

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed Boudiaf-M'sila  
Faculté des Sciences Économiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département : Sciences Commerciales



جامعة محمد بوضياف- المسيلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم : العلوم التجارية

## العنوان

# دور المراجعة الداخلية في تفعيل عملية اتخاذ القرار - دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة -المسيلة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر(أكاديمي) في العلوم التجارية  
تخصص: محاسبة و تدقيق

إشراف الأستاذ:

إعداد الطالبة:

- أ.د. سعدي يحيى

- شطي آسية

### لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
رئيسا	أستاذ محاضر ب	بن واضح الهاشمي
مقررا ومشرفا	أستاذ التعليم العالي	سعدي يحيى
مناقشا	أستاذ مساعد أ	اوصيف لخضر

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شكر وتقدير

"اللهم إني أسألك خير المسألة و خير الدعاء و خير النجاح و خير

العلم "

والحمد لله رب العالمين نحمد الله ونشكره ونثني عليه، فالحمد لله والشكر أولا وأخيرا

على فضله وكرمه وبركته والذي وفقني لهذا وما كنت لولاه أدركت شيئا، ونصلي ونسلم

على سيد الخلق أجمعين إمام المتقين وصاحب الرسالة الجليلة

في العلم سيدنا محمد عليه أزكى الصلوات والتسليم وعلى آله وصحبه أجمعين.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان بالجميل إلى أستاذي المشرف/الأستاذ

الدكتور سعيدي يحيى على توجيهاته و إرشاداته القيمة في إعداد المذكرة

كما أخص بالشكر عمال مؤسسة مطاحن الحصنة بالمسيلة خاصة السيد

محتسب المؤسسة

كما أتقدم بالشكر أيضا إلى الأشخاص الذين وقفوا بجاني طوال فترة الدراسة.

آسية

# أقرباء

عائلة

الصلاة والسلام على خير خلق الله طه الإبراهيم

إلى من تحملت النقاء من نفسها إلى الأبد ما أهدرني القدر إلى فخري في هذه الحياة

إلى منبع الحنان والمحبة صاحبة الفضل أُمي الغالية حفظها الله

إلى من خاورنا فرحة عيني ومهجة قلبي أُمي الغالية رحممة الله عليه وأسكنه فسيح جناته

وإلى إخوتي وأخواتي وزوجة أختي وجميع أفراد عائلتي

إلى أختي التي لم تدرها أُمي عميدة

إلى كل الأهل والأقارب والأصدقاء وكل عزيز على القلب

ولم ينكره الله

وشكرا

أسية

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

البسملة

الشكر والتقدير

الإهداء

الملخص

فهرس المحتويات

قائمة الجداول والأشكال

### قدمة عامة

أ ..... مقدمة

### الفصل الأول

#### الإطار النظري للمراجعة الداخلية

06 ..... تمهيد الفصل

07 ..... المبحث الأول : ما هية المراجعة.....

07 ..... المطلب الأول : مفهوم وتطور المراجعة.....

10 ..... المطلب الثاني : أهمية المراجعة وأهدافها.....

13 ..... المطلب الثالث : معايير المراجعة المتعارف عليها.....

17 ..... المبحث الثاني : ما هية المراجعة الداخلية.....

17 ..... المطلب الأول : مفهوم المراجعة الداخلية وخصائصها.....

19 ..... المطلب الثاني : أهمية المراجعة الداخلية وأهدافها.....

21 ..... المطلب الثالث : أنواع المراجعة الداخلية ومعاييرها.....

26 ..... المبحث الثالث : الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية.....

26 ..... المطلب الأول : موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري.....

30 ..... المطلب الثاني : آلية عمل المراجعة الداخلية.....

33 ..... المطلب الثالث : مجالات عمل المراجعة الداخلية.....

36 ..... خلاصة الفصل

### الفصل الثاني

#### مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار

38 ..... تمهيد الفصل

39	المبحث الأول : مفهوم عملية اتخاذ القرار.....
39	المطلب الأول : تعريف عملية اتخاذ القرار وأهميته.....
41	المطلب الثاني : تصنيف القرارات.....
45	المطلب الثالث : أساليب اتخاذ القرارات.....
48	المبحث الثاني : علاقة المراجعة الداخلية باتخاذ القرار.....
48	المطلب الأول : المعلومات المحاسبية واتخاذ القرار.....
54	المطلب الثاني : دور المراجعة الداخلية في مراحل اتخاذ القرار.....
58	المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار.....
60	المبحث الثالث : صعوبات المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار.....
60	المطلب الأول : المركزية الشديدة وعدم التفويض.....
62	المطلب الثاني : ضغوط المديرين.....
65	المطلب الثالث : الاستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية.....
68	خلاصة الفصل.....

### الفصل الثالث

#### دراسة حالة مطاحن الحضنة -المسيلة-

70	تمهيد الفصل.....
71	المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة.....
71	المطلب الأول : تقديم المؤسسة الأم-الرياض سطيف-.....
73	المطلب الثاني : تقديم المؤسسة محل الدراسة-مطاحن الحضنة- وأهدافها.....
75	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمطاحن الحضنة.....
78	المبحث الثاني : المراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الحضنة.....
78	المطلب الأول : موقع المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.....
80	المطلب الثاني : خطوات عمل المراجع الداخلي ومحتوي تقاريره.....
83	المطلب الثالث : أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة.....
84	المطلب الرابع : معوقات إداء المراجع الداخلي في المؤسسة.....
85	خلاصة الفصل.....
84	الخاتمة العامة.....
89	قائمة المراجع.....
95	الملاحق.....





قائمة الجداول والإشكال

## قائمة الإشكال

الصفحة	اسم الشكل	الرقم
27	موضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي	(1-1)
27	المراجعة الداخلية المركزية	(2-1)
28	المراجعة الداخلية اللامركزية	(3-1)
29	موضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة.	(4-1)
29	موقع المراجعة الداخلية من الناحية العملية وفقا للجنة المراجعة.	(5-1)
44	أنواع القرارات في المستويات الإدارية	(1-2)
52	الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية	(2-2)
66	وضع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة	(3-2)
72	مخطط تمثيلي لشركات مجمع الرياض - سطيف	(1-3)
75	الهيكل التنظيمي لمطاحن الحضنة بالمسيلة	(2-3)
78	موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة	(3-3)



مقدمة عامّة

## مقدمة عامة

يشهد الاقتصاد العالمي تحولات كبيرة وتغيرات متزايدة ومعقدة نظرا لحدة المنافسة، والتطور السريع للتكنولوجيا، ابتكار منتجات جديدة، وغيرها من الأمور التي يصعب على المؤسسة التحكم فيها، وفي ضوء ذلك تطورت أساليب الرقابة ومن بينها المراجعة الداخلية التي تسعى لتقييم الأداء الداخلي للمؤسسة، وتوفير معلومات ذات ثقة للمديرين في كافة المستويات بالإضافة إلى حماية الأصول المملوكة، والتأكد من مدى التزام العاملين في تلك المؤسسات بالسياسات واللوائح والتعليمات المعمول بها.

كما أدت التطورات الاقتصادية في العالم وخصوصا الجزائر إلى التأثير على كل الجوانب الاجتماعية والسياسية، مما يؤدي إلى السعي نحو تحقيق تقدم كافة المجالات وخاصة المجال الاقتصادي. لتحقيق التقدم وجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومن بينها مؤسسة مطاحن الحظنة بالمسيلة أن تساير هذا التطور والتكيف مع الظروف المحيطة بها، من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة، حيث تعتبر هذه الأخيرة من أصعب المسؤوليات على المؤسسة.

### 1. الإشكالية الرئيسية :

بغية الإلمام بهذا الموضوع سنحاول طرح الإشكالية التالية :

ما هو دور المراجعة الداخلية في تفعيل عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة ؟

انطلاقا من هذا الإشكال يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ✓ ماذا نقصد بالمراجعة الداخلية ؟ وما هي خصائصها ؟ وكيف تنجح في تحقيق أهداف المراجعة؟
- ✓ كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في اتخاذ القرار في المؤسسة ؟
- ✓ ما درجة أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة ؟
- ✓ هل تواجه المراجعة الداخلية صعوبات ومعوقات داخل المؤسسة محل الدراسة ؟

### 2-الفرضيات:

تسمح المراجعة الداخلية بتقييم العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، ويتوقف نجاحها على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها ؛

تساهم المراجعة الداخلية بشكل كبير في عملية اتخاذ القرار من خلال كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار؛

تأخذ المراجعة الداخلية اهتماما كبيرا في المؤسسة وذلك من خلال إتباع حل توصيات المراجع الداخلي؛

المراجعة الداخلية تواجه صعوبات ومعوقات كثيرة داخل المؤسسة مما ينتج عنها عدم تطبيق هذه الوظيفة على أكمل وجه.

### 3 . أهمية البحث :

✓ تكمن أهمية البحث في التوصل إلى دور المراجعة الداخلية في تفعيل عملية اتخاذ القرار ؛

### 4.أهداف البحث :

✓ بيان حقيقة عملية المراجعة الداخلية في تقديم المعلومات من أجل اتخاذ القرارات؛

✓ التعرف على عملية اتخاذ القرار والعوامل المؤثرة فيه ؛

✓ معرفة كيفية عمل المراجعة داخل المؤسسة ؛

✓ محاولة إبراز المجالات التي تعمل فيها المراجعة الداخلية.

### 5.أسباب اختيار الموضوع :

✓ الموضوع يتناسب مع اختصاصنا ؛

✓ أهمية ومكانة المراجعة الداخلية في المؤسسة وضرورة تطبيقها؛

✓ الميول الشخصي لهذا الموضوع.

### 6. المنهج المتبع :

لمعالجة الإشكالية المطروحة ومختلف التساؤلات الفرعية، اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ودراسة حالة في الجانب التطبيقي.

### 7.حدود الدراسة :

-الحدود المكانية : مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة.

-الحدود الزمنية : خلال سنتين 2013.2014.

### 8.الدراسات السابقة :

شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم

تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة (مبيعات-مقبوضات)، مذكرة ماجستير في

العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة أعمال جامعة الجزائر، 2003- 2004

الإشكالية: فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي ؟

### أهم النتائج المتوصل إليها:

- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة.
- نشاط المراجعة الداخلية يشمل المراجعة المالية، وأخرى للتأكد من مدى الالتزام من السياسات واللوائح الموضوعة ومراجعة العمليات وكافة الإجراءات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها.
- تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل الأخطاء.

✚ نغاز أحمد : المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير تخصص مالية ومحاسبة جامعة الأغواط، 2006 - 2007 ، الإشكالية : إلى أي مدى يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في تفعيل القرارات المتخذة بمختلف مستوياتها الإدارية داخل المؤسسة (مجمع صيدال) ؟

### أهم النتائج المتوصل إليها:

- تستعين إدارة المؤسسة بالمراجعة الداخلية للتخفيف ما عليها من ثقل المسؤولية الملقاة عليها، والتي تخص تطبيق السياسات والإجراءات المختلفة وتحقيق الأهداف والمحافظة على مواردها، ومساعدتها على تحديد نقاط القوى ونقاط الضعف وسد الثغرات القائمة من غش واختلاس وأخطاء، من شأنها أن تعرقل الوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة.
- يجب على أي مؤسسة تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية أن تراعي مجموعة من الشروط الموضوعية من أجل الوصول إلى فعالية كبيرة لهذه الوظيفة.
- معظم الإدارات الحالية تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز نظام الرقابة لديها، وأن المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم، حيث تراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، الأمر الذي يؤدي بوظيفة المراجعة الداخلية أن تكون على قدر واسع من التنظيم والتحديد للمهام، والرقابة على مستوى مديرية المراجعة، لذا على المؤسسة أن تهتم بذلك، وتعمل على إبراز أهم طرق الاتصال بين العاملين داخل تنظيم المؤسسة وبين المراجعين الداخليين، بهدف الوصول إلى الأهداف بصورة فعالة.
- تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في بالنسبة إلى الدراسة الأولى فتختلف إن الباحث درس المراجعة الداخلية من جانب مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، إما الثانية فتناول المراجعة الداخلية وكيفية دعم القرارات، إما هاته الدراسة سيتم التطرق إلى دور المراجعة الداخلية في صنع القرار.

## 9. تقسيمات البحث :

تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، فصلين يمثلان الجانب النظري والفصل الثالث يمثل الجانب التطبيقي

- الفصل الأول: تناولنا فيه الإطار النظري للمراجعة الداخلية والذي يشمل على ما هية المراجعة وكذا ماهية المراجعة الداخلية والضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية.
- الفصل الثاني : والذي جاء تحت عنوان مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار وينطوي تحته مفهوم عملية اتخاذ القرار، وعلاقة المراجعة الداخلية باتخاذ القرار وكذا صعوبات المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار.
- الفصل الثالث : وقد تم من خلاله تجسيد الدراسة النظرية على مؤسسة مطاحن الحضنة -المسيلة- وذلك عن طريق التعرض إلى وظيفة المراجعة الداخلية وأهميتها في اتخاذ القرار داخل المؤسسة.



الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الداخلية

## تمهيد

شهدت السنوات الأخيرة اهتماما متزايدا بالمراجعة الداخلية، وذلك بسبب تطور حياة المجتمع و تطور احتياجاته من البيانات والمعلومات نتيجة لتوسع الأنشطة الاقتصادية، و كبر حجم المؤسسات و توسع مهامها وزيادة فروعها بحيث تعمل المراجعة الداخلية على الفحص و التقييم المستمر للأنشطة الداخلية للمؤسسة، وتحديد مدى كفاءة الأنظمة و كفاءة أداء العاملين فيها، و مدى تنفيذهم لسياسات و توجيهات الإدارة. وللوقوف على كل هذه الجوانب سيكون في هذا الفصل الإطار النظري للمراجعة الداخلية، حيث يتم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية المراجعة أما في المبحث الثاني فسيتم إدراج ماهية المراجعة الداخلية، أما في المبحث الثالث فيخص الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية.

## المبحث الأول: ماهية المراجعة

تعتبر المراجعة عملية فحص حسابات وحدة اقتصادية ما للتأكد من صحتها، فالمراجعة بشكل عام تهدف إلى التحقق من مدى صحة البيانات المحاسبية و المالية الخاصة بالمؤسسة من أجل معرفة مركزها المالي الحقيقي و مدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها.

## المطلب الأول : مفهوم و تطور المراجعة

### أولا : التطور التاريخي للمراجعة

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود ووحدة قياس قيم السلع و الخدمات المتبادلة إلا أن الأمر يختلف بالنسبة للمراجعة ومراقبة الحسابات إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته.<sup>1</sup>

وبذلك نرى أن مهنة المراجعة بشكلها الحالي تستمد نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مدى واقعية وصحة تلك البيانات الظاهرة.<sup>2</sup> إن التطورات التي عرفتها مهنة المراجعة كانت نتيجة تطور أهدافها والبحث المستمر بغية تطويرها لتتماشى والتغيرات التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي، وقد عرف تطور مهنة المراجعة عدة مراحل نلخصها في الآتي :

### 1. المرحلة ما قبل 1500م :

لم تظهر المراجعة إلا بعد ظهور المحاسبة حيث كانت تتم في هذا العهد عن طريق الاستماع، فأصل مصطلح المراجعة "Audit" بمعناه اللفظي مشتق من الكلمة اللاتينية "Audire" الذي يعني الاستماع، أي أن المراجع يستمع إلى القائمين على تسجيل العمليات المالية المثبتة في السجلات الحكومية، وهو المجال الذي كان يتم فيه تفويض السلطات ويحتاج إلى المراجعة والتفتيش و قد كان الغرض الأساسي للمراجعة في هذه المرحلة هو محاولة تفادي الوقوع في الغش و التلاعب والاختلاس، كما كانت تتم المراجعة على أساس الفحص التفصيلي لكل العمليات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد بوتين : المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 7.

<sup>2</sup> مسعود صديقي و أحمد نقاز : المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، الوادي، 2010، ص 8.

<sup>3</sup> عمر شريقي: التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2011-2012، ص ص 5-6، مذكرة غير منشورة.

## 2. مرحلة ما بين 1500 إلى 1850م:

في هذه المرحلة اتسع مجال المراجعة ليشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بظهور الثورة الصناعية، حيث زادت أهمية اكتشاف الاختلاس والتلاعب بسبب فصل ملكية رأس المال عن الإدارة، و قد ظهرت في هذه المرحلة اتجاهات جديدة في المراجعة و هي الاعتراف العام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب والاختلاس، وكذلك القبول العام لاستعراض مستقل للحسابات سواء للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة.<sup>1</sup>

## 3. مرحلة ما بين 1850 إلى 1905م:<sup>2</sup>

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة، وظهر الحاجة للملكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد قانون الشركات البريطاني سنة 1962 الذي أقر ضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة.

أما عن الأهداف في هذه الفترة انحصرت في :

- اكتشاف الغش و التلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية ؛
- اكتشاف الأخطاء الفنية و الأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

## 4. مرحلة ما بين 1905 إلى 1933م :

تمثلت أهداف المراجعة في هذه الحقبة في الحكم على المركز المالي الفعلي وعلى نتيجة المؤسسة وكذا اكتشاف التلاعب والأخطاء على أساس أن هذا يعتبر غرضا فرعيا، وتغيير الأغراض بهذه الصورة تغيرت الأساليب في المراجعة فتميزت بتغيير من مراجعة مستفيضة إلى مراجعة اختيارية، فلم يكن من المهم إجراء فحص مفصل لكل قيد، وترحيل وتحليل خلال الفترة، وإنما تكوين فكرة عامة وعميقة تتيح رأى عن المركز المالي ونتيجة المؤسسة، وفي خلال هذه الفترة ظهرت أهمية الرقابة الداخلية وعلاقتها بمدى امتداد اختبارات المراجعة.<sup>3</sup>

## 5. المرحلة ما بين 1940 إلى 1960م :<sup>4</sup>

يتمثل الغرض الأساسي للمراجعة في هذه الفترة في إبداء الرأي في سلامة وصحة التقارير المالية، ولكي يكون

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن : مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص 6.

<sup>2</sup> لطفي شعباني : المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط لمجمع سوناطراك الدورة مبيعات، مقبوضات، رسالة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 19.

<sup>3</sup> عبد الفتاح الصحن: مرجع سابق، ص 7.

<sup>4</sup> المرجع نفسه، ص ص8-9.

المراجع في مركز يمكنه من تكوين رأيه المهني في التقارير المالية، يجب أن يقوم بعمل كاف ليتأكد من أنه ليس هناك أخطاء ارتكابية تؤدي إلى عدم سلامة التقارير المالية.

و على هذا فإن المراجعة ستظل و ستتجه مستقبلا في الأغراض و الأساليب التالية :

- إبداء الرأي في سلامة التقارير المالية ؛
- ازدياد الاعتماد على الرقابة الداخلية في المؤسسة ؛
- ازدياد مسؤولية المراجع خاصة عند قيام باختيار لاكتشاف الأخطاء والانحرافات إن وجدت.

#### ثانيا: تعريف المراجعة

تعددت تعاريف المراجعة و فيما يلي ذكر البعض منها :

- عرفت المراجعة على أنها : "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".<sup>1</sup>
- عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها : "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".<sup>2</sup>
- كما عرف خالد أمين المراجعة على أنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحص انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة".<sup>3</sup>
- وعرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة "أنها مسعى أو طريقة منتهجة مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم، وتقدير النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد بوتين : مرجع سابق، ص 11.

<sup>2</sup> طواهر محمد التهامي و صديقي مسعود : المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظرية و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006، ص 9.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله : علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، 2007، ص 13.

<sup>4</sup> مسعود صديقي وأحمد نقار: مرجع سابق، ص 11.

ومن خلال التعاريف للمراجعة يمكن ملاحظة أنها تشمل النقاط الرئيسية التالية:<sup>1</sup>

- المراجعة عملية منظمة ؛
- الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها بشكل موضوعي ؛
- معايير متعارف عليها ؛
- إيصال نتائج المراجعة إلى الأطراف المعنية.

#### المطلب الثاني : أهمية المراجعة و أهدافها

سوف يتم التطرق في هذا المطلب أهمية المراجعة و أهدافها :

#### أولاً : أهمية المراجعة

إن أهمية المراجعة تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية والتعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة ومن بين هذه الجهات نذكر:

1. **إدارة المؤسسة** : تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل المراجع مما يزيد الثقة في هذه البيانات كما يزيد درجة الاعتماد عليها، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب و تحديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى و كذلك زيادة مكافآتهم.<sup>2</sup>
2. **المؤسسة المالية و التجارية و الصناعية** : تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، حيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.<sup>3</sup>
3. **الجهات الحكومية** : تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف آخر.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عمر شريقي : مرجع سابق، ص ص 10-11.

<sup>2</sup> يوسف محمود جربوع : مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2000، ص 8.

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة : تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص ص 19-20.

<sup>4</sup> غسان فلاح المطارنة : مرجع سابق، ص 20

4. **المستثمرون** : أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة المؤسسة، مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة المؤسسة والتأكد من عدم انتهاك عقد المؤسسة وقانون المؤسسات.<sup>1</sup>

#### ثانيا: أهداف المراجعة<sup>2</sup>

إن التطور الذي طرأ على المراجعة انعكس على أهدافها فانتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة.

ويمكن حصر الأهداف التقليدية للمراجعة في نواحي عديدة أهمها :

1. التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة 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 فرصة الأخطاء و الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

أما اليوم، فقد تعددت عملية المراجعة هذه الأهداف إلى أهداف و أغراض أخرى أهمها :

1. مراقبة الخطط الموضوعية و متابعة تنفيذها ؛
2. تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة ؛
3. تحقق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق نحو الإشراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة ؛
4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

ومن خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية و ميدانية نذكر منها<sup>3</sup> :

1. **الوجود و التحقق** : التأكد من أن العمليات المقيدة موجودة فعلا، بمعنى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.
2. **الملكية و المديونية** : التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات.

<sup>1</sup> يوسف محمود جريوع : مرجع سابق، ص 8.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله : مرجع سابق، ص 14-15.

<sup>3</sup> طواهر محمد التهامي و صديقي مسعود : مرجع سابق، ص 16-19.

3. الشمولية: من أجل الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

4. التقييم والتخصيص: تهدف المراجعة إلى تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، إن الالتزام بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي :

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش ؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية ؛
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5. العرض والإفصاح : إن الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفق للمعايير الممارسة المهنية.

6. إبداء رأي فني : يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية، ولهذا فعلى المراجع القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية :

- التحقق من الإجراءات و الطرق و المطبقة ؛
- مراقبة عناصر الأصول ؛
- مراقبة عناصر الخصوم ؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات ؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة ؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب و الأخطاء ؛
- تقييم الأداء داخل النظام و المؤسسة ككل ؛
- تقييم الأهداف و الخطط ؛
- تقييم الهيكل التنظيمي.

### المطلب الثالث: معايير المراجعة المتعارف عليها

تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، و في هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة.<sup>1</sup>

#### 1. المعايير العامة :

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكون الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، و من هنا أطلق عليها البعض بالمعايير الشخصية.<sup>2</sup>

#### أ. المعيار الأول : التأهيل العلمي و العملي للمراجع<sup>3</sup>

و ذلك في ما يلي :

- التأهيل العلمي و الدراسي ؛
- التأهيل العملي و الخبرة المهنية ؛
- الربط بين التأهيل العلمي و العملي و متطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء الجداول التالية :
- جدول المحاسبين أو المراجعين تحت التمرين ؛
- جدول مساعدي المحاسبين أو المراجعين ؛
- الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية لتدقيق واستمرار أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية، إذ أن توفير المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة للمراجع للقيام بعمله وحسن أداءه وتحسين فعالية أداءه.

#### ب. المعيار الثاني : قاعدة الاستقلال

تتوقف على استقلالية وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال، يجدر التفرقة بين نوعية الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري للممارسة المهمة، والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المراجع بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> زاهرة توفيق سواد : مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى ، عمان ، 2009، ص 32.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله : مرجع سابق، ص 55.

