

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 de M'SILA

Faculté des Sciences Économiques,

Commerciales et des Sciences de Gestion

Département : Sciences de Gestion



جامعة المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : علوم التسيير

دور المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأنسجة الصناعية والتقنية - EATIT -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في علوم التسيير

تخصص: مراقبة التسيير

إشراف الأستاذ:

إعداد الطالبة:

- عريوة محاد

- بن عامر صافية

لجنة المناقشة

الصفة

الرتبة

أعضاء اللجنة

- 1-
- 2-
- 3-

السنة الجامعية: 2014/2013



كلمة شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى: "لئن شكرتم لأزيدنكم" صدق الله العظيم.

الشكر لله أولا وأخيرا على نعمته وتوفيقه لي في إنجاز هذا العمل فإن وفقنا

فمن الله وإن أخطأنا فمن أنفسنا.

اللهم أعنا على ذكرك وشكرك وحسن عبادتك، اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا

رضيت ولك الحمد بعد الرضا على نعمة الهداية والإرشاد والتوفيق.

إن شكر العباد من شكر الخالق.

ولا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بأعلى عبارات الشكر والعرفان وبأصدق معان

والاحترام إلى أستاذي المشرف "عريوة محاد"

الذي لم يبخل علي بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة التي كان لها بالغ الأثر في إنجاز

هذا العمل وكذا صبره وسعة صدره وحرصه الدائم على إتمام هذا العمل في أحسن

الظروف، كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة

فجزاه الله عني كل خير.

وأقدم كذلك بشكري الخالص وامتناني العميق إلى أساتذتي الأفاضل أعضاء اللجنة

الموقرة على موافقتهم مناقشة هذا البحث.

ولا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر لجميع موظفي المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية

EATIT

ومن باب الاعتراف بالجميل من واجبي أن أشكر كل من قدم لي يد المساعدة في إنجاز هذا العمل

سواء من بعيد أو من قريب.

والله ولي التوفيق.

الإهداء

"قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك... ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك... ولا تطيب
الآخرة إلا بعفوك... ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك ربي جل جلالك.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة... ونصح الأمة... إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.
إلى من كلله الله بالبهجة والوقار... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... إلى من أحمل اسمه بكل افتخار... أرجو
من الله أن يمد في عمرك ل ترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار و ستبقى كلماتك
نجوماً أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد.....والذي العزيز.

إلى من منحتنا الأمل وابتلعت من أحلنا الألم... إلى التي أبدت لنا الابتسامة وكتمت الملامة... إلى من حبها فوق
مستوى الكلام... إلى من أوحى الله بالإحسان لها وجعل الجنة تحت قدميها وإلى التي كتبت أسمائنا على
صفحات قلبها... إلى رمز الحنان وينبوع العطاء... إلى من غابت شمسها وانطفأت نورها ونحن في أمس الحاجة
إليها... إلى من ستبقى ذكراها خالدة يتردد صداها في قلبي... إلى التي بكت عيني وتألم قلبي لفراقها إلى روح أمي
الطاهرة "بريكة" وأحسبها تحوم في جنان الخلد.

إلى فضاء المحبة وبحر الحنان، ربحانة الدنيا وبهجتها زوجة أبي فتيحة الغالية.
إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله، إلى من آثروني على أنفسهم، إلى من علموني علم الحياة، إلى من اظهروا لي
ما هو أجمل من الحياة إخوتي :

العزيز لخضر وزوجته أسماء وأولاده كريم، عيسى، عصام.

الحنون بو بكر وزوجته زينب والصغيرة بريكة.

إلى الودود العمري وإلى جوهر وسعادة البيت الصغار: فاطمة، مرزوق، عماد.

إلى أخواني: لويضة، رحمة، مليكة، نعيمة، هجيرة، حدة وأزواجهن وأولادهن كل باسمه.

إلى اللتان مهما قلت فيهما لا أكفيهما، إلى أختاي وصديقتا روحي، إلى من يصعب عليا فراقهما، إلى اللتان

شاركتاني الحياة حلوها ومرها، ينبوع الصبر والتفاؤل ثورة الغالية، الدلوعة وتوأم روحي سموحة.

إلى من أتمنى أن تبقى صورهم في عيوني : فاطمة قويدري، وعائلي الثانية غرفة F3 (92) .

إلى من جعلهم الله إخوتي بالله... ومن أحببتهم بالله طلاب قسم مراقبة التسيير، إلى كل من أحب صافية وتمنى

لها خيرا في حياتها، إلى الذين عرفتهم وعرفوني.....

الفهرس

الصفحة	فهرس المحتويات
	شكر وعرفان
	إهداء
I	الفهرس
I	فهرس الجداول.
I	فهرس الأشكال.
أ-و	مقدمة عامة
	I. الإطار النظري للمراجعة الداخلية
03	تمهيد.
04	I.1. المدخل العلمي للمراجعة.
04	I.1.1. التطور التاريخي والتأصيل العلمي للمراجعة.
04	I.1.1.1. التطور التاريخي للمراجعة.
06	I.1.1.2. التأصيل العلمي للمراجعة.
07	I.1.1.3. علاقة المراجعة بالحاسبة.
07	I.1.2. ماهية المراجعة.
07	I.1.2.1. تعريف المراجعة.
08	I.1.2.2. أهمية المراجعة.
10	I.1.2.3. أهداف المراجعة.
11	I.1.3. أساسيات المراجعة.
11	I.1.3.1. خصائص المراجعة.
11	I.1.3.2. فرضيات المراجعة.
13	I.1.3.3. معايير المراجعة.

14	2.I. ماهية المراجعة الداخلية.
15	2.I. 1. نشأة وتطور المراجعة الداخلية.
15	2.I. 1.1. نشأة المراجعة الداخلية.
15	2.I. 1. 2. أسباب تطور المراجعة الداخلية.
16	2.I. 1. 3. الإطار الفكري للمراجعة الداخلية.
17	2.I. 2. مفهوم المراجعة الداخلية.
17	2.I. 2. 1. تطور مفهوم المراجعة الداخلية.
19	2.I. 2.2. 2. أهمية المراجعة الداخلية.
20	2.I. 2.2. 3. أهداف المراجعة الداخلية.
21	2.I. 2.2. 4. أنواع المراجعة الداخلية.
21	2.I. 3. الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية.
21	2.I. 3. 1. خصائص المراجعة الداخلية.
22	2.I. 3. 2. وظائف المراجعة الداخلية.
23	2.I. 3. 3. معايير المراجعة الداخلية.
26	3.I. منهجية القيام بالمراجعة الداخلية.
26	3.I. 1. إدارة قسم المراجعة الداخلية.
26	3.I. 1.1. تخطيط وتنظيم المراجعة الداخلية.
28	3.I. 1. 2. موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري.
29	3.I. 1. 3. وظيفة المراجعة الداخلية.
31	3.I. 2. مهمة المراجعة الداخلية.
31	3.I. 2. 1. اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة.
31	3.I. 2. 2. مراحل إنجاز عملية المراجعة الداخلية.
32	3.I. 2. 3. العمل الميداني للمراجعة الداخلية.

33	3.I. 2. 4. إنهاء مهمة المراجعة الداخلية.
33	3.I. 3. تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.
33	3.I. 3. 1. طريقة تنفيذ المراجعة الداخلية.
34	3.I. 3. 2. التقرير عن عملية المراجعة الداخلية.
36	4.I. علاقات وتطبيقات المراجعة الداخلية.
36	4.I. 1. علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية.
36	4.I. 1.1. أوجه الاختلاف والتشابه بين المراجعة الداخلية والخارجية.
38	4.I. 1. 2. طبيعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
39	4.I. 2. علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية.
39	4.I. 2. 1. تعريف نظام الرقابة الداخلية.
39	4.I. 2. 2. العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.
39	4.I. 2. 3. أساليب تقييم المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية.
41	4.I. 3. علاقة المراجعة الداخلية بمراقبة التسيير.
41	4.I. 3. 1. أوجه الشبه.
42	4.I. 3. 2. أوجه الاختلاف.
42	4.I. 3. 3. أوجه التكامل.
42	4.I. 4. تطبيقات المراجعة الداخلية.
42	4.I. 4. 1. مراجعة العمليات.
42	4.I. 4. 2. مراجعة الأداء.
43	4.I. 4. 3. مراجعة الالتزام بالسياسات.
43	4.I. 4. 4. المراجعة المالية.
44	خلاصة الفصل.
	II. مدخل حول عملية اتخاذ القرار.
46	تمهيد.
47	1.II. عموميات حول اتخاذ القرار.

47	1.1.II. ماهية اتخاذ القرار.
47	1.1.1.II. تعريف القرار.
49	1.1.II. 2. طبيعة عملية اتخاذ القرار.
50	1.1.II. 3. أهمية اتخاذ القرارات.
51	1.II. 2. أنواع وظروف اتخاذ القرار.
51	1.II. 2. 1. أنواع القرار.
52	1.II. 2. 2. ظروف اتخاذ القرار.
53	1.II. 3. مراحل اتخاذ القرار.
53	1.II. 3. 1. مفهوم الرشد تبعاً لمراحل اتخاذ القرار.
54	1.II. 3. 2. مسؤولية اتخاذ القرار.
58	2.II. فعالية عملية اتخاذ القرار.
58	2.II. 1. العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار.
63	2.II. 2. المحددات التي تعترض عملية اتخاذ القرار.
64	2.II. 3. علاقة عملية اتخاذ القرار بوظائف الإدارة.
66	2.II. 4. دور نظم المعلومات في اتخاذ القرار.
67	3.II. دور المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار.
68	3.II. 1. دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار.
68	3.II. 1. 1. أهمية المراجعة الداخلية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات.
69	3.II. 1. 2. دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار.
72	3.II. 2. محددات المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.
75	3.3.II. ماهية الحوكمة.
75	3.3.II. 1. تعريف الحوكمة.
77	3.3.II. 2. أهمية حوكمة المؤسسة.
79	3.3.II. 3. طبيعة نظام حوكمة المؤسسة.
79	3.3.II. 4. مبادئ حوكمة المؤسسة.
81	3.II. 4. تبني المراجعة الداخلية لمبادئ الحوكمة لترشيد اتخاذ القرار.

85	خلاصة الفصل.
	III.دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للأنسجة والأقمشة الصناعية EATIT —مسيلة—
88	تمهيد.
89	III.1. بطاقة فنية حول المؤسسة الجزائرية للأنسجة والأقمشة الصناعية EATIT
89	III.1.1. التعريف بالمؤسسة.
89	III.1.1.1. نشأة المؤسسة.
89	III.1.1.2. موقع مؤسسة EATIT.
89	III.1.2. الهيكل التنظيمي لمؤسسة EATIT.
92	III.1.3. أهداف مؤسسة EATIT.
93	III.2. إجراءات وطريقة الدراسة الميدانية.
93	III.2.1. منهجية الدراسة الميدانية.
93	III.2.1.1. أدوات الدراسة الميدانية.
96	III.2.1.2. أدوات التحليل الإحصائي المستعملة.
96	III.2.1.3. مجتمع الدراسة.
96	III.2.1.4. الحدود الزمانية والمكانية للاستبيان.
96	III.2.2. تفريغ الاستبيان.
101	III.2.2.1. تحليل الاستبيان.
103	III.2.2.2. تحليل نتائج الاستبيان.
108	خلاصة الفصل.
110	الخاتمة العامة.
114	قائمة المراجع.
121	الملاحق.

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
37	مقارنة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية.	01
93	مقياس ليكارت الخماسي.	02
95	توزيع معامل ألفاكرومباخ.	03
96	توزيع أفراد عينة حسب الجنس.	04
97	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.	05
98	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	06
99	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة.	07
100	توزيع أفراد العينة حسب المستوى المهني.	08
102	نتائج إجابات عينة الدراسة حسب كل سؤال وفق ليكارت الخماسي.	09
104	نتائج آراء عينة الدراسة حول أهمية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة من خلال الحصول على معلومات أكثر شرعية ومصداقية.	10
105	نتائج آراء عينة الدراسة حول اعتماد المؤسسة على المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.	11
106	نتائج آراء عينة الدراسة حول مساهمة المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار داخل المؤسسة بتبني مبادئ الحوكمة.	12

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
09	الأطراف الطالبة لنتائج المراجعة.	01
16	هيكل الإطار الفكري للمراجعة الداخلية.	02
27	الوظائف الأساسية في قسم المراجعة الداخلية.	03
29	تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي.	04
48	مفهوم القرار.	05
56	مراحل اتخاذ القرار.	06
57	الخصائص الشخصية لمتخذ القرار.	07
58	الصفات الواجب توفرها في متخذ القرار.	08
63	العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار.	09
66	علاقة اتخاذ القرار بوظائف الإدارة.	10
71	دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار.	11
82	جوهر الشفافية.	12
90	الهيكل التنظيمي لمؤسسة EATIT.	13
97	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	14
98	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.	15
99	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.	16
100	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة.	17
101	توزيع أفراد العينة حسب المستوى المهني.	18

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

تمثل المؤسسات الاقتصادية الوحدة الأساسية لأي اقتصاد، لذا وجب الاهتمام أكثر بوظائفها الإدارية التي تضمن استمرار نشاطها وتحقيق أهدافها وتقليل أعبائها واتخاذ قرارات سليمة تكون نسبة الخطأ فيها أقل ما يمكن، حيث أدى النمو المتواصل في أنشطة الأعمال وكبر حجم المؤسسات وتعقد العمليات التي تقوم بها إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بفاعلية وكفاءة، وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالقوانين والإجراءات الموضوعة وحماية الأصول والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية.

بل ذهب الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى أبعد من ذلك واتسع نطاق استخدامها، فأصبح يعتمد عليها في تقييم فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة وكفاءة وأمانة العاملين فيها، وكشف مواطن الغش، كما أصبحت تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بمعلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات.

فكما أن الفرد يتخذ قرارات مختلفة في حياته اليومية، فإن عملية اتخاذ القرار تتغلغل وبصورة مستمرة في نشاط المؤسسة وفي جميع عناصر العملية الإدارية من تخطيط، تنظيم، توجيه ورقابة، وهي لا تقتصر على عامل دون غيره أو مستوى إداري دون سواه، فاتخاذ القرار يلعب دوراً هاماً في ممارسة العمليات الإدارية المختلفة، هذا إلى جانب كونه عملية إدارية هامة في حد ذاته.

بحيث أن نجاح الإدارة العليا يعرف من خلال قراراتها الناجحة، إلا أن الإقبال على اتخاذ قرارات ما مهما كان صنفها (إستراتيجية، تنفيذية، تكتيكية) يتطلب الاعتماد على معلومات صادقة ودقيقة في المكان والزمان المناسبين، هذا الأمر جعل المراجعة الداخلية أداة تضمن هذا النوع من المعلومات، فيستعان بها من أجل ترشيد القرارات من خلال توجيه المؤسسة نحو تحقيق أهدافها المرسومة في إستراتيجيتها.

لذا أصبحت المراجعة الداخلية أداة تبادل المعلومات والاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا من خلال تكيف عملها مع مبادئ الحوكمة في ترشيد اتخاذ القرارات، لذا اتخذت المؤسسات من المراجعين الداخليين كمستشارين تلجأ إليهم عند اتخاذ قرارات معينة.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تساهم المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية؟

و للإجابة على هذه الإشكالية لا بد من الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية :

1- فيما تكمن أهمية المراجعة الداخلية؟



- 2- هل يمكن أن تعتمد المؤسسة على المراجعة الداخلية في تحقيق الأهداف المرجوة؟
 - 3- هل المراجعة الداخلية تساهم في ترشيد القرار المتخذ داخل المؤسسة بالاعتماد على مبادئ الحوكمة؟
- لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نحاول بناء الفرضيات التالية:
- 01- تكمن أهمية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة في الحصول على معلومات أكثر شرعية ومصداقية.
 - 02- تعتمد المؤسسة على المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.
 - 03- تساهم المراجعة الداخلية بشكل كبير في ترشيد القرارات المتخذة داخل المؤسسة بتبني مبادئ الحوكمة.

