار وتقييم المراجع الداخلي للتقارير المالية والتشغيلية مساعدة وملائمة للإدارة للقيام بالتخطيط وإتخاذ القرارات على مستوى مؤسستكم.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	17	%60,71
لا	11	%39,29
المجموع	28	% 100

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (09) يمكن ملاحظة أن أغلب الموظفين وبنسبة %60,71 من حجم العينة إختاروا الإجابة نعم أي ما يعادل 17 موظف، في حين إختار 11 من الموظفين الإجابة لا أي بنسبة %39,29 من حجم العينة.

الجدول (10): أثناء إتخاذكم القرارات هل يتم الإعتماد على تقارير المراجعة الداخلية.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
نعم	17	%60,71
لا	11	%39,29
المجموع	28	% 100

التعليق: من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم (10) يمكن ملاحظة أن أغلب الموظفين وبنسبة %60,71 من حجم العينة إختاروا الإجابة نعم أي ما يعادل 17 موظف، في حين إختار 11 من الموظفين الإجابة لا أي بنسبة %39,29 من حجم العينة.

المطلب الثاني: عرض نتائج الإستمارة.

بعد التحليل الذي تم في العنصر السابق للبيانات المتحصل عليها يأتي هذا العنصر لتفسير النتائج وفق محاور الإستمارة.

أولاً: المحور الأول: تقديم المراجعة الداخلية في المؤسسة.

نستج أن المؤسسة لديها مراجعة داخلية رغم أنه لا يوجد قسم خاص بالمراجعة الداخلية بالنظر إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومن هذا نستطيع القول أن المراجعة الداخلية يمكن أن تكون ضمنية في المؤسسة، وهذا ما نحن بصددده في مؤسسة النسيج والتجهيز، وهذا ما أكده 89,29% من الموظفين.

إن المراجعة الداخلية ترتبط إرتباطاً مباشراً بالإدارة العليا في مؤسسة النسيج والتجهيز وهذا يعني أن المراجعة الداخلية في المؤسسة ستكون ذات فعالية، لكن أكد 46,43% من الموظفين أن المراجع الداخلي ليس مستقل عن كل الأنشطة التي يدققها ويعود سبب ذلك كما ذكرنا سابقاً حيث أن المراجعة الداخلية ضمنية في المؤسسة أي الموظف الذي يقوم بالمراجعة الداخلية له نشاط آخر في نفس الوقت.

كما لا يأخذ معظم الموظفين بتوصيات المراجع الداخلي في النواحي المالية والمحاسبية وفي المجالات الإقتصادية، حيث أنه يمكن القول أن هذا الأخير يرجع إلى عدم وجود اتصال مباشر مع المراجع الداخلي في المؤسسة.

كما تؤدي المراجعة الداخلية دور رقابي فعال في مؤسسة النسيج والتجهيز وهذا ما أكده 71,43% من الموظفين بالمؤسسة بالجدول رقم 07، كما تعمل على تحديد جوانب الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية وهذا أكده 71,43% من الموظفين في الجدول رقم (12-01)، والحصول على أي معلومات توضيحية حول كيفية تتخذ خطط وسياسات الإدارة في كافة الميادين التشغيلية .

في بعض الأحيان تستفيد الإدارة العليا للمؤسسة النسيج والتجهيز من تقارير المراجعة الداخلية وذلك بشأن المخاطر المحيطة بحيث يؤدي إلى تخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة وهذا ما أكده 50% من العينة وهناك من قال نعم وهذا ما أكده 39,29% من الموظفين، في حين هناك عدد من الموظفين أكدوا على لا

بنسبة 10,71%، حيث أن المخاطر التي يمكن أن تكون في هذه الحالة هي مثلا: إنخفاض المبيعات، أو هناك بعض المنسوجات مثلا غير صالحة دخلت السوق من منتجات المؤسسة.

بعد كل هذه الاستنتاجات يمكن القول أن المراجعة الداخلية في مؤسسة النسيج والتجهيز ذات فعالية جيدة وهذا ما أكدته معظم الموظفين.