<sup>3</sup> زاهرة توفيق سواد : مرجع سابق، ص 32-33.

<sup>4</sup> زاهرة توفيق سواد : مرجع سابق، ص 33.

ج. المعيار الثالث : قاعدة العناية المهنية الملائمة

هذا المعيار يتطلب من المراجع إنجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات التدقيق وعند تحضير التقرير، العناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدين، وتعني العناية المهنية أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلاً ويمتلك المتطلبات المهنية.<sup>1</sup>

د. المعيار الرابع : قاعدة السر المهني

تتلخص هذه القاعدة في وجوب قيام المراجع بالاحتفاظ بكل الأسرار والمعلومات المتوصل إليها من عملية المراجعة وعدم إفشاء أسرار مهمته إلى أطراف خارجية.<sup>2</sup>

2. معايير العمل الميداني :

وهي مجموع من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة<sup>3</sup> و في هذا الإطار نجد أربعة معايير :

أ. المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل و الإشراف الملائم على المساعدين

تتطلب أولاً اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقاً لخطة ملائمة فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المراجع ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية المراجعة الفعالة.<sup>4</sup>

ب. المعيار الثاني: قاعدة دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية<sup>5</sup>

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة المراجعة وإنما يحدد الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات المراجعة والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المراجع في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة، وبمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية وهي:

– الإلمام بنظام الموضوع ؛

– تحديد كيفية سير عليها النظام ؛

– تحديد مدى ملائمة و دقة الإجراءات الموضوع و المستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.

<sup>1</sup> هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة ، عمان ، 2006، ص 31.

<sup>2</sup> يحيى سعدي : محاضرة في مقياس منهجية التدقيق، لطلبة سنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، دفعة 2014.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله : مرجع سابق، ص55.

<sup>4</sup> زاهرة توفيق سواد : مرجع سابق، ص 34.

<sup>5</sup> المرجع نفسه، ص ص 34-35.

ج. المعيار الثالث: قاعدة كفاية و ملائمة أدلة الإثبات

ضرورة حصول المراجع على قدر كاف من أدلة و قرائن الإثبات الملائمة وذلك من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسار، التأييدات، والإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المراجع حول البيانات المحاسبية.<sup>1</sup>

د. المعيار الرابع: توثيق العمل

يوثق عمل المراجعة دائما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازاات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.<sup>2</sup>

3. معايير إعداد التقارير:

وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط ذلك التقرير، ونجد فيه المعايير التالية:<sup>3</sup>

أ. المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، حيث يتطلب من المراجع إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية مبادئ متعارف عليها أو لا.

ب. المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.

ج. المعيار الثالث: قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية :

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح، كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم.

<sup>1</sup> هادي التميمي: مرجع سابق، ص 32.

<sup>2</sup> زاهرة توفيق سواد : مرجع سابق، ص 35.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص ص 35-38.

ومن المفيد أن يأخذ المراجع الاعتبارات التالية للحكم على ملائمة الإفصاح وكفايته :

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة ؛
- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر يفوق الفوائد العائدة للغير ؛
- إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكاً في معناها.

#### د. المعيار الرابع: قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية

يجب على المراجع التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فيجب عليه أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك، وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به.

### المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

إن توسع حجم المؤسسات و تعدد أنشطتها عقد من مهام الإدارة، خاصة من حيث المراقبة و حتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها كان لا بد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه اسم قسم "المراجعة الداخلية" والهدف منه مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات عن طريق تلك الرقابات التي تقوم بها.

### المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية وخصائصها

#### أولاً: مفهوم المراجعة الداخلية

- فيما يلي بعض تعريفات المراجعة الداخلية التي تتميز بالتنوع و التعدد و من أهم هذه التعاريف نذكر :
- عرف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين المراجعة الداخلية على أنها "نشاط مستقل، وتأكيد موضوعي، استشاري مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، لأنها تتم بطريقة منهجية منظمة تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة والسيطرة".<sup>1</sup>
  - بينما يعرفها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) على أنها "وظيفة يؤديها موظفين من داخل المؤسسة وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية".<sup>2</sup>
  - المراجعة الداخلية حسب تعريف المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين: "هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، إن هذه الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هو التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة".<sup>3</sup>
  - المراجعة هي "نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للمؤسسة ذاتها، والمراجع الداخلي موظف بالمؤسسة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، حيث تربطه بإدارة المؤسسة علاقة

<sup>1</sup> علي عمر أحمد: "رأي المراجع الخارجي حول فعالية المراجعة الداخلية دراسة تحليلية لبيئة المراجعين الخارجيين في ليبيا"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير و العلوم التجارية، العدد 5، 2011، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص 281.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا: أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 126.

<sup>3</sup> رضا خلاصي: مرام المراجعة الداخلية، درا هومة للطباعة و النشر، الجزائر، 2013، ص ص 32-33.

تبعية وظيفية إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح المراجع درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن مثلاً أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة".<sup>1</sup>

#### ثانياً: خصائص المراجعة الداخلية

لكي تعمل إدارة المراجعة الداخلية بنجاح ينبغي أن تتمتع بالخصائص الآتية:<sup>2</sup>

1. تعمل إدارة المراجعة الداخلية في استقلال تام عن باقي الإدارات وهذا الاستقلال الوظيفي هو أحد أركان قوتها؛
2. تعمل إدارة المراجعة الداخلية بناء على سلطات صريحة، وينحصر عمل إدارة المراجعة في عملية المراجعة الداخلية فقط؛
3. تعتبر المراجعة الداخلية جزءاً من الرقابة الداخلية أي أنها تعمل بجوار الضبط الداخلي و لذلك يجب عدم الخلط بينهما، فالمراجعة الداخلية تتم بعد إتمام العمليات أما الضبط فيتم بطريقة تلقائية أي مع العملية ؛
4. إدارة المراجعة الداخلية تقوم على التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية و ليس مهمتها وضع هذه السياسات ؛
5. لا تتدخل إدارة المراجعة الداخلية في شؤون الموظفين و ينبغي أن يكون هناك علاقة تعاونية بين إدارة المراجعة والموظفين، و يجب على المراجع ألا يتدخل في توقيع الخبراء على الموظفين ؛
6. يجب أن يكون موظفين إدارة المراجعة الداخلية على درجة من التأهيل المهني و مدربين في أعمال المحاسبة والمراجعة والإدارة ؛

و يمكن تناول طبيعة المراجعة الداخلية من خلال النقاط التالية :<sup>3</sup>

- نشاط داخلي مستقل في المؤسسة ؛
- وظيفة استشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية ؛
- تعمل على تقييم الرقابة المحاسبية؛
- المراجع الداخلي لا يجب أن يقوم بأي عمل من أعمال التنفيذ أو يشترك في أداء عمل سوف يقوم بمراجعته.

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي: مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الجزء الأول، الطبعة الأولى ، عمان، ، 2009، ص ص52-53.

<sup>2</sup> زاهرة توفيق سواد: مرجع سابق، ص 89.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، درا صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى ، عمان، 2000، ص 91.

## المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية و أهدافها

### أولاً: أهمية المراجعة الداخلية<sup>1</sup>

تحدد أهمية المراجعة الداخلية بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، وتتضح بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد خلال السنوات العشر الأخيرة والذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، ويمكن أن نرجع ظهور هذا الاتجاه إلى ثلاث عوامل وهي زيادة حالات فشل المؤسسات وإفلاسها والتغيير في أنماط الملكية و التغييرات في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسات.

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

وأدت هذه التطورات في بيئة الأعمال إلى ظهور الحاجة لتدخل الجهات الرقابية والتشريعية لضمان حماية حقوق المستثمرين في المؤسسات المختلفة و لعل من أبرز مظاهر التغيير في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسات و الدراسات التي أثرت فيها ما يلي:

1. صدور تقرير لجنة تريداوي في عام 1987م و الذي وضع العديد من التوصيات للحد من الغش في القوائم المالية، و لتحسين الرقابة و الأداء الرقابي في المؤسسات، وينادي التقرير بضرورة تحسين الأداء الإداري، ووجود لجان مراجعة مستقلة وفاعلة و إشراف دقيق للجان المراجعة للتأكد من استقلالية كل من المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين؛

2. صدور تقرير اللجنة المنبثقة عن الجمعية الوطنية لمديري المؤسسات الولايات المتحدة في عام 2000م والذي يتعلق بلجان المراجعة، و تضمن إرشادات عملية لعمل لجان المراجعة بما يحقق التحسين في الأداء الرقابي في شركات المساهمة ؛

3. صدور عدد من التوصيات لمعهد المراجعين الداخليين في أبريل 2002م و التي قدمت إلى سوق الأوراق المالية بنيويورك و التي تضمنت ضرورة الالتزام بمبادئ الأداء الرقابي، والإفصاح عن تقييم مجلس الإدارة لفاعلية نظام

<sup>1</sup> مسعود صديقي و أحمد نقاز : مرجع سابق، ص ص 69-71.

الرقابة الداخلية في المؤسسة، و ضرورة إنشاء والإبقاء على وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية على أن توفر لها الموارد الكافية ولأفراد المؤهلين ؛

4. صدور قانون ساربانيس أوكسلي عن الكونجرس الأمريكي في منتصف عام 2002م نتيجة حالات الانهيار في الشركات العملاقة والذي وضع عددا من القواعد التي يجب أن تلتزم بها شركات المساهمة، من حيث ضرورة إنشاء لجان المراجعة في جميع شركات المساهمة، مع إلزام إدارة كل شركة بإصدار تقرير ضمن التقرير المالي السنوي يؤكد مسؤولية مجلس الإدارة عن وجود نظام للرقابة الداخلية، وتنفيذه بفاعلية، مع التأكيد على استقلالية لجان المراجعة.

و تبني هذه التوصيات والتقارير و القوانين أهمية تحسين الأداء الرقابي في المؤسسات بصفة عامة وشركات المساهمة بصفة خاصة، إذ تزداد أهمية الأداء الرقابي كلما انفصلت الملكية عن إدارة المؤسسة.

#### ثانيا: أهداف المراجعة الداخلية

يمكن تلخيص الأهداف الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية في تحقيق الأنشطة التالية:<sup>1</sup>

1. فحص و تقييم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية و المالية و التشغيلية عن طريق تقييم نظم الرقابة المختلفة
2. التحقق من مدى التزام العاملين بالسياسات و الخطط و الإجراءات و القوانين و الأنظمة ذات التأثير العام على أعمال المؤسسة ؛
3. تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى كفاية الحماية والأمان لتلك الأصول ؛
4. التحقق من مدى مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب وتقدير مثل هذه المعلومات ؛
5. تقييم مدى كفاءة و اقتصادية استخدام موارد المؤسسة والتقارير عن الانحرافات عن المعايير العملية، إن وجدت و تحليل وتوصيل ذلك إلى المسؤولين عن اتخاذ القرارات التصحيحية ؛
6. تقييم نوعية وجود الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة ؛
7. زيادة قيمة المؤسسة و تحسين عملياتها من خلال مشاركة للإدارة في تخطيط إستراتيجية المؤسسة وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ تلك الإستراتيجية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> وجدي حامد حجازي: أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص ص 11-12.

<sup>2</sup> نور الدين مزياني : "دراسة نظرية تحليلية لدور التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات"، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 4، 2010، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص 182.

لتحقيق الأهداف السابقة تقوم المراجعة الداخلية بتقديم خدمات للمؤسسة أهمها :<sup>1</sup>

أ. خدمات وقائية : و هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول و الممتلكات من السرقة أو الاختلاس و حماية السياسات المختلفة في المؤسسة (الإدارية، الإنتاجية، المالية،...) من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

ب. خدمات تقييمية : تتمثل في الأساليب و الإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس و تقييم مدى فاعلية نظم و إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة.

ج. خدمات إنشائية : و هي التي تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة المؤسسة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل المؤسسة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.

د. خدمات علاجية : تتمثل في الإجراءات و الأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته الخاصة بإصلاح أي أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المؤسسة.

### المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية و معاييرها

سوف يتم التطرق في هذا المطلب أنواع المراجعة الداخلية و معايير الأداء المهني.

#### أولاً: أنواع المراجعة الداخلية<sup>2</sup>

إن وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تؤدي على سبيل المثال مراجعات مالية، مراجعة تشغيلية، مراجعة القيمة الخاصة بالبنود، و يمكن مناقشة كل نوع من تلك المراجعات على النحو التالي :

#### 1. المراجعات المالية :

لأغراض مناقشة المراجعات المالية يتطلب الأمر التمييز بين مراجعات القوائم المالية المؤداة عن طريق المراجعين الخارجيين و المراجعات المالية المؤداة عن طريق المراجعين الداخليين، فمراجعة القوائم المالية تمثل عملية فحص عن طريق مهنيين مؤهلين في المحاسبة خارجين عن المؤسسة يتم أدائها على القوائم المالية للمؤسسة وأدلة الإثبات المؤيدة ويتمثل غرض تلك المراجعات في توفير تأكيد المساهمين والأطراف المهتمة الأخرى خارج المؤسسة على أن القوائم المالية تقدم صورة صادقة وعادلة للمركز المالي للمؤسسة وأدائها، وعلى النقيض من ذلك فإن غرض المراجعات المالية المؤداة عن طريق المراجعين الداخليين، يتمثل في أن النظم المالية

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا: مرجع سابق، ص ص 128-129.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفى: المراجعة الدولية و عمولة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص ص 666-670.

داخل المؤسسة (أو المجموعة) قد تم تصميمها وتنفيذها والحفاظ عليها بشكل ملائم وفي منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء أو المخالفات في البيانات المالية والسجلات التي تعكس الأرقام التي تظهر في القوائم المالية.

## 2. المراجعات التشغيلية :

إن الهدف الرئيسي للمراجعة التشغيلية يتمثل في فحص بيئة الرقابة الخاصة بوظيفة محددة في المؤسسة، على سبيل المثال تكنولوجيا المعلومات المبيعات، الإنتاج أو الموارد البشرية، و تجدر الإشارة إلى أن المدير المسؤول عن وظيفة أو نشاط مرتبط يعتبر أيضا مسؤول عن تحديد بيئته الرقابية.

و عموما فإن المراجعين الداخليين يقومون بتقييم بيئة الرقابة المرتبطة بكل المخاطر على أساسيين هما بيئة الهدف و البيئة الفعلية.

## 3. مراجعات القيمة مقابل البنود :

أن تلك الأنواع من المراجعة يتمثل مع المراجعات التشغيلية في أنها يمكن أن تعطي أي مجال من أنشطة المؤسسة، كما أنها تمثل جزء من عمل المراجعة الداخلية الدورية، أن هدف مراجعات القيمة في مواجهة البنود وهو يتمثل في التأكد من كفاءة أو فعالية مجال أو جانب معين من أنشطة المؤسسة.

### ثانيا: معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية:

أصدر معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية معايير المراجعة الداخلية في عام 1978م<sup>1</sup>، وهي عبارة عن مجموعة من القواعد و المبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المراجع الداخلي و التي يمكن بها تقييم عمليات وخدمات و أداء قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة.<sup>2</sup>

و الهدف من إصدار هذه المعايير هي:<sup>3</sup>

- إزالة الغموض عن دور و مسؤولية المراجعة الداخلية و ذلك بتحديد مجال تدخلها و ممارستها ؛
- تحديد مسؤولية و سلطة المراجع الداخلي في المؤسسة ؛
- وضع قوانين تنظيمية و تشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية ؛

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري و آخرون: الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص 102.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا: مرجع سابق، ص 13.

<sup>3</sup> محمد لين عيادي : مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة مع دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتحديدات الصناعية الدورة مبيعات، مقبوضات، رسالة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص 109، مذكرة غير منشورة.

- الترويج للمراجعة الداخلية و ذلك بتطوير خبرة معترف بها.

وسوف تعرض ملخص عن معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية:<sup>1</sup>

1. **المعايير رقم 100 الاستقلالية** : يجب أن يتمتع المراجعون بالاستقلال عن الأنشطة التي يراجعون عليها.

▪ **المعيار رقم 110 الموقع التنظيمي** : يجب أن تحتل إدارة المراجعة الداخلية موقعا تنظيميا يسمح لها بإنجاز مسؤوليات المراجعة على نحو كاف.

▪ **المعيار رقم 120 الموضوعية** : يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عمليات المراجعة على نحو موضوعي.

2. **المعايير رقم 200 الكفاءة المهنية** : يجب أن يؤدي المراجعون عملهم بكفاءة و عناية مهنية معتادة، ويتحلى تحت هذا المعيار:

أ. إدارة المراجعة الداخلية:

▪ **المعيار رقم 210 العاملون** : يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدا عن تمتع المراجعين الداخليين بالكفاءة المهنية الفنية و التعليم بما يتلاءم مع عمليات المراجعة التي يتم القيام بها.

▪ **المعيار رقم 220 المعرفة، المهارات و التدريب** : يجب أن يتوافر في إدارة المراجعة الداخلية أو يجب أن يحصل العاملون بها على جوانب المعرفة، المهارات، والتدريب الضرورية لتحمل مسؤوليات القيام بالمراجعة.

▪ **المعيار رقم 230 الإشراف** : يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدا عن وجود إشراف ملائم على عمليات المراجعة الداخلية.

ب. المراجع الداخلي:

▪ **المعيار رقم 240 الالتزام بمعايير السلوك** : يجب أن يعمل المراجعون الداخليون بما يتفق مع معايير السلوك المهني.

▪ **المعيار رقم 250 المعرفة المهارات و التدريب** : يجب أن يتوافر في المراجعون الداخليون جوانب المعرفة، المهارات، و التدريبات الضرورية للقيام بأداء عمليات المراجعة الداخلية.

<sup>1</sup> الفين أرينزو و آخرون: المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002، ص ص 1034-1035.

- **المعيار رقم 260 العلاقات و الاتصالات الإنسانية :** يجب أن يتوافر في المراجعين الداخليون مهارات التعامل مع الأفراد و الاتصال الفعال.
- **المعيار رقم 270 التعليم المستمر:** يجب أن يحافظ المراجعون الداخليون على كفاءتهم الفنية من خلال التعليم المستمر.
- **المعيار رقم 280 بذل العناية المهنية المعتادة :** يجب أن يمارس المراجعون الداخليون العناية المهنية المعتادة عند تنفيذ عمليات المراجعة الداخلية.
- 3. **المعايير رقم 300 مجال العمل:** يجب أن يشمل مجال المراجعة الداخلية اختبار و تقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة وجوده الأداء في تنفيذ المسؤوليات التي تم تخصيصها.
- **المعيار رقم 310 مدى الاعتماد على وأمانة المعلومات :** يجب أن يفحص المراجعون الداخليون مدى الاعتماد على وأمانة المعلومات المالية والمعلومات الخاصة بالتشغيل والوسائل تم استخدامها في تعريف، قياس، تبويب، والتقرير عن هذه المعلومات ؛
- **المعيار رقم 320 الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين، و القواعد التنظيمية :** يجب أن يفحص المراجعون الداخليون النظم التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين، والقواعد التنظيمية التي لها أثر معنوي على العمليات التشغيلية والتقارير وتحديد ما إذا كانت المؤسسة قد التزمت بها ؛
- **المعيار رقم 330 حماية الأصول:** يجب أن يفحص المراجعون الداخليون وسائل حماية الأصول والتحقق على نحو ملائم من وجود هذه الأصول ؛
- **المعيار رقم 340 الاستخدام الاقتصادي و الكفاء للموارد :** يجب أن يقيم المراجعون الداخليون اقتصادية و كفاءة توظيف الموارد ؛
- **المعيار رقم 350 انجاز الأهداف الموضوعية و أهداف العمليات التشغيلية و أهداف البرامج :** يجب أن يفحص المراجعون الداخليون العمليات التشغيلية أو البرامج للتأكد من أن النتائج تنسق مع الأهداف الموضوعية وتحديد ما إذا كانت العمليات التشغيلية أو البرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط لها.
- 4. **المعايير رقم 400 أداء العمل في المراجعة:** يجب أن يشمل عمل المراجعة تخطيط المراجعة، فحص وتقييم المعلومات، توصيل النتائج و المتابعة.
- **المعيار رقم 410 تخطيط المراجعة :** يجب أن يقوم المراجعون بتخطيط كل عملية للمراجعة ؛

- المعيار رقم 420 فحص و تقييم المعلومات : يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتجميع، تحليل، تفسير، وتوثيق المعلومات لتدعيم نتائج المراجعة ؛
- المعيار رقم 430 توصيل النتائج : يجب أن يقرر المراجعون الداخليون عن نتائج عمل المراجعة الذي قاموا به ؛
- المعيار رقم 440 المتابعة : يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بالتأكد من أن التصرف الملائم قد تم القيام به حيال نتائج المراجعة التي تم التقدير عنها.
- 5. المعايير رقم 500 عملية الإدارة بإدارة المراجعة الداخلية : يجب أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بإدارة مناسبة لإدارة المراجعة الداخلية.
- المعيار رقم 510 الغرض، السلطة و المسؤولية : يجب أن يتوافر لدى مدير إدارة المراجعة الداخلية قائمة بالغرض من و السلطة و المسؤولية في إدارة المراجعة الداخلية ؛
- المعيار رقم 520 التخطيط : يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية الخطط التي يتم من خلالها القيام بمسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية ؛
- المعيار رقم 530 السياسات و الإجراءات : يجب أن يوفر مدير إدارة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات مكتوبة تمثل دليلاً لهيئة العاملين ؛
- المعيار رقم 540 إدارة و تنمية الأفراد : يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية برنامجاً لاختيار وتنمية الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية ؛
- المعيار رقم 550 المراجعين الخارجيون : يجب أن ينسق مدير إدارة المراجعة الداخلية بين جهود المراجعة الداخلية والخارجية ؛
- المعيار رقم 560 تأكيد الجودة : يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية و يحافظ على برامج لتأكيد الجودة بما يمكن من تقييم العمليات التشغيلية في إدارة المراجعة الداخلية.

### المبحث الثالث: الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى الوظائف الإدارية الداخلية بالمؤسسة التي تقدم خدماتها للإدارة العليا ومساعدتها في رفع كفاءتها الإنتاجية والعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي والمراقبات الأخرى في المؤسسة. وسوف نرى جليا كل هذا من خلال محتوى هذه المطالب.

#### المطلب الأول: موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري

إن وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة تتناول المجال التقييمي في المؤسسة وكذلك الوقائي لأصول المؤسسة ثم النواحي الإنشائية بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمة المؤسسة، كما أن مجالها يتسع ويجعلها أداة رقابية للمستويات العليا للمؤسسة، فالمراجع الداخلي يقوم بعمله من واقع مهامه الوظيفية ومسؤولياته أمام الإدارة العليا، فهو يقيم عمل الغير ولكن لا يواجه الغير في العمل فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذين يراجع عملهم.

إن أداء المراجع الداخلي لمهامه لا يمكن أن نتصور اكتمالها إلا في ظل تمتعه باستقلالية تامة عن باقي الوظائف.<sup>1</sup>

ومن خلال هذا يمكن القول أن المراجع الداخلي مستقل في عمله من ناحيتين.<sup>2</sup>

1. مكانه في التنظيم الوظيفي وارتباط عمله بالمستويات العليا حيث أن تعضيد الإدارة له يحقق الاستقلال في

عمله وتحقيق ما يوكل إليه من عمل، فرييس إدارة المراجعة مسؤول أمام المستويات العليا للإدارة ؛

2. إن المراجع الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة ولهذا

لا يجب أن يعهد إليه رأي مهام تسجيلية أو تنفيذية.

من خلال هذا يجب أن تراعى استقلالية دائرة المراجعة الداخلية بشكل تام وأن تكون مبروطة بشكل

مباشر مع الإدارة العليا الذي من مسؤولياتها متابعة أمور المؤسسة إصدار التعليمات و وضع الضوابط والأنظمة.

إصدار القرارات الإستراتيجية، قد تكون مرتبطة مع المدير العام ولكن لأجل ضمان تنفيذ التوصيات فمجلس الإدارة هو من يجب الارتباط معه.