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية هذه الدراسة في تحديد دور المراجعة الداخلية في ترشيد القرار داخل المؤسسة وكيفية عملها وفق مبادئ الحوكمة من أجل اتخاذ القرارات الفعالة كون القرار هو المحدد لرقى أو تدهور المؤسسات في الوقت الراهن.

أسباب اختيار الموضوع: تعود هذه الأسباب إلى الاعتبارات التالية:

01: الاعتبارات الذاتية: وهي كالآتي:

- 1- معرفة ما مدى أهمية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة وعلى المستويات الإدارية المختلفة في اتخاذ القرار.
- 2- محاولة الإلمام بمختلف المعلومات والمعطيات التي تخص المراجعة الداخلية على أمل ممارسة هذه المهنة مستقبلاً.
- 3- معرفة ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تعتمد بشكل كبير على المراجعة الداخلية وكيف تساهم في ترشيد القرار.
- 4- الرغبة في معرفة دور وأهمية عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة .

02: الاعتبارات الموضوعية:

- 1- اهتمام الباحثين والمراجعين بالمراجعة الداخلية والمحاولات المستمرة في إيجاد طرق وأساليب متنوعة تشمل كافة المستويات الإدارية للمؤسسة.
- 2- الدور الكبير الذي تلعبه عملية اتخاذ القرار في مختلف مستويات المؤسسة ومحاولة اختيار البديل الأفضل لبلوغ الأهداف المتوقعة.

الهدف من الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- 1- محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية كوظيفة داخل المؤسسة .
- 2- محاولة تحديد الدور الكبير الذي تلعبه المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار داخل المؤسسة واستخدامها لتحقيق النتائج المرجوة .
- 3- محاولة إيضاح أهمية ودور القرار داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- 4- إبراز أهمية تبني مبادئ الحوكمة عند اتخاذ القرار.

المنهج و الأدوات المستخدمة في الدراسة:

نحاول في هذه الدراسة أن نجيب على الإشكالية المطروحة ونثبت الفرضيات المقدمة سلفا من خلال استعمال المنهج الوصفي التحليلي.

صعوبات الدراسة:

- قلة تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
- صعوبة الحصول على المعلومات من مؤسسة EATIT.
- عدم تفريق أفراد عينة الدراسة بين المراجعة الداخلية والفحص الذي هو جزء من المراجعة الداخلية بإضافة إلى عدم التفريق بين المراجعة الداخلية والخارجية.
- عدم اعتماد المؤسسة على نظام الحوكمة وصعوبة فهم أفراد العينة لهذا النظام.

الدراسات السابقة: تمثلت أهم الكتابات السابقة في مجال المراجعة الداخلية ذات الصلة بموضوع الدراسة فيما يلي:

- 1 - شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

اهتم الباحث من خلال هذه الدراسة بمحاولة الإجابة عن الإشكالية التالية " فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي؟ وإبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة وإظهار الأعمال التي تقوم بها ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف المديرية العامة للمؤسسة، وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة لها، فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء، تسعى المراجعة الداخلية أيضا إلى الحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية، وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة.

- تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية.

- 2 - نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتنفيذ القرار، دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الأغواط، الجزائر، 2007.

يهدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية التالية "إلى أي مدى يمكن للمراجعة الداخلية

أن تساهم في تفعيل القرارات المتخذة بمختلف مستوياتها الإدارية داخل المؤسسة (مجمع صيدال)؟ وإبراز أهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة الداخلية في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة بمعنى إبراز حاجة المؤسسة لوظيفة المراجعة الداخلية لمساعدتها على اتخاذ القرارات الصائبة في تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا.

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

3 - سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 01، المجلد رقم 45، جانفي 2008.

يهدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحديد عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية والتي تعتبر محددات لدورها الجديد والممتد والذي يمكن أن تلعبه في تحسين جودة حوكمة الشركات خاصة وأنها ترتبط بعلاقة تعاونية مع باقي أطراف الحوكمة، وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن أهمية المراجعة الداخلية قد زادت خصوصا مع متطلبات حوكمة المؤسسات وهذا فيما يخص دعمها للمراجع الخارجي، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة والإدارة العليا زيادة أهلية المراجعين الداخليين من خلال زيادة المستوى التعليمي، الخبرة المهنية، مستوى التدريب والتأهيل يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية، كما أندعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية بالموارد اللازمة يؤدي إلى تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

4 - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مع دراسة حالة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.

يهدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة عن الإشكالية التالية: ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة؟ وإبراز أهمية الدور الإيجابي الذي يلعبه التكامل ما بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، على مستوى ممارسي الوظيفتين (المراجع الخارجي والمراجع الداخلي) في مساعدتهما على إنجاز أعمالهما على أحسن وجه، وبالتالي تقديم نتائج أعمال مراجعتهما بجودة عالية، بما يخدم فئات عديدة في المجتمع لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، وعلى مستوى المؤسسة في مساعدتها على تحقيق أهدافها، من خلال تقوية وتعزيز الأنظمة الرقابية لها

وبالتالي سلامة وحسن التسيير لأنشطتها، وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هي فيما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه، لأن المراجعة الداخلية هي وظيفة داخل المؤسسة تمارس نشاطها بصورة مستمرة على مدار العام. وأن درجة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة يتوقف على عدة عوامل أهمها:

- عدد المراجعين الداخليين.
- مدى عمق واتساع ودقة إجراءات المراجعة الداخلية.
- درجة الاستقلالية التي يتمتع بها المراجعين الداخليين.

أوجه الاختلاف: تتمثل أوجه الاختلاف في النقاط التالية:

- 1- العمل على إظهار كيفية مواجهة الفساد الإداري والمالي من خلال توفير آليات تفعيل أداء المراجعة الداخلية في ظل متطلبات الحوكمة.
 - 2- يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في تحسين جودة الحوكمة من خلال علاقتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الثلاث (المراجع الخارجي، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة).
 - 3- محاولة تحديد موقع المراجعة الداخلية داخل المؤسسة وإبراز درجة الاستفادة منها في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرار بصفة خاصة.
 - 4- توضيح دور لجان المراجعة الداخلية في زيادة استقلالية المراجعة الداخلية، ومدى استفادة المؤسسة منها وكذا فعالية المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في الأداء الفعال لوظيفة المراجعة الداخلية وأثرها في تقليل من المخاطر الموجهة.
- أوجه التشابه:** وتتمثل في :

- 1- تحديد الدور الكبير الذي تقوم به المراجعة الداخلية وأهمية تواجدها داخل المؤسسة، ومدى مساهمتها في بناء الأحكام الدقيقة، حيث أن امتلاك المراجعين الداخليين للمعرفة بالتنظيم يمكنهم من مزجها بالمهارات المهنية وتكون النتيجة بناء أحكام دقيقة وتقديم معلومات صادقة بشأن كفاءة وفعالية عمليات التنظيم ومدى إنجاز الإدارة للأهداف المحددة مسبقا واتخاذ قرارات سليمة.
- 2- يجب على أي مؤسسة تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية أن تراعي مجموعة من الشروط الموضوعية من أجل الوصول إلى فعالية كبيرة لهذه الوظيفة، تتمثل هذه الشروط في المعايير التي من الواجب توفرها من استقلالية إلى العناية المهنية الكافية ونطاق العمل وأدوات أعمال المراجعة إلى التنظيم الواجب الذي يحكم إدارة قسم (مديرية) المراجعة الداخلية، من حيث نوع المراجعة (مركزية، مختلطة، لامركزية)، عدد القائمين على وظيفة المراجعة الداخلية، وهذا حسب طبيعة نشاط المؤسسة وتوزيعها الجغرافي.
- 3- توفر المراجعة الداخلية الجو الرقابي الفعال (غير المعرقل للنشاط) يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية

من الفعالية و الكفاءة لذا نقترح على أي مسؤول في أي مؤسسة اقتصادية كبيرة الحجم وكذا مؤسسات الدولة أن تسعى إلى تبني طرق ونماذج رقابية حديثة تساعدهم على تقليل من الثغرات وأعمال الغش والتوفيق في أداء أنشطتهم بصورة فعالة.

4- فحص جودة وظيفة المراجعة الداخلية بمعرفة أطراف خارجية تتوفر لديهم الخبرة في هذا المجال كالمراجعين الخارجيين وذلك لضمان أداء وظيفة المراجعة الداخلية بمستوى مرضى من الجودة.

*جديد الدراسة فيعتمد على الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية وفق مبادئ الحوكمة في عملية اتخاذ القرار الرشيد الذي يحقق الأهداف المرجوة، وإظهار الأهمية الكبيرة للمراجعة الداخلية في كافة المؤسسات من خلال ما تقوم به، بمد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية التي تساعد في اتخاذ القرار من ناحية، وإمدادها بالمعلومات عن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة من ناحية أخرى.

هيكل البحث.

لدراسة الموضوع دراسة وافية، تناولنا الموضوع في ثلاثة فصول الأول والثاني نظريين والثالث ميداني، تسبقهم في ذلك مقدمة وتليهم خاتمة.

يتناول الفصل الأول الإطار النظري للمراجعة الداخلية بداية بالمدخل العلمي للمراجعة من حيث نشأتها ماهيتها ومعاييرها ثم عرضنا ماهية المراجعة الداخلية وتكلمنا عن معاييرها منهجية القيام بها من حيث موقعها داخل التنظيم مهمتها مراحل إنجازها وتطرقنا كذلك لعلاقات وتطبيقات المراجعة الداخلية.

أما في الفصل الثاني والذي يتمركز حول عملية اتخاذ القرار بداية تكلمنا عن عموميات حول اتخاذ القرار والمتمثلة في مفهوم وأنواع وظروف اتخاذ القرار ثم عن فعالية عملية اتخاذ القرار من حيث المحددات التي تعترض عملية اتخاذ القرار ثم وضعنا دور المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار ومختلف المحددات التي تواجه المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار وانتهينا بتبني المراجعة الداخلية لمبادئ الحوكمة لترشيد اتخاذ القرار.

أما الفصل الثالث فخصص للدراسة الميدانية والتي كانت بالمؤسسة الوطنية للأمنحة والأقمشة الصناعية بولاية المسيلة أين تطرقنا إلى تقديم عام حول المؤسسة بشكل موجز، ثم منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة وأخيرا تحليل نتائج الاستبيان بالاستعانة ببرامج معلوماتية تمثلت في (SPSS و EXCEL) في تحليل الاستبيان.

الجانب النظري

I. الإطار النظري للمراجعة الداخلية.

تمهيد.

عرفت المراجعة الداخلية تغيرات جذرية منذ ممارستها إلى غاية اليوم، ولقد ساهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة، حيث كانت محل اهتمام العديد من المهنيين والمؤسسات والهيئات الحكومية والباحثين، وكان لهم الفضل الكبير في إعطاء المراجعة نقلة نوعية وشكلية في جميع جوانبها.

ومن أهم الأسباب التي أدت إلى تطور المراجعة الداخلية وزيادة أهميتها في الواقع الاقتصادي وخروجها كنشاط رئيسي لا يمكن الاستغناء عنه هو زيادة الحاجة إلى الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي فالهدف من المراجعة الداخلية يتمثل في التحقق من مدى صحة وشرعية البيانات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي الخلط ومختلف الأخطاء المحاسبية والوقوف وراء حالات الغش والتلاعب بأموالها.

فالمراجعة الداخلية علم له مجموعة من الفرضيات والتي تعتبر كأساس لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله كما تعتمد على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار العام الذي تمارس فيه مهامها، بالإضافة إلى ذلك فإنها تعمل على توجيه المراجع الداخلي أثناء قيامه بعمله الذي يستند على مراحل لتقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

ولدراسة أعمق وأشمل لما ذكر ارتأينا في هذا الفصل إلى التطرق للمدخل العلمي للمراجعة وكذا ماهية المراجعة الداخلية ومنهجية القيام بها وعلاقتها.

1.I. المدخل العلمي للمراجعة.

اعتمدت المؤسسات الاقتصادية عند ظهورها على المحاسبة باعتبارها ضرورة حتمية لتنظيم دفاترها وتقييد حساباتها، ولكن سرعان ما تطورت وتوسعت وانفصلت الإدارة عن الملكية فيها، حتى برزت حاجتها للمراجعة لتلبية حاجة المجتمع المتزايدة من المعلومات والبيانات الموثوقة والعادلة عن مدى سلامة تسيير أنشطة المؤسسات ومدى تحقيقها لأهدافها التي أنشأت من أجلها بغية اتخاذ القرارات المناسبة، وكمدخل لهذا الميدان سنعرض من خلال هذا المبحث التطور التاريخي للمراجعة ومفهومها وأهميتها وأهدافها وخصائص والفرضيات والمعايير التي تقوم عليها.

1.1.I. التطور التاريخي والتأصيل العلمي للمراجعة.

1.1.1.I. التطور التاريخي للمراجعة.

إن 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، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود كوحدة قياس لقيم السلع والخدمات المتبادلة،¹ ففي البداية لم تكن هناك حاجة للمراجعة أو حتى أشخاص يقومون بهذه المهمة، فكان كل فرد قادر على أن يتفقد أعماله بنفسه ونتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي ظهرت المراجعة وظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مرت بها المراجعة، ويمكن تقسيم تلك المراحل إلى خمس مراحل نعرضها فيما يلي:²

أولاً: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م.

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم بمجرد المخزون السلعي، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر،³ وتميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع حيث كان في عهد الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المراجع في الساحات العامة، حول الإيرادات والمصروفات،⁴ وعموماً في هذه الفترة من التاريخ تم استعمال مصطلح (Audire) ذات الأصل اللاتيني للدلالة على المراجعة ومن ثم اشتقاق كلمة

¹. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، أكتوبر 2003، ص 3.

². عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مع دراسة حالة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص 3.

³. شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة لمجمع سونا طراك، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 18.

⁴. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 3.

(Audit) والتي استعملها ما يزال إلى يومنا هذا¹، وكان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القائمين على الشؤون المالية وهي مراجعة تفصيلية مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية.²

ثانيا: الفترة الممتدة ما بين 1500م حتى 1850م.

لعل أهم ما يميز هذه الفترة ظهور الثورة الصناعية التي أحدثت تغيرا جذريا في كل المجالات،³ دون وجود تغير يذكر في أهداف المراجعة ومن التغيرات التي حدثت مايلي:

- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمراجعين.

- تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.⁴

ثالثا: الفترة ما بين 1850م حتى 1905م.

بعد ظهور الثورة الصناعية، حصل تغيير شامل للمجتمع وبالتالي ظهرت الحاجة إلى تكوين وحدات اقتصادية، ومن هنا بدأ اهتمام المحاسبة بتسجيل عمليات الوحدة الاقتصادية وليس الاهتمام بتسجيل عمليات صاحب الوحدة،⁵ وبناء على هذا كله أصبح الجو مهيأ لبروز المراجعة كمهنة، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها وكانت أهداف المراجعة في هذه الفترة تقتصر على:

أ - اكتشاف الغش والخطأ.

ب - اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.

ج - اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

رابعا: الفترة من 1905م حتى 1960م.