ثانيا: المحور الثاني: طبيعة القرارات المتخذة على مستوى المؤسسة.

إن طبيعة القرارات المتخذة في مؤسسة النسيج والتجهيز لا تفويض فيها أي مركزية القرار هذا ما أكدته 78,57% حيث أن هذا راجع إلى أن المؤسسة عامة والرئيس أو المدير العام هو من يتخذ عادة القرارات وهذا ما نجده في جميع المؤسسات العامة الجزائرية وهذا لأن الدولة الجزائرية هي العائلة التي تدير المؤسسة من كل النواحي وكذلك بالنسبة لمؤسسة النسيج والتجهيز فإنها تدخل اعتبارات إقتصادية ودرجة المنافسة في السوق عند اتخاذ قراراتها وهذا راجع إلى المنافسة القوية الموجودة في السوق الجزائرية فيما يخص النشاط الإقتصادي.

كما أن مؤسسة النسيج والتجهيز تعتمد على عدة أساليب لإتخاذ القرارات وهي الخبرة وأساليب أخرى ودراسة الآراء والاقتراحات وتحليلها وإجراء التجارب وبحوث العمليات .

وتتبع أيضا أساليب عديدة لإشراك المرؤوسين في إتخاذ القرارات وهي: الإجتماعات ومجالس الإدارة وأساليب أخرى والمقابلة الشخصية، ومما لا شك فيه أن المؤسسة لا تعتمد على نظم المعلومات لإتخاذ القرار وهذا بالرغم أن نظم المعلومات يعتبر أساسا لإتخاذ القرار حيث انه تم التطرق إليه في الفصل الثاني.

من خلال استخلاص نتائج المحور الثاني يمكن القول أن مؤسسة النسيج والتجهيز تعتمد على أساليب معروفة لإتخاذ القرارات وخاصة الخبرة، وأنها تتبع أسلوب الإجتماعات لإشراك المرؤوسين في إتخاذ القرار، وأسلوب الاجتماعات يأخذ الكثير من الوقت بالنظر إلى أهمية الوقت لدى المؤسسة.

ثالثاً: المحور الثالث: دور المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار في المؤسسة.

نأتي في هذا المحور لإثبات أن المراجعة الداخلية تساهم في إتخاذ القرار في مؤسسة النسيج والتجهيز، حيث أن للمراجعة الداخلية دور في اكتشاف المشاكل المحيطة بالمؤسسة، وتحديد المخاطر التي تواجهها المؤسسة ويكون ذلك من خلال التقارير التي ترفع للإدارة العليا وكما تساهم في توليد المعلومات اللازمة لإيجاد البدائل المناسبة وحل المشاكل المطروحة.

كما تعتمد مؤسسة النسيج والتجهيز على تقييم المراجع الداخلي للتقارير المالية وذلك للقيام بالتخطيط وإتخاذ القرارات.

وفي الأخير من خلال ما سبق يمكن القول أن المراجعة الداخلية تؤدي دوراً هاماً في إتخاذ القرار المتخذ على مستوى مؤسسة النسيج والتجهيز.

خلاصة الفصل الثالث:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في: " ما هو الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات داخل المؤسسة "، وتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، في المبحث الأول قمنا بتعريف المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني تطرقنا لأهمية المراجعة الداخلية في تفعيل عملية إتخاذ القرار في مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB حيث تولي إهتمام كبير بخلية المراجعة الداخلية ويتجلى ذلك من خلال التعليمات السياسية الإدارية الصادرة حول مختلف وظائف المؤسسة سواء من حيث تحديد الاختصاصات وإسناد المهام وتكليف موظف كفى للقيام بعملية المراجعة الداخلية والتي تتجلى في عملية فحص ومراقبة مختلف العمليات والوظائف والسجلات والتقارير الواردة من مختلف الفروع والمصالح، لإكتشاف نقاط القوة وإستغلالها ونقاط الضعف يتم معالجتها بالطريقة المثلى التي تساهم في عملية إتخاذ القرار.