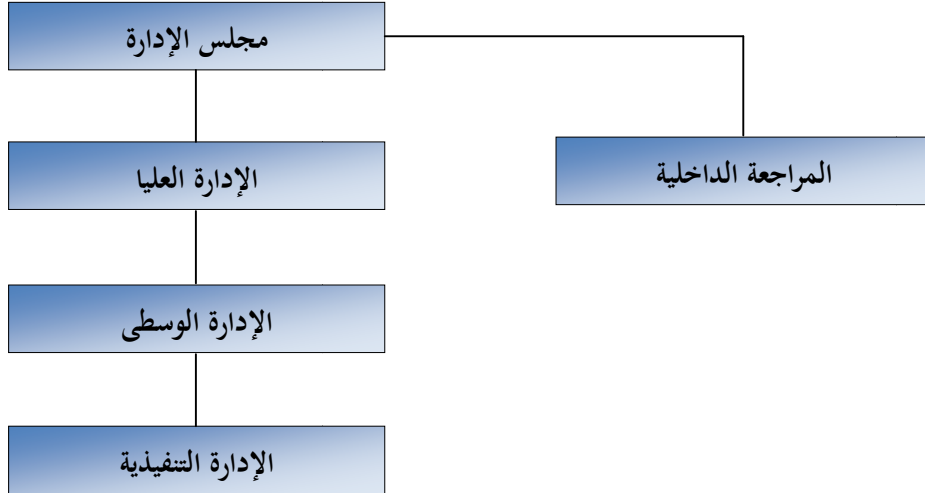
<sup>1</sup> رضا خلاصي : مرجع سابق، ص 120.

<sup>2</sup> مسعود صديقي و أحمد نقاز : مرجع سابق، ص 92.

ويمكن أن يظهر لنا موقع قسم أو دائرة المراجعة الداخلية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم ( 1-1 )

موضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي

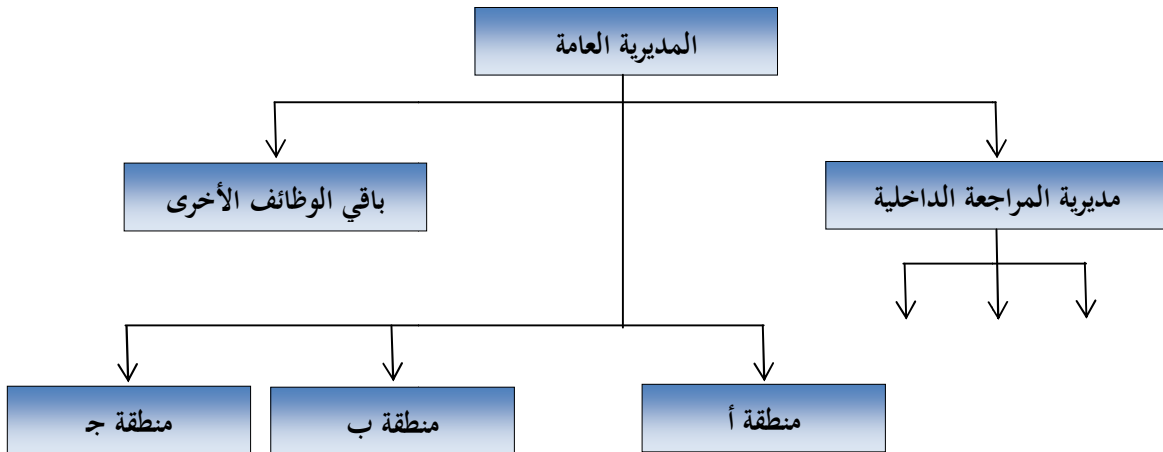


المصدر: صديقي مسعود و أحمد نقاز: المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الوادي، الطبعة الأولى، 2010، ص 93.

أما إذا أخذنا نموذج المراجعة الداخلية المركزية فسوف يكون موقف خلية المراجعة الداخلية كالتالي:

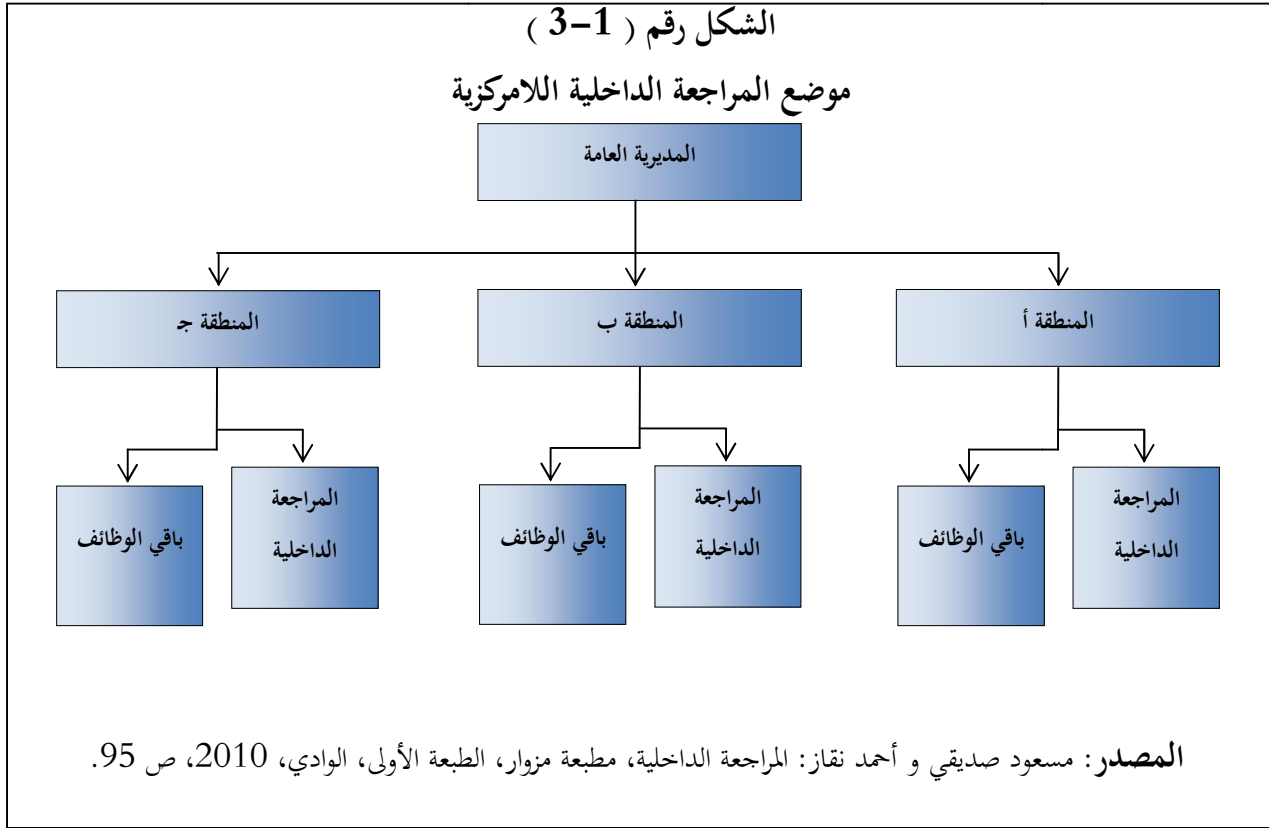
الشكل رقم ( 2-1 )

موضع المراجعة الداخلية المركزية



المصدر: مسعود صديقي و أحمد نقاز: المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الوادي، الطبعة الأولى، 2010، ص 94.

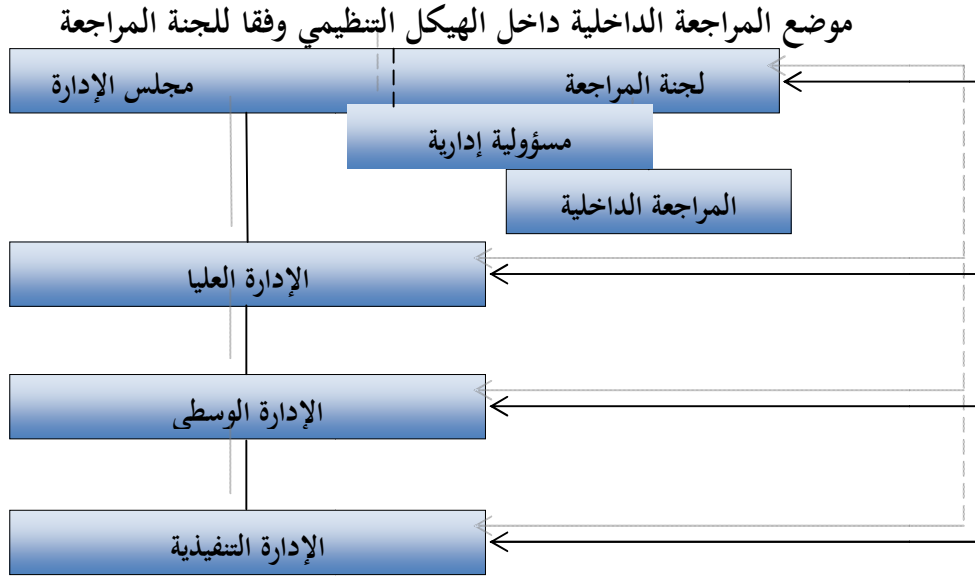
أما نموذج المراجعة الداخلية اللامركزية فإن موضع قسم المراجعة الداخلية يكون كما في الشكل التالي :



في هذا التوقع تنقص نوعا ما درجة الاستقلالية لأن وجود المراجعة الداخلية في كل منطقة من شأنه أن ينشأ نوعا من المصالح مما يضعف مدلول الاستقلالية.

هناك اتجاهات متزايدة في الكثير من المؤسسات نحو ما إنشأ ما يطلق عليه بلجنة المراجعة وتتكون لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين وذلك بغرض الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية، مما يزيد من استقلالية قسم المراجعة الداخلية عن الإدارة، فيكون بذلك تموضع قسم المراجعة الداخلية وفقا للجنة المراجعة الداخلية والهيكلي التنظيمي للمؤسسة كالتالي :

الشكل رقم ( 4-1 )

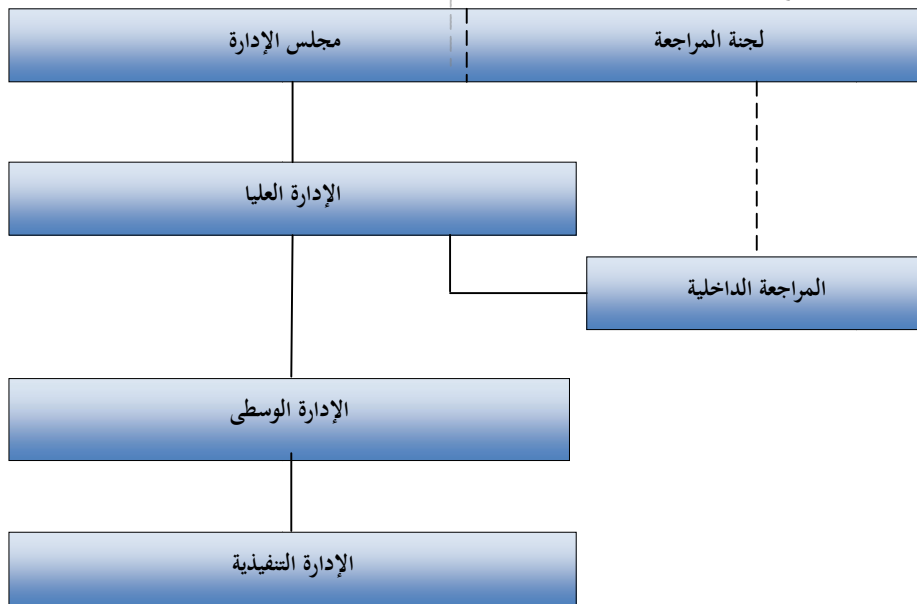


المصدر: صديقي مسعود و أحمد نقاز: المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الوادي، الطبعة الأولى، 2010، ص 98.

على الرغم من أن المساءلة الإدارية لقسم المراجعة الداخلية يجب أن تكون للجنة المراجعة، إلا أن الواقع العملي قد يختلف كثيرا عن ما يجب أن يكون، نتيجة لذلك فإن أقسام المراجعة الداخلية تكون من الناحية العملية تحت المساءلة الإدارية للإدارة العليا كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم ( 5-1 )

موقع المراجعة الداخلية من الناحية العملية وفقا للجنة المراجعة.



المصدر: صديقي مسعود وأحمد نقاز: المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، الوادي، 2010، ص 99.

تشارك لجنة المراجعة عادة في المساءلة الإدارية لقسم المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا.

إن اتخاذ المراجعة الداخلية وضعا محددًا يضمن استقلالية عملها عن باقي الوظائف من شأنه أن يؤهل عمل إدارة المراجعة الداخلية إلى القيام بعملية المراجعة بأحسن حال وبما يضمن فعاليتها، وبالتالي يكون مخرج نظام المراجعة الداخلية قابل للاعتماد في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات، إن وجود خلية أو قسم للمراجعة الداخلية داخل التنظيم الإداري- المؤسسة- من شأنه أن يكون له منعكس نفسي على سلوك الموظفين في كل مستوى إداري معين مما يؤدي بكل واحد منهم المحاولة من أن يؤدي عمله في أحسن حال وبالتالي اتخاذ قرارات بأقل احتمال خطأ.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : آلية عمل المراجعة الداخلية

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعًا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تديره، فعلى المراجع الداخلي أن يجيب على ثلاث أسئلة وهي: ماذا يجب عليه أن يقوم بمراجعتها؟ متى تتم المراجعة؟ ولأي غرض تتم المراجعة؟<sup>2</sup>

بدايةً يجب على المراجع مراجعة ذلك الجزء من نظام الرقابة الذي يحقق أفضل منفعة مقابل التكلفة التي يتم تحملها وتتضمن تلك التكلفة وقت فريق المراجعة و ما يتعلق به من تكلفة، كما تتحقق المنفعة من ما يتم التوصل إليه من عملية المراجعة بما يمكن من تحسين الرقابة على الجوانب الرئيسية في عمليات التنظيم، وذلك إلى جانب تجنب ما كان يمكن أن يقع من خسائر وهناك منفعة أخرى تترتب على المراجعة الداخلية، ذلك أنه في حال عدم وجود أية عيوب في نظام الرقابة، فإنه يكفي أن يشعر أفراد التنظيم أن ما يقومون به من أنشطة يحتتمل أن يخضع للمراجعة بصفة دورية كي ينشأ لديهم حافز لتحسين أدائهم وتحقيق رقابة داخلية أفضل<sup>3</sup>

وعلى الرغم من أن تكلفة القيام بعملية المراجعة تعتبر من العوامل التي يأخذها المراجع في الاعتبار، إلا أن العامل الأساسي الذي يحكم توزيع الموارد التي تتعلق بالمراجعة الداخلية هو مخاطر الفشل في تحقيق واحد أو أكثر

<sup>1</sup> مسعود صديقي و أحمد نقاز : مرجع سابق، ص ص 99-100.

<sup>2</sup> رضا خلاصي : مرجع سابق، ص ص 120-121.

<sup>3</sup> مسعود صديقي و أحمد نقاز : مرجع سابق، ص 100.

من أهداف الرقابة الداخلية، ويمكن تصنيف تلك المخاطر تبعاً للأهداف الخمسة للرقابة الإدارية على النحو التالي:<sup>1</sup>

- عدم دقة المعلومة المالية والتشغيلية ؛
  - الفشل في إتباع السياسات والخطط، و الإجراءات، والقوانين ؛
  - ضياع الأصول ؛
  - الاستخدام غير الاقتصادي و غير الكفء للموارد ؛
  - الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية.
- إن أداء وتنفيذ المراجعة الداخلية وتحقيقها لأهدافها ووظائفها وخدماتها يرتبط ارتباطاً مباشراً بمجموعة من العناصر والأركان تتلخص في الآتي:<sup>2</sup>

1. **الفحص و التحقيق:** يعتبر الفحص عنصراً و ركناً أساسياً من أركان المراجعة الداخلية والذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث:

- الدقة في تسجيل هذه العمليات دفترياً ؛
- التوجيه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية المدين والدائن ؛
- مدى صفة وقانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من القرائن الرئيسية في المراجعة.

2. **التحليل:** يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف فيها، ويستخدم المراجع الداخلي العديد من الأساليب لتنفيذ عملية التحليل هذه منها أدوات التحليل المالي و المقارنات و إيجاد العلاقات المختلفة بين عناصر القوائم المالية في المؤسسة، وتحليل النتائج على مستوى الأقسام وتحليلها على مستوى المؤسسة لعدد من السنوات إلى غير ذلك من الأساليب.

3. **الالتزام :** يقصد بالالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة بأداء العمليات وفقاً للطرق و النظم و القرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم، فقد يتم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك يهتم الإدارة معرفة

<sup>1</sup> مسعود صديقي وأحمد نفاذ : مرجع سابق، ص 101.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا : مرجع سابق، ص ص 129-130.

ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح و بما يتماشى مع السياسات، إذ يتعين عليه زيادة المواقع من وقت إلى آخر و عدم الاعتماد على الآخرين، كما أن إدارة المراجعة الداخلية لا تقتصر على المحاسبين والمراجعين، وإنما يمكن أو تزود بقانونيين ومختصين في خصوصيات نشاط المؤسسة، هذا للإلمام بجميع نواحي النشاط.<sup>1</sup>

4. **التقييم:** و يتمثل هذا العنصر في تحديد نتيجة العناصر السابقة على أساس أن دور المراجع الداخلي يتركز في هذا العنصر حول تقييم ما يلي:<sup>2</sup>

أ. مدى كفاءة السياسات و الإجراءات في تحقيق الأهداف ؛

ب. مدى فاعلية هذه السياسات و الإجراءات في تحقيق الأهداف ؛

ج. يكون هذا التقييم بهدف :

• ترشيد الموارد مستقبلا ؛

• تطوير و تحسين مستوى الأداء في المؤسسة.

5. **التقرير:** يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر المراجعة الداخلية باعتباره الأداء الرئيسية التي يعبر فيها المراجع عن الآتي<sup>3</sup>

أ. المشاكل التي واجهها و أسبابها ؛

ب. نقاط الضعف في السياسات و الإجراءات ؛

ج. التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف هذه وحل أي مشاكل ؛

د. النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة المراجعة الداخلية.

و يرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا التي يتبعها المراجعة الداخلية لتنفيذ ما جاء بالتقرير من توصيات وآراء

وملاحظات وتحفظات.

<sup>1</sup> مسعود صديقي و أحمد نقاز : مرجع سابق، ص ص 103-104.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا : مرجع سابق، ص ص 130-131.

<sup>3</sup> المرجع نفسه ، ص 131.

### المطلب الثالث: مجالات عمل المراجعة الداخلية

تطبق المراجعة الداخلية في العديد من المجالات التي لها تأثير على العملية التسييرية في المؤسسة، و يمكن الوقوف على أهم الانحرافات الصادرة منها والعمل على السيطرة عليها أو التقليل منها، كما أن هذه المجالات تدر معلومات يعتمد عليها في عمليات صنع القرارات، لذا وجب أن تكون هذه المعلومات مؤهلة بالقدر الكافي الذي يقلل من احتمال الخطأ في القرارات المتخذة، تتجلى هذه المجالات فيما يلي :

#### أولاً: مراجعة العمليات<sup>1</sup>

تشمل مراجعة العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم، في هذا الصدد يفحص المراجعون وقيموا مختلف الأنشطة المرتبطة بهذه الوظائف كالتسويق والنقل والإنتاج وإدارة المخزون والأمن وتشغيل البيانات بواسطة الحاسب الآلي وإدارة الأفراد والإدارة المالية والمحاسبية. ويعتبر الأساس في فهم مراجعة العمليات هو فهم أوجه الرقابة الداخلية في التنظيم، فمعظم المراجعين الداخليين يوافقون على اعتبارا أن أهداف وأنواع وطرق الرقابة الداخلية تغطي كافة عمليات التنظيم. حيث يعمل المراجع الداخلي على قياس كفاءة الأعمال بالوحدات التشغيلية الروتينية منها والتكتيكية والإستراتيجية كما يستخدم المراجع الداخلي أدوات التحليل المالي في تقييم ومتابعة قرارات عدة، إن تقييم الكفاءة يتطلب تجميع المعلومات الكافية على التدفقات الخارجية والداخلية المرتبطة التي تحت المراجعة. كما يقوم المراجع الداخلي من خلال مراجعة العمليات بتكوين رأي حول الحكم على درجة الفاعلية داخل المؤسسة، من خلال مراجعة مدى تحقق الأهداف المسطرة والمرغوب فيها، ويمكن للمراجع أن يستعين بنتائج المراجعات السابقة وبرنامج التدريب وتقارير الأداء.

#### ثانياً: مراجعة الأداء

تركز مراجعة الأداء على الكفاءة والفاعلية ويتطلب القيام بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعمل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، وإذا كانت الكفاءة والفاعلية مقاييس للأداء إلا أنها لا تعتبر بمثابة إحلال أو بديل لتقييد أداء الإدارة بذاتها، إن ما توفره تقييمات المراجعة الداخلية يعتبر مصدرا للمعلومات لمساعدة الإدارة ذاتها في عملية تقييم الأداء، أي أن هذه المعلومات هي أحد العوامل التي تؤثر على أحكام الإدارة والتي يعتبر العديد منها خاضعا للحكم الشخصي للإدارة، وعلى الجانب الآخر فالمراجعة الداخلية تعتمد في جزء كبير منها

<sup>1</sup> مسعود صديقي و أحمد نقاز : مرجع سابق، ص 120.

على مقاييس موضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء، وتقاس الكفاءة نتيجة إجراء مقارنة بين المعايير التشغيلية وبين الأداء الفعلي المقابل لها، كذلك ترتبط مراجعة الأداء بمفهوم الفاعلية بدرجة أكبر لارتباطها بالأهداف.<sup>1</sup>

يشير مفهوم الفاعلية إلى مستوى تحقيق الأهداف أما مفهوم الكفاءة فيرتبط بالموارد المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف، ولذلك فإن استخدام موارد بدرجة أقل يعني تحقيق كفاءة أكبر.

يرجع النقد الذي وجه أحيانا إلى المراجعة الداخلية بصفة عامة ربما إلى صعوبة اعتمادها على معايير واضحة وأن العنصر الشخصي يسيطر ويهيمن في الكثير من المواقف على المراجعين الداخليين بدرجة أكبر من أدلة الإثبات المتاحة، وبالطبع يؤثر هذا الحكم الشخصي على القرار الخاص بالحكم على مدى فاعلية أداء المنظمات من قبل المراجع الداخلي، وعلى الرغم من هذا الضعف في عملية التقييم فإن برامج تقييم الأداء والحوافز ودراسات الحصة السوقية قد تم تقييم فاعليتها في ظل إمكانية ضبط وقياس الفاعلية بصورة تقريبية، وعلى ضوء ما سبق تتضح أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تقييم الأداء، و من ثم يظهر جليا مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تدعيم عملية اتخاذ القرار.<sup>2</sup>

### ثالثا: مراجعة الالتزام بالسياسات

تهدف مراجعة الالتزام بالسياسات إلى تحديد ما إذا كان التنظيم يراعي عملية الالتزام بالسياسات والإجراءات والمعايير والقوانين والتعليمات الحكومية، بالإضافة إلى تحديد درجة الالتزام، وتعتبر طبيعة مراجعة الالتزام بالسياسات أكثر موضوعية بالمقارنة بتطبيقات المراجعة الداخلية الأخرى وبصفة خاصة المراجعة الإدارية، ويرجع السبب في ذلك إلى ضعف دور الحكم الشخصي في هذه النوعية من المراجعة مقارنة بالمراجعات الأخرى.

ولإنجاز مراجعة الالتزام بالسياسات ينبغي أن يعرف المراجع الداخلي وبدقة ما هي السياسات والإجراءات والمعايير المطلوبة، حيث غالبا ما تكون معاني هذه العناصر في صورة مستندات، وبالتالي تكون هذه المستندات هي النشاط المطلوب رقابته.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن و آخرون : الرقابة و المراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 246.

<sup>2</sup> مسعود صديقي و أحمد نقاز : مرجع سابق، ص ص 121-122.

<sup>3</sup> عبد الفتاح الصحن و آخرون : مرجع سابق، ص 250.