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور المؤسسات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة، وكذلك الاعتماد على المراجعة الاختبارية، أي استخدام أسلوب

¹ شعبان لطفي، نفس المرجع، ص 18.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، نفس مرجع، ص 4.

³ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية مع دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2007، ص 3.

⁴ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 4.

⁵ عزوز ميلود، نفس المرجع، ص 4.

العينات الإحصائية في المراجعة، كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.¹

خامسا: الفترة من 1960 حتى وقتنا الحاضر.

خلال هذه الفترة وحتى نهاية الثمانينات تطورت المراجعة بشكل كبير نتيجة عدة أحداث، وكذلك الانهيار غير المتوقع للعديد من المؤسسات والشركات في العالم وذلك في أكتوبر 1987 والمعروف باختيار الأسواق المالية نتيجة لوجود غش وتلاعبات من قبل القائمين عليها، وكذا التواطؤ بين المسيرين ومكاتب المحاسبة.

تلك الأحداث وغيرها جددت التساؤل عن دور المراجعين في اكتشاف الغش والتلاعبات، وخلال هذه الفترة صدرت عدة معايير تطالب المراجعين بمسؤولية أكبر نحو اكتشاف الغش والتقرير عنه، والتأكيد على أهمية نظام الرقابة الداخلية ودوره في منع الغش والتلاعب، وأن هناك مسؤولية أكبر على المراجعين في فحص نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه للجهات المعنية.²

من خلال ما سبق يمكننا القول أن المراجعة في الوقت الحاضر أصبحت تقوم على العينات الإحصائية للعمليات المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع، وتعتمد اعتمادا كليا على نظم الرقابة الداخلية المطبقة فعلا بالمؤسسة، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال بالمؤسسة، أما اكتشاف الغش والتلاعب وغيرها فهو هدف ثانوي وليس أساسيا.

I.1.1.2. التأصيل العلمي للمراجعة.

لم تظهر المراجعة إلا بعد ظهور المحاسبة واستخراج قواعدها ونظرياتها في إثبات العمليات المالية، وأن أول من عرف المراجعة هم قدماء المصريين واليونانيين، الذين استخدموا المراجعين من أجل التأكد من صحة الحسابات العامة حيث كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المسجلة بالدفاتر والسجلات للتأكد من سلامتها وخلوها من التلاعب والأخطاء وإثبات صحة عمليات التسجيل، ومع مرور الزمن تطورت المراجعة شأنها في ذلك شأن كافة الاتجاهات والنواحي العلمية والمهنية التي تتطور وتتقدم بمرور الزمن وأيضا بروز المنظمات الدولية والمنشآت الاقتصادية الضخمة إضافة إلى انفصال الملكية عن الإدارة، كل ذلك زاد من أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة في عملية الضبط المالي، هذا أدى إلى تطور المراجعة.³

¹. شعبان لطفي، مرجع سابق، ص 19.

². عبد السلم عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص: 5 - 6.

³. أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص 16.

I.1.1.3. علاقة المراجعة بالمحاسبة.

تتخصص خدمات المحاسبة في إعداد القوائم المالية للمؤسسة وأي معلومات أخرى مفيدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عنها، في حين أن المراجعة معنية بفحص هذه القوائم والمعلومات لإضفاء الثقة عليها فالمراجعة إذا هي مرحلة تبدأ عندما تنتهي المحاسبة.

وينبغي التنبيه هنا إلى أنه ليس بالضرورة أن ينتظر المراجع حتى نهاية السنة المالية والانتهاى من إعداد القوائم المالية ثم يبدأ بالفحص، من هذا يتضح أن المحاسبة تقدم قوائم مالية تم إعدادها وفق مبادئ المحاسبة والمراجعة تقرر بأن هذه القوائم قد أعدت وفقاً لمبادئ المحاسبة شريطة أن يتقيد المراجع بمبادئ المراجعة المتعارف عليها، وبهذا يمكن القول

أن المراجعة والمحاسبة شيان متلازمان يعملان في اتجاه واحد وهنا تبرز أهمية المراجعة الداخلية في ملازمتها للعمليات المحاسبية والمالية اليومية للمؤسسة.¹

I.1.2. ماهية المراجعة.

من خلال تناول التعريف العام للمراجعة وكذلك الأهمية والأهداف سوف نقوم بتوضيح ماهية المراجعة.

I.1.2.1. تعريف المراجعة.

- إن تعدد الزوايا التي يتم من خلالها معالجة مصطلح المراجعة أدى إلى وجود عدة تعريف لها كما يلي:
- عرفت المراجعة على أنها "طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ماهو ظاهر على الدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ماهو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية".²
 - وعرف يوسف محمد الجربوع المراجعة على أنها "فحص القوائم المالية، وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية".³

¹ خوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة مع دراسة حالة تعاونية الجيوب والخضر الجافة ورقلة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص5.

² نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم تفعيل اتخاذ القرار مع دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر، 2007، ص5.

³ يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص7.

- عرفت ثناء القباني المراجعة على أنها "هي عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات والمقاييس المحددة لها من قبل، ويجب إتمام عملية المراجعة بواسطة شخص مستقل".¹
- تعريف منظمة العمل الفرنسية (OFT) المراجعة على أنها "هي عبارة عن مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظم والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".²
- ومن التعاريف الشاملة والملمة بالمراجعة تعريف - الجمعية الأمريكية للمحاسبة (OAA) - والذي تبناه نظرا لإلمامه وشرحه الدقيق للمراجعة "فالمراجعة هي عملية منتظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".³

ومن خلال هذا التعريف يمكن استنتاج النقاط التالية:

- عملية المراجعة هي عملية منتظمة وبالتالي تستوجب وضع خطة عمل مسبقة.
- ضرورة التقييم الموضوعي والخالٍ من الذاتية أي ذاتية المراجع القائم بالعملية.
- تبرير النتائج التي يتوصل إليها المراجع بمجموعة من الأدلة والقرائن.
- ضرورة تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية محل الدراسة وتقييمها من طرف المراجع وفق المعايير الموضوعية، حتى يتمكن من إبداء رأيه وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات التي يقوم بدراستها.
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف الطالبة لتقييم المراجع وذلك عن طريق إعداد تقرير المراجعة.
- تعتمد المراجعة على مدى صدق وشرعية المعلومات في القوائم المالية.

I.1.2. أهمية المراجعة.

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدثت تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة فتعددت أشكال المؤسسات لذا استلزم الأمر وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسييرين.

¹ ثناء قباني، المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 13.

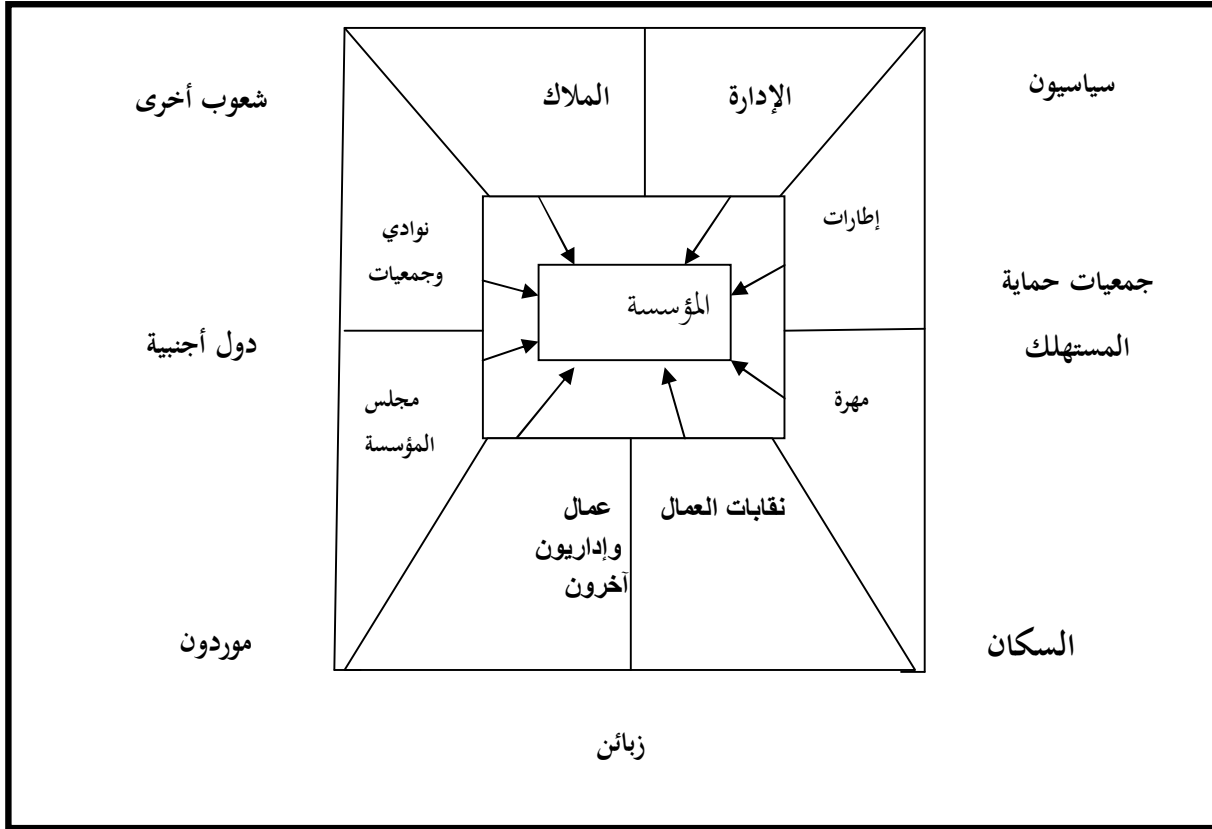
² عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2009، ص 42.

³ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 156.

هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد خارج المؤسسة أو مراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة وترجع أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا في رسم خططها المستقبلية واتخاذ قراراتها على البيانات المحاسبية للمؤسسة، خاصة إذا تم اعتماد هذه الأخيرة من قبل جهة محايدة أو مستقلة عن إدارة المؤسسة مما يضفي عليها صفة الثقة والمصداقية من قبل الجهات المعنية.¹

وفيما يلي شكل يوضح أهم الأطراف الطالبة لخدمات المراجعة والمعلومات عن المؤسسة:

الشكل رقم (01): الأطراف الطالبة لنتائج المراجعة.



المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، أكتوبر 2003، ص 10.

كل ماسبق التطرق إليه يعبر لنا عن مدى أهمية المراجعة باعتبارها الأداة الأساسية للتحقق من مدى صحة البيانات وصدق وشرعية المعلومات التي تقدمها المحاسبة أي الموجودة في القوائم المالية، ومن هنا سنتطرق إلى الأهداف التي وجدت من أجلها مهنة المراجعة.

¹ هيدوب ليلي ريمة، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات مع دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، ص 43.

I.1. 2. 3. أهداف المراجعة.

يمكن تلخيص الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية:

1. الوجود والتحقق.

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من الوجود الفعلي لجميع الأصول وجميع العناصر في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية.

2. الملكية والمديونية.

تعمل المراجعة في هذا البند على إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك المؤسسة والخصوم هي إلتزام عليها، وتعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها والتي تقدم إلى أطراف عديدة سواء داخلية أم خارجية.

3. الشمولية أو الكمال.

بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت، وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المنبثقة في الدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية¹، وتزعم الإدارة أن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والمصروفات والإيرادات الظاهرة في القوائم المالية بالقيم التي تتخذ طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.²

4. العرض والإفصاح.

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والتي أعدت وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، وهذه المعلومات تفحص من قبل المراجع ليثبت مصداقيتها.

¹ محمد التوهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة الجزائر، 2003، ص: 16-17.

² منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001،

5. إبداء رأي فني.

على المراجع أن يبدي رأي محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وشرعية المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وكل هذه الأهداف تقليدية ومتعارف عنها منذ القدم بينما في الوقت الحالي أصبحت تهدف إلى أهداف أرقى تمثلت في:

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات .
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية.
- اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت.
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.¹

I.1.3. أساسيات المراجعة.

إن ظهور المراجعة كعلم له أصول علمية وعملية جعلها تقوم على مجموعة من الفرضيات والمبادئ والخصائص التي تمثل الأساس الصحيح الذي يجب الرجوع إليه عند القيام بعملية المراجعة وهي:

I.1.3.1. خصائص المراجعة.

للمراجعة عدة خصائص تميزها عن بقية أدوات التسيير الأخرى نذكر منها مايلي:

1. المراجعة عملية منتظمة، أي أن اختبارات المراجع تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع ومضبوط لعملية المراجعة.

2. ضرورة الحصول على الأدلة والقرائن وتقديمها بطريقة موضوعية.

3. تشتمل المراجعة على إبداء الرأي أو إصدار حكم ومن ثم فمن الضروري وضع مجموعة من المعايير التي يتم استخدامها كأسس للتقييم وإبداء الرأي.

4. إيصال نتائج المراجعة إلى الأطراف المعنية.²

I.1.3.2. فرضيات المراجعة.

تمثل الفرضيات في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم المجال، لهذا تقوم المراجعة على جملة من الفرضيات أهمها:

¹. عزوز ميلود، مرجع سابق، ص 11.

². محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص ص: 7-8.

1. قابلية البيانات للفحص.

ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي تعتمد عليها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتمثل هذه المعايير في:

أ- **ملائمة المعلومات:** وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات لاحتياجات المستخدمين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

ب- **القابلية للفحص:** وهذا يعني أنه في حالة قيام شخصين بفحص المعلومات نفسها فلا بد أن يصلا إلى نفس النتائج التي يجب التوصل إليها، وتتبع أهمية هذا المعيار من انفصال مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها وتعارض مصالح معدي تلك المعلومات.

ت- **البعد عن التحيز في التسجيل:** وهذا يعني تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

ث- **القابلية للقياس الكمي:** وهي الخاصية التي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية، فالقياس الكمي يضيف منفعة تحويل المعلومات من معلومات أولية إلى معلومات ذات قيمة إضافية ومن خلال عملية حسابية.¹

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجعة والإدارة.

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمدادها بمعلومات نزيهة من طرف الإدارة ليتخذ على أساسها قرارات صائبة، لهذا لا بد من وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمراجع الداخلي ليسرع ويساعد في عملية المراجعة.²

3. خلو القوائم المالية وأية معلومة من أية أخطاء أو تواطئية.

يبين هذا الفرض مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند إلتزامه بمعايير المراجعة المتفق عليها.

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

إن قوة نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم العوائق أمام مرتكبي الأخطاء المقصودة ويعتبر هيكل الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة نقطة البداية بالنسبة لعمل المراجع فكلما كان النظام سليما كلما ازدادت ثقة المراجع في تصرفات الإداريين من جهة ويجعل تطبيق المراجعة الاختيارية أمرا ممكنا من جهة أخرى.³

¹ . عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص44.

² . عبد الفتاح صحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص26.

³ . يوسف سعادة، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010، ص37.

5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية.

يقوم هذا الفرض على أساس أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معياراً يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها¹. وبالتالي فإنه ما لم تستخدم مبادئ المحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية (IAS و IFRS) المتعارف عليها فإن القوائم المالية تعتبر غير صادقة وغير عادلة كما أنه سيكون من الصعب على المراجعين أن يقوموا بمهمتهم وإبداء رأيهم في تلك القوائم.