الخاتمة

إن لعملية إتخاذ القرار دورا مهما في ممارسة العمليات الإدارية المختلفة إذ أن النجاح أو الفشل ينسب إليه، وفي هذا الإطار ومن خلال هذه الدراسة حاولنا الإحاطة بمختلف جوانب هذه العملية وسبل تفعيلها وهذا بالتركيز على آلية من آليات تفعيلها " المراجعة الداخلية " والتي بإمكانها إحداث مساهمة فعالة في عملية إتخاذ القرار، وهذا بالتعرف على المراجعة الداخلية وعلى الضوابط الأساسية لإتخاذ القرار، وكذلك كيفية مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل القرارات المتخذة على مستوى المؤسسة، فكانت الدراسة بعنوان " دور المراجعة الداخلية في عملية إتخاذ القرار " والتي احتوت على جانبين نظري وتطبيقي من أجل الإحاطة بإشكالية البحث والتساؤلات المرفقة لها.

حيث أنه في ظل التغيرات الجديدة في الإقتصاد الوطني والتي تشهد المنافسة الحرة، أصبح من الضروري إعتقاد مراجعة داخلية في المؤسسة كقسم أو مصلحة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، والوقوف على أهم معالم أساسها النظري، حيث تم من خلال هذه الدراسة التعرف على أهم معالم أساسها النظري، حيث تم من خلال هذه الدراسة التعرف على المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة من خلال التطرق إلى تطور وظيفتها، حيث كان هذا في الفصل الأول، وكذلك تتبع الممارسة المهنية لها من خلال التعرف على مراحل تنفيذ مهمة المعالجة الداخلية، وتم التطرق إلى أساليب إتخاذ القرار وأنواع القرار وكان كل هذا في الفصل الثاني أين تم الربط بين المراجعة الداخلية وعملية إتخاذ القرار، وهذا من أجل إظهار دور المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار، من أجل تلبية جميع الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية وكل الأطراف المستفيدة من خدماتها.

في ضوء كل ما سبق، قامت مؤسسة النسيج والتجهيز -TIFIB-. هي الأخرى بإعتقاد وظيفة المراجعة الداخلية، تساعدها في التحكم في الإدارة هذا بشيء من الفعالية والكفاءة، فتسعى المؤسسة دائما إلى تبني أنظمة رقابية تؤهلها إلى تحقيق أهدافها الإستراتيجية، فكان بذلك للمراجعة الداخلية دورا كبيرا في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها وأساليبها في المؤسسة، الأمر الذي جعلها تحقق نتائج متقدمة.

وعليه فقد خلصت دراسة هذا الموضوع إلى عدة نتائج نذكر كالآتي:

- تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العليا للمؤسسة.
- يجب أن يكون القائم بمهمة المراجعة الداخلية ذو كفاءة عالية وخبرة ودرجة كبيرة من النزاهة.

- حتى يكون المراجع الداخلي مستقلا وموضوعيا في عمله يجب أن يكون قسم المراجعة الداخلية مستقلا عن الأنشطة التي يدققها.
- تعتبر المراجع الداخلية الوسيلة المثلى في اكتشاف الأخطاء والانحرافات وكل أنواع الغش، ومحاولة معالجتها وتصحيحها في الوقت المناسب والحفاظ على ممتلكات المؤسسة وأصولها المالية.
- يجب أن تتمتع المراجع الداخلي بجملة من مبادئ وأخلاقيات وصلاحيات التي حددها القانون له، وهو ملزم بتطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها لإعطاء مصداقية حول التقارير التي يقوم بإعدادها للمديرية العامة للمؤسسة.
- نستنتج أيضا انه يمكن أن تكون المراجعة الداخلية في المؤسسة ضمنية.
- تساعد المراجعة الداخلية في تحديد المخاطر المحيطة بالمؤسسة وبذلك يمكن تخفيضها إلى مستويات مقبولة.