#### رابعاً: المراجعة المالية<sup>1</sup>

يمتد فحص المراجعة الداخلية بصدد أوجه الرقابة الداخلية المالية إلى مجالين :

● رقابة الأموال ؛

● رقابة على المحاسبة عن الأموال.

عادة تعتبر مراجعة إدارة الحصول على واستخدام أموال المؤسسة - التمويل - بمثابة مراجعة عمليات أو مراجعة إدارية، وتهتم المراجعة المالية بنطاق تدفق الأموال والمحاسبية عن هذه الأموال، فيهتم المراجع الداخلي في هذه الحالة بالجوانب الرقابية الموضوعية لأجل أهداف الرقابة الداخلية، والتي تتمثل في:

● حماية الأصول المالية للمؤسسة ؛

● توفير الثقة والتكامل في المعلومات المالية ؛

● الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

كما يقوم المراجع بتقييم هذه الأنظمة الرقابية المالية من خلال مراجعة الوظائف الفرعية المتكاملة التي تشمل وظيفة الإدارة المالية للمؤسسة.

<sup>1</sup> مسعود صديقي و أحمد نقاز : مرجع سابق، ص ص 123-124.

### خلاصة الفصل :

إن ظهور المراجعة الداخلية كان نتيجة توسع المؤسسات والحاجة إلى وسيلة للتحكم في عملياتها الداخلية ويكمن عمل المراجعة الداخلية في فحص وتقييم مدى ملائمة تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وكذا التحقق من مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط.

وقد زادت أهمية المراجعة الداخلية نتيجة توسع مجال تطبيقها وآليات العمل بها، وهذا ما ظهر من قبل الهيئات والاتحادات العالمية من وضع معايير لها ومطالبة المؤسسات من انتهاج هذه الوظيفة داخل هيكلها الوظيفي.



الفصل الثاني  
مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار

تمهيد:

تواجه الإدارة عدة صعوبات نتيجة الثورة العلمية والتكنولوجية في جميع الميادين وهذا ما زاد من تعقيدات المهمة عليها مما يجعلها غير قادرة على تحقيق أهداف المؤسسة، لذا فلا بد من اتخاذ قرارات فعالة إذ تعتبر عملية اتخاذ القرار جوهر العملية التسييرية، إذ تعتبر كذلك عاملاً مشتركاً بين كل الوظائف الإدارية. ومن أجل اتخاذ القرارات الفعالة يحتاج متخذ القرار إلى معلومات سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها، حيث تكون هذه المعلومات ذات خصائص معينة مثل الملائمة والمصدقية.

وتكمن مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار من خلال مراحلها المختلفة التي تبدأ من تحديد المشكلة وتنتهي إلى مرحلة المتابعة والتقييم، وككل الوظائف فإن وظيفة المراجعة الداخلية ورغم الاستفادة منها إلا أنها تتلقى عوائق.

وللوقوف على هذه النقاط سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى مفهوم عملية القرار، أما في المبحث الثاني فسيتم تناول علاقة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار، وفي المبحث الثالث سوف نعرض إلى صعوبات المراجعة الداخلية في صنع القرار.

### المبحث الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار

يواجه المسيرين والإداريين يوميا العديد من المشاكل الإدارية في مواقع العمل وهذا يتطلب العمل على إيجاد الحلول الملائمة لهذه المشاكل، وهنا يتوجب على كل مسير اتخاذ القرارات الفعالة والتي يترتب عليها مراعاة مصالح المؤسسة والأفراد لذلك فإن عملية اتخاذ القرارات تعتبر جوهر العملية الإدارية.

### المطلب الأول: تعريف عملية اتخاذ القرار وأهميته

لا يمكن عمل أي نشاط ما لم يتخذ قرار يخصه، فاتخاذ القرار هو أساسي بالنسبة لمتخذه والذي يمكن من خلاله إنجاز كل أنشطة المؤسسة، وفيما يلي سنعرض تعريف عملية اتخاذ القرار وأهميته.

### أولا: تعريف عملية اتخاذ القرار

- تعرف عملية اتخاذ القرار بأنها "الاختبار القائم على أساس بعض المعايير لبدائل واحد من بين بديلين محتملين أو أكثر"<sup>1</sup>.
- وتعرف أيضا عملية اتخاذ القرار "إصدار حكم معين عما يجب انه يفعله الفرد في موقف ما، وذلك بعض الفحص الدقيق للبدائل المختلفة التي يمكن إثباتها"<sup>2</sup>.
- وكذلك عملية اتخاذ القرار هي "العملية التي تبنى على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول إلى قرار معين، أي الاختيار والتفضيل للبدائل أو الإمكانيات المتاحة، حيث إن أساس اتخاذ القرار وجود البدائل التي تؤدي بدورها إلى إيجاد مشكلة تتمثل في الاختيار بين تلك البدائل"<sup>3</sup>.
- وتعرف كذلك على أنها "العملية التي تقود إلى القرار أي مجموعة الخطوات العملية المتتابعة في سبيل الوصول إلى اختيار القرار الأنسب والأفضل"<sup>4</sup>.
- عملية اتخاذ القرار هي الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل: اكتساب حصة أكبر في السوق، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم المبيعات والإنتاج، وتعتبر هذه العملية معقدة لأنها ترتبط بالحقائق والمعلومات المتوفرة والنتائج الغير متوقعة، وكذلك بالجو العام الذي تمت فيه عملية اتخاذ القرار، هذا يعني أن

<sup>1</sup> جميل احمد توفيق: إدارة الأعمال مدخل وظيفي: الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص104.

<sup>2</sup> علي الشرقاوي: العملية الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص128.

<sup>3</sup> إبراهيم عبد الواحد نائب وآخرون: نظرية القرارات (نماذج وأساليب كمية محسوبة)، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2001، ص ص 34،33.

<sup>4</sup> رابع بوقره: بحوث العمليات مدخل لاتخاذ القرارات، مطبعة الثقة، الجزء الثاني، سطيف، الجزائر، 2012، ص12.

هذه العملية تتمحور حول المفاضلة والاختيار بين الوسائل التي تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بأقصى قدر ممكن من الفعالية والكفاءة.<sup>1</sup>

من خلال التعاريف السابقة الذكر لعملية اتخاذ القرار يمكن تحديد أهم عناصرها والمتمثلة فيما يلي:<sup>2</sup>

- **متخذ القرار:** قد يكون فردا أو جماعة حسب الحالة، وأيا كان متخذ القرار، فلديه السلطة الرسمية الممنوحة له بموجب القانون (أو النظام الداخلي) في اتخاذ القرار وفقا مركزه ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة ؛
- **موضوع القرار:** تتمثل في المشكلة أو المسألة التي تستوجب من متخذ القرار وضع حل مناسب ؛
- **الأهداف والدوافع:** القرار المتخذ إنما هو تعبير عن سلوك أو تصرف معين يراد القيام به من اجل تحقيق هدف أو غاية معينة ، فتحقيق الهدف يعني حدوث عملية الإشباع ، وبناء عليه لا يتخذ قرار إلا إذا كان وراءه دافع لتحقيق هدف معين ؛
- **المعلومات والبيانات:** عند اتخاذ قرار حيال موضوع أو مشكلة ما، لا بد من جمع معلومات وبيانات كافية عن طبيعة المشكلة أو الموضوع وأبعادها، وذلك لإعطاء متخذ القرار رؤية واضحة عنهما، والمعلومات تكون على الماضي والحاضر والمستقبل عن طريق عملية التنبؤ ؛
- **التنبؤ:** هو شيء أساسي لمتخذ القرار، وذلك لان معظم القرارات تتعامل مع متغيرات مستقبلية معظم اتجاهاتها مجهولة يجب التنبؤ بها وتقديرها، وتحديد انعكاسها وتأثيرها في المؤسسة، فالتنبؤ يساعد متخذ القرار في أن يستطلع كما ما سوف يحدث في المستقبل ؛
- **البدائل:** البديل أو الحل يمثل مضمون القرار الذي سوف يتخذ لمعالجة موضوع أو مشكلة ما فتحديد البدائل يعطي فرصة لاختيار الأفضل ؛
- **القيود:** يواجه متخذ القرار عددا من القيود البيئية الداخلية والخارجية تضع معوقات أمامه عند اتخاذه القرار، وهذه القيود عليه أن يحسن التعامل معها، ومن أمثلة هذه القيود الإمكانيات المالية، محتوى الدخل، مستوى كفاءة العاملين... الخ.

<sup>1</sup> جلييلة بن خروف : دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، دراسة حالة المؤسسة الوطنية أنجاز القنوات KANAGHAZ (2005.2008)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالية المؤسسة في علوم التسيير ، جامعة أحمد بوقره ، بومرداس، 2008، 2009، ص 97، مذكرة غير منشورة.

<sup>2</sup> محمد الصيرفي: القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008، ص ص 139.141.

### ثانيا: أهمية اتخاذ القرارات

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

- 1- اتخاذ القرارات عملية مستمرة: حيث يمارس الإنسان العادي اتخاذ القرارات طوال حياته اليومية، ولا يختلف الأمر عن المؤسسة فهي مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق والأفراد وغيرها ؛
- 2- اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله: وهي التي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث يقرر ما يجب عمله؟ ومن يقوم به؟ ومتى يتم القيام به؟ وأين يتم القيام به؟ وعليه، كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري ؛
- 3- القرارات الإستراتيجية تحدد مستقبل المؤسسة: ترتبط القرارات بالمدى الطويل في المستقبل، ومثل هذه القرارات يكون لها تأثيرا كبيرا على نجاح المؤسسة أو فشلها ؛
- 4- اتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة: أن الدور الإداري في وظائف المؤسسة يحتوي على مجموعة من القرارات الخاصة بإدارة الجوانب المختلفة لهذه الوظائف كالقرارات المتعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الموارد البشرية وكذا القرارات الخاصة بإدارة رأس المال واستخداماته ؛
- 5- اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية: من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، لان كل من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة.

### المطلب الثاني: تصنيف القرارات

يصادف الفرد في المؤسسة في أي موقع من مواقع العمل وفي أي نوع من النشاطات العديدة المواضيع والمشاكل التي تتطلب منه اتخاذ قرارات بشأنها، ويختلف نوع القرار باختلاف موقعه والمؤسسة التي يعمل بها أو التي يتعامل معها، ومنه نميز عدة أنواع للقرارات تصنف تبعا لبعض المعايير نذكر منها :

#### 1- تصنيف القرارات وفقا للوظائف الأساسية:<sup>2</sup>

تنقسم القرارات وفقا لهذا المعيار إلى:

- أ. **قرارات متعلقة بالعنصر البشري** : تتضمن هذه القرارات مصادر الحصول على الموظفين وطرق الاختيار والتعيين، نوعية التدريب المطلوبة، أسس دفع الأجور والحوافز

<sup>1</sup> احمد ماهر: اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، 2008، ص.ص 34.36.

<sup>2</sup> جلييلة بن خروف : مرجع سابق، ص 101.

- والمكافآت، وكذلك علاقة المؤسسة بالاتحاديات والنقابات العمالية والمؤسسات ذات العلاقة بالعنصر البشري.
- ب. **قرارات متعلقة بالإنتاج:** تتضمن القرارات الخاصة باختيار مواقع المصانع وقربها من مستلزمات الإنتاج، وحجم الإنتاج والسياسة الخاصة به، ومصادر الحصول على المواد الخام والتخزين والرقابة على الإنتاج وجودته
- ج. **قرارات متعلقة بالتسويق:** هي تلك القرارات بنوع السلعة التي سيتم بيعها ومواصفاتها والأسواق التي سيتم التعامل معها، وقنوات التوزيع، والتعبئة والتغليف والتسعير والترويج لها.
- د. **قرارات متعلقة بالوظائف الإدارية:** هي القرارات التي يحدد من خلالها الهيكل التنظيمي للمؤسسة وإسناد المناصب الإدارية، وقواعد اختيار المديرين وتدوينهم ومراقبتهم...
- هـ. **قرارات متعلقة بالتمويل:** هي القرارات بطرق تمويل المؤسسة كحجم رأس المال اللازم للمؤسسة، كيفية ونسبة توزيع الأرباح، والهدف من هذه القرارات الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة.

## 2- تصنيف القرارات وفقا لإمكانية برمجةها.<sup>1</sup>

حسب هذا التصنيف ينقسم القرار إلى نوعين:

أ- **القرارات المبرمجة:** هي القرارات التي تتخذ اعتمادا على السياسات والإجراءات والقواعد الخاصة بالمؤسسة، وهي قرارات روتينية ومتكررة، وتواجه المؤسسات العديد من القرارات المبرمجة. ومن أمثلة القرارات المبرمجة القرار الخاص بترقية احد العاملين بالمؤسسة.

3- **القرارات غير المبرمجة:** تقدم القرارات غير المبرمجة حلولاً للمشاكل غير المتكررة التي تواجه المؤسسة، والقرارات غير المبرمجة لا تتقيد بالقواعد والإجراءات، وتظهر الحاجة لتلك القرارات عندما تواجه المؤسسة مشكلة لم تتعرض لها من قبل، ويتم صنع القرارات غير المبرمجة في ضوء ظروف وخصائص المشكلة.

## 4- تصنيف القرارات وفقا لمدى توفر حجم المعلومات:<sup>2</sup>

وتتضمن مايلي:

أ- **في حالة التأكد الكامل:** تفترض هذه النظرية أن لدى المدير متخذ القرار معلومات تامة وكاملة عن النتائج الخاصة بالقرار والمدير متأكد من نتائج كل بديل من البدائل المتاحة.

<sup>1</sup> محمد فريد الصحن وآخرون: مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص131.

<sup>2</sup> خليل محمد العزاوي : إدارة اتخاذ القرار الإداري، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص ص 21-22.

ب- في حالة المخاطرة: تفترض هذه النظرية أن المدير متخذ القرار يعلم احتمالات حدوث النتائج لكنه لا يعلم أي من هذه النتائج سوف تحدث.

ج - في حالة عدم التأكد: تفترض هذه النظرية أن المدير متخذ القرار يعلم بكل النتائج المحتملة ولكنه لا يعلم باحتمالات حدوث كلا من هذه النتائج.

#### 5- تصنيف القرارات وفقا للمشاركة في اتخاذها: <sup>1</sup>

تنقسم القرارات وفقا لهذا المعيار إلى:

أ- القرارات الفردية: هو القرار الذي يتخذ من جانب فرد واحد فقط.

ب- القرارات الجماعية: هو القرار الذي يتخذ من جانب فردين فأكثر، ويعتقد الكثير أن القرارات الجماعية هي الأفضل خاصة وأنها تحقق الفوائد التالية:

- تكامل المعلومات في اتخاذ القرارات الجماعية بسبب ارتفاع عدد الأفراد المشاركين في اتخاذها؛
- تنوع الخبرات في القرارات الجماعية بسبب تنوع خبرات المساهمين في اتخاذ القرار الجماعي ؛
- ارتفاع عدد البدائل، لان هناك علاقة شبه طردية بين عدد المساهمين في اتخاذ القرار وبين عدد البدائل المقترحة ؛

- القرارات الجماعية تمتاز باتساع قاعدة قبولها من قبل المنفذين لها والمتأثرين بها ؛

- ارتفاع مستوى شرعية القرارات الجماعية وانسجامها مع القواعد الخاصة بالديمقراطية.

#### 6- تصنيف القرارات حسب المستويات الإدارية: <sup>2</sup>

تنقسم القرارات وفقا لهذا التصنيف إلى:

أ- القرارات الإستراتيجية: تتميز القرارات الإستراتيجية بتوجهها المستقبلي واحتواها على درجة كبيرة من الغموض، ويتطلب اتخاذ القرارات الإستراتيجية أساسا وضع الأهداف المحددة للمؤسسة والخطط طويلة الأجل للوصول إلى هذه الأهداف، والأمثلة على هذه الأهداف القرارات المتعلقة بمصادر رأس المال والقرارات الخاصة بالمنتجات اللازم إنتاجها.

<sup>1</sup> علي علاونة وآخرون : الأساليب الكمية في اتخاذ القرار، مركز يزيد للنشر، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن، 2006، ص ص 122-123.

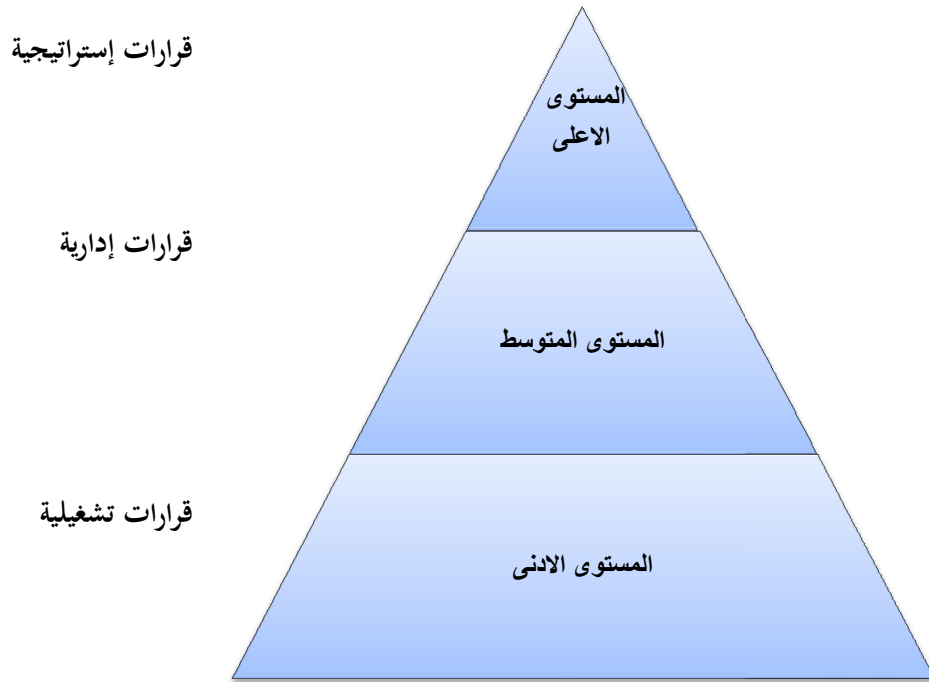
<sup>2</sup> جمال الدين لعويسات : الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومة للنشر والتوزيع، بوزيعة، الجزائر، 2002، ص ص 36-37.

ب- **القرارات التكتيكية** : يعني اتخاذ القرارات التكتيكية بتطبيق القرارات المتخذة على المستوى الاستراتيجي وتتضمن تخصيص الموارد لتحقيق أهداف المؤسسة، ومثال ذلك القرارات التي تشمل تصميم المصانع والقرارات المتعلقة بالعاملين وتخصيصات الميزانية وجدولة الإنتاج.

ج- **القرارات التشغيلية** : تعني القرارات التشغيلية بتنفيذ مهام محددة لضمان إجراء التنفيذ بكفاءة وفعاليتها ، تتخذ هذه القرارات من قبل المشرفين في مستويات الإدارة الدنيا، والقرارات التشغيلية غالبا ما تكون مبرمجة حسب معايير مسبقة لأغراض التنفيذ، ويتوقع من المديرين والمشرفين في هذا المستوى الإداري اتخاذ القرارات لضمان التنفيذ حسب معايير معدة سلفا، والأمثلة على هذه القرارات تشمل قبول أو رفض القروض. والشكل الموالي يوضح تصنيف القرارات في المستويات الإدارية.

### الشكل رقم (2-1)

#### أنواع القرارات في المستويات الإدارية



المصدر: حسين بلعجوز: نظرية القرار مدخل إداري وكمي، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص92.

### المطلب الثالث: أساليب اتخاذ القرار

إن أساليب اتخاذ القرارات تتعدد وتتنوع في صعوبة اتخاذها أو سهولتها بالنسبة للجهد والكلفة والوقت والدقة في تقدير النتائج.<sup>1</sup> وفيما يلي عرض لأهم الأساليب المتبعة في اتخاذ القرارات والتي يمكن تقسيمها إلى قسمين:  
أولاً: الأساليب التقليدية<sup>2</sup>

المقصود بالأساليب التقليدية (غير الكمية) أي تلك التي تفتقر للتدقيق والتمحيص العلمي، والتي لا تتبع المنهج العلمي في عملية اتخاذ القرارات، ومن بين الأساليب التقليدية نذكر ما يلي:

1- أسلوب الحكم الشخصي: يعني هذا الأسلوب استخدام المدير حكمه الشخصي واعتماده على سرعة البديهة في إدراك العناصر الرئيسية الهامة للمواقف والمشكلات التي تعرض لها، وفي فحص وتحليل وتقييم البيانات والمعلومات المتاحة والفهم العميق والشامل لكافة التفاصيل الخاصة بها.

2- الخبرة والمعرفة: إن الأفراد يتعلمون من تجاربهم، ويمر المدير بالعديد من التجارب أثناء أدائه لمهامه الإدارية يخرج منها بدروس مستفادة من النجاح والفشل تنير له الطريق نحو العمل في المستقبل، وهذه الدروس المستفادة من التجارب الماضية غالباً ما تكسب المدير المزيد من الخبرة التي تساعد في الوصول إلى القرار المطلوب.

3- إجراء التجارب : لقد بدأ تطبيق أسلوب إجراء التجارب في مجالات البحث العلمي ، ثم انتقل تطبيقه إلى الإدارة للاستفادة منه في مجال اتخاذ القرارات، وذلك بان يتولى متخذ القرار نفسه إجراء التجارب آخذاً في الاعتبار جميع العوامل الملموسة والاحتمالات المرتبطة بالمشكلة محل القرار، حيث يتوصل من خلال هذه التجارب إلى اختيار البديل الأفضل معتمداً في هذا الاختيار على خبرته العملية.

4-دراسة الآراء والاقتراحات وتحليلها : ويعني هذا الأسلوب اعتماد المدير على البحث ودراسة الآراء والاقتراحات التي تقدم له الحل للمشكلة وتحليلها ليتمكن على ضوءها من اختيار البديل الأفضل، وتشمل هذه الآراء والاقتراحات تلك التي يقدمها المستشارين والمتخصصون والتي تساعد في تسليط الضوء على المشكلة محل القرار وتمكن المدير من اختيار البديل الأفضل.

<sup>1</sup> إبراهيم عبد الواحد نائب: مرجع سابق، ص34.

<sup>2</sup> سليم بطرس جلد: أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى ، عمان، 2009، ص ص 70.66.

### ثانيا: الأساليب العلمية

في هذه الأساليب يتم الاعتماد على النماذج الرياضية والحاسبات الالكترونية التي تقوم بتحليل البيانات والمعلومات بهدف الوصول إلى القرار المناسب، وهو أسلوب يهدف إلى تقنين القرارات بمقاييس كمية رقمية بغرض الوصول إلى اتخاذ القرار المناسب.<sup>1</sup>

وفيما يلي ذكر أهم الأساليب العلمية لاتخاذ القرارات:

1. **بحوث العمليات:** وتعني بحوث العمليات عند ميلر وستار (Miller and Star) بأنها "تطبيق الوسائل والطرق والفنون العلمية لحل المشكلات التي تواجه المديرين بشكل يضمن تحقيق أفضل النتائج".  
كما عرفها واجنر (Wagner) بأنها "مدخل علمي لحل المشكلات الإدارية في المواقف المعقدة، وان محورها الأساسي هو اتخاذ القرارات".<sup>2</sup>

2. **نظرية الاحتمالات:** وتقوم هذه النظرية على استخدام فكرة الاحتمالات لبناء النماذج الرياضية واختيارها في سبيل التخفيف من درجة عدم التأكد ودرجة المخاطرة بعد قيام الإدارة بجمع المعلومات اللازمة في هذا المجال.<sup>3</sup>

3. **أسلوب شجرة القرارات:** وهي وسيلة تستعمل في تحليل القرارات، وهي تعبر عن الاختبارات البديلة بمصطلحات كمية يمكن التوصل إليها أثناء عملية التمهيص لمشكلة ما، ويتم تمثيل سلسلة من القرارات الخيارية في شكل فروع، وتمثل النتائج اللاحقة الممكنة في شكل مزيد من التفرعات. ونقطة الاتصال التي يجب عندها اتخاذ القرار تسمى "عقدة القرار".<sup>4</sup>

4. **نظرية المباريات الإدارية:** يقوم هذا الأسلوب على افتراضات مبنية على أساس التفكير المنطقي المسبق الذي يقول بان الإنسان يسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح مع أقل قدر ممكن من الأرباح من أقل قدر من الخسارة، وانه يتصرف بحكمة، وان منافسه سيكون على نفس القدر من الفهم والحكمة في تصرفه.<sup>5</sup>

5. **أسلوب التحليل الحدي:** يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب التي استعان بها علماء الإدارة من علوم أخرى لتطبيقها على عملية اتخاذ القرارات، وقد تسمى هذا الاتجاه بالاتجاه الاقتصادي في الإدارة. ويهدف أسلوب

<sup>1</sup> سليم بطرس جلدة : مرجع سابق، ص71.