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

يقوم هذا الفرض على أحد مبادئ المحاسبة الأساسية والهامة المتمثل في مبدأ (الاستمرارية)، والذي ينظر عادة إلى المؤسسة أنها مستمرة في عملها في المستقبل المنظور دون أن يكون لها هدف أو حاجة لتصفيتها أو التوقف عن العمل أو محاولة الحصول على الحماية من الدائنين بموجب القوانين والأنظمة، وهذا الفرض يعني أن مراجع الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها، وأن نظام الرقابة الداخلية سليم فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا اتضح له عكس ذلك.

7. مراجع الحسابات يقوم فقط بإبداء الرأي على البيانات المالية.

يفترض على المراجع عند قيامه بعملية المراجعة بإبداء رأيه فقط عن مدى صحة القوائم المالية وسلامتها وصدقها، بتطبيقه للمبادئ المحاسبية.

8. فرض التزامات على مراجع الحسابات تتناسب مع مركزه.

وهذا يعني أن الالتزامات التي يكلف بها مراجع الحسابات تتناسب مع مركزه والعمل الذي طلب منه فالاتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراجع الحسابات قد تم الاعتراف بها².

I. 3. 3. معايير المراجعة.

إن المعايير التي تحكم عملية المراجعة تمثل الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام إجراءات المراجعة المناسبة وفق مايلي:

¹. وليم توماس، أمر سوتنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجازي وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 2006، ص 54.

². شعبان لطفي، مرجع سابق، ص ص: 29 - 30.

المجموعة الأولى: معايير عامة.

1. يجب أن يقوم بعملية الفحص شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل والكفاءة العلمية كمراجع.
2. يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات عملية المراجعة.
3. يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة أو الكافية عند القيام بالفحص وكذلك عند إعداد التقارير.

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني.

1. يجب أن يخطط للعمل الميداني تخطيطاً مناسباً مع الإشراف الدقيق على عمل المساعدين إن وجدوا.
2. يجب دراسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية بشكل مفصل.
3. يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية.

المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي.

1. يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية والمعايير المقبولة والمتعارف عليها.
2. يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية تتماشى مع نفس المبادئ التي استخدمت في السنة السابقة.
3. يفترض أن تحتوي القوائم المالية على كافة البيانات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها.
4. يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك.¹

2.I. ماهية المراجعة الداخلية.

بناءً على الاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية ويتخذ على أساسها القرارات ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية التي تعتبر أحد أهم الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة، لما تلعبه من دور في القرارات الإدارية والتخفيف من المسؤولية الملقاة عليها، وحتى يتمكن من الإلمام بالمراجعة الداخلية، سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى نشأة المراجعة الداخلية ومفهومها والضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية.

¹ محمد سمير صبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و الممارسة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1998، ص ص:

I.2.1. نشأة وتطور المراجعة الداخلية.

I.2.1.1. نشأة المراجعة الداخلية.

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية وقد ظهرت بعد ظهور المراجعة الخارجية بوقت طويل، وأدى اهتمام إدارة المؤسسة بالتعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها وتنفيذهم لسياساتها وتوجيهاتها إلى ضرورة وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الوحدة وفحص الأداء المحاسبي فيها يطلق عليه اسم المراجع الداخلي.¹

ويرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينيات بالولايات المتحدة الأمريكية، وبقي دورها مهشما بحيث أنها لم تحض بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المراجعين الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941م وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها.

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث بدأت بنطاق ومجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.² أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه.³

I.2.1.2. أسباب تطور المراجعة الداخلية.

يمكن إيجاز أسباب التطور الذي حدث في عملية المراجعة الداخلية فيما يلي:

1. حاجة الإدارة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش في العمليات والدفاتر مبكرا، بالإضافة إلى تطور أهداف المراجعة الداخلية لتشمل أهداف أخرى.
2. نظرا لزيادة فروع المؤسسات وانتشارها جغرافيا، ترغب الإدارة بالمركز الرئيسي بمعرفة ما يجري في الفروع البعيدة عنها، من خلال عمل المراجعة الداخلية.

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 125.

² عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص: 49 - 50.

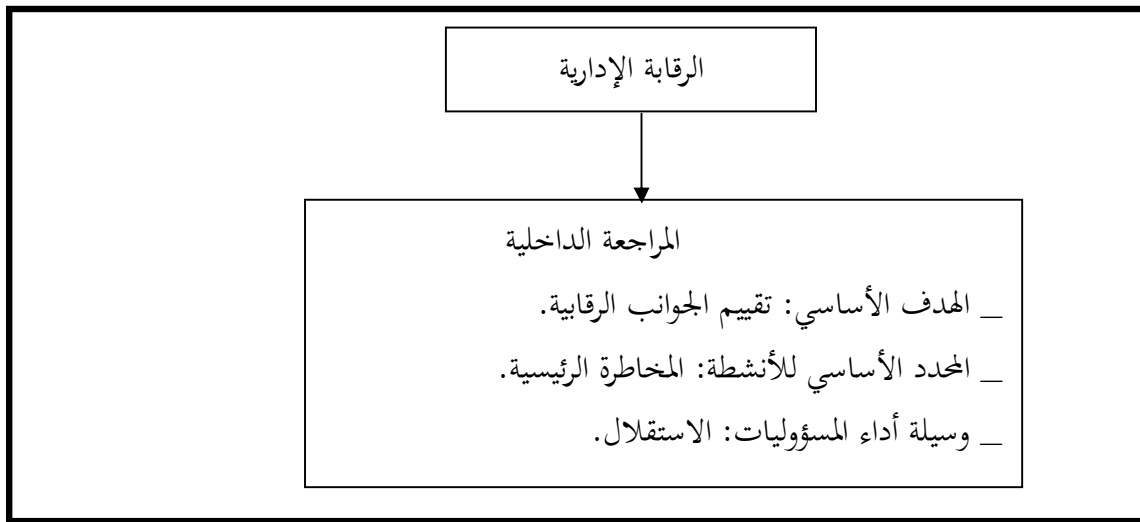
³ خالد المعتر بالله، مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بورقلة، مذكرة لشهادة الماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011، ص: 15 - 16.

3. توسيع حجم المؤسسة أدى إلى ظهور فجوة كبيرة بين الإدارة العليا وطبقة الموظفين المنفذين للقرارات والعمليات، فظهرت حاجة الإدارة إلى المراجع الداخلي الذي يتأكد من مدى تطبيق السياسة الإدارية العليا بمعرفة الموظفين المنفذين للقرارات، كما يتحقق من مدى صحة البيانات والإحصائيات التي تقدم للإدارة.¹

I.2.1. 3. الإطار الفكري للمراجعة الداخلية.

أدى النمو المتواصل للمراجعة الداخلية في المؤسسات المختلفة إلى اهتمام المسؤولين عن المهنة بضرورة وضع إطار فكري لها يحدد المبادئ الأساسية التي تحكم المهنة، ويقصد بالإطار الفكري ذلك النظام المتكامل من الأهداف والأساسيات التي ترتبط بها والتي يمكن أن تؤدي إلى معايير متناسقة، ويصف هذا النظام المتكامل طبيعة ووظيفة وحدود المراجعة الداخلية وترجع أهمية وجود مثل هذا الإطار الفكري إلى ضرورة وجود معايير تحكم الممارسة العملية لمهنة المراجعة الداخلية، ومن الطبيعي أنه كي تكون هذه المعايير مفيدة وتحقق الغرض منها فإنها يجب أن تبنى على هيكل واضح من الأهداف والمبادئ يؤدي وجود مثل هذا الإطار الفكري إلى توفير مرجع يمكن الاستناد إليه لقياس جودة أداء أقسام المراجعة الداخلية وكل هذا يظهر في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): هيكل الإطار الفكري للمراجعة الداخلية.



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 225.

يتضح من هذا الشكل أن نقطة البداية هي الإدارة والتي تقع على عاتقها مسؤولية التخطيط والإشراف على أنشطة التنظيم، بمعنى أنه يقع على الإدارة مسؤولية الرقابة على تلك الأنشطة ويتمثل الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية في توفير تقييم للجوانب الرقابية في التنظيم بما يساعد الإدارة في أداء وظائفها وتعتبر المخاطرة

¹. عبير محمد فتحي العفيفي، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية و الآليات المقترحة لزيادة فاعليتها دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات بقطاع غزة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص ص: 21 - 22.

النسبية للأنشطة المختلفة هي العامل الأساسي الذي يؤثر في توجيه وظيفة المراجعة الداخلية والاستقلال النسبي عن الوظائف الأخرى داخل التنظيم لأداء مسؤولياتهم بفعالية.¹

I. 2. 2. مفهوم المراجعة الداخلية.

I. 2. 2. 1. تطور مفهوم المراجعة الداخلية.

. مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية.

مرت مهنة المراجعة الداخلية بكثير من المراحل أهمها:

. المرحلة الأولى: ما قبل سنة 1947م.

كان يقصد بالمراجعة الداخلية في هذه الفترة بأنها المراجعة التي يقوم بها مجموعة من موظفي المؤسسة وذلك لتعقب الأخطاء، وكان الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية في هذه الفترة يتمثل في الجهة التي تقوم بعملية المراجعة.

. المرحلة الثانية: ما بين 1947م حتى 1957م.

تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في عام 1941م، ومنذ ذلك التاريخ عمل هذا المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية حيث تم إصدار أول توصياته عن المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي سنة 1947م وعرفت المراجعة الداخلية على أنها "النشاط المحايد الذي يتم داخل المؤسسة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم خدمات وقائية للإدارة".

. المرحلة الثالثة: ما بين 1957م حتى 1971م.

أصدر معهد المراجعين الداخليين تعريف آخر للمراجعة الداخلية بدلا من التعريف السابق حيث تم توسيع مجال عمل المراجع الداخلي، وكذلك التوسع في أهدافها وعرفت بأنها ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المؤسسة لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية وذلك بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة فهي جزء من نظام الرقابة الإدارية تعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى".

. المرحلة الرابعة: ما بين 1971م حتى 1981م.

تم وضع تعريف آخر للمراجعة الداخلية سنة 1971م وعرفت على أنها " نشاط تقييمي محايد داخل المؤسسة لمراجعتها عملياتها بقصد خدمة الإدارة ".

¹. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص: 224 - 225.

- المرحلة الخامسة: ما بين 1981م حتى 1999م.

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

ونلاحظ من التعريف السابق أن المراجعة الداخلية تحولت من أداة لخدمة الإدارة فقط إلى أداة لخدمة التنظيم ككل وفي عام 1991م أصدر مجمع المراجعين الداخليين تعريف جديد للمراجعة الداخلية جاء فيه " المراجعة الداخلية هي الوظيفة التقييمية المحايدة التي يتم تشكيلها داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطة المؤسسة كخدمة للمؤسسة"¹

- المرحلة السادسة والأخيرة من 1999م حتى الآن.

تم صياغة دليل جديد لتعريف المراجعة الداخلية سنة 1999م من قبل معهد المراجعين الداخليين "على أنه نشاط نوعي، استشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراجعة وتحسين انجاز أهداف المؤسسة من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات الواجب إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى "².

- مفهوم المراجعة الداخلية.

تعددت التعاريف حول المراجعة الداخلية ومن أجل الوصول إلى تعريف شامل نقترح التعاريف التالية:

- جاء (HAMMINI ALLEL) بتعريف للمراجعة الداخلية يبين فيه أن المراجعة الداخلية بها شخص أو أشخاص مؤهلون تابعون تنظيمياً للإدارة العليا ومستقلون عن باقي الوظائف بما فيها المحاسبة والمالية وهي وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة، ويقتصر عملها على مختلف الوظائف والدوائر والعمليات فمن خلال المراجعة الداخلية يتم مراجعة عمليات مختلف الوظائف من أجل القيام بالتحسينات اللازمة للوصول لتطبيق جيد للسياسات والإجراءات المتبعة في المؤسسة.³
- وتعرف كذلك المراجعة الداخلية بأنها " نشاط تقييمي مستقل تقوم به الإدارة أو قسم داخل المؤسسة مهمته فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقييم أداء الإدارات والأقسام

¹ ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 24-26.

² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006 ص32.

³ صديقي مسعود، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، مطبعة المزوار، الجزائر، 2010، ص68.

في هذه المؤسسة، وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا، كما أنها رقابة إدارية تؤدي عن طريق قياس وتقييم فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى".¹

- وعرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) المراجعة الداخلية على أنها " وظيفة التقييم المستقلة التي يتم استحداثها داخل المؤسسات الاقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الاقتصادية والمالية والإدارية بها، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمؤسسة لكي تتخذ ما تراه مناسباً من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك".²

من خلال التعاريف السابقة نستخلص تعريف شامل للمراجعة الداخلية إذ نعتبر المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، يقوم بها شخص أو مجموعة أشخاص تابعين للمؤسسة، حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية المؤسسة، وهذا من خلال مراقبة سير المؤسسة، والتحقق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية وأن العمليات شرعية والمعلومات صادقة وأن جميع الأنشطة داخل المؤسسة تسير وفقاً للنظم الموضوعية.

I. 2.2.2. أهمية المراجعة الداخلية.

تحدد أهمية المراجعة الداخلية بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، ويلاحظ في السنوات الأخيرة ظهور العديد من حالات فشل المؤسسات خصوصاً تلك الحالات التي انهارت فيها المؤسسات العملاقة ولفت ذلك أنظار المستثمرين والباحثين، وغيرهم من المهتمين بمجالات الأعمال والاقتصاد وأجريت العديد من الدراسات والبحوث التي تناول 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.³

وازدادت أهمية المراجعة الداخلية وذلك لعدت عوامل زادت من أهميتها وهي كما يلي:

1. تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافياً وعلى نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين.

2. ظهور شركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة.

¹ وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010، ص 11.

² عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص 42.

³ سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة حالة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 01، المجلد رقم 45، الإسكندرية، مصر، جانفي 2008، ص 03.

3. الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال السلطات وتحمل المسؤوليات المقابلة وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها.

4. حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لا بد من سلامة نظام المراجعة الداخلية.

5. انتهاز أسلوب اللامركزية في الإدارة وقد لجأت الإدارة في المؤسسات الكبيرة والمنتشرة جغرافيا إلى تفويض السلطات إلا أنه ما يزال يترتب على تلك الإدارات الالتزام بالسياسات والإجراءات وتحقيق الفعالية المطلوبة.

6. تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.¹

I.2.2.3. أهداف المراجعة الداخلية.

من خلال أهمية المراجعة الداخلية يمكن تحديد أهم الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية فيمكن القول بأنه بالرغم من الهدف الرئيسي لقسم المراجعة الداخلية في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم فإن المراجعين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:

1/ فحص وتقييم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق تقييم نظم الرقابة المختلفة.

2/ التحقق من مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة ذات التأثير الهام على أعمال المؤسسة.

3/ توفير الحماية والأمان للأصول المختلفة بالمؤسسة.

4/ التحقق من مدى مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب وتقرير مثل هذه المعلومات.

5/ تقييم مدى كفاءة واقتصادية استخدام موارد المؤسسة والتقرير عن الانحرافات وعن معايير العملية -إن وجدت- وتحليل وتوصيل ذلك إلى المسؤولين عن اتخاذ القرارات التصحيحية.

6/ تقييم نوعية وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة.

7/ التوصية بالتحسينات التشغيلية.

8/ منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت.²

¹ . ثناء علي قباني، مرجع سابق، ص ص: 17-20.

² . وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص ص: 11-12.

9/ متابعة العملية أو النشاط محل المراجعة من بداية العملية أو النشاط إلى نهايته، وبفحص جميع الإجراءات التي تمت في المراحل التي قطعتها في مختلف الوحدات التنظيمية.¹

I.2.2.4. أنواع المراجعة الداخلية.