الاقتراحات:

- زيادة عدد المراجعين الداخليين باعتبار أن المنشأة كبيرة الحجم، هذا من شأنه أن يسرع ويزيد من فعالية العمل من قبل المراجعين الداخليين، كما يجب أن يعمل على تحديد المهام والمسؤوليات لكل من يعمل داخل المديرية المختلفة للمراجعة الداخلية عبر كامل الفروع.
- ضرورة إعداد ووضع كتيب لوصف المهام والمسؤوليات تحت طلب كل عون وموظف لتفادي خلط في المسؤوليات.
- ضرورة وجود دورات تكوينية تنظمها المؤسسة للمراجع الداخلي لتطوير مهاراته وخبراته.
- ضرورة الإهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمراجع الداخلي، لصحة وموثوقية المعلومات التي توفرها.
- العمل على تغيير نظرة الموظفين والمسؤولين على مستوى المؤسسة لدور المراجعة الداخلية وتبيان أهميتها ومنافعها لاتخاذ لاتخاذ أنجع القرارات في الوقت المناسب وتصحيح نظرة الموظفين نحوها.
- نقترح أن على مؤسسة النسيج والتجهيز أن تنشأ قسم خاص لوحده للمراجعة الداخلية تابعا للإدارة العليا.

وفي الأخير تبقى للبحث آفاق يمكن التطرق إليها مستقبلا والمتمثلة في:

- ما هو دور المراجعة الداخلية في المحاسبة التحليلية بالمؤسسة الإقتصادية؟

- كيف تكون المراجعة الداخلية أداة لتقييم الرقابة الداخلية وتحسين الأداء؟
- ما هو دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بالمؤسسات المالية؟

قائمة المصادر

والمراجع

أولاً: الكتب

1. محمد بوتين، المراجعة ومراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
2. إدريس عبد السلام أشتوي، المراجعة: معايير وإجراءات، منشورات جامعة قاريونس، ليبيا، 2008.
3. هادي التميمي، مدخل إلى التحقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
4. حازم هاشم الالوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003.
5. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
6. محمد فضل سعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
7. أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2015.
8. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
9. جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، بيروت، 2014.
10. خلاصي رضا، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
11. صديقي مسعود، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية، مطبوعات مزوار، الطبعة الأولى، الجزائر، 2010.
12. خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2014.
13. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
14. رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
15. نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.
16. محمد الفيومي، إبراهيم المليجي، أمال الصباغ، المراجعة علما وعملا، دار التعليم الجامعي، 2015.
17. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 1998.
18. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة العلمية، الإسكندرية، 2002.
19. نادر شعبان السواح، ثناء علي العثماني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
20. خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى، عمان، 2010.

21. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
22. عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006/2005.
23. فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
24. نادر شعبان إبراهيم السواح، ثناء علي القباني، النقود البلاستيكية وأثر المعاملات الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
25. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
26. أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، أساسيات المراجعة ومعاييرها، جامعة القاهرة، 2006.
27. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
28. حامد طلبة أبو هيبية، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، 2011.
29. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، 2010.
30. مؤيد الفضل، الأساليب الكمية والنوعية في دعم قرارات المنظمة، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008.
31. سليم بطرس جلدة، أساليب الكمية في إتخاذ القرارات الإدارية، دار الولاية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008.
32. كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في إتخاذ القرارات الإدارية، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006.
33. أحمد ماهر إتخاذ القرار بين العلم والإبتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008/2007.
34. محمد الصيرفي، القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008.
35. حسين بلعجوز، نظرية القرار: مدخل إداري وكمي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2007.
36. نواف كنعان، إتخاذ القرارات الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
37. زمزير الموسوي، إتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 1998.
38. العلق بشير، أسس الإدارة الحديثة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 1999.

39. عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في إتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
40. جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية إتخاذ القرار، دار هومه، الجزائر، 2005.
41. نضال محمود الرمحي، زياد عبد الحليم الذبيبة، نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
42. منصور البديوي، دراسات في الأساليب الكمية وإتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1987.
43. حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات الحاسبية والمنظمة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
44. احمد زكريا زكي عصيمي، نظم المعلومات المحاسبية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011.
45. حمدي أبو النور السيد عويس، نظم المعلومات ودورها في صنع القرار الإداري، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2011.
46. عبد الغفار خنفي، عبد السلام أبو قحف، أساسيات تنظيم وإدارة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية.
47. علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.
- ثانياً: البحوث الجامعية.**
48. عزيز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2007/2006.
49. فاتح سردوك، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم إقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.
50. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010/2009.
51. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية: مهمتها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003.
52. شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009/2008.

53. وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010/2009.
54. فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2004/2003.
55. احمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2003/2002.
56. كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010/2009.
57. لخضر لوسيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010/2009.
58. احمد كاروس، تصميم إدارة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011/2010.
59. محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2008/2007.
60. رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، 2013/2012.
61. يونس زين، تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2009/2008.
62. أحمد نقاز، دور المراجعة في دعم وتفعيل القرار، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار تلجي، الأغواط، الجزائر، 2007/2006.
63. باسم بودماغ، حمزة نور الدين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة ومالية، جامعة قسنطينة 02، 2014/2013.
64. كنزة براهمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 02، 2014/2013.
65. علي حامدي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2011/2010.

66. نوي سماح، دور القوائم المالية في تفعيل عملية اتخاذ القرار، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.
67. فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل إتخاذ القرار، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2015/2014.
68. إسماعيل مناصرية، دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية عملية إتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004/2003.
69. إسمهان خلفي، دور نظام المعلومات في إتخاذ القرارات، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.
70. أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إتخاذ القرار، رسالة ماجستير، منشورة، جامعة عمار ثلجي، الأغواط.
71. دراجي العربي، المراجعة الداخلية ودورها في عملية إتخاذ القرار، مذكرة تدخل ضمن متطلبات شهادة الماجستير، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014/2013.
72. سهام عزي، دراسة المقاربة الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، تخصص التسيير العمومي، جامعة الجزائر 03، 2012/2011.
73. سيف الدين رحايلية، دور دراسة السوق في إتخاذ القرارات التسويقية، رسالة ماجستير، تخصص تسويق، جامعة منتوري- قسنطينة، 2012/2011.
74. فيصل بن فهد بن محمد البراهيم، العوامل المؤثرة على مشاركة الموظفين في صنع القرار وعلاقته بمستوى أدائهم، رسالة ماجستير، تخصص العلوم الإدارية، الرياض، السعودية، 2008.

ثالثا: المجالات

75. مجلة المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مراجعة ومراقبة داخلية، السعودية، العدد 247.
76. جمعة حميدات، إعداد خطة التدقيق الداخلي من منظور المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة المدقق، دار النهضة الغربية، العدد 69-70، كانون الثاني، 2007.
77. حسام مختار شاكر، العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي، مجلة المحاسب القانوني، العدد 109، الربع الثاني، 1999.
78. بركان دليلة، تأثير الإتصال غير الرسمي على عملية إتخاذ القرار، دراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد العاشر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ديسمبر، 2011.

رابعاً: القرارات، القوانين والمراسيم.

79. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد02، الصادرة بتاريخ 13/01/1988.

رابعاً: مواقع الانترنت:

80. منتدى شبكة المحاسبين العرب، يوم 26/12/2015، الساعة11:24، عبر الرابط التالي:

<http://cc4arab.com/acc/index.php?s33b2d10a2d4bd8e2f150238504d88db>.

81. شبكة ضياء للمؤتمرات والدراسات، إتخاذ القرار في العملية الإدارية، يوم 03/01/2016، الساعة

16:01، عبر الرابط التالي:

<http://diae.net/8087>

82. عصام محمد البحيصي، دور نظم المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات على ضوء تطبيق

نظرية الصلاحية(المنفعة)، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نشرة الكترونية، العدد 29، تشرين أول

كانون أول، 2004، يوم 24/01/2016، الساعة 13:50، عبر الرابط التالي:

www.ossasciety.org