<sup>2</sup> نواف كنعان سالم : اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة، عمان، 2006، ص 191.

<sup>3</sup> سليم بطرس جلدة : مرجع سابق، ص74.

<sup>4</sup> المرجع نفسه، ص75.

<sup>5</sup> نواف كنعان سالم : مرجع سابق، ص 197.

التحليل الحدي إلى دراسة وتحليل البدائل المتعددة المطروحة أمام متخذ القرار والمفاضلة بين هذه البدائل لمعرفة مدى الفائدة أو المنفعة المحققة عن هذه البدائل.<sup>1</sup>

6. أسلوب دراسة الحالات: يعتبر من الأساليب الهامة في مجال اتخاذ القرارات ، إذ انه يساعد على تطوير وتحسين قدرات ومهارات المديرين على التحليل والتفكير الابتكاري لحل المشكلات الإدارية التي تواجههم. ويقوم أسلوب دراسة الحالات على تعريف وتحديد المشكلة محل القرار والتفكير في أسبابها وأبعادها وجوانبها المختلفة، وتصور الحلول البديلة لها استنادا إلى المعلومات المتاحة عن المشكلة.<sup>2</sup>

7. أسلوب البرمجة الخطية : يقوم هذا الأسلوب على افتراض وجود علاقة خطية بين المتغيرات المؤثرة في موضوع معين بحيث يمكن التعبير عن العلاقة القائمة بين المتغيرات المؤثرة بشكل معادلات خطية يتم حلها للوصول إلى القيمة الأفضل لتابع الهدف.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> نواف كنعان سالم : مرجع سابق، ص 198، 199.

<sup>2</sup> سليم بطرس جلدة : مرجع سابق، ص 79

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 80.

### المبحث الثاني: علاقة المراجعة الداخلية باتخاذ القرار

إن أي قرار يجب أن يمر على عدة مراحل وخطوات وذلك من أجل الخروج بقرار سليم وفعال وتبدأ المراحل من تحديد المشكلة إلى اختيار البديل وتنتهي إلى تنفيذه، إلا أن هذه المراحل والخطوات لا يمكن أن تكون دون توفر المعلومات المناسبة وذو خصائص متميزة لاختيار الحل الأفضل لتلك المشكلة، ورغم كل هذا لا تخلو أي عملية اتخاذ القرار من العوامل المؤثرة فيها

#### المطلب الأول: المعلومات المحاسبية واتخاذ القرار

سوف يتم التطرق في هذا المطلب أهمية المعلومات في اتخاذ القرار

#### أولاً: تعريف المعلومات المحاسبية وخصائصها

##### 1- تعريف المعلومات المحاسبية:

قبل تعريف المعلومات المحاسبية سنتطرق إلى تعريف كل من البيانات والمعلومات.

##### أ- تعريف البيانات:

تعرف البيانات على أنها: " الحقائق والأرقام والخرائط والكلمات والإشارات التي تعتبر عن فكرة، والتي يمكن ترجمتها ومعالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة الالكترونية لتتحول إلى نتائج يمكن الاستفادة منها"<sup>1</sup>

##### ب - تعريف المعلومات:

تعرف المعلومات على أنها: " عبارة عن بيانات تم تحويلها وتشغيلها لتصبح لها قيمة وبالتالي فإن المعلومات تمثل معرفة لها معنى وتفيد في تحقيق الأهداف".<sup>2</sup>

وتعرف أيضا بأنها: "بيانات تمت معالجتها، أي مجموعة بيانات تم ترتيبها بشكل معين وأصبحت معدة للاستخدام بواسطة شخص معين وفي وقت محدد، ومن شأن المعلومات أن تزيد من معرفة الشخص الذي يستلمها"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> إسماعيل منصورية: دور نظام المعلومات الإداري في الرفع من فعالية عملية اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة حالة الشركة الجزائرية الألمنيوم (ALGAL)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2004/2003، ص24، مذكرة غير منشورة.

<sup>2</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي: نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص25.

<sup>3</sup> محمد مطر: مبادئ المحاسبة المالية " الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح" دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، 2007، ص32.

ومما سبق يتضح أن المعلومات هي بيانات معالجة بحيث تصبح ذات معنى ووسيلة متاحة لمتخذي القرارات للاعتماد عليها في إصدار قراراتهم.

### ج - تعريف المعلومات المحاسبية:

تعرف المعلومات المحاسبية على أنها " هي كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية، والتي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا، وبذلك فهي تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي تجرى على البيانات المحاسبية بما يحقق الفائدة من استخدامه" <sup>1</sup>.

كما تعرف المعلومات المحاسبية أيضا: " بأنها كافة المعلومات الناتجة عن قيام المؤسسة بوظائفها المختلفة من شراء إنتاج، تمويل وبيع، سواء أكانت وصفية أو كمية" <sup>2</sup>. وعموما تعرف المعلومات المحاسبية بأنها مجموعة من البيانات المحاسبية يتم تجميعها، قياسها، معالجتها وإخراجها في شكل تقارير وقوائم مالية تساعد في عملية اتخاذ القرار.

### 2- خصائص المعلومات المحاسبية:

هناك عدة خصائص تميز المعلومات المحاسبية وذلك من اجل تحقق الفائدة المرجوة منها، وتنقسم هذه الخصائص إلى:

#### أ- الخصائص الأساسية: <sup>3</sup>

يمكن تلخيص هذه الخصائص كما يلي:

**1 -الملائمة:** هي الحالة التي تكون عليها المعلومات المحاسبية قابلة للفهم من قبل المستخدمين لها وذات قيمة تساعد على التنبؤ والتقييم، وعرفها الشيرازي " تعني وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة" ، أي بمعنى قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وحتى تمتلك المعلومات خاصية الملائمة يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية:

<sup>1</sup> بشير بن عيشي وعمار بن عيشي: اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية (ولاية بسكرة)، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص 231.

<sup>2</sup> حسين بلعجوز: نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 171.

<sup>3</sup> تيجاني بالريقي: دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في الأسواق المالية الناشئة، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14-15 افريل 2009 ، منشورات كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، المسيلة، ص ص 502-504.

- **التوقيت الملائم:** أي وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب، إذ انه كلما زادت سرعة توصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها كلما كان الاحتمال كبيرا في التأثير على قراراتهم المتنوعة.

- **القدرة على التنبؤ:** وتعني احتواء المعلومات على قدرة تنبؤية، وبالتالي تمكين مستخدمي المعلومات من التنبؤ، فالمعلومة الجيدة هي التي تمكن المستخدم من تكوين التوقعات عن النتائج المستقبلية وتحسين إمكانية وقدراته في هذا المجال.

- **القدرة على إعادة التقييم:** ويقصد بذلك احتواء المعلومات على خاصية تمكن مستخدميها من التقييم الارتدادي أو التغذية العكسية أو المرتدة من خلال المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات والتي تساهم في تحسين وتطوير نوعية مخرجات (معلومات) النظام وقدرته على التكيف في الظروف البيئية، لذا يمكن القول أن المعلومات الملائمة هي التي تمكن متخذ القرار من تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير فيها وتقييم نتائج القرارات السابقة.

2 - **الموثوقية:** تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها ومن البديهي إن الحسابات (المعلومات المحاسبية) المدققة يعول عليها أكثر من الحسابات غير المدققة حتى وان كانت الأخيرة متطابقة شكلا ومضمونا مع الحسابات المدققة، إن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعتبر انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية، ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة.

ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يلزم أيضا توافر ثلاث خصائص فرعية:

- **الصدق في التمثيل:** ويعني وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس (المعلومات) والظواهر المراد التقرير عنها، بعبارة أخرى إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر، ولكي تكون المعلومات معبر عنها بصدق ينبغي مراعاة نوعين من أنواع التحيز وهما:

\*تحيز في عملية القياس.

\*تحيز القوائم بعملية القياس.

- **إمكانية التحقق والتثبيت من المعلومات:** ونعني في المفهوم المحاسبي توفر شرط الموضوعية في أي قياس علمي، وهذه الخاصية تعني أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر باستخدام نفس الأساليب.

- **حيادية المعلومات:** يقصد بها تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية، بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين.

#### ب - الخصائص الثانوية:<sup>1</sup>

يجب أن تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة بين الوحدات الاقتصادية بعضها البعض، وأن يكون هناك اتساق وانتظام في تطبيق نفس الأساليب.

**1 - القابلية للمقارنة:** من البديهي أن استخدام أساليب محاسبية مختلفة يجعل القوائم المالية التي تصدرها الوحدات الاقتصادية غير قابلة للمقارنة والمعلومات المحاسبية الخاصة بمؤسسة معينة تكون مفيدة إذا أمكن مقارنتها بالمعلومات الخاصة بالمؤسسات الأخرى.

**2 - الاتساق:** ويقصد به الثبات والانتظام في تطبيق الأساليب والقواعد المحاسبية من فترة إلى أخرى داخل المؤسسة وهذا بدوره يحقق إمكانية المقارنة بين نتائج المؤسسة على مر الزمن ويجول دون ظهور تغيرات تنتج عن تغيير الأساليب والقواعد المحاسبية، ولا يعني الثبات عدم تغيير الطرق المحاسبية فالتغيرات البيئية قد تفرض على المؤسسة تغيير بعض الأساليب والقواعد المحاسبية التي تستخدمها مما يؤدي إلى توفير معلومات أفضل لأغراض اتخاذ القرارات، ولكن مع ضرورة الإفصاح عن أي تغيير وبيان أثره على الدخل في الفترة المحاسبية التي تم فيها هذا التغيير.

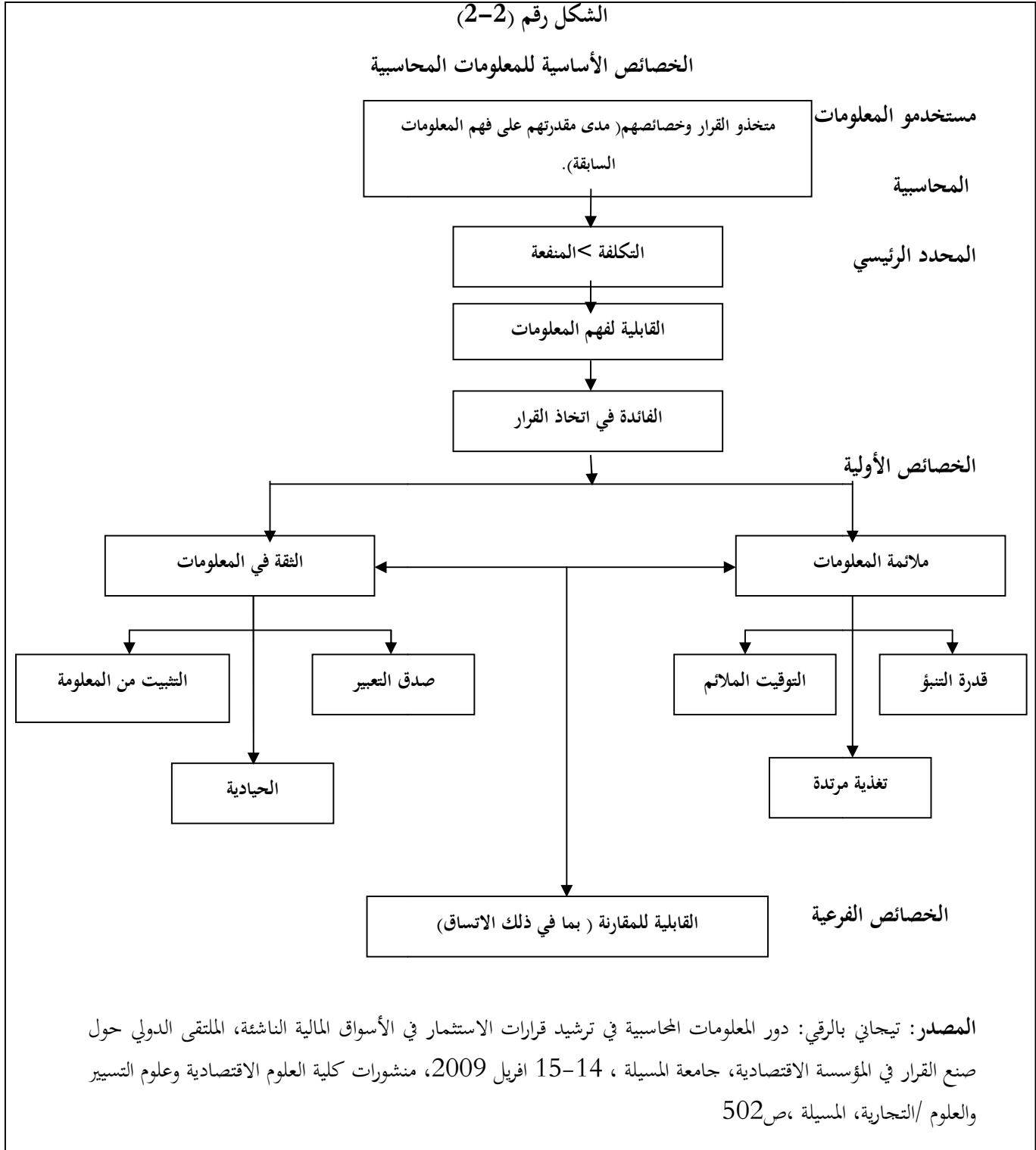
#### ج - خصائص مرتبطة بالمستخدمين:<sup>2</sup>

هناك مواصفات ترتبط بالمستخدمين للقوائم المالية مثل درجة الفهم، فهذا ضروري لتكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة لمتخذي القرارات، والمعلومات لن تكون مفيدة في اتخاذ القرار إذا لم يتم فهمها حتى ولو كانت المعلومات ملائمة وموثوق بها وتعتمد درجة الفهم على مواصفات المستخدم والمواصفات الخاصة بالمعلومات، فالتقارير والقوائم المالية تقدم للمستخدمين الذين لهم قدر معقول من الفهم للأنشطة الاقتصادية والذين لديهم الرغبة في دراسة المعلومات المقدمة بقدر معقول من الاهتمام.

<sup>1</sup> سليمة نشنش: " دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14-15 افريل 2009. منشورات كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية المسيلة، ص 545.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 545.

ويتم توضيح الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية في الشكل التالي:



### ثانيا: المعلومات المحاسبية وعلاقتها بعملية اتخاذ القرارات<sup>1</sup>

يتوقف نجاح أي مؤسسة على وجود ثلاثة عناصر أساسية هي الإدارة، ورأس المال، والقوى العاملة، ولعل العنصر الأكثر أهمية هنا هو الإدارة باعتبارها المحرك والمنظم والمخطط للعناصر الأخرى، وبالقدر الذي تكون فيه خطط وقرارات الأدوات سليمة، يكون نمو وتطور المؤسسة سريعا نحو النجاح. ولكن متى تكون قرارات الإدارة صائبة وصحيحة؟ وهل يفترض أنها دائما كذلك؟ يعتقد لان ذلك يتوقف على توفر معلومات سليمة وصحيحة تبنى على أساسها القرارات والكم الأكبر من هذه المعلومات تعالج وتحضر في الدائرة المؤسسة ومن ثم تحويلها إلى لغة تعتمد عليها إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات.

يقال بان اتخاذ قرار جيد يعتمد بنسبة 90% على المعلومات و10% على الذكاء والإلهام، فكل القرارات تتطلب معلومات والغرض الرئيسي على المعلومات هو من اجل استخدامها للوصول إلى القرارات وتنفيذها وتثبيتها، وفي حقيقة الأمر فان القرارات والمعلومات موضوعان مرتبطان لا يمكن التعرض لأحدهما دون الآخر.

### ثالثا: أهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار

أصبحت المعلومات بالنسبة للمنظمات الأعمال المعاصرة والناجحة بمثابة القاعدة الأساسية التي تعتمد عليها، لممارسة أعمالها في ظل بيئة الأعمال المتغيرة والمعقدة التي تحيط بالمؤسسة حاليا ومستقبلا، وتمثل المعلومات الأساس المنطقي لعملية اتخاذ القرارات.

تنشأ الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة، وبذلك فان الهدف من توفير وتقديم المعلومات المحاسبية في تخفيف حالة القلق التي تنتاب مستخدمي تلك المعلومات لاسيما متخذي القرارات، وكذلك لإمدادهم بمزيد من المعرفة، حيث أن وفرة المعلومات الضرورية أما تؤدي إلى زيادة المعرفة المسبقة لما سيحدث مستقبلا، أو تقليل حجم التباين في الخيارات، وذلك عندما يستخدم متخذو القرارات تلك المعلومات كنسب احتمالية للاختيار بين البدائل المتاحة<sup>2</sup>.

وهذه بعض المنافع التي يمكن أن تتحقق نتيجة لتوافر المعلومات للمدير متخذ القرار:<sup>3</sup>

- 1- تنمية قدرة المدير على الاستفادة من المعلومات المتاحة، والخيارات التي تحققت من الخيارات السابقة؛
- 2- ترشيد وتنسيق ما يبذله المدير من جهد في البحث والتطوير على ضوء ما هو متاح من معلومات؛

<sup>1</sup> حكمت احمد الراوي: نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 1999، ص 256-257.

<sup>2</sup> بشير بن عيشي وعمار بن عيشي: مرجع سابق، ص 231.232.

<sup>3</sup> خليل محمد العزاوي: مرجع سابق، ص 120.

- 3- توفير بدائل وأساليب حديثة لحل المشكلات واختيارات تكفل الحد من هذه المشكلات في المستقبل؛
- 4- رفع مستوى فعالية وكفاءة النشاطات التي تقوم بها المؤسسات؛
- 5- والاهم من كل ما سبق ضمان القرارات السليمة في جميع أقسام المؤسسة وعلى مختلف مستويات المسؤولين فيها.

### المطلب الثاني : دور المراجعة الداخلية في مراحل اتخاذ القرار

تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما داخل المؤسسة فتعمل على مساعدتها في التحكم الداخلي للعمليات وتحسينها، حيث يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة.

الحقيقة أنه لا يمكن الحكم تماما على سلامة وجودة القرار دون توفر ما يسمى بالنظرة الخلفية، هذا يعني أنه بعد وضوح نتائج القرار يتم طرح التساؤل التالي: لو عدنا إلى الوراء لوجدنا أن القرار الذي أتخذ كان الأفضل في ضوء المتغيرات التي كانت قائمة، إذا فإن هذا القرار يكون جيدا، على العكس من ذلك إذا قيل لو أخذ قرار آخر كنت النتيجة ستكون أفضل، عندئذ يكون القرار إما سيئا أو على الأقل لم يكن أفضل القرارات<sup>1</sup>.

إن النظرة الخلفية وإن كانت هي الطريقة الأكثر شيوعا، إلا أن هذه الطريقة معناها الحكم على القرار وتقييمه بعد فترة زمنية من صدوره وفي ظروف تختلف عن الظروف التي تم فيها صدور القرار، علاوة على الاتجاه الغريزي للإنسان نحو الدفاع عن أفعاله وإلقاء مسؤولية الفشل على الآخرين إن الطريقة الأخرى للحكم على جودة القرار تتمثل في الحكم - ليس على القرار نفسه - بل على الكيفية التي صدر بها القرار، طبقا لهذه الطريقة فإن القرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، وبطريقة منهجية أي أن هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى القرارات الجيدة.

تلعب المراجعة الداخلية أدوار هامة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث تساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية، ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة وفعالية.

بالموازاة مع خطوات عملية اتخاذ القرار فإن المراجعة الداخلية لها دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى

تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> رضا خلاصي: مرجع سابق، ص ص 123.122 .

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص ص 125.124 .

يتم المساهمة في عملية صنع القرار من خلال هذه الدورة حسب كل مرحلة، حيث أن المعلومة التي قد تم تأهيلها والتوصل إليها هي إما اكتشاف مشكل أو تحديد مجموعة من البدائل أو المساعد على اختيار أفضلها... الخ، هذا يعني أن هناك مساهمة للمراجعة الداخلية في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار، والتي سوف نتطرق إلى كل خطوة مع الوقوف على أهمية المراجعة الداخلية في كل مرحلة.

### 1- تحديد المشكلة:

وتعني تحديد المشكلة أو الحالة التي لا يرضى عنها المدير في الجهاز الإداري ويريد التخلص منها، ويجب على المدير التحري عن السبب الرئيسي بشأنها لذلك يقع على من له سلطة اتخاذ القرار واجب الاستعانة بأهل الخبرة الفنية أو المتخصصة والخطأ في تحديد المشكلة يؤدي إلى أخطاء في جميع المراحل التالية لها، أي يجب التعرف على مشكلات القرار ووضع أولويات لحل المشكلات وإعادة صياغة المشكلة.<sup>1</sup>

يكمن دور المراجعة الداخلية في تحديد المشكلة من خلال المساعدة في اكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة في المؤسسة حتى يتسنى لها مواجهتها قبل التفاجأ بها، بمعنى أن المراجعة الداخلية تساعد المؤسسة في تحديد الأخطار التي من الممكن مواجهتها مهما كان نوعها ومن أي جهة كانت من الخارج (المحيط) أو الداخل، كما أنها تحدد طريقة التصرف مع كل خطر حسب نوعه.<sup>2</sup>

### 2- إيجاد البدائل:

في حقيقة الأمر إن وجود مشكلة ما يقتضي تعدد وتباين الآراء حولها، ذلك أنه إذا كان لها حل واحد فلن تكون هناك مشكلة اتخاذ قرار لأن متخذه سيكون مرغماً على تبني الحل الوحيد المتوفر لديه. و الملاحظ أن المديرين في سياق بحثهم عن بدائل لحل المشكلة يلجؤون إلى البدائل المعروفة سلفاً (أي التي سبق استخدامها كحلول)، فإذا ما ظهر بأنها غير مناسبة لجؤوا إلى التصور والتفكير الإبتكاري (الخلاق) لإيجاد الحلول المختلفة، فإذا كان تشخيص المشكلة يعتمد على التفكير المنطقي (الذي يركز على التحليل والمقارنة) فإن إيجاد الحلول البديلة لها يعتمد على التفكير الإبتكاري الذي يركز على التصور والتنبؤ وخلق الأفكار.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> هاني خلف الطراونة: نظريات الإدارة الحديثة ووظائفها، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2012، ص 188.

<sup>2</sup> نقاز أحمد: دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار دراسة بجمع صيدال، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2006-2007، ص 139، مذكرة غير منشورة.

<sup>3</sup> إسماعيل مناصرية : مرجع سابق، ص 13.

ومساهمة المراجعة الداخلية في إيجاد مجموعة البدائل يكون في شكل الاقتراحات المقدمة في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة.

### 3-تقييم البدائل:

حين الانتهاء من وضع البدائل المتاحة، يجد المدير نفسه أمام ضرورة تقييمها لاختيار البديل المناسب، وذلك لأن أي حل من هذه الحلول يتضمن عدة مزايا وعيوب؛ إذ لا تتساوى الحلول جميعا من حيث قدرها على تحقيق الهدف.