تنقسم المراجعة الداخلية من حيث الأعمال التي يقوم بها المراجع الداخلي إلى الأنواع التالية:

1. **المراجعة الداخلية المالية:** تعرف بأنها الفحص المنظم للقوائم المالية والسجلات والمستندات والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية ثم التحقق من سلامتها وموافقتها للأنظمة والتعليمات المتبعة والقوانين وذلك لإظهار البيانات بصورة واقعية وتتناول المراجعة المالية أيضا التحقق من وجود الأصول وتوافر الحماية المناسبة لها من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس وكذلك فحص وتقويم درجة الرقابة المحاسبية الداخلية وكفايتها ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية الموجودة داخل المؤسسة في اتخاذ القرارات.

2. **المراجعة المحاسبية:** وتشمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات التي تهتم بصفة أساسية بالمحافظة على أصول المؤسسة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية ويتحقق ذلك عن طريق تصميم نظام فعال لأنظمة الضبط الداخلي وتوفير جهاز كفء للقيام بعمليات المراجعة الداخلية.

3. **المراجعة التشغيلية (مراجعة العمليات):** وهي مراجعة شاملة للوظائف المختلفة داخل المؤسسة لتأكد من كفاءة وفعالية وملائمة هذه الوظائف من خلال تحليل الهيكل التنظيمي وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال هذه الوظائف وهناك أيضا أنواع أخرى للمراجعة الداخلية مثل المراجعة الإدارية وهي تتعلق بتقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر والرقابة ضمن نطاق أهداف المؤسسة، وكذلك مراجعة الالتزام وهو عبارة عن مراجعة الضوابط الرقابية المالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها لتأكد من الالتزام بالأنظمة والسياسات والإجراءات.²

I.2.3. الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية.

I.2.3.1. خصائص المراجعة الداخلية.

تتميز المراجعة الداخلية بمجموعة من الخصائص نذكر منها ما يلي:

1/ **المراجعة الداخلية وظيفة شاملة:** تعد المراجعة الداخلية وظيفة شاملة لكونها في جميع المؤسسات، فالمؤسسة معنية بالمراجعة الداخلية مهما كان نوعها وحجمها، والمراجعة الداخلية تطبق على كل الوظائف فقد كانت تهتم بالجانب المالي والمحاسبي فقط.

¹. فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 46 - 48.

². أحمد محمد مخلوف، مرجع سابق، ص: 78 - 79.

2/ **المراجعة الداخلية وظيفية دورية:** تعد المراجعة الداخلية وظيفة دورية بالنسبة للذين يستقبلونها (رؤساء المصالح رؤساء الدوائر، المديرين) فهم يستقبلون المراجعون الداخليون عند أداء مهامهم لمدة معينة ثم تنتهي المهمة لتعاد بعد فترة زمنية حسب أهمية الخطر الموجود، فعملية المراجعة الداخلية تبدأ من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر بصفة دورية لفحص الأنشطة والمهام في كل النقاط ومصلحة المراجعة الداخلية تكون مهياة بأدوات تقدير المخاطر.

3/ **المراجعة الداخلية وظيفة جديدة:** تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة حديثة نسبيا، حيث يعود ظهورها إلى الأزمة الاقتصادية عام 1929م بالولايات المتحدة الأمريكية أين كانت المؤسسات تلجأ إلى خدمات مكاتب المراجعة الخارجية والتنظيمات المستقلة من أجل المراجعة والمصادقة على القوائم المالية، وكانت هذه العملية تكلف المؤسسات مبالغ ضخمة مما أدى إلى البحث عن وسيلة لتخفيض هذه التكاليف والحصول على تأشير المصادقة، فاستعانت بأشخاص موظفين بالمؤسسة وتتولى مكاتب المراجعة المصادقة عليها فأطلق على هؤلاء الأشخاص اسم المراجعين الداخليين.¹

4/ **الجهة التي تعمل لحسابها والمستفيدة من عملها:** المراجع الداخلي موظف بالمؤسسة يخضع لسلطات إدارتها وتوجيهاتها وبالتالي فهو في خدمة الإدارة العليا للمؤسسة، ويسعى جاهدا للوفاء بكل احتياجاتها، وإليها يقدم نتائج فحصه ومراجعته.

5/ **الجزء من التنظيم الذي يتم تقييمه:** المراجعة الداخلية تبدأ بصفة عامة في المجالات المحاسبية والمالية وإن كان فحصها وتقييمها غير محدد بالنواحي المالية حيث يمتد إلى المجالات التشغيلية أيضا.

6/ **الأساليب المطبقة:** تعتمد المراجعة الداخلية على معايير الأداء المهني وكذلك سياسات وإجراءات المؤسسة.

7/ **الاستقلالية:** نظرا لأن المراجع الداخلي موظف بالمؤسسة يرتبط بها بعلاقة تبعية وعقد عمل، ولها حق تعيينه وفصله ونقله ومكافأته وترقيته فإن استقلاله غير كامل، وإن كان لا شك أنه أكثر استقلالا نسبيا من الشخص الخاضع للمراجعة في المجالات التي يتم فحصها ومراجعتها.²

I.2.3. وظائف المراجعة الداخلية.

كما سبق أن أوضحنا فإن المراجعة الداخلية قد نشأت لتلبية لاحتياجات الإدارة العليا في المؤسسة وبالتالي فإن وظائف المراجع الداخلي ستحدد بناء على الأهداف التي تسعى الإدارة العليا إلى تحقيقها ويتأتى ذلك عن طريق:

¹. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد سرايا، مرجع سابق، ص: 167 - 168.

². وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص: 17 - 18.

1/ التأكد من سلامة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية والإدارية التي تعرض على إدارة المؤسسة وكذلك الجهات الخارجية.

2/ تقييم نظم الضبط بهدف التأكد مما يلي:

- التأكد من أن نظام الضبط الداخلي يعتمد على إجراء التوزيع السليم للعمل بين الموظفين وبين الإدارات والأقسام المختلفة.
- إعطاء التوصيات بخصوص نظام الضبط الداخلي والنظام المحاسبي وذلك بهدف إجراء التحسينات المطلوبة.
- تقوم المراجعة الداخلية بالتقرير عما إذا كانت مستويات الأداء ملتزمة بالخطط المستهدفة ولذلك فإن أعباء المراجعة الداخلية تزايد وبالتالي تحتاج إلى تخصصات فنية أخرى من غير المحاسبين.
- إعداد التقارير اللازمة وتحديد نوع المعلومات المطلوبة فهناك معلومات تهدف إلى تحقيق الرقابة المالية وأخرى تفيد في قياس الكفاءة الإنتاجية، كما يتعين تحديد المستوى الوظيفي الذي يقدم له التقرير فمن الضياع أن يقدم تقرير لمن لا يستفيد به.

نستنتج مما سبق أن المراجعة الداخلية وظيفتها الأساسية خدمة أهداف الإدارة، وهذا يزيل الغموض الذي قد يتعرض له اصطلاح المراجعة الداخلية والذي اعتبره البعض قاصراً على فحص دقة السجلات المالية وكان نتيجة ذلك أن كثير من المؤسسات لم تستفد من الخدمات التي يمكن أن تقدمها المراجعة الداخلية ولذلك فإن التركيز على دور وأهمية المراجعة الداخلية لإدارة المؤسسة من شأنه أن يوسع ويعمق مفهوم هذه الوظيفة.

I. 2. 3.3. معايير المراجعة الداخلية.

لقد تطورت نظرة المجتمع لمهنة المراجعة الداخلية بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة حيث أصدر معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية معايير للمراجعة الداخلية سنة 1978م والتي وضعت حتى تحكم الممارسة المهنية لهذه الوظيفة، فالهدف من وضع هذه المعايير يتمثل في:

- إزالة الغموض حول دور ومسؤولية المراجعة الداخلية، ذلك بتحديد مجال تدخلها وممارستها.
- تحديد مسؤولية وسلطة المراجعة الداخلية بالمؤسسة.
- وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية.
- ترويج المراجعة الداخلية وذلك بتطوير خبرة معترف بها، خاصة إذا علمنا أن المراجعين الداخليين مرتبطين بالمراجعين الخارجيين ولم يحظوا باعتراف مثلهم، لذلك وضعت معايير لتحديد شروط ممارسة مهنة المراجعة الداخلية.¹

¹ لطفي شعبان، مرجع سابق، ص73.

فأهم معايير المراجعة الداخلية هي:

1- استقلالية المراجعة الداخلية.

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها أي مستقلاً عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة حيث عند حصوله على دليل الإثبات والتقرير لا بد أن يكون متحرراً من توجيه وسيطرة مديري الأعمال محل المراجعة¹، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافياً بما يسمح بأداء المسؤوليات المكلف بها، وأن مكانة المراجعة الداخلية يجب أن تكون محددة بشكل لائحة تحدد أهدافها، سلطاتها ومسؤولياتها، فهذه اللائحة تعطي كيفية تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، مما يؤدي إلى المساعدة وبصفة كبيرة الإدارة العليا في أداء مهامها والوصول إلى اتخاذ قرارات سليمة وكذا تفعيل القرارات المتخذة مسبقاً.²

2- العناية المهنية.

على المراجع الداخلي أن يقوم بعمله بروح مهنية، وذلك حتى يضمن أن أعماله وأعمال مساعديه يمكن لها في النهاية أن تخرج برأي ونتائج ذات أسس صحيحة، ولتحقيق هذا المعيار على المراجع الداخلي من جهة وضع سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية المطلوبة ومن جهة أخرى التطبيق الدائم للمعايير المهنية وفق:

- التشكيل (staffing): يجب أن تقدم التأكيدات على أن الكفاءة الفنية والخلقية التعليمية للمراجعين الداخليين مناسبة للمراجعات التي يقوم بها.
- المعرفة والمهارات والتدريب: يجب أن يتوفر في قسم المراجعة الداخلية المعرفة والمهارات والتدريب اللازم لتنفيذ مسؤوليات المراجعة المكلفة بها.
- الإشراف (supervision): يجب أن يتوفر الإشراف على تنفيذ المهام من قسم المراجعة الداخلية.
- الالتزام بالمعايير الأخلاقية للمهنة والمعايير الموضوعية للتصرف.
- يجب أن يتوفر لدى المراجع الداخلي المعرفة والمهارات والقدرات الأساسية اللازمة لأداء المراجعات الداخلية.
- العلاقات الإنسانية والاتصال: يجب أن يتوفر لدى المراجع الداخلي المعرفة والمهارات والقدرات المتعلقة بالعلاقات الإنسانية والاتصالات الفعالة والمهارات في التعامل مع الأفراد.
- التعليم المستمر: يجب على المراجعين الداخليين المحافظة على المستوى التنافسي لمعلوماتهم الفنية.
- بذل العناية المهنية: على المراجع الداخلي أن يبذل القدر الكافي من العناية المهنية أثناء أداء عمليات المراجعة الداخلية.³

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص71.

² صديقي مسعود، أحمد نقار، مرجع سابق، ص77.

³ وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص24.

3- نطاق العمل.

- يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلف، ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع القيام بما يلي:
- مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات وتصنيفها ثم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.
 - مراجعة النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بتلك السياسات، والخطط والإجراءات، والقوانين واللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير.
 - مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق مما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعة، ونفذت كما هو مخطط.
 - حماية الأصول والحفاظ على عليها من كافة أنواع الخسائر.¹

4- تنفيذ عمل المراجع.

- على المراجع أن يقوم بعملية التخطيط لعملية المراجعة مع فحص وتقييم المعلومات والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات ويتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف ونطاق عمل، والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها، وتحديد الموارد اللازمة لأداء هذه العملية والاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة، ويقوم المراجع بعملية مسح للتعرف على مختلف الأنشطة والمخاطر المحتملة والإجراءات الرقابية وذلك لتحديد الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء القيام بهذه العملية، وكتابة برنامج المراجعة وتحديد كيف ومتى ولمن ترسل نتائج عملية المراجعة وأخيرا الحصول على موافقة من المشرف على مصلحة المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة.²

5- إدارة قسم المراجعة الداخلية.

- مدير قسم المراجعة الداخلية هو المسؤول الرئيسي عن الأداء السليم لهذا القسم وذلك كما يلي:
- الأهداف والسلطات والمسؤوليات: يجب أن يكون لدى مدير قسم المراجعة الداخلية قائمة بأهداف وسلطات وصلاحيات ومسؤوليات قسم المراجعة الداخلية.
 - التخطيط: يجب أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع الخطط المناسبة لتنفيذ المهام المطلوبة من القسم.
 - السياسات والإجراءات: ضرورة قيام مدير قسم المراجعة الداخلية بوضع السياسات والإجراءات المكتوبة لتوجيه المراجعين التابعين له في تحديد مسؤولياتهم وأعمالهم.

¹. صديقي مسعود، أحمد نزار، مرجع سابق، ص 79.

² خالدي المعتز بالله، مرجع سابق، ص 25.

- يجب على مدير المراجعة الداخلية وضع برنامج لاختيار الموارد البشرية المطلوبة للقسم وتنمية مهاراتهم.
- المراجعين الخارجيين: على قسم المراجعة الداخلية التنسيق بين جهود المراجعة الداخلية وجهود المراجعة الخارجية.
- جودة الأداء: يجب على مدير المراجعة الداخلية وضع برنامج يهدف إلى تقييم أعمال قسم المراجعة الداخلية.¹

I.3. منهجية القيام بالمراجعة الداخلية.

أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة، تتطلب منها إتباع خطوات عمل واضحة واعتماد منهجية سليمة حرصا على دقة النتائج المتوصل إليها وكذلك أثر العملية على نشاط المؤسسة ولكي تؤدي المراجعة الداخلية دورها بصورة سليمة وبفاعلية كبيرة يجب أن تحظى بمجموعة من الخصائص التي يجب توافرها في قسم المراجعة الداخلية لأداء مهامه بكل نزاهة، استقلالية، موضوعية، براعة، وجدية، وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى إدارة قسم المراجعة الداخلية في المطلب الأول ثم في المطلب الثاني إلى مهمة المراجعة الداخلية، ثم كيفية تنفيذ عملية المراجعة الداخلية في المطلب الثالث.

I.3.1. إدارة قسم المراجعة الداخلية.

من بين معايير المراجعة الداخلية معيار إدارة قسم المراجعة الداخلية الذي يقضي بضرورة أن يدير المشرف على قسم المراجعة الداخلية القسم بطريقة مناسبة ويكون مسؤول على إدارة القسم وفق مايلي:

I.3.1.1. التخطيط وتنظيم المراجعة الداخلية.

1/ التخطيط للمراجعة الداخلية: إن التخطيط لعملية المراجعة الداخلية والإشراف عليها يعد عاملا من عوامل النجاح خاصة إذا علمنا أن أول معيار من معايير العمل الميداني يتطلب ضرورة التخطيط المناسب للمهمة وكذا الإشراف على المساعدين وذلك من خلال مايلي:

أ - الحصول على معلومات حول المؤسسة: القيام بدراسة للمؤسسة محل المراجعة يعد أول إجراء يتبناه المراجع لوضع خطة سليمة لعملية المراجعة وأخذ نظرة شاملة على المؤسسة حتى يتسنى له فهم طريقة تسير العمل داخلها وطبيعة نشاطها، كما عليه القيام بالأعمال الأولية المتمثلة في الاعتماد على المعلومات ذات الطابع النظامي أو القوانين المطبقة في المؤسسة لمعرفة خصوصياتها وهذه المعلومات تسمح له بالوصول إلى نتائج أكثر صحة ودقة وتساعد في وضع برنامج عمل لحصر المعلومات التي يحتاجها.