إن عملية المفاضلة بين البدائل ليست عملية سهلة وواضحة دائما، إذ أن البدائل عادة ما تتضمن عوامل غير ملموسة يصعب وضع معايير دقيقة لقياسها، فضلا عن ضيق الوقت المتاح أمام متخذ القرار لاكتشاف النتائج المتوقعة لكل بديل.<sup>1</sup>

يبرز دور المراجعة الداخلية في هذه الخطوة في أنها تعمل على تقديم و اقتراح البدائل التي تراها مناسبة في التقرير النهائي وهذا بعد دراسة المشكل، فلو نتبع النسق العام للمراجعة الداخلية، لنلاحظ أنه يتم تقديم الإقتراحات الفعالة والمناسبة للوضع المدروس، وبذلك تكون تلك الإقتراحات المقدمة، كبداية يتم مناقشتها وتقييمها وتقويمها مع الجهة التي سوف يصدر منها القرار.<sup>2</sup>

### 4-اختيار البديل الأفضل:

تتم مقارنة البدائل من حيث المزايا والعيوب ثم اختيار البدائل الأفضل والأحسن، وتوقف الاختيار على كفاءة وقوة شخصية وقدرته على التصرف السليم، وحالته النفسية والظروف المحيطة بالعمل، ويتطلب هذا خبرة ودراسة علمية.<sup>3</sup>

في هذه الخطوة يزيد دور المراجعة الداخلية في عملية اختيار البديل الأفضل، وهذا من خلال الإقناع المستمرة على اختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي، وأن متخذ القرار في العادة يستشير المراجع الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حال حتى البدائل الأخرى التي تم اقتراحها من الجهات الأخرى غير المراجعة الداخلية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> إسماعيل مناصرية : مرجع سابق، ص 13.

<sup>2</sup> أحمد نقاز :مرجع سابق، ص 142.

<sup>3</sup> خليل محمد الغزوي :مرجع سابق، ص 25-26.

<sup>4</sup> أحمد نقاز : مرجع سابق، ص 144.

## 5- تنفيذ القرار:

بعد ما أن حدد متخذ القرار البديل الأفضل من بين البدائل التي تم تقييمها، يصل إلى مرحلة التنفيذ، لكي يتم التأكد من أن القرار سيحقق الأهداف الموضوعية له، وهناك عدة عوامل لابد من مراعاتها في هذا المجال هي:<sup>1</sup>

- توقيت القرار توقيتاً ملائماً لكي يحقق الهدف المنشود؛
- تحديد التنظيم الملائم لتنفيذ القرار؛
- مراعاة اقتصادية التنفيذ؛
- تحديد عدد الأشخاص الذين سيتأثرون بالقرار الجديد.

إن أهم مسألة في هذه الخطوة هي، أن على المدير أن يعرف النتائج المحتملة من اتخاذ وتنفيذ القرار.

قد يكون القرار المتخذ جيداً هو الأفضل، إلا أن الطريقة التي نفذ بها كانت غير ملائمة، مما يؤدي إلى الحكم الأولي حول القرار المتخذ بأنه غير جيد وأن البديل الذي تم اختياره غير سليم، بينما يعود عدم ملائمة هذه إلى الطريقة التي نفذ بها، لذا يجب مراعاة الطريقة التي ينفذ بها هذا القرار ومن الممكن أن يكون ذلك بمساعدة قسم المراجعة الداخلية وهذا بحكم طبيعة نشاطها وتعاملها مع جميع المستويات في المؤسسة.<sup>2</sup>

## 6- متابعة تنفيذ القرار:

بعد وضع القرار موضوع التطبيق لا تكون مرحلة اتخاذ القرار قد انتهت ولكن تظل مرحلة أخرى هامة وهي تقييم نتائج تطبيق القرار والتحقق من أن القرار المتخذ يحقق النتائج المرغوبة والأهداف المرجوة.<sup>3</sup>

في هذه الخطوة بالذات يزداد دور المراجعة الداخلية وهذا لكون طبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة المراجعة الداخلية في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد للمشكلة ثم للبدائل ثم اختيار البديل الأفضل...، من شأنه أن يجعل قسم المراجعة الداخلية أن تسهر على التطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على التوريد المتواني للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> جمال الدين لعويصات: مرجع سابق، ص 32.

<sup>2</sup> أحمد نقاز : مرجع سابق، ص 146.

<sup>3</sup> جمال الدين لعويصات : مرجع سابق، ص 33.

<sup>4</sup> أحمد نقاز : مرجع سابق، ص ص 146-147.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار

تتأثر القرارات المتخذة عادة بالعديد من العوامل سواء كانت تلك القرارات فردية أو جماعية، وقد تترك تلك العوامل آثارها على القرارات المتخذة لفترة زمنية طويلة، فنجد عوامل من البيئة المحيطة بالمؤسسة أو من داخلها تؤثر تأثيراً مباشراً على هذه العملية.

وفيما يلي عرض لأهم العوامل التي تؤثر على عملية اتخاذ القرارات:<sup>1</sup>

#### 1- عوامل البيئة الخارجية:

وتتمثل هذه العوامل في الضغوط الخارجية القادمة من البيئة المحيطة التي تعمل في وسطها المؤسسة والتي لا تخضع لسيطرة المؤسسة أن إدارة المؤسسة تخضع لضغوطها وتمثل هذه العوامل بما يلي:

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

#### 2- عوامل البيئة الداخلية:

- وتتمثل بالعوامل التنظيمية وخصائص المؤسسة وهي عوامل كثيرة أهمها:
- عدم وجود نظام المعلومات داخل المؤسسة يفيد متخذ القرار بشكل جيد؛
  - عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام؛
  - درجة المركزية، وحجم المنظمة ودرجة انتشارها الجغرافي؛
  - درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة؛
  - مدى توافر الموارد المالية والبشرية والفنية للمؤسسة؛
  - القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية أخرى.

<sup>1</sup> كاسر نصر المنصور: الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص ص 36-39.

### 3- عوامل شخصية ونفسية:

وهذه العوامل تشمل كل من له علاقة باتخاذ القرار ابتداء بالرجل الإداري متخذ القرار ومستشاريه ومساعديه الذين يشاركونه في صنع القرار، وهذه العوامل تقسم إلى نوعين هما:

أ- **عوامل نفسية:** وهذه العوامل تتشعب فمنها ما يتعلق ببواعث داخلية للشخص ومنها ما يتعلق بالمحيط النفسي المتصل به وأثره في عملية اتخاذ القرار وبخاصة في مرحلة اختيار البدائل من مجموعة البدائل المتاحة.

ب- **عوامل شخصية:** تتعلق بشخصية متخذ القرار ومقدراته وهناك الكثير منها التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات، فالقرار يعتمد على كثير من المميزات الفردية والشخصية للفرد التي تطورت معه قبل وصوله إلى التنظيم، وعليه تشكل عمليات اختيار الأفراد وتدريبهم عوامل مهمة في نوعية القرارات المتخذة.

### 4- عوامل ظروف القرار:

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

### 5- عوامل أخرى :

أ- **تأثير عنصر الزمن:** يشكل عنصر الزمن ضغط كبيراً على متخذ القرار، فكلما زادت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار لاتخاذ قراره كلما كانت البدائل المطروحة أكثر والنتائج أقرب إلى الصواب وإمكانية التحليل للمعلومات متاحة أكثر، وكلما ضاقت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار كلما تطلب منه السرعة في البث القرار مما يقلل في البدائل المتاحة أمامه.

ب- **تأثير أهمية القرار:** كلما ازدادت أهمية القرار ازدادت ضرورة جمع المعلومات الكافية عنه، وتتعلق الأهمية النسبية لكل قرار بالعوامل التالية:

✓ عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار ودرجة هذا التأثير؛

✓ كلفة القرار والعائد، حيث تزداد أهمية القرار، كلما كانت التكاليف الناشئة عنه أو العائد المتوقع الحصول عليه نتيجة هذا القرار مرتفعاً؛

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

### المبحث الثالث : صعوبات المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار

رغم أن المراجعة الداخلية لها دور على جميع المستويات الإدارية في المؤسسة وحيث أنها تعتبر من أفضل الأدوات التي تساعد في اتخاذ القرارات كما رأينا سابقا من خلال الدور الذي لعبته في جميع مراحل اتخاذ القرار ، إلا أنها لديها عوائق تؤثر على عملية اتخاذ القرار.

#### المطلب الأول: المركزية الشديدة وعدم التفويض

نخص بالذكر هنا النمط الأوتوقراطي للسلوك الإداري وهذا النمط يتدرج في شدته بين نقطتين يمثل أحدهما السلوك الأوتوقراطي المتسلط أو المتحكم وتمثل النقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق، كما أنه يتوسط هاتين النقطتين سلوك يكاد يكون وسطا في شدته بين النمطين السابقين، وهذا السلوك هو السلوك الأوتوقراطي الصالح أو الخير، إلا أنه وفي ظل هذه الأنماط الثلاثة يجب أن نميز بين نوعين من القيادة المتحكمة، فهناك قيادة تعتمد كلية على أسلوب قيادي رقابي يتعامل في تصرفاته بالتقارير الرقابية، في هذا النوع يكون للمراجعة الداخلية دورا كبيرا جدا، وتصبح بمثابة اليد اليمنى للقيادة والتي يتم من خلالها التحكم في مجريات العمليات داخل المؤسسة، وهذا راجع للصفة الرقابية التي تحكم المراجعة الداخلية، وهناك نوع آخر من القيادة الذي لا يعترف إلا بوجهة نظره ، ففي هذا النوع من القيادات يكون دور المراجعة الداخلية محدود إلى أبعد التصورات فلا تلقى الاقتراحات التي ترفع في التقارير النهائية أي صدى لدى قيادات المؤسسة.<sup>1</sup>

#### 1- المراجعة الداخلية في ظل نمط إداري أوتوقراطي متطرف

ففي ظل النمط الأوتوقراطي المتطرف غير المقتنع بالمراجعة الداخلية كأداة رقابية في المؤسسة لسبب أو لآخر، قد بينت الدراسات العلمية أن القيادات في الأجهزة ذات النمط الأوتوقراطي يترتب عليها عدم رغبة هذه القيادات في تفويض الاختصاصات والصلاحيات للقيادات في الصف الثاني من السلم الإداري، كما يظهر الأسلوب الأوتوقراطي المتشدد أو المتطرف في اتخاذ القرارات بأنها تأتي من الأعلى إلى الأسفل، وهي غير قابلة للمناقشة، ويكون عمل المراجعة الداخلية في ظل هذا الأسلوب في التأكد من السير العادي لنشاط وفي جميع المستويات الإدارية، ولا يمكن للمراجعة الداخلية الطعن في القرارات المتخذة ولا يمكن تقييمها، بالإضافة إلى أنه لا يتم الأخذ بأي إقتراح تبديه في تقاريرها، فهذا النوع من القيادات مؤمن بالدور

<sup>1</sup> أحمد نقاز : مرجع سابق، ص 164.

التقليدي للمراجعة الداخلية فقط وهو مجرد المصادقة على ما هو ظاهر بالقوائم المالية دون التدخل في الشؤون التسييرية وما شابهها.<sup>1</sup>

## 2- المراجعة الداخلية في ظل نمط إداري أوتوقراطي صالح

أما النمط الأوتوقراطي الصالح أو الخير أين يتصف المدير فيه بأنه يثق في نفسه طريقة أدائه للعمل ويركز إهتماماته في تحقيق مستوى أداء مرتفع في الأجل القصير والطويل وتبدوا مهاراته الرئيسية في حمل موظفيه على تنفيذ ما يريد هو أن ينفذه مع عدم خلق أشياء لدى رؤوسيه.

أما في اتخاذ القرارات لا يؤمن لمدير من هذا النمط كثير بالمشاركة في اتخاذه للقرارات، ولو فتح باب لإستخدام المشاركة في بعض الأحيان، فإن وسيلته في ذلك تروجه لقبول رؤوسيه لقراراته قبل إعلانها صراحة، وذلك لأنه يدرك مقدما أن بعضا من رؤوسيه قد يعارضون قراره، ولهذا فهو يحاول أن يبين لهم الفوائد التي تترتب على هذا القرار إن أتخذ، ويوضح لهم مزايا إصداره، فالمدير الأوتوقراطي الخير وإن كان يبدو عادلا ومنصفا أحيانا في تعامله مع رؤوسيه في إشراكهم بشكل محدود في اتخاذ قراراته إلا أن اتجاهه وميوله استبدادي بشكل عام، فهو وإن كان يفضل أن يتعامل مع رؤوسيه عن طريق الإقناع أحيانا، إلا أن الرؤوسيين ينظرون إلى سلوكه الخير نحوهم على أنه نوع من المناورة يلجأ إليها لتحقيق أهدافه ورغبته.<sup>2</sup>

إن النمط أو السلوك الإداري الأوتوقراطي الخير رغم تناقص شدته إلا أنه يبقى دائما، حدا من الحدود التي تقلل من المشاركة في صنع القرار، هذا حتى وإن لجأ للمراجعة الداخلية كأداة يستعملها في مراقبة وتسيير نشاط المؤسسة.<sup>3</sup>

## 3- المراجعة الداخلية في ظل نمط إداري أوتوقراطي متعامل

أما في ظل النمط الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق فإن المدير رغم سلوكه الأوتوقراطي إلا أنه يتميز بلباقته في التعامل مع رؤوسيه و اعتماده على اتصالاته الشخصية معهم لإنجاز العمل، ومرونته في معالجة وحل المشاكل التي تواجهه، وفي اتخاذه للقرارات يعتقد المدير الأوتوقراطي اللبق أن مشاركة رؤوسيه له في اتخاذ

<sup>1</sup> أحمد نقاز: مرجع سابق، ص ص 164-165.

<sup>2</sup> نواف كنعان سالم: مرجع سابق، ص ص 211-212.

<sup>3</sup> أحمد نقاز: مرجع سابق، ص 165.

قراراته وسيلة غير عملية وغير مجدية، ولذلك فهو يحاول في كل مرة خلق الإحساس لدى مرؤوسيه بأنهم يشاركونه دون أن يشركهم فعلا، ويعتمد في تكوين الإحساس بالمشاركة لدى مرؤوسيه.<sup>1</sup>

#### 4- لمراجعة الداخلية في ظل نمط ديمقراطي شكلي<sup>2</sup>

إن من الدراسات الهامة التي كشفت عن درجات السلوك الديمقراطي للمدير تلك التي قام بها " تانبوم وزميلاه " وماكجريجور **Mc Gregor** والتي توصلوا فيها إلى بعض النماذج التي تبين درجات المشاركة في ظل النمط الديمقراطي وهي:

النموذج الأول: هو نموذج المدير الذي يضع حدودا معينة ويطلب من مرؤوسيه المشاركة في اتخاذ القرارات في تلك الحدود فقط، فهنا يكون هذا الأمر بمثابة المثبط والمقلل لما يمكن أن تسهم به المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات.

النموذج الثاني: يقوم المدير بتقديم مشروع قرار - ورقة عمل - قابلا لتعديل أو حتى الإلغاء إذا ما زالت ظروف إصداره، ويتيح لمرؤوسيه الفرصة المشاركة في صنع القرار من خلال استطلاع آرائهم وردود فعلهم نحو هذا القرار قبل أن يصبح نهائيا، ومع كل ذلك يحتفظ المدير في هذا النموذج لنفسه بسلطة تحديد و اتخاذ القرار النهائي دون أن يأخذ في اعتباره آراء مرؤوسيه أو ردود فعلهم.

نلاحظ أن النموذجين السابقين يمثلان نمط ديمقراطي شكلي يقيد ويحدد دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.

#### المطلب الثاني: ضغوط المديرين

من خلال تناولنا للعوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات رأينا أنه كيف يتأثر متخذ القرار بعوامل ومتغيرات نابعة من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، وأنه قد يكون من الممكن التحكم بتأثير البيئة الداخلية في حين يصعب على المدير التحكم بتأثير البيئة الخارجية بما فيها من متغيرات سياسية و اجتماعية اقتصادية، وقد أثبتت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين - وخاصة في الدول النامية - على اختلاف مستوياتهم في المؤسسة الإدارية المختلفة أيا كان نوعها ونشاطها وحجمها، يتعرضون لضغوط عديدة، وأن هذه الضغوط أصبحت سمة مميزة للعصر الذي نعيش فيه، كما أصبحت البيئة سواء الداخلية أو خارجية هي مصدر هذه

<sup>1</sup> نواف كنعان سالم: مرجع سابق، ص 212.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 214-215.

الضغوط، وأثبتت هذه الدراسات أن مقدار السلطة الممنوحة للمديرين لا تتناسب مع المسؤوليات المناطة بهم والضغوط التي تواجههم والتي ينعكس أثرها على نوعية وفاعلية القرارات التي يتخذونها.<sup>1</sup> إن هذه الضغوط تؤثر بشكل أو بآخر على مردودية القرارات المتخذة من قبل المدير فبالرغم من أداء خلية المراجعة الداخلية عملها على أحسن وجه ووفقا لجميع المتطلبات فإن مساهمتها من خلال التقارير النهائية تكون محدودة أو حتى أنه لا يكون أي دور في عملية صنع القرار.<sup>2</sup> يمكن تقسيم هذه الضغوط التي يتعرض لها المدير والتي تؤثر في قراراته والتي تحد بذلك من الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار إلى نوعين:

### 1- الضغوط الداخلية:<sup>3</sup>

تمثل الضغوط الداخلية في ضغوط الرؤساء و ضغوط التنظيمات غير الرسمية و مراكز القوى التي تخلقها، وقصور نظم المعلومات و البيانات، و نقص الإمكانيات المادية و البشرية اللازمة.

أ- ضغوط الرؤساء : فالمدير الذي لا يعرف حدود سلطاته أو الذي لا يخول السلطة الكافية من رؤسائه لإنجاز واجباته و يخشى لومهم، غالبا ما يحجم عن اتخاذ القرارات القاطعة، و هناك أسباب تدعو المدير متخذ القرار للالتزام بسلطة رئيسه عند اتخاذه للقرار أهمها: أن المدير يريد أن يضمن الحصول على موافقة رئيسه على قراره وأن الرئيس بحكم سلطته الواسعة في التنظيم و فهمه الشامل و العميق للأمور يمكنه من اقتراح و ابتكار بدائل جديدة متعددة يضاف إلى ذلك أن بعض الرؤساء لا يميلون كثيرا إلى تفويض سلطاتهم لمؤسسيهم .

ب- ضغوط التنظيمات غير الرسمية: فقد توجد في المؤسسة تجمعات غير رسمية تشكل مراكز قوى فعلية مميزة عن مراكز القوى الرسمية، تشكل ضغوطا على المدير متخذ القرار، و تؤثر في توجيه قراراته أو تحد من فعاليتها.

**ضغوط داخلية أخرى:** يعتبر من الضغوط الداخلية ضيق الوقت لدى المدير وإضطراره إلى اتخاذ القرارات تحت ضغط ظروف معينة حيث لا تكون الفرصة كافية للحصول على المعلومات الوافية عن البدائل ودراستها، وكذلك مدى تعدد الحلول البديلة إذ كلما تعددت الحلول كلما تطلب ذلك جهدا ووقتا لدراستها، كما يعتبر من الضغوط الداخلية تلك الخاصة بإمكانيات المؤسسة المالية وتوفير السيولة اللازمة لمواجهة عملياتها الجارية.

<sup>1</sup> نواف كنعان سالم : مرجع سابق، ص 307.

<sup>2</sup> أحمد نقاز: مرجع سابق، ص 167.

<sup>3</sup> نواف كنعان سالم: مرجع سابق، ص 310.308.

## 2- الضغوط الخارجية<sup>1</sup>

تتمثل في ضغوط الرأي العام والضغوط الاقتصادية النابعة من العلاقات الاجتماعية للمدير خارج نطاق العمل، وضغوط الأجهزة الإعلامية والأجهزة الرقابية، وكلها عوامل تؤثر في توجيه قرارات المدير أو تحد من فاعليتها.

أ. **ضغوط الرأي العام** : تتمثل هذه الضغوط في الرأي العام التي يفرضها على المدير كونه عضواً في المجتمع وعليه أن يتعامل معه، ولذلك فالقرار الذي يكون فعالاً في وقت أو في منطقة أخرى، وقد تعارض مثلاً بعض فئات الرأي العام قرارات قد تعود عليها بالإضرار ولو كانت هذه الأضرار بسيطة أو غير مباشرة، مثل القرارات الخاصة برفع أسعار بعض السلع أو الخدمات في ظل الاحتكار أو الأسعار الإدارية، والتي تجد معارضة من الرأي العام، وهي تشكل بذلك نوعاً من الضغوط على متخذي القرارات.

ب. **الضغوط الاقتصادية** : تتمثل هذه الضغوط في حالات التضخم و الإنكماش وفوائد الأموال، والتذبذب في أسعار العملات، والعرض والطلب والتي تؤثر تأثيراً مباشراً على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها، كما تنعكس آثارها على القرارات فتحد من فاعليتها.

ج. **الضغوط النابعة من علاقات المدير الشخصية والاجتماعية والإقليمية خارج نطاق العمل**: قد أوضحت التطبيقات العملية أن العلاقات الشخصية للمدير خارج نطاق العمل تلعب دوراً بارزاً في توجيه قراراته، وخاصة في الدول النامية، إذ أن المدير في هذه الدول يرتبط بمجموعات متشعبة من الصلات والعلاقات الأسرية والروابط الإقليمية، بل وروابط أبناء البلد أو الحي، وهذه كلها تمارس ضغوطاً على المدير لتشكيل قراراته وفقاً للمصالح الشخصية لأصحاب هذه الصلات، تبرز هذه الضغوط بشكل واضح عند الإعلان عن وظائف شاغرة، إجراء حركة الترقية أو التنقلات، التعاقد على الإنشاءات أو التوريدات.

د- **الضغوط النابعة من أجهزة الرقابة المركزية** : يضاف إلى ما سبق الضغوط النابعة من أجهزة الرقابة المركزية بما يتطلبه عملها من بيانات ومعلومات إذ يضطر المدير متخذ القرار إلى إمداد هذه الأجهزة بما يستغرق بعض وقته وطاقته فينعكس ذلك على قراراته، زد على ذلك الضغوط التي تسببها أجهزة الإعلام على المديرين من خلال ما تنشره هذه الأجهزة من إنتقادات أو تقييم لقرارات المديرين وإبراز وجهات النظر والآراء لبعض

<sup>1</sup> نواف كنعان سالم : مرجع سابق ، ص 310.312.

فئات الرأي العام حولها، وكل ذلك يشكل ضغطا على المدير سواء بالنسبة لما اتخذه من قرارات أو لما يزمع اتخاذه من قرارات في المستقبل.

كما أن مثل كل هذه الضغوط من شأنها أن تعرقل الدور الذي من الممكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار، وقد كون تأثير هذه الضغوط على دور المراجعة الداخلية في إحدى المراحل أو الخطوات الخاصة بصنع القرار، فبالرغم من استكمال المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية وفعاليتها إلا أن هذه الضغوط تحد من أو تبطل ما كان مرجوا من وراء المراجعة الداخلية.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : الاستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية<sup>2</sup>

لعل أكثر الأمور خطورة في المراجعة الداخلية هي أن تكون مرتبطة مع المدير المالي مما يعرض أهداف المراجعة الداخلية إلى البيروقراطية بل وإلى عدم تحقيق الأهداف بالكامل، فمثلا لو اكتشف المراجع الداخلي أن هناك بعض الغش أو الأخطاء في الدائرة المالية والتي يرأسها المدير المالي فكيف للمراجع الداخلي أن يقدم تقريره إلى المدير المالي والذي هو أصلا مسؤولا عن تلك الدائرة، من هنا أتت الأهمية على استقلالية دائرة المراجعة الداخلية بشكل تام وأن تكون مبروطة بشكل يوفّر لها نوعا من الإستقلالية، مما دعا إلى اعتماد معايير الممارسة المهنية، إذ أن من معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن باقي الأنشطة - الوظائف - التي يقوم بمراجعتها وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوط بها، ويجب أن يكون المراجع موضوعيا في أدائه لأعمال المراجعة إلا أن التطبيقات العملية لهذه المهنية أثبت أنه في أي حال من الأحوال أن تكتمل إستقلالية المراجع الداخلي وهذا من خلال زاويتين:

#### 1- تنظيمية رسمية:

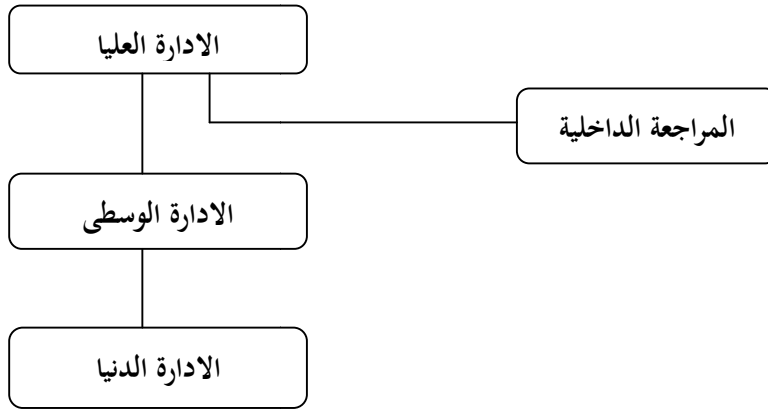
بحيث أن المراجع الداخلي هو أولا وأخير موظف داخل المؤسسة يعني تابع لها، وهو مسؤول عن أعماله تجاه مجلس إدارته (الإدارة العليا) ونجد ذلك من خلال تموضع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وهذا وفقا لشكل التالي:

<sup>1</sup> أحمد نقاز : مرجع سابق، ص 170.

<sup>2</sup> : المرجع نفسه، ص ص 170-172.

شكل رقم (2-3)

وضع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة



**المصدر:** احمد نقاز: دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار دراسة مجمع صيدال، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2006-2007، ص171، مذكرة غير منشورة.

نلاحظ من خلال الشكل والذي يبين تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث جاء ليعمل على المحافظة على أداء مهمة المراجعة الداخلية بعيد عن جميع أنواع الضغوطات ونشأة المصالح بين هذه الأخيرة وبين باقي الوظائف في المؤسسة، فهذا التموضع يسمح بتواجد قدر كافي من الاستقلالية بين المراجعة الداخلية و كل من الإدارة الوسطى و الإدارة التنفيذية أي بين وظيفة المراجعة الداخلية وبين باقي الوظائف- هذا في ظاهر الشكل وما يجب أن يكون- إلا أن كما نلاحظ أن تبعية المراجعة الداخلية بالإدارة العليا يحد من استقلالية المطلقة للمراجعة الداخلية في أداء مهامها داخل المؤسسة، و المراجع الداخلي هو المسؤول أمام الإدارة العليا- وبالتالي هو دائما يعمل فطريا - علي إرضاء الإدارة العليا، ففي كل مرة يقوم بمراجعة عملية ما يقوم برفع تقريره إلى الإدارة العليا و الذي يبين ما وجدته حول العملية التي قام بمراجعتها، فإذا كانت هناك قرارات تم اتخاذها- أو إجراءات تم سنها و شرع في تنفيذها- وكانت الإدارة العليا هي الجهة المسؤولة علي ذلك فإن المراجع الداخلي إذا قام بعملية المراجعة لمثل هذه القرارات و الإجراءات، فإنه إذا رأى ما يعيبها أو أنها في غير محلها لا يستطيع الطعن في هذه القرارات- الإجراءات- و يعمل على مجاراة الإدارة في ذلك، خاصة إذا كان الأسلوب الإداري المنتهج هو أسلوب أوتوقراطي وذلك كونه شعور نفسي بأن الجهة المرفوع إليها التقرير النهائي هي عليا وذات سلطة وأن المراجع الداخلي مجرد موظف يقوم بوظيفته رقابية على

بقية الوظائف و التي تقع في الصف الثاني و أنه لا تنبعث منه أي سلطة إتجاهه، فبذلك نلاحظ أن الدور الذي كان من الممكن أن يلعبه المراجع الداخلي في عملية صنع القرار- والذي يؤهله في ذلك معيار الاستقلالية- محدود أو يكاد أن يكون تمثيلي هذا إذ كانت العمليات أو الإجراءات التي تم مراجعتها الصادرة عن الإدارة العليا فيصبح الاقتراح أو إعطاء رأى حول قرار إما هو تعدي علي صلاحية الإدارة العليا والتي هي علي دراية كاملة بما يجري داخل المؤسسة .

إن للمراجعة الداخلية دورا هام في عملية متابعة تنفيذ القرارات كما رأينا سابقا فإذا كانت هذه القرارات صادرة من الجهة العليا فإن هذا الدور يفقد معناه، وهذا تحت مؤثرات السلطة الممارسة من طرف الإدارة العليا، فبذلك نقف على حد من الحدود المقللة أو المبطللة لدور المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار، وبالتالي فإن تبعية المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا تنظيميا، من شأنه أن يحد من الإستقلالية المطلوبة للمرجعة الداخلية داخل المؤسسة حتى تمارس مهامها بعيدا عن جميع الضغوطات، وبالتالي فإن ذلك يعتبر عائقا أمام المراجعة الداخلية يحد من أداء الدور الواجب لها في عملية صنع القرار.

## 2- غير رسمية:

أما الزاوية الثانية والتي من الممكن أن ننظر منها إلى محدودية الإستقلالية الواجبة للمراجعة الداخلية داخل المؤسسة، والتي سوف تؤدي إلى أن تكون عاملا من العوامل المؤثرة سلبا في درجة مساهمة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرارات، وهي أن التواجد المستمر للمراجع داخل المؤسسة ينشئ علاقات غير رسمية بينه بصفته كموظف داخل المؤسسة، وبين باقي الموظفين والعمال الآخرين في الدوائر أو المصالح الأخرى، هذه العلاقات الغير رسمية تتمثل في بروز نوع من المصالح المشتركة بين الموظفين وبين المراجع الداخلي، تؤثر سلبا على التقارير المعدة حول عمليات معينة، وبالتالي تؤثر في مسار القرارات التي سوف تتخذ، بالإضافة إلى بروز علاقات ذات طابع عاطفي بحيث يصبح المراجع الداخلي يغطي على بعض الأخطاء التي قام بها زملائه الموظفين حتى لا يتم اتخاذ قرارات صارمة تضر بمركزهم الوظيفي أو حتى تتسبب في طردهم، فبذلك نلاحظ أن هذه النوع من العلاقات قد يسهم بقدر كبير في إبطال الإستقلالية القائمة بين المراجع الداخلي وبين باقي الموظفين، وبالتالي يؤثر ذلك في الدور الذي تسهم به المراجعة الداخلية في القرارات المتخذة، بحيث أن المراجع الداخلي لم يعمل على إيصال المعلومات السليمة والشرعية لمتخذ القرار، حتى يتسنى له اتخاذ القرارات السليمة.

### خلاصة الفصل

تمر عملية اتخاذ القرار بمجموعة من الخطوات انطلاقاً من تحديد المشكلة إلى إيجاد البدائل ثم إلى تقييم البدائل تليها اختيار البديل الأفضل، ومن ثم تنفيذ القرار وفي الأخير متابعة تنفيذ القرار، وكذا باستخدام أساليب معينة لإتمام العملية بشكل جيد.

كما يحتاج متخذ القرار إلى معلومات من أجل إيجاد الحلول والمفاضلة بينها لاختيار البديل الأفضل لكي يكون القرار المتخذ فعال ويلبي جميع أهداف المؤسسة، وتتميز هذه المعلومات بخصائص أساسية مثل الملائمة والموثوقية.

وككل عملية فإن عملية اتخاذ القرار لها عوامل تتأثر بها، وهذه الأخيرة تجعل للمراجعة الداخلية عوائق تقيدها من اتخاذ القرارات.



## الفصل الثالث

# دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة المسيلة

### تمهيد

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى المراجعة الداخلية بصفة عامة كأداة رقابية داخل المؤسسة، لا يمكن الاستغناء عنها بسبب ما تقدمه للمؤسسة من معلومات، وما مدى أهميتها في اتخاذ القرار، والذي بدوره يعتبر من أهم العمليات التسييرية في المؤسسة، ولهذا سوف نقوم بتسليط الضوء على إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وذلك في إحدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة-.

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة

### المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة

لتقديم مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة يجب علينا أولا التعرف على المؤسسة الأم والتي تعتبر من بين المؤسسات الرائدة في الجزائر، ثم نبين الأهداف والآفاق المستقبلية للمؤسسة، وأخيرا نوضح الهيكل التنظيمي وما به من مختلف الوظائف.

### المطلب الأول: تقديم المؤسسة الأم -الرياض سطيف<sup>1</sup>

في السنوات الأولى من الاستقلال اتجهت الدولة الجزائرية إلى تحويل حبوب القمح بكل أنواعه إلى مواد غذائية لتلبية حاجيات ومتطلبات الاستهلاك الوطني كما ونوعا، ومن أجل تحقيق هذا الهدف عمدت الدولة إلى إنشاء عنصر اقتصادي ذا مفعول حساس والمتمثل في المؤسسة الوطنية للسميد والدقيق والعجائن بكل أنواعها، حيث تأسست تحت وصاية وزارة الصناعة والطاقة بموجب المرسوم المؤرخ في 25 مارس 1965 والتي عرفت باسم شركة "السمباك"

وهذه الشركة جاءت نتيجة برنامج التأميم مباشرة بعد الاستقلال بغرض تجسيد وتنظيم قطاع مهم جدا في الصناعات التحويلية الخفيفة للاقتصاد الوطني إلا وهو قطاع الصناعات الغذائية، وفي سنة 1982 إثر إعادة الهيكلة للمؤسسة الوطنية للدقيق انبثقت منها خمسة مؤسسات رئيسية موزعة على التراب الوطني، ودورها تغطية الولايات المجاورة لها في توزيع مختلف منتجاتها، وهذه المؤسسات هي:

- مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة؛

- مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس؛

- مؤسسة الرياض بقسنطينة؛

- مؤسسة الرياض بتيارت؛

- مؤسسة الرياض بسطيف.

و بموجب المرسوم التنفيذي رقم 367 /82 بتاريخ 1982/11/27. نشأت المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف الرياض ثم انتقلت إلى الاستقلالية ابتداء من 1990/04/02. و اتخذت شكل شركة مساهمة برأسمال 5.000.000.000 دج، حيث نجد تركيبة رأسمالها الاجتماعي تتكون من:

80%: الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية.

<sup>1</sup> مصلحة المحاسبة بمؤسسة مطاحن الحضنة

11%: المؤسسات المالية و البنوك و شركات التأمين.

09%: أشخاص طبيعيين.

ويكمن النشاط الأساسي لمجمع الرياض سطيف في تحويل الحبوب ( القمح الصلب و اللين)، و إنتاج و تسويق المواد المشتقة كالمسفيد و الدقيق و العجائن الغذائية و الكسكسي، و تمتلك المؤسسة عدة وحدات موزعة على عدة ولايات منها : ( سطيف ، المسيلة ، برج بوعرييج ، بجاية ، بسكرة ، ورقلة) ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

### الشكل رقم (3-1)

#### مخطط تمثيلي لشركات مجمع الرياض -سطيف

الشركة القابضة العمومية الغذائية الأساسية

شركة الرياض -سطيف-

الشركات التابعة للشركة

الفلاحة

الإنجاز والصيانة الصناعية

مطاحن الحبوب

الزراعة الجنوبية ورقلة (100%)

شركة الهندسة الصناعية البلدية  
20%

مطاحن الهضاب العليا /سطيف

مطاحن الصومام / بجاية

مطاحن البيبان / برج بوعرييج

مطاحن الحضنة / المسيلة

مطاحن الزيبان / بسكرة

مطاحن الواحات / ورقلة

مطاحن سيدي عيسى / المسيلة

المصدر: وثائق الشركة

المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل الدراسة-مطاحن الحضنة- وأهدافها

أولاً: نشأة مطاحن الحضنة بالمسيلة:<sup>1</sup>

تقع مطاحن الحضنة على بعد 02 كلم من وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على طريق الرابط بين برج بوعريريج والمسيلة، بدأ بناؤها سنة 1980 حيث تم تشغيلها لأول مرة سنة 1982. وقد حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة في شكل مساهمة مطاحن الحضنة وهذا في 02 أكتوبر 1997 على مساحة 30.775م<sup>2</sup> منها 12.555م<sup>2</sup> مغطاة. وقد بلغ رقم أعمالها حالياً 1.449.460.000 دج. أسست الشركة التابعة "مطاحن الحضنة" في 1997.10.01 (مستخلص محضر مجلس الإدارة رقم 06، جلسة يوم 1997.09.07، تحولت إلى شركة تابعة، شركة مساهمة بتاريخ 1997.10.01 مبلغ رأس المال الاجتماعي 60.000.000 دج ابتداء من 1997.10.01، تم رفعه في 1998.04.30 إلى 479.000.000 دج وقد بلغ رقم أعمالها حالياً 1.449.460.000 دج

تمتلك الشركة التابعة لمطاحن الحضنة مسمدتين ومطحنة واحدة علماً أن:

✓ القسم الأول: ويتكون من مسمدة ومطحنة واحدة حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية "Buhler" وتاريخ بداية الاستغلال لها سنة 1981 م وقدرتها الإنتاجية 2000 قنطار يومياً، وتكلفة إنجازها الإجمالية 220.915.480,55 دج.

وارتفعت القدرة الإنتاجية إلى 3000 قنطار يومياً سنة 1999 م، وقدرت تكلفة رفع القدرة الإنتاجية 242.202.253,51 دج.

✓ القسم الثاني: يتمثل في مسمدة جديدة وقد تم إنجازها من طرف الشركة الإيطالية "Golfetto" وتاريخ بداية استغلالها سنة 1993 م وتبلغ طاقتها الإنتاجية 4000 قنطار يومياً بتكلفة إنجازها إجمالية قدرها 563.986.101,84 دج.

<sup>1</sup> مصلحة المحاسبة بالمؤسسة

### ثانيا : أهداف المؤسسة وآفاقها المستقبلية<sup>1</sup>

- تنشط مؤسسة مطاحن الحضنة في بيئة تسودها منافسة قوية و شديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية و لهذا فإن المؤسسة مطاحن تسعى إلى تحقيق أهداف و آفاق مستقبلية أهمها :
- ✓ تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع و التكلفة النهائية؛
  - ✓ زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج و تحسين نوعيتها ؛
  - ✓ محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية ؛
  - ✓ التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة ؛
  - ✓ تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية ؛
  - ✓ سد حاجات المستهلك بمادتي السميد و الفرينة ؛
  - ✓ المساهمة في بناء و تطوير الاقتصاد الوطني ؛
  - ✓ خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة ؛
  - ✓ الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج و تسويقه ؛
  - ✓ محاولة كسب رضا الزبائن و الحصول على ولائهم بأقل تكلفة و بجودة عالية ؛
  - ✓ محاولة القضاء على المشاكل السائدة داخل المؤسسة مثلا : مشاكل الإنتاج ، التوزيع والاتصال ...
  - ✓ الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية و خارجها .

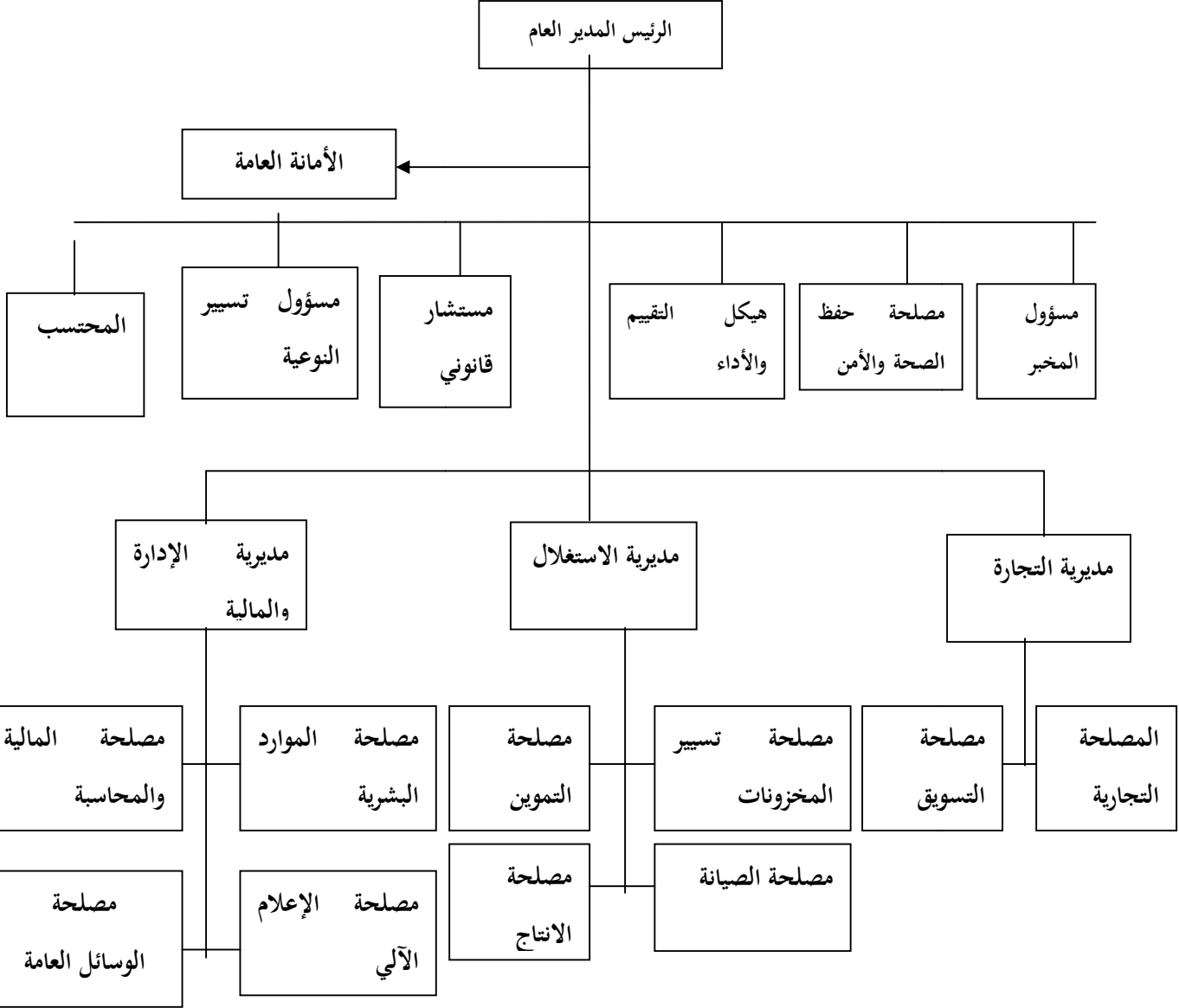
<sup>1</sup> مصلحة المحاسبة بالمؤسسة

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمطاحن الحضنة

يعكس الهيكل التنظيمي للمؤسسة مختلف المستويات الإدارية والوظائف التشغيلية والعلاقة بينهما وكيفية تقسيم المسؤوليات والأعمال بما يضمن انتظام واستمرار النشاط وتبادل المعلومات، ويمكن توضيح هذا في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-2)

الهيكل التنظيمي لمطاحن الحضنة بالمسيلة



المصدر: مصلحة المحاسبة بالمؤسسة

وفيما يلي شرح مختصر للمهام والمسؤوليات التي تخص الوظائف الإدارية والوظائف التشغيلية:

#### الرئيس المدير العام:

يتكفل الرئيس المدير العام بإدارة جميع شؤون الوحدة و التنسيق بين مختلف المصالح المتواجدة بالوحدة و كذلك التنسيق بين الوحدة و مثيلاتها من نفس القطاع و الاتصال بجميع السلطات المعنية بنشاط الوحدة، وهو يقوم بتنفيذ المهام التالية:

-الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة ؛

-التنسيق بين الوحدة و ممثلها من نفس القطاع ؛

-يقوم بالربط بين جميع الدوائر ؛

-يقوم بإعلام الرئيس المدير العام برياض سطيف بالوضعية الحالية للمؤسسة .

و تنقسم المصالح التي تعمل مباشرة مع المدير العام إلى:

#### أولاً : قسم التنظيم و التسيير الداخلي - الهيكلي - للوحدة :

1 - الأمانة العامة: تابعة للمديرية العامة و مكلف بتسجيل البريد الصادر و الوارد و طبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.

2 - مصلحة النوعية: مكلف بنوعية الإنتاج وفقاً للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في الكمية و تغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة و مقدار المنافسة.

3 - المحاسب (المراجع الداخلي) : يعمل لصالح الوحدة و يقوم بالمراقبة الداخلية بين كل المصالح، وسوف نرى ذلك في المبحث الثاني.

4 - المستشار القانوني: يقوم المدير العام باستشارته أو بمناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني و هو المحامي لدى الشركة و المكلف بالمنازعات التي تدخل فيها الشركة سواء كانت بين الشركة و مورديها أو زبائنها أو داخل الوحدة.

5 - مكتب مساعد الأمن و الوقاية: و مهمته حماية الشركة داخلياً و كذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق ، السرقة و حركة مختلف وسائل النقل في الوحدة و حمايتها من مختلف الأخطار .

ثانياً : قسم الإشراف على العمال و التسيير الإداري و المالي و المبيعات : و ينقسم هذا القسم إلى ثلاث

مديريات أساسية هي :

1- **مديرية الاستغلال** : وهي المسؤولة عن إدارة كل المراحل التي يمر بها المنتج من شراء، إنتاج وصيانة وتنقسم بدورها إلى أربعة مصالح وهي:

✓ مصلحة التموين: ومن مهامها شراء الحبوب و المواد الأولية التي تدخل في عملية الإنتاج وتزويد مختلف المصالح و المديرات بالتجهيزات الخاصة بالتنظيم و الإنتاج.

✓ مصلحة الإنتاج: مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية و تهتم برسم و تنظيم مخطط الإنتاج و عمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج و العمل على احترام كل مراحل الإنتاج و طرق تنفيذها محددة علمياً.

✓ مصلحة الصيانة: و يشغلها رئيس المصلحة و مهمته إصلاح العطب الخاص بآلات الإنتاج و تشغيل هذه الأجهزة 24 سا / 24 سا

✓ مصلحة تسيير المخزونات: تتكفل بتخزين المواد الأولية و المنتجات و دورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون و القيام بعمليات الجرد الشهرية و السنوية.

2 - **مديرية التسويق** : وهي مديرية حديثة النشأة بعدما كانت مصلحة تابعة لمديرية الاستغلال و تشرف هذه المديرية على توزيع جميع المواد المنتجة عبر المراكز الموجودة تحت تصرفها (المسيلة ، بوسعادة ، عين الملح) كما لها نقاط بيع محلية .

3 - **مديرية الإدارة و المالية** : و تنقسم إلى ثلاث مصالح وهي :

✓ مصلحة المحاسبة و المالية: تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات.

✓ مصلحة الموارد البشرية: لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال و كيفية تنظيم الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي وذلك لإعطاء أكبر كفاءة.

✓ مصلحة الوسائل العامة: و من مهام هذه المصلحة متابعة جميع الأشغال و الترميمات التابعة للوحدة والمتابعة الميدانية للاستثمارات .

✓ مكتب الإعلام الآلي : و يعمل هذا المكتب بكل ما يتعلق بوسائل الإعلام الآلي و متطلباته .