ب - تحديد إجراءات المراجعة: مجرد قول إجراءات المراجعة فنحن نعني تلك الخطوات التفصيلية التي يحددها ويعتمدها المراجع من بداية العملية إلى آخرها حتى يمكنه التحقق من كل عناصر المراجعة المطلوبة.²

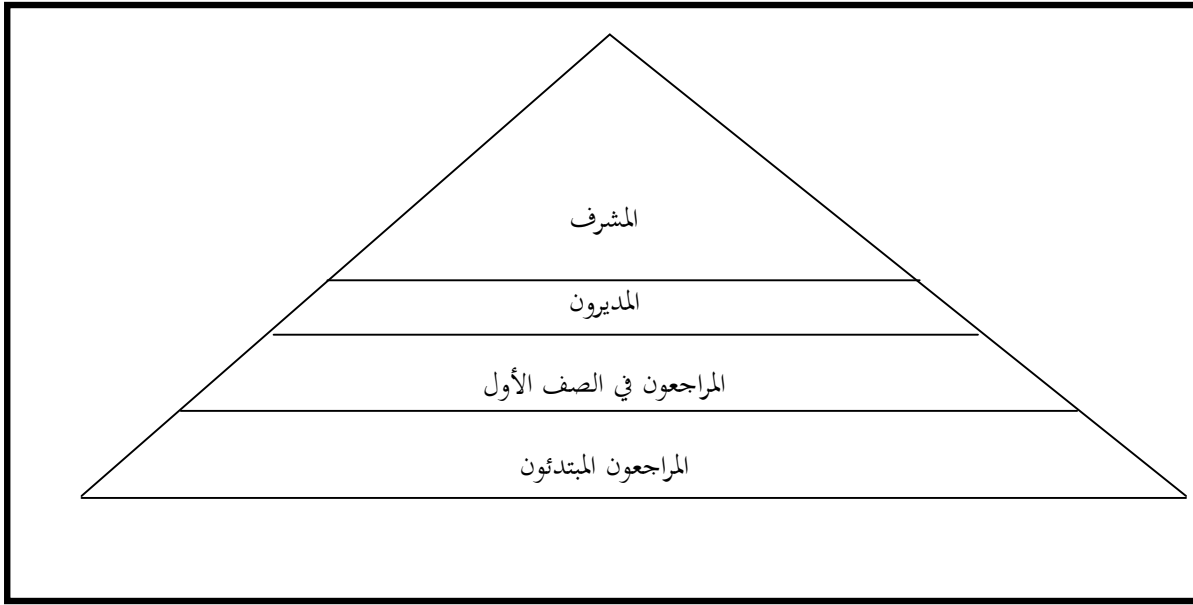
¹ وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص ص: 26-27.

² عزوز ميلود، مرجع سابق، ص 40.

2/ تنظيم المراجعة الداخلية.

يتكون قسم المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل نسبيا من المراجعين ذوي المهارات العالية وذلك بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى، وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مراجع داخلي واحد، كما قد يتسع قسم المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى ليتضمن أكثر من مئة مراجع، وينطوي الهيكل التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية عادة على ثلاثة مستويات من المراجعين ممارسي المهنة وذلك كما يتضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): الوظائف الأساسية في قسم المراجعة الداخلية.



المصدر: فتحي رزق السوافيري، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004،

ص 81.

تقع على عاتق المشرف المسؤولية العامة لقسم المراجعة الداخلية، وهو يقوم بإعطاء التوجيهات العامة للقسم، كما يقوم بالتخطيط ووضع سياسات وإجراءات المراجعة، وإدارة العاملين معه بالقسم، والتنسيق مع المراجعين الخارجيين، ووضع برنامج للتحقق من جودة المراجعة ويعتبر المشرف بمثابة حلقة الوصل مع لجنة المراجعة، ويقوم مدير المراجعة الداخلية بإدارة عمليات المراجعة بما ينطوي عليه ذلك التخطيط وتنسيق أعمال المراجعة ويكون لدى مدير المراجعة عادة خبرة إشرافية وخبرة كبيرة في مجال المراجعة، ويتولى المراجع الأول الجوانب الإشرافية لأعمال المراجعة ويقوم بأداء كثير من الأعمال الفعلية التفصيلية، وتبلغ خبرة المراجع الأول عادة ثلاث سنوات على الأقل أما المراجعون المبتدئون فإنهم يقومون بأداء الأعمال الروتينية غير المعقدة وهم عادة من حديثي العهد بالمهنة أو يكونون تحت التمرين.¹

¹. فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص ص: 81-82.

من خلال ماسبق نتوصل إلى أن التنظيم والتحكم الجيد لقسم المراجعة الداخلية من شأنه أن يضفي مزيداً من الثقة من قبل المستويات الإدارية المختلفة على التقارير، النتائج والتوصيات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة مما يؤدي بهم إلى اعتمادها في اتخاذ قرارات مناسبة وملائمة.

I.3.1. 2. موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري.

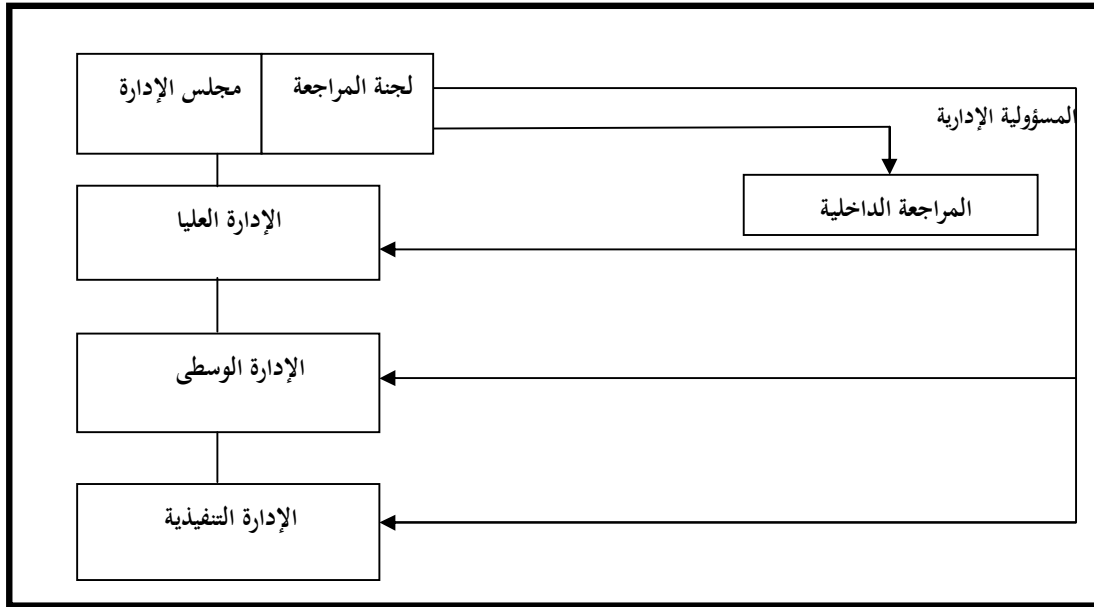
تتناول وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة المجال التقييمي والوقائي لأصولها ثم النواحي الإدارية بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمتها، حيث يقيم المراجع الداخلي عمل الغير ولكن لا يوجه الغير في عملهم فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لمجموع الموظفين الذين يراجع عملهم، إن أداء المراجع الداخلي لمهامه لا يمكن أن نتصور اكتماله إلا في ظل تمتعه بالاستقلالية التامة وهذا من ناحيتين أساسيتين هما:

- مكانه في التنظيم الوظيفي وارتباط عمله بالمستويات العليا، حيث أن تعقيد الإدارة له يحقق الاستقلال في عمله وتحقيق ما يوكل إليه من أعمال.
- إن المراجع الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة ولهذا لا يجب أن يعهد إليه مهام تسجيلية أو تنفيذية.

مما سبق يتبين لنا حتمية مراعاة استقلالية دائرة المراجعة الداخلية بشكل تام وأن تكون مربوطة بشكل مباشر مع الإدارة العليا، كما يفضل أن تكون خلية المراجعة الداخلية مربوطة بمجلس الإدارة بدلا من المدير العام لأجل ضمان تنفيذ التوصيات¹، ويمكن توضيح موقع قسم - خلية - المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال الشكل التالي:

¹ محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص194.

الشكل رقم (04) : تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي.



المصدر: فتحي رزق السوافيري، وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 83.

يرتبط قسم المراجعة الداخلية مباشرة بلجنة المراجعة التي تتكون من أعضاء مجلس الإدارة وتكون مسؤولة عن توظيف، ترقية ومكافئة موظفي قسم المراجعة الداخلية ومراقبة السياسات، المعايير والإجراءات المتخذة على مستوى القسم.

I. 3. 1. 3. وظيفة المراجعة الداخلية.

أ - **التنظيم**: أدى كبر حجم المؤسسات وتعدد الأنشطة داخلها إلى ضرورة وجود أداة إدارية لمتابعة نظام الرقابة إذ ترغب الإدارة دائما في التحقق من أن نظم الرقابة تعمل بطريقة مرضية، ذلك معناه أنه مهما أحسنت الإدارة التخطيط في التنظيم ككل سيكون معرضا للخطر إذا كانت الإجراءات الرقابية غير كافية ولا تنفذ بطريقة سليمة وتقع مسؤولية وضع نظام للرقابة الداخلية على إدارة التنظيم نفسها، وهي تعتمد على المراجعين الداخليين، أي أن المراجعين الداخليين يعتبرون جزءا من آلية التغذية العكسية للوظيفة الإدارية ويمكن الأخذ بعين الاعتبار أن تطوير أي نظام للرقابة الداخلية ينطوي على أربعة مسؤوليات أساسية هي:

1/ وضع الإجراءات الرقابية.

2/ تطبيقها.

3/ اختيار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية.

4/ تقييم هذه الإجراءات.

ويقوم المراجع الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية من ناحية تصميم النظام وفعاليتها، ومن المعروف أن التصميم الجيد لنظام الرقابة الداخلية هو ذلك التصميم الذي يوفر تأكيدًا كافيًا بأن أهداف التنظيم سوف يتم تحقيقها بتكلفة معقولة والنظام الفعال هو الذي يحقق ما تم تصميمه من أجله.¹

ب - نطاق مسؤولية المراجع الداخلي: هناك العديد من الوسائل التي يمكن استخدامها لتحقيق الرقابة في التنظيمات ولعل من أمثلة تلك الوسائل الرقابية الداخلية النمط الإداري، وأهداف التنظيم والسياسات، والمعايير والإجراءات حيث تعبر هذه الوسائل عن درجات مختلفة من التفصيل في نظام الرقابة، وتعتبر الإجراءات أكثر وسائل الرقابة تفصيلاً، بينما يعتبر النمط الإداري أقلها تحديداً وينبع كل مستوى للرقابة عادة من المستوى السابق له إذ تتحدد أهداف التنظيم على ضوء النمط الإداري، ويتبع ذلك تحديد السياسات، فمعايير الأداء، وأخيراً الإجراءات التنفيذية التفصيلية، ويساعد هذا التسلسل من أعلى إلى أسفل في العملية الرقابية على تحقيق التجانس بين كل مستوى والمستوى الذي يليه، ونظراً لهذه الطبيعة التكاملية لنظام الرقابة فإن المراجعين الداخليين يقومون غالباً بفحص جميع المستويات ووسائل الرقابة، وإن كانت الإدارة العليا هي المسؤولة عادة عن تقييم أداء التنظيم من ناحية الأهداف والنمط الإداري، وعلى الرغم من أن تقييم الأداء يعتبر جزءاً أساسياً في أي نظام للرقابة، إلا أن المراجعين الداخليين لا يقومون هم بتقييم الأداء وإنما تنحصر مسؤوليتهم في تحديد ما إذا كانت طرق التقييم مناسبة أم لا ويمكن التعبير عن تلك الطرق على هيئة سياسات، ومعايير وإجراءات.²

ج - تحديد ما يجب أن تتم مراجعته وتوقيت المراجعة: بداية يجب على المراجع الداخلي مراجعة ذلك الجزء من نظام الرقابة الذي يحقق أفضل منفعة مقابل التكلفة التي يتم تحملها، وتتضمن تلك التكلفة وقت فريق المراجعة وما يتعلق به من تكلفة، وتحقق المنفعة من ما يتم التوصل إليه من عملية المراجعة بما يمكن من تحسين الرقابة على الجوانب الرئيسية في عمليات التنظيم.

وهناك منفعة أخرى تترتب على المراجعة الداخلية ذلك لأنه على الرغم من عدم وجود أي عيوب في نظام الرقابة، فإنه يكفي أن يشعر أفراد التنظيم أن ما يقومون به من أنشطة تحتل أن تخضع للمراجعة بصفة دورية كي يخلق ذلك حافزاً لديهم لتحسين أدائهم وتحقيق رقابة داخلية أفضل، ولتحديد متى تتم عملية المراجعة يقوم المراجع - بجانب تحديده نوع المخاطر الممكنة - بتحديد حجم المخاطر القائمة، ولتحقيق ذلك فقد يقوم بدراسة التنظيم ككل وتقدير المخاطر النسبية التي تتعلق بالأنشطة المختلفة، ثم يقوم بترتيب تلك الأنشطة بحسب المستويات النسبية للمخاطر بحيث يتم فحص الأنشطة التي تنطوي على مخاطر أكبر أولاً.³

¹ . فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص: 74- 76.

² . يوسف سعادة، مرجع سابق، ص: 45.

³ . فتحي رزق السوافيري، نفس المرجع ، ص: 77- 78.

I. 3. 2. مهمة المراجعة الداخلية.

حتى تتمكن المراجعة الداخلية من تحقيق أهدافها المسطرة تستوجب مهمتها مايلي:

I. 3. 2. 1. اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة.

تبدأ مهمة المراجعة الداخلية باختيار النشاط أو الجهة التي ستخضع لها عملية المراجعة ويتم هذا وفق:

1/ الاختيار المنظم: في طريقة الاختيار المنظم يتم اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للمراجعة استنادا إلى خطة المراجعة السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة.

2/ الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا: قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على معلومات بشأن وضع أو مشكلة ما ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل مراجعة اتفاقية محددة على وشك التوقيع أو مراجعة حساب أحد العملاء تمهيدا لدفع قيمة فاتورة ما.

3/ الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة: حيث قد يحتاج بعض المدراء إلى مساعدة المراجع الداخلي لتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم، وأيا كانت الطريقة المطبقة في اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة فإن المراجع الداخلي يحدد الأولوية حسب الأهمية النسبية وإعادة جدولة مهمات المراجعة باستمرار على ضوء المستجدات.¹

I. 3. 2. 2. مراحل إنجاز عملية المراجعة الداخلية.

لقد نصت معايير المراجعة الداخلية على أن إنجاز عملية المراجعة الداخلية يتضمن المراحل التالية:

1/ التخطيط لعملية المراجعة: تتم عملية التخطيط وفق مايلي:

✓ على مدير المراجعة الداخلية وضع خطط لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية لكي تكون منسجمة مع أهداف المؤسسة.

✓ يجب وضع خطة موثقة للمراجعة الداخلية والمبنية على تقييم الخطر، ويجب الأخذ بعين الاعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة في هذه العملية.

✓ على مدير المراجعة الداخلية إيصال خطط نشاط المراجعة الداخلية والموارد المطلوبة، متضمنة التغيرات المرحلية الهامة، إلى المدير العام ومجلس الإدارة لمراجعتها والموافقة عليها كما عليه الإفصاح عن أثر أية قيود على الموارد.