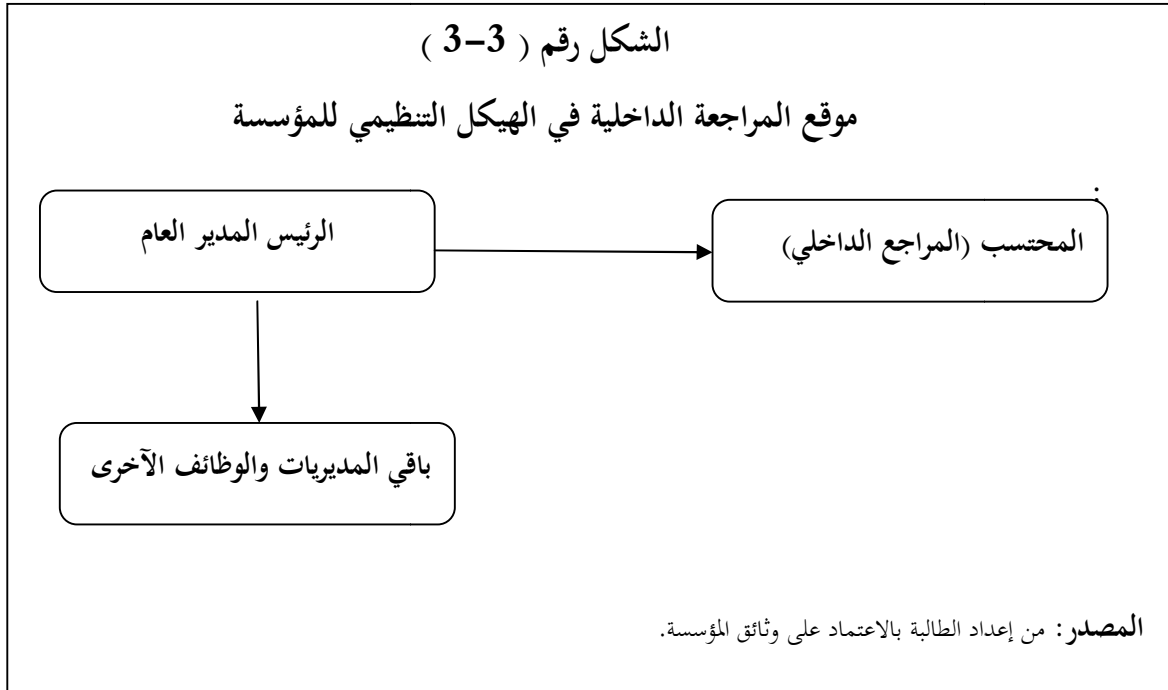
### المبحث الثاني: المراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الحضنة

سوف نتناول في هذا المبحث أهم الجوانب الخاصة بالمراجعة الداخلية بمؤسسة مطاحن الحضنة-المسيلة-، وذلك من خلال موقعها في الهيكل التنظيمي، ثم التطرق إلى كيفية عملها، وعلى ماذا يحتوي التقرير، ثم التوجه نحو أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، وأخير التطرق إلى أهم الصعوبات التي تتلقاها.

#### المطلب الأول: موقع المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة

- تنص المادة 40 من القانون 01/88 على أنه « يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها »<sup>1</sup>.
- تنص المادة 40 من القانون 01/91 على « أن المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ »<sup>2</sup>.

تبنت مؤسسة مطاحن الحضنة المراجعة الداخلية منذ إن تحولت إلى مؤسسة ذات أسهم، وهذا ما يبرز اهتمام المؤسسة بمثل هذه الوظائف من أجل تحسين مستوى الأداء وكذا توفير المعلومات من أجل اتخاذ القرارات اللازمة. والمراجعة الداخلية هي عبارة عن مصلحة داخل المؤسسة وتكون تابعة إلى الرئيس المدير العام مباشرة وهذا ما يجعلها تحظى بالاستقلالية، وفي الشكل الموالي سوف نبرز مكانة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 02، 12 جانفي 1988، ص 109.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 20، 27 أفريل 1991، ص 112.

من خلال المقابلة مع المحتسب (المراجع الداخلي) نجد أن المؤسسة تعتمد على مراجع داخلي واحد، حيث يقوم بعملية المراقبة الداخلية على كل المصالح والمديريات بصفة دورية، وهذا من خلال تطبيق البرنامج السنوي لمهمة المراجعة. وتنتهي كل مهمة بكتابة تقرير يحتوي على التوصيات، ويوجه هذا التقرير إلى الرئيس المدير العام للاطلاع على نتائج الفحص واتخاذ القرارات اللازمة.

وباختصار تتمثل مهام المراجع الداخلي في مراقبة ما يجب أن يكون وما هو موجود (كائن)، بمعنى مراقبة كل إجراءات المصالح المعدة من طرف المؤسسة في حد ذاتها أو من مكتب خارجي مع ما تم إنجازه من طرف رؤساء المصالح ومعاونيهم.

ويتميز عمل المراجع الداخلي في المؤسسة بمجموعة من الخصائص نذكر منها:

- ✓ الاستقلالية : في هذه الحالة يكون مراجع المؤسسة مستقلا عن الانشطة التي يقوم بمراجعتها، ويكون بعيدا عن تأثير الجهة التي يتولى مراجعة عملياتها ؛
- ✓ الموضوعية : بحيث إن المراجع ليس عليه سلطة من طرف الجهة المراجعة فمعني إن لديه الحق في اتخاذ قراراته ؛
- ✓ تقديم النصائح : يقوم المراجع بتقديم النصائح إلى من يحتاج ذلك.

## المطلب الثاني: خطوات عمل المراجع الداخلي ومحتوى تقاريره

### أولاً : خطوات عمل المراجع الداخلي<sup>1</sup>

إن معايير المراجعة الداخلية تشير إلى ضرورة التخطيط المسبق، وهذا يوضح منهجية يتبعها القائم بعملية المراجعة الداخلية والتي تساعد في اتخاذ القرارات، حيث يتم إعداد برنامج سنوي يشتمل على جميع التفاصيل لهذه المهنة من تاريخ بداية المهمة إلى نهايتها. ومن أجل معرفة كل هذا سوف نرى خطوات عمل مصلحة المراجعة الداخلية داخل مؤسسة مطاحن الحضنة -المسيلة-

### الخطوة الأولى : إعداد البرنامج

في بداية السنة المالية يعد مجلس إدارة المؤسسة برنامج عمل سنوي للمراجع الداخلي من أجل فرض الرقابة لتحقيق الأهداف المرجوة، ويرسل هذا البرنامج إلى المؤسسة الأم من أجل المصادقة عليه، كما يمكن للمؤسسة الأم أن تضع بعض التعديلات عليه، حيث يشمل هذا البرنامج المصالح المراد مراجعتها وكذا نقاط المراقبة(نقاط التدخل)، بالإضافة إلى الفترة التي يتم فيها المراجعة.

كم توجد هناك بعض أعمال المراجعة الاستثنائية خارج البرنامج وهذا إذا تطلب الأمر ذلك حيث يقوم المراجع الداخلي بالتنفيذ مباشرة.

### الخطوة الثانية: بداية تنفيذ المهمة

وفي هذه الخطوة يقوم المراجع الداخلي بإرسال إشعار إلى رئيس المصلحة المراد مراجعتها وذلك يكون قبل مدة زمنية من بداية المهمة، حيث يتضمن الإشعار جميع الإجراءات المتعلقة بالمراجعة ونذكر على سبيل المثال المعلومات الواجب توفرها من أجل مراجعتها ووقت بداية المهمة، وذلك من أجل تحضير نفسها.

وعند بداية المهمة في الوقت المحدد يقوم المراجع بالتوجه إلى المصلحة المراد مراجعتها، حيث أن رئيس المصلحة يكون قد حضر جميع الوثائق والمعلومات المطلوبة منه سابقاً، ويحق للمراجع الداخلي كذلك من رؤية كيفية سير العمل وكذا الاستفسار عن الأشياء الغامضة أن وجد ذلك.

<sup>1</sup> مقابلة مع المراجع الداخلي للمؤسسة.

### الخطوة الثالثة : كتابة التقرير

وبعد الانتهاء من المهمة يتولى المراجع الداخلي بكتابة تقرير أولى بخصوص العملية التي قام بها، حيث إنه يقوم بعرض هذا التقرير على رئيس المصلحة التي أجريت فيها عملية المراجعة من أجل مناقشته وإيضاح جميع النقاط الغامضة، وتصحيح ما يجب تصحيحه، وفي الأخير يتم إمضائه من طرف المراجع ورئيس المصلحة. وفي المرحلة التالية يقوم المراجع الداخلي بكتابة التقرير النهائي ويوجه إلى المدير العام للمؤسسة ومعه الملخص، حيث يشمل هذا التقرير على جميع التوصيات، وبعدها يتولي هذا الأخير بإعطاء التعليمات لتطبيق تلك التوصيات.

### الخطوة الرابعة : متابعة تنفيذ التوصيات

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها، بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وفي حالة عدم تنفيذها وتطبيقها، يقوم المراجع بإعداد تقرير حول الموضوع وإرساله إلى المدير العام من أجل أخذ الإجراءات اللازمة. (أنظر الملحق رقم 1)

### ثانيا: محتوى التقارير

يعتبر تقرير المراجعة الداخلية المرحلة الأخيرة في عملية المراجعة، وبقدر ما يجيد المراجع هذه الخطوة بقدر ما يكتمل عمله بصورة جيدة، إذ يعتبر التقرير وسيلة اتصال تغطي أهداف المراجعة ونطاق الفحص والنتائج والتوصيات التي توصل إليها المراجع. وفيما يلي عرض مكونات و محتوى التقرير المعد من طرف المراجع الداخلي للمؤسسة محل الدراسة أنظر الملحق رقم (02) :

#### 1. رقم التقرير:

حيث يشمل كل تقرير على رقم وذلك لأن عمل المراجع يكون بشكل دوري ؛

#### 2. عنوان التقرير :

#### 3. البرنامج :

و هي عبارة عن ما يجب على المراجع مراجعته أو مراقبته ( نقاط التدخل ) ؛

4. اسم المصلحة المراد مراجعتها :

5. عناصر التقرير : وتمثل فيما يلي :

✓ التمهيد :

حيث أن المراجع يقوم بتحديد ما يجب القيام به ؛

✓ الملاحظات :

على المراجع الداخلي أن يدلي بجميع ملاحظاته بعد عملية المراجعة وتكون هذه الملاحظات إما إيجابية أو سلبية ، ولكن لا يجب أن تخرج الملاحظات عن النقاط المراد مراجعتها ؛

✓ التوصيات :

وهي عبارة عن حلول وتنقسم إلى قسمين وهما :

➤ توصيات لعدم تنفيذ الإجراءات : بحيث يقوم المراجع الداخلي باكتشاف ما إذا تم تنفيذ الإجراءات الخاصة بها إذ أن هذه الأخيرة تعتبر بمثابة السياسات المتبعة داخل كل مصلحة ؛

➤ توصيات لتحسين الأداء : بمعنى إن المراجع الداخلي يعطي اقتراحات من أجل تطوير وتحسين طرق العمل إذا لاحظ بعض الخلل في ذلك فمثلا يجب أن تكون هنالك وثائق أثبات لتعامل المصالح فيما بينهم ؛

✓ تاريخ تنفيذ التوصيات :

في هذه الحالة يقوم المراجع بإعطاء مدة زمنية لتنفيذ هذه التوصيات ويكون تحديد المدة على أساس أهمية التوصية وضرورة تطبيقها ؛

✓ رأي المراجع :

وفي نهاية التقرير يقوم المراجع بإبداء رأيه.

✓ التوقيع :

ينبغي توقيع التقرير من طرف المراجع ومن طرف رئيس المصلحة وذلك من أجل إثبات صحة التقرير.

ويكون مع التقرير ملخص يحتوي على أهم النقاط التي تمت مراجعتها والتوصيات المتوصل إليها وكذا النتائج،

وذلك من أجل سهولة قراءة التقرير وتوفير الوقت.

### المطلب الثالث : أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة<sup>1</sup>

تلعب المراجعة الداخلية دورا بالغ الأهمية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، حيث تقوم المراجعة الداخلية بهذا الدور من خلال تقارير المراجعة، والذي يوضح النتائج التي توصل إليها المراجع الداخلي من جراء الفحص الذي قام به.

وبما إن المؤسسة لم تقع بها أخطاء جسيمة بمعنى أخطاء تقف أمام تحقيق المؤسسة لأهدافها، فهذا يعني إن نظام الرقابة الداخلية جيد، لكن هذا لا يعني خلو المؤسسة من الأخطاء وخير دليل على ذلك هو التقارير المقدمة من طرف مراجع المؤسسة التي تحتوي على الملاحظات الإيجابية منها والسلبية (نظرا لسرية المعلومات لم تقدم لنا التقارير)، لكن هذا لا يعني عدم ملاحظتها.

ومن خلال المقابلة التي جرت مع المراجع الداخلي للمؤسسة وملاحظة الوثائق (التقارير) تبين أن مجلس الإدارة يصادق على معظم أو جل التوصيات التي يخرج بها المراجع من جراء مراجعته للوظائف المختلفة للمؤسسة، وهذا من خلال اللوائح التي يصدرها مجلس الإدارة بخصوص تنفيذ هذه التوصيات.

بمعنى أن التوصيات المقترحة من طرف المراجع يعتبرها مجلس الإدارة قرارات وتأخذ بعين الاعتبار.

ويعتبر المراجع كذلك كمستشار من طرف المدير، وذلك من خلال تقاريره التي تحتوي على معلومات تفصيلية غير متحيزة، بحيث يستعان أنه يستعان به من أجل حل مشكلة معينة وإيجاد الحلول الممكنة ومتابعة تنفيذها.

ومن جهة أخرى فإن المراجعة الداخلية في المؤسسة تمتاز بدور مهم لمختلف الوظائف الأخرى، وذلك من خلال أن تقرير المراجع الداخلي يعتبر بمثابة تقييم عن أدائهم وهذا ما يجعلهم يحسنون في تأدية مهامهم من تحقيق الأهداف المسطرة.

<sup>1</sup> مقابلة مع مصلحة المراجعة الداخلية

### المطلب الرابع : معوقات إداء المراجع الداخلي في المؤسسة<sup>1</sup>

إن وظيفة المراجعة الداخلية ككل الوظائف تواجه بعض العوائق أو الصعوبات وحسب رأي مراجع المؤسسة

نذكر:

#### ✓ نقص الوسائل المادية :

إن نقص بعض الوسائل المادية كالحافظات وآلة الطباعة وغيرها من الوسائل الأخرى، هذا ما يؤثر سلبيا على عمله وتحد من فعاليته.

#### ✓ الأجر (الإتعاب) :

إن قلة الأجر يؤدي بالمراجع إلى نقص من فعاليته في تأدية مهامه، وهذا ما يجعل أعماله لا تصبوا إلى تحقيق

أهداف المراجعة والمتمثلة في التحقق من إلتزام الموظفون بالإجراءات والسياسات اللازمة.

#### ✓ نظرة الموظفين إلى المراجع الداخلي :

إن النظرة السائدة عند بعض الموظفين بأن المراجع الداخلي ما هو إلا حلقة زائدة في المؤسسة ، ويعمل من

أجل مراقبة أعمالهم واكتشاف الأخطاء والوشاية بهم إلى المصالح العليا، وهذا ما يؤدي بالمراجع الداخلي إلى

زيادة بذل الجهد من أجل أداء مهامه.

<sup>1</sup> مقابلة مع مصلحة المراجعة الداخلية

### خلاصة الفصل

ومن خلال الدراسة التي قمنا بها توصلنا إلى أن المراجعة الداخلية تلعب دورا كبيرا في المؤسسة، وتعتبر المصدر الأكثر موثوقية الذي يقوم بتزويد المؤسسة بمختلف المعلومات التي تفيد المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة، حيث إن الإدارة تأخذ بعين الاعتبار معظم التوصيات.

الخاتمة العامة

### الخاتمة العامة

تعد وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الوظائف في تنظيم المؤسسة، إذ أنها تساعدها في تحقيق أهدافها من خلال تقديمها لمعلومات ذات مصداقية، كما أن المراجعة الداخلية تحظى بمكانة هامة في تنظيم المؤسسة إذ لأهميتها جعلت تابعة مباشرة للإدارة العليا لإعطائها المزيد من الاستقلالية عن باقي الوظائف، كما تساهم المراجعة الداخلية بقياس مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

ومن خلال دراستنا نلاحظ أن مؤسسة مطاحن الحضنة تعطي أهمية كبيرة للمراجعة الداخلية وذلك لما ما تنجيه من فوائد من وراء هذه الوظيفة.

وقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى عدة نتائج من بينها:

- ✓ المراجعة الداخلية هي وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة، تقوم بنشاط رقابي داخلي مستقل؛
- ✓ إن وظيفة المراجعة الداخلية هي اشمل من أن تكون مجرد مراجعة محاسبية بل تتعدى إلى المجالات الإدارية والتشغيلية؛
- ✓ إن الإخلال بتطبيق معيار من معايير المراجعة الداخلية من قبل المراجع يؤدي على التأثير على مصداقية المراجع وإلى تحقيق أهدافها؛
- ✓ عملية اتخاذ القرار هي العملية الأساسية في المؤسسة.
- أما النتائج المتعلقة بالمؤسسة محل الدراسة ومن بينها:
- ✓ إن وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الحضنة يتمثل عملها في التقييم الدوري لجميع الأنشطة التي تتم داخل المؤسسة، والتأكد من مدى مطابقتها للسياسات الموضوعية والخطط المعتمدة، وتقديم التقارير إلى الجهات المعنية بذلك؛
- ✓ الإخذ بعين الاعتبار لجل توصيات المراجع الداخلي؛
- ✓ إتباع طريقة عمل منظمة مما يسهل أداء المراجع داخل المؤسسة؛
- ✓ تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة من جراء المراجعة الداخلية.

### اختبار الفرضيات :

- ✓ **الفرضية الأولى :** المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد على تحسين الأداء وترشيد القرارات، ويتوقف نجاحها على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها. وهي محققة لأن المراجعة الداخلية هي من بين الوظائف الأساسية في المؤسسة وتتبع مجموعة من المعايير.
- ✓ **الفرضية الثانية:** تساهم المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار من خلال كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار. وهي فرضية محققة حيث إن المراجعة الداخلية لها دور في تحديد المشكلة وكذا إيجاد البدائل وكذلك في اختيار البديل الأفضل وأخيرا في متابعة تنفيذه،
- ✓ **الفرضية الثالثة:** تأخذ المراجعة الداخلية اهتماما كبيرا في المؤسسة وذلك من خلال إتباع حل توصيات المراجع الداخلي.

وهي فرضية محققة وذلك لما تحضي به توصيات المراجع من طرف جميع مصالح المؤسسة.

- ✓ **الفرضية الرابعة:** المراجعة الداخلية تتعرض إلى صعوبات ومعوقات داخل المؤسسة مما ينتج عنها عدم تطبيق هذه الوظيفة على أكمل وجه. وهي فرضية محققة، وهذا من خلال ما جاء في الجانب التطبيقي.

### الاقتراحات:

- ✓ ضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية داخل المؤسسات؛
- ✓ ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير للمراجع الداخلي وتصحيح نظرة الموظفين اتجاههم ؛
- ✓ ضرورة تشجيع الجهات المهنية على سن وتطوير القوانين والأنظمة والتعليمات التي تعمل على تنظيم مهنة المراجعة الداخلية.

### الآفاق المستقبلية للبحث :

- ✓ دور المراجعة الداخلية في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة ؛
- ✓ دور إدارة الجودة الشاملة في تفعيل مهام المراجعة الداخلية ؛
- ✓ دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر ؛
- ✓ مساهمة المراجعة الداخلية في شركات التأمين الجزائرية.

# قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

أ. الكتب

1. أرينزو الفين و آخرون: المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002.
2. إبراهيم نائب عبد الواحد وآخرون: نظرية القرارات (نماذج وأساليب كمية محسوبة)، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2001.
3. الدهراوي مصطفى كمال الدين: نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.
4. الطراونة هاني: نظريات الإدارة الحديثة ووظائفها، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012.
5. المطارنة فلاح غسان: تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
6. المنصور نصر كاسر: الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
7. السوافيري فتحي رزق و آخرون: الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002.
8. العزاوي محمد خليل: إدارة اتخاذ القرار الإداري، دار كنور المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
9. الصحن عبد الفتاح و آخرون : الرقابة و المراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
10. الصحن عبد الفتاح: مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.
11. الصحن فريد محمد وآخرون: مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
12. الصيرفي محمد: القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008.
13. الراوي احمد حكمت: نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، دار الثقافية للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى، 1999.

14. الشرقاوي علي : العملية الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
15. التهامي محمد طاهر و صديقي مسعود: المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظرية والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006.
16. التميمي هادي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2006.
17. بوقره رابع: بحوث العمليات مدخل لاتخاذ القرارات، منشورات جامعة المسيلة، الجزء الثاني، 2012.
18. بوتين محمد: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
19. بلعجوز حسين: نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2009.
20. بلعجوز حسين: نظرية القرار مدخل إداري وكمي، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2008.
21. جلدة سليم بطرس: أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
22. جمعة حلمي أحمد: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، درا صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
23. جربوع محمود يوسف: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
24. دحدوح أحمد حسين و حسين يوسف القاضي: مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2009.
25. حجازي حامد وجددي: أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010.
26. لطفي أحمد أمين السيد: المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
27. لعويسات جمال الدين: الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومة للنشر والتوزيع، بوزيعة، الجزائر، 2002.
28. ماهر احمد: اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007.2008.

29. مطر محمد: مبادئ المحاسبة المالية " الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح " دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الرابعة، 2007.
30. نواف كنعان سالم: اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة، عمان، 2006.
31. سواد زاهرة توفيق: مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
32. سرايا محمد السيد: أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
33. عبد الله خالد أمين: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الرابعة، 2007.
34. علاونة علي وآخرون: الأساليب الكمية في اتخاذ القرار، مركز يزيد للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.
35. صديقي مسعود وأحمد نقاز: المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الوادي، الطبعة الأولى، 2010.
36. توفيق احمد جميل: إدارة الأعمال مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
37. خلاصي رضا: مرام المراجعة الداخلية، درا هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2013.
- ب-المذكرات والرسائل الجامعية**
38. بن خروف جلييلة: دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، دراسة حالة المؤسسة الوطنية انجاز القنوات KANAGHAZ (2005.2008)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة، جامعة محمد بوقره ، بومرداس، 2009، 2008.
39. مناصرية إسماعيل: دور نظام المعلومات الإداري في الرفع من فعالية عملية اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة حالة الشركة الجزائرية الألمنيوم (ALGAL)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال ، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2004/2003.
40. نقاز أحمد: دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار دراسة مجمع صيدال، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2006-2007.

41. عيادي محمد لمين : مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة مع دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية الدورة مبيعات، مقبوضات، رسالة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2007-2008.
42. شعباني لظفي : المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط لمجمع سوناطراك الدورة مبيعات، مقبوضات، رسالة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2003-2004 .
43. شريقي عمر: التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2011-2012.
- ج-المجلات والملتقيات والمحاضرات**
44. أحمد علي عمر: "رأي المراجع الخارجي حول فعالية المراجعة الداخلية دراسة تحليلية لبيئة المراجعين الخارجيين في ليبيا"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير و العلوم التجارية، العدد 5، 2011، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.
45. بالرقى تيجاني: دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في الأسواق المالية الناشئة، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14-15 افريل 2009 ، منشورات كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، المسيلة.
46. بن عيشي بشير وعمار بن عيشي: اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية (ولاية بسكرة)، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.
47. مزباني نور الدين : "دراسة نظرية تحليلية لدور التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات"، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 4، 2010، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.
48. نشنش سليمة: " دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14-15 افريل 2009. منشورات كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، المسيلة.

49. سعدي يحيى : محاضرة في مقياس منهجية التدقيق، لطلبة سنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، دفعة 2014.

د-القوانين

50. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 02، 12 جانفي 1988.

51. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 20، 27 أفريل 1991.



حَبْلُ الْاَلَةِ

اَللّٰهُمَّ

حَبْلُ الْاَلَةِ

## الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الداخلية في تفعيل عملية اتخاذ القرار في المؤسسة اقتصادية، وذلك بالاستناد على معايير وأساليب. بحيث تساهم المراجعة في كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار وذلك من خلال اكتشاف المخالفات أو المشاكل ثم تحديد مجموعة من البدائل و المساعدة في اختيار أفضلها وتنفيذها ومتابعتها.

تمت محاولة إسقاط ما سبق على مؤسسة مطاحن الحظنة بالمسيلة حيث توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها التأكد من أن استقلالية المراجع الداخلي يؤدي إلى كفاءة وفعالية عمله كما أن هناك دور لوظيفة المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار من خلال التقارير المعدة من طرف المراجع الداخلي وما يحتويه من ملاحظات وتوصيات.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية – اتخاذ القرار – التقرير.

## Abstract:

This study aims to highlight the role of internal audit in the decision-making process in the economic corporation, based on specific criteria and methods, so as to contribute to every stage of decision-making through the discovery of irregularities or problems and identify alternatives and help choose the best one, and follow-up its implementation.

The empirical part of the study was an attempt made to apply the above on the case of “Matahen Al-Hodna Corporation” in M'sila where multiple results had been reached some of which were the confirmation that the internal auditor's independence leads to the efficiency and effectiveness of its work, and the audit function uses its role in the decision-making process through the report prepared by the internal auditor and of his observations and recommendations contained in it.

**Keywords:** Internal Audit – Decision-making – Audit Report.