2/ تقييم الرقابة الداخلية: نقطة بداية المراجعة هي فحص مدى فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية ويتم وضع برنامج المراجعة المناسب على أساس هذا التقييم ل يتم تحديد كمية الاختيارات اللازمة وحجم العينة المناسبة.

¹ . زكرياء بلواحد، المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري

3/ **فحص وتقييم المعلومات:** إن مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء تقييم الرقابة الداخلية تساعد على تحديد التغطية المبرجحة للمراجعة، وتحديد أهداف ومخاطر الرقابة الداخلية للتركيز على ما يمكن اعتباره خطر على المؤسسة، ويتم الاعتماد في ذلك على ما يراه المراجع الداخلي ضروري ومناسب من وسائل الحصول على أدلة وقرائن الإثبات.

4/ **إيصال النتائج (التقدير):** على مدير المراجعة التنفيذي أن يقدم تقارير منتظمة لمجلس الإدارة والإدارة العليا عن الغرض، والسلطة والمسؤولية لنشاط المراجعة الداخلية، والأداء المتعلق بخطة نشاط المراجعة الداخلية كما يجب أن يشمل التقرير على أية أمور تحتاجها أو تطلب من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا.

5/ **المتابعة:** على مدير المراجعة الداخلية العمل على المحافظة على نظام لمراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة وتأخذ هذه الخطوة ثلاث أشكال:

✓ تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للمراجعة لاتخاذ القرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات ومتى سيتم تطبيقها وكيف.

✓ تقوم الجهة الخاضعة للمراجعة بالمباشرة في تنفيذ التوصيات.

✓ يقوم المراجع الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للمراجعة مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة اتخاذ هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ مثل هذه الإجراءات.

6/ **تقييم مهمة المراجعة:** تمثل هذه المرحلة الخطوة الأخيرة من مراحل إنجاز عملية المراجعة، وتتعلق بقسم المراجعة الداخلية إذ عليها التأكد من الفعالية التي يتم بها إنجاز المهمة وكيف يمكن تنفيذها بكفاءة أعلى وكيفية الاستفادة من هذا التقييم في إنجاز مهمات أخرى.¹

I.3.2.3. العمل الميداني للمراجعة الداخلية.

يعتبر العمل الميداني الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وإجابات لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها ويتم العمل الميداني من خلال ثلاث خطوات هي:

أ/ **تخطيط عمل المراجعة:** يعمل تخطيط عمل المراجعة على تنظيم مهمة المراجعة زمانا ومكانا من بداية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المراجعين الداخليين المنفذين للمهمة.

ب/ **ورقة التغطية:** ورقة التغطية هي وثيقة تغطي في نفس الوقت وصف لطريقة تنفيذ العمل وفق برنامج التحقق وإبراز النتائج المستخلصة في الأخير كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

¹ عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص: 73-76.

ج/ ورقة إبراز وتحليل المشاكل: ترتبط ورقة إبراز وتحليل المشاكل بالمشكلات الميدانية التي يتعرض لها المراجع الداخلي عند قيامه بمهمته كل ورقة يقابلها شكل معين وعند جمع وترتيب الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة.¹

I. 3. 2. 4. إنهاء مهمة المراجعة الداخلية.

إن إنهاء مهمة المراجعة الداخلية هي آخر مرحلة ويتم فيها وضع وإعطاء التقرير النهائي الذي يسلم إلى طالب خدماتها، ويمكن تلخيص خطوات هذه المرحلة فيما يلي:

أ/ **هيكل التقرير:** يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر التقرير كأساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

ب/ **العرض النهائي:** يتمثل العرض النهائي في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المراجع الداخلي هامة وأساسية لأهم المسؤولين في المصالح محل المراجعة.

ج/ **التقرير النهائي للمراجعة الداخلية:** يرسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لأهم المسؤولين المعنيين ولإدارة العليا، وهذا لإعلامهم بنتائج المراجعة المتعلقة بقدرة التنظيم محل المراجعة بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها ويعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها خلية أو مصلحة المراجعة الداخلية.

د/ **حالة أعمال التحسين:** يعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها، انطلاقاً من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات وتنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.²

I. 3. 3. تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.

يتطلب تنفيذ عملية المراجعة الداخلية مايلي:

I. 3. 3. 1. طريقة تنفيذ المراجعة الداخلية.

توجد عناصر مشتركة في تنفيذ المراجعة يجب أن يلتزم بها المراجعين في جميع الأحوال أهمها:

1/ **التحقق:** يهدف التحقق إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة وسلامة التوجيه المحاسبي وجمع الأدلة والقوانين التي تثبت صدق ما تضمنته السجلات وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

2/ **التحليل:** يقصد به تحليل السياسات الإدارية وإجراءات المحاسبة والرقابة الداخلية والحسابات والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص.

¹ . شعبان لطفي، مرجع سابق، ص ص: 79-80.

² . زكرياء بلواحد، مرجع سابق، ص ص: 23-24.

3/ **الالتزام:** ويقصد به الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفق الطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم.

4/ **التقييم:** وهو التقرير الشخصي الواعي عن مدى كفاية وفعالية اقتصادية السياسات والإجراءات التي تدير عليها المؤسسة وما لديها من تسهيلات بقصد ترشيد الأداء الوظيفي، وتطويره ويقتضي التقييم جمع البيانات والمعلومات والاستعانة بآراء المسؤولين مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات.

5/ **التقرير:** تقرير المراجع الداخلي يبرز المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليه من نتائج وتوصيات ويفضل عرض التقرير عن المسؤول عن النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير بعض الأمور، تتمثل قدرة المراجع الداخلي في العرض الواعي والواضح لنتائج ما قام به من فحص.¹

I. 3. 2. التقرير عن عملية المراجعة.

عند نهاية عملية المراجعة يقوم المراجع بإعداد تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد بخصوص القوائم المالية ومدى صحتها ومصادقيتها فهو المنتج النهائي لعملية المراجعة.

I. 3. 3. 1. مفهوم التقرير.

التقرير هو عبارة عن وثيقة مكتوبة وصادرة من شخص مهني الذي هو "المراجع" يمتاز بالأهلية لإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية والإجراءات التي قام بفحصها في المؤسسة ومدى دقة وصحة البيانات والمعلومات التي اعتمد عليها لإبداء الرأي، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدها المؤسسة تعطي صورة صادقة وعادلة عن مركزها المالي والنتيجة التي سجلتها خلال السنة المالية محل المراجعة.

I. 3. 3. 2. أنواع التقرير.

سبق وأن ذكرنا أن الهدف الأساسي من وراء عملية المراجعة هو إعطاء رأي فني محايد في تقرير مكتوب يعده المراجع بعد انتهاء عملية المراجعة فهناك نوعان من تقارير المراجع وهي كمايلي:

أ/ **التقرير العام:** يتم إعداد هذا التقرير من طرف المراجع للمصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة يتضمن هذا النوع من التقرير مايلي:

- التركيز على كيفية تعيين المراجع من طرف المؤسسة.
- التعرف على المؤسسة والدورة محل المراجعة.
- الوثيقة المالية التي خضعت للفحص تمضي وترفق بتقرير كملاحق مع ذكر التواريخ الخاصة بها.
- التركيز على أن عملية المراجعة تمت وفق لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها.
- عرض المراجع للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها على نتيجة المؤسسة بالأرقام.

¹ غوالي محمد البشير، مرجع سابق، ص: 24 - 25.

- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس.
- رأي المراجع حول مدى عدالة القوائم المالية والمحاسبية في تمثيل الوضع المالي ونتائج الأعمال.
- مدى إتباع وتطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية والمحاسبية.
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك.

وعند تحليل العبارات التي تستعمل في التقرير يجب أن يتضح:

- أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق المؤسسة.
- أن مسؤولية إعداد التقرير تقع على عاتق المراجع.
- الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند إبداء الرأي وكافة الإجراءات الأخرى التي يرى أنها ضرورية للمراجع.
- أن التقرير يغطي فترة محددة ومعروفة.

أما خاتمة التقرير فيجب أن تكون واضحة يصادق فيها المراجع بتحفظ أو بدون تحفظ أو برفض المصادقة بأدلة:

✓ **المصادقة بدون تحفظ:** تعني هذه المصادقة أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عالي من الشرعية والصدق ويمكن أن ترفق هذه المصادقة بملاحظات هدفها الشرح للمساهمين ودون أن تكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات.

✓ **المصادقة بتحفظ:** وتعني أن الأخطاء المسجلة والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراجع لا تمس بصدق وشرعية الحسابات.

✓ **رفض المصادقة:** يعني هذا الرفض أن الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما تفقد الحسابات شرعيتها وصدقها ويمكن أن يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف المراجع نتيجة مايلي:

- وجود عراقيل حالت دون استطاعة المراجع القيام بمهمته.

- الرفض القاطع للمسؤولين بالقيام بالتعديلات المقترحة من طرف المراجع.

كما يجب على المراجع عند رفض المصادقة أن يقدم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل وهذا حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة واتخاذ القرارات اللازمة، وتصدر الإشارة إلى أن التقرير يجب أن يحمل اسم المؤسسة محل المراجعة، مع توجيه التقرير إلى مجلس الإدارة أو المدير العام، ويجب أن يكون التقرير موقع بالإمضاء الشخصي للمراجع.

ب/ **التقرير الخاص:** يكتب المراجع تقريراً خاصاً حول الإتفاقيات التي أبرمتها المؤسسة مع الغير والمنصوص عليها

قانونا ويتضمن هذا التقرير مايلي:

- قائمة الإتفاقيات المبرمة والمستفيدين منها.
- شروط إبرامها ورأيه حول هذه الإتفاقيات.

كما أن على المراجع أن يتأكد قبل كتابة هذا التقرير من عدم وجود اتفاقيات أخرى جديدة لم يكن على دراية بها بالإضافة إلى التقريرين العام والخاص هناك تقرير حول نظام الرقابة الداخلية (يستخرج عيوب ومزايا نظام الرقابة الداخلية ويقدم للإدارة حتى تكون على علم بمدى كفاية نظام رقابتها الداخلية).¹

I. 4. علاقات وتطبيقات المراجعة الداخلية.

تنشأ علاقة تكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، ويستفيد كل طرف من الآخر، من أجل بناء نظام رقابة قوي وفعال لذا تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المراجع الداخلي عندما يقوم بإعداد برنامجه وعلى هذا سنقوم بتوضيح علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية، وبنظام الرقابة الداخلية وكذلك بمراقبة التسيير وفي الأخير سنتطرق إلى مختلف تطبيقات المراجعة الداخلية في المؤسسة.

I. 4. 1. علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية.

يمكن تحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إلى جزأين:

الأول نوضح فيه أوجه التشابه والاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية والجزء الثاني نوضح فيه مدى التكامل بين الطرفين:

I. 4. 1. 1. أوجه الاختلاف والتشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

تختلف المراجعة الداخلية عن المراجعة الخارجية في عدة نقاط هذه الاختلافات ليست تنافسية وإنما متكاملة نوجزها في الجدول التالي:

¹ .شعبان لطفي، مرجع سابق، ص ص: 62 - 64.

الجدول رقم (01): مقارنة المراجعة الداخلية بالخارجية.

بيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1 - التعيين	- عامل في المؤسسة	- من خارج المؤسسة
2 - المستفيد من المراجعة.	- هم المسؤولون في المؤسسة (مديرين، المديرية العامة، لجنة المراجعة).	- هم المسؤولون (البنك، موردون، عملاء).
3 - الهدف من المراجعة.	- هو تقدير حسن السيطرة على نشاطات المؤسسة (نظام الرقابة الداخلية) واقتراح الحلول لتحسين نظام الرقابة الداخلية.	- هو تقدير مدى عدالة تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة والتغيرات في مركزها المالي وحقيقة هذا المركز.
4 - مجال التطبيق.	- تشمل كل الوظائف في مستياتها (تقنية متعلقة بالصيانة، نوعية متعلقة بطريقة توظيف الإطارات).	- تشمل كل العناصر التي تساهم في تحقيق النتيجة، وإعداد القوائم المالية.
5 - الحماية من الغش.	- يهتم بأنواع الغش التي قد تؤثر على سرية المعلومات (مثلا غش بحس سرية ملفات المستخدمين).	- يهتم بكل أنواع الغش التي تؤثر على النتيجة.
6 - الاستقلالية.	- ناتجة عن طبيعة العمل فهو لا يستطيع أن يكون المريض والطبيب في نفس الوقت.	- قانونية، نظامية، خاضعة لنظام أساسي، ناتجة عن طبيعة التعامل مع المهن الحرة.
7 - دورية المراجعة.	- على مدار السنة.	- نهاية الثلاثي، نهاية السنة.
8 - الطريقة.	- مراجعة العمليات أول بأول بصفة مستمرة.	- عن طريق المقاربات، الجرد التحليل بإتباع أسلوب العينات.
9 - الموقف من نظام الرقابة الداخلية.	- تقييمه والحرص والمراقبة لتطبيق أحكامه.	- دراسته وتقييمه لتحديد حجم العينات ووضع الخطة.

المصدر: خوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة مع دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة ورقلة، رسالة

ماجستير، غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 17.

وعلى الرغم من أوجه الاختلاف بين كل من المراجعة الداخلية والخارجية فإن هناك أوجه تشابه بينهما نذكر منها:

✓ يسعى كل منهما إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة.

✓ يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال يوفر المعلومة الجيدة التي تساعد في إعداد قوائم مالية صحيحة يمكن الاعتماد عليها.¹

✓ يستعمل كل منهما تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامهما والتي منها (خرائط تدفق الوثائق، الاستبيان الفحص المستندي....).

✓ أثناء تنفيذ المراجع الخارجي لأعمال المراجعة الخارجية للمؤسسة يقوم بالتعاون والتنسيق مع المراجع الداخلي بالمؤسسة، بما من شأنه منع الازدواجية والتكرار في أعمال المراجعة والتغطية لكافة أنشطة المؤسسة.²

¹ خوالي محمد البشير، مرجع سابق، ص 17.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 94.

I.4.1. 2. طبيعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

على الرغم من الاختلافات التي أوردناها بين المراجعة الداخلية والخارجية سواء من حيث الهدف أو درجة الاستقلالية، وعلى الرغم من أوجه التشابه إلا أن التكامل بينهما موجود بدرجة كبيرة، فلا يعتبر المراجع الداخلي منافس للمراجع الخارجي لأن المؤسسات بحاجة إلى مجهوداتهما معًا.

1/ تعريف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية: التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يقصد به "التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، بما يضمن تغطية أشمل لأعمال المراجعة وتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف المراجعة بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة".

2/ أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية: تتمثل أهم أهداف التكامل في:

- تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة.
- تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية.
- الحد من التكرار وازدواجية العمل.
- تخفيض تكلفة أعمال المراجعة.
- مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح.

3/ أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية: تتمثل أهمية التكامل في عدة جوانب أهمها:

❖ اطمئنان المراجع الخارجي إلى دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال دقة وفعالية نظام المراجعة الداخلية.

❖ تخفيض وقت أداء مهمة المراجعة الخارجية، حيث أن الثقة في نظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للمراجعة الخارجية، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل.

❖ التقييم الشامل لخطر المراجعة، ومن ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

❖ تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المراجع الخارجي بالصورة التي يرغبها.

❖ تخطيط عملية المراجعة الخارجية وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى إجراءات المراجعة الواجب القيام بها.¹

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص: 96-97.

I.4.2. علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية.

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر كدعامة لعملية المراجعة الداخلية لذلك يقوم المراجع الداخلي بتقييمه قصد تحديد نطاق عمله.

I.4.2.1. تعريف نظام الرقابة الداخلية.

نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل، أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، واختيار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير بالسياسات الإدارية في طريقها المرسوم.

I.4.2.2. العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.

تعتبر المراجعة الداخلية من العناصر الهامة في نظام الرقابة الداخلية فهي تعمل على تطويره، وتحسينه، وزيادة فعاليته، وكفاءته، حيث أكدت العديد من الدراسات والإصدارات المهنية على أنه يجب أن يكون للمراجعة الداخلية دور في إعداد تقرير للإدارة، عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وذلك عن طريق متابعة تشغيله وتقييم وإخبار الإدارة بنقاط الضعف والقوة الموجودة فيه.

وتهتم المراجعة الداخلية بقياس مدى فعالية الرقابة الداخلية، وخاصة في مجال حماية الأصول وموارد المؤسسة من ناحية وتوفير بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها من ناحية أخرى ومن جانبه يهتم المراجع بوجه خاص بمدى تأكده من إمكانيات وأساليب وأدوات الرقابة الداخلية في منع حدوث أخطاء جوهرية أو تلاعب في القوائم المالية أو اكتشاف أمرها في الوقت المناسب.¹

I.4.2.3. أساليب تقييم المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية.

1- الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية: يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتضح للمراجع كيفية سير العمليات والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعدوه بتسجيل الإجابات بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم، وهكذا يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن العناصر الرقابية.²

¹. خنفاقي فتيحة، مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة الاقتصادية مع دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر، رسالة ماستر غير منشورة، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقة، الجزائر، 2013، ص ص، 8 - 9.

². محمد جربوع، مرجع سابق، ص 113.

2- خرائط التدفق: عن طريق هذا الأسلوب يقوم المراجع بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة مع فحص وثائق المؤسسة، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقاً من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبياً وتقييدها، ومن ثم يقوم المراجع بإنجاز استمارات أسئلة من نوع امتحان والتي تتلاءم مع نوع المؤسسة، طبيعتها ونشاطها وانطلاقاً من هذه الاستمارات يستطيع أن يوجه المحادثات، وفي النهاية يستطيع هذا الأخير أن يقدم وصفاً دقيقاً وعملياً للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، ومن أجل بلورة ذلك بسرعة يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح والتي تكون ملحقة بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل المصالح، ومن المميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسرعة وبسهولة أكبر من الحكم على مدى جودته، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلاً على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية، والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.¹

3- الملخص التذكيري: ويشمل هذا الفحص الذي يعده المراجع على بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل التي يتميز بها نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعد المراجع عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المؤسسة فكأن الملخص هو إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحركات أو أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص ويقتصر عليها، وبذلك لا يغفل على أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية، وما يعيب هذه الوسيلة هو أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص، كما أنها لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات فحص الرقابة حيث أنه يترك لمساعد المراجع حرية اختيار إجراءات الفحص التي يرونها مناسبة.²

4- أسلوب قوائم الاستقصاء: تسمى كذلك بقوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالاً من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب محاسبة والمراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة.

يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبقة بالمؤسسة، ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة

¹ شعبان لطفي، مرجع سابق، ص 111.

² عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 94.

للحصول على إجابات بـ "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية ومن مزايا هذا الأسلوب نذكر:

- ✓ إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.
- ✓ إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.
- ✓ إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلاً وخبرة، بعكس الحال عند استخدام الأساليب التي تطرقنا إليها سابقاً.
- كما يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من النقص منها:
- ✓ إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة والتي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الأسئلة فقط وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلاً.
- ✓ تعتبر الإجابة بـ "نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال.¹

I. 4. 3. علاقة المراجعة الداخلية بمراقبة التسيير.

لقد مرت المراجعة الداخلية من الرقابة البسيطة للمحاسبة إلى المساعدة في التسيير على التحكم في العمليات وكذلك مرت مراقبة التسيير من المراقبة البسيطة للتكاليف إلى مراقبة الموازنات ثم إلى القيادة الحقيقية للمؤسسة وتتميز مراقبة التسيير بأنها وظيفة حيوية وفي خدمة الأداء وهذا يسمح بتحديد أوجه الشبه والاختلاف والتكامل بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية.

I. 4. 3. 1. أوجه الشبه.

- ✓ كلاهما يهتم بكل نشاطات المؤسسة.
- ✓ ليس لكل منهما سلطة مهنية.
- ✓ وظائف حديثة وفي حالة تطور.
- ✓ كلاهما خاضع لأعلى سلطة في المؤسسة.

¹ محمد جربوع، مرجع سابق، ص 116.

I. 4. 3. 2. أوجه الاختلاف.

- ✓ مراقبة التسيير تطبق على كل ما هو كمي أما المراجعة الداخلية تتعدى هذا المجال إلى مجالات (الأمن النوعية، العلاقات الاجتماعية والمحيط).
- ✓ عمل المراجع مخطط ومنهجي يقوم به مدار السنة أما مراقب التسيير عمله موجه حسب أولويات الإدارة العامة.
- ✓ مراقبة التسيير تستعمل مخرجات النظام المحاسبي المالي المضبوط والمصادق عليه من طرف المراجعة الداخلية كمدخلات أساسية.

I. 4. 3. 3. التكامل.

- ✓ المراجع الداخلي يسعى إلى توفير المعلومة الجيدة لمراقب التسيير.¹

I. 4. 4. تطبيقات المراجعة الداخلية.

تطبيق المراجعة الداخلية في العديد من المجالات التي لها تأثير على العملية التسييرية في المؤسسة، وتتمثل تطبيقات المراجعة الداخلية في:

I. 4. 4. 1. مراجعة العمليات.

تشمل مراجعة العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجودة أداء المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل المؤسسة، ويقوم المراجع الداخلي من خلال مراجعة العمليات بتكوين رأي حول الحكم على درجة الفاعلية داخل المؤسسة من خلال مراجعة مدى تحقيق الأهداف المسطرة والمرغوب فيها، مع إمكانية الاستعانة بنتائج المراجعات السابقة وبرامج التدريب وتقارير الأداء.

I. 4. 4. 2. مراجعة الأداء.

قبل التطرق إلى مراجعة الأداء، نوضح أولاً مفهوم الكفاءة والفاعلية لأنهما الركيزتين الأساسيتين لمراجعة الأداء، فيشير مفهوم الفاعلية إلى مستوى تحقيق الأهداف المسطرة، أما مفهوم الكفاءة فيرتبط بالموارد المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف أي استخدام موارد بدرجة أقل يعني تحقيق كفاءة أكبر، ونرجع إلى مراجعة الأداء حيث يتطلب القيام بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعمل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي وإذا كانت الكفاءة والفاعلية مقياس الأداء فإنها لا تعتبر بمثابة إحلال أو بديل لتقييم أداء ذاتها، إن ما تقدمه تقنيات المراجعة الداخلية يعتبر مصدر للمعلومات لمساعدة الإدارة في عملية تقييم الأداء كما تعتمد المراجعة الداخلية على مقاييس موضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء.²

¹ غوالي محمد البشير، مرجع سابق، ص: 19 - 20.

² كرياض بلواحد، مرجع سابق، ص 29.

I.3.4.4. 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 هذا الالتزام، ولإنجاز مراجعة الالتزام بالسياسات ينبغي على المراجع الداخلي أن يعرف وبدقة ماهي السياسات والإجراءات والمعايير المطلوبة، ويحدد تقرير المراجعة الداخلية عادة درجة الالتزام الفعلية ويشير إلى عدد العناصر المحققة لهذه المتطلبات وكذلك عدد العناصر التي تمثل استثناءات، كما قد يشير تقرير المراجعة الداخلية إلى أسباب عدم الالتزام بالسياسات، وقد يمتد فحص المراجع الداخلي إلى الالتزام بالتعليمات القانونية وإبلاغ الإدارة عن أية مشاكل ناتجة عن عدم التطابق، وإن اكتشف التجاوزات والتصحيح المبكر لها يساعد في تجنب الانتهاكات القانونية وما يترتب عنها من عقوبات وغرامات.

I.4.4.4. المراجعة المالية.

يقوم المراجع بتقييم الأنظمة الرقابية المالية من خلال مراجعة الوظائف الفرعية المتكاملة التي تشمل وظيفة الإدارة المالية للمؤسسة، ولقد جاءت هذه المراجعة لتحقيق الأهداف الرقابية وكذلك يتأكد المراجع من خلو القوائم المالية من الأخطاء سواء كانت هامة أو غير هامة نسبيًا من جهة وكذلك فإن التقليل من الأخطاء فيها يعطي صورة أفضل لعملية الفحص التي يجريها المراجع الخارجي، وبالتالي تطبيق نطاق الفحص لنظام الرقابة الداخلية مما يخفض من قيمة أتعاب المراجع الخارجي من جهة أخرى، بما أن جميع الأحداث الاقتصادية في المؤسسة لها آثار مالية سواء كانت الظاهرة منها أو الخفية، فإنه يجب على المراجعة الداخلية التأكد من صحة ودقة المعلومة المالية الظاهرة على وثائق المؤسسة والتي ستكون من النقاط المرجعية التي تعتمد عليها الإدارة بمستوياتها المختلفة في عملية اتخاذ القرارات المختلفة.¹

¹ .صديقي مسعود، أحمد نقاز، مرجع سابق، ص: 122 . 125

الخلاصة.

على ضوء دراستنا للمراجعة الداخلية يمكننا الاستخلاص بأن المراجعة الداخلية هي عبارة عن نشاط موجود على مستوى مؤسسة معينة وينصب على فحص وتقييم العمليات المحاسبية والمالية وجميع نشاطات المؤسسة بغرض إعطاء صورة واضحة لإدارة المؤسسة، وهي وظيفة مستقلة بها تعمل على معاينة المعلومات والقوائم المالية والبيانات المحاسبية ومختلف ممتلكات المؤسسة ودراستها وتحليلها بموضوعية ثم استخراج النقائص والثغرات وإعداد التقارير بالإضافة إلى إبداء رأي فني محايد واقتراح الحلول وتقديم التوصيات الممكنة.

وازدادت الحاجة إلى المراجعة الداخلية بعد التطورات التي حصلت منذ الثورة الصناعية باعتبارها أداة رقابية فعالة، تساعد المسؤولين عن إدارة أعمالهم واتخاذ قراراتهم الإدارية وفي السنوات الأخيرة أصبحت لوظيفة المراجعة الداخلية مكانة بارزة في معظم المؤسسات، حيث ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تقييمي لمراجعة وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها.

II. مدخل حول عملية اتخاذ القرار.

تمهيد.

إن تزايد أهمية الترشيح في تسيير المؤسسة لمختلف أنشطتها لا يتم إلا بوجود إدارة تدرك البيئة المحيطة بها وتدرك التغيرات المختلفة فيها فمثلاً المدير الذي على اتصال دائم بما يجري من أحداث في بيئته التي يعمل بها، وقادر على ممارسة وظائفه بكفاءة وفعالية هو الذي سيتخذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب لحل المشاكل التي تواجهه فكل موظف في المؤسسة يمارس العملية الإدارية الأساسية التي تتمثل في عملية اتخاذ القرار وهذا عبر كل المستويات الإدارية العليا والمتوسطة والدنيا كل على حسب وضعه في التنظيم لذا فعليه أن تتم عملية اتخاذ القرارات وفق أسس علمية من جهة، ومن جهة أخرى أية عملية اتخاذ قرار تمر بمجموعة من المراحل التي تبدأ من تحديد المشكل، وتنتهي باختيار البديل الأفضل وتنفيذه ومتابعته وتقييمه.

ويلجأ متخذ القرار إلى استعمال أساليب معينة لإتمام هذه العملية بقدر كاف وكذا استخدام معلومات يحصل عليها من خلال ما يتوفر للمؤسسة من نظم للمعلومات الإدارية وباقي الأنظمة الفرعية، وما دام أن هذه المعلومات تستخدم في عملية اتخاذ القرار، يجب أن تكون حاملة لمجموعة من المواصفات تؤهلها لكي يعتمد عليها.

لهذا استعانت المؤسسة بالمراجعة الداخلية لتساعدها على تتبع السير الحسن لنشاط المؤسسة، وضمان تدفق معلومات تحمل مواصفات مؤهلة لعملية اتخاذ القرار الإداري، وهذا من خلال إضفاء صبغة السلامة والصدق والشرعية على هذه المعلومات، فتساعدها بذلك في ترشيح اتخاذ القرار، عبر جميع مراحلها كما تتأثر عملية اتخاذ القرار بمجموعة من العوامل الداخلية والخارجية، وكذا العراقيل التي تقلل من مساهمة المراجعة الداخلية في عملية ترشيح اتخاذ القرار.

ولفهم كل ماسبق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى عموميات حول اتخاذ القرار نبرز فيه مفهوم القرار وأهميته بالإضافة إلى أنواعه وأساليبه ثم نتطرق إلى إبراز دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار والصعوبات التي تواجهها وننتهي بتبني المراجعة الداخلية لمبادئ الحوكمة في ترشيح اتخاذ القرار.

II.1: عموميات حول اتخاذ القرار.

إن عملية اتخاذ القرارات من المهام الجوهرية والوظائف الأساسية للمديرين أو الموظفين كل حسب مركزه داخل المؤسسة، وهي عملية مستمرة ومتغلغلة في الوظائف الأساسية للإدارة حيث أن مقدار النجاح الذي تحققه أية مؤسسة إنما يتوقف في المقام الأول على قدرة وكفاءة القرارات الإدارية في حل المشكلات ومدى نجاح أساليب اتخاذها ومن هنا يمكن أن نتناول من خلال هذا المبحث ماهية اتخاذ القرار وأنواعه وظروف اتخاذه وكذا مراحلها ومن المسؤول عن اتخاذه.

II.1.1: ماهية اتخاذ القرار.

يعتبر القرار أمراً ضرورياً في حياة كل شخص، ولا يمكن للمؤسسة أن تنمو وتحافظ على بقائها إلا من خلال اتخاذ مجموعة من القرارات التي بتنفيذها يستمر وجودها، لذا سنحاول التطرق للعديد من الأمور التي تتعلق باتخاذ القرار وفق مايلي:

II.1.1.1: تعريف القرار.

1. **تعريف القرار لغة:** جاء في اللغة، قرر بمعنى سكن وإطمأن، وقرر الأمر رضي عنه وأمضاه، وتقرر الأمر أي ثبت واستقر والقرار ما انتهى إليه الأمر.¹

2. **تعريف القرار اصطلاحاً:** لقد تعددت التعاريف الاصطلاحية للقرار نذكر بعضها فيمايلي:

- القرار هو اختيار بديل من البدائل الممكنة القابلة للتحقيق وفق الموارد المتاحة.²
- ويعرف اتخاذ القرار أيضاً بأنه "الأمر الذي تصدره سلطة أعلى إلى سلطة أدنى منها فتلتزم به هذه الأخيرة تجاه الأولى، تحقيقاً للغاية التي يهدف إليها وجود ذلك التنظيم."³
- يعرف (Harrison) القرار بأنه عملية تقييم البدائل المتعلقة بالهدف والتي عندها يكون توقع متخذ القرار بالنسبة لعمل معين بالذات يجعله يعتمد اختياراً يوجه إليه قدراته وطاقاته لتحقيق غايته.⁴
- أما (Nigro) فيعرفه على أنه الاختيار الواعي بين البدائل المتاحة في موقف معين.⁵
- كما يعرفه - بعض كتاب الإدارة العرب - بأنه "مسار فعل يختاره متخذ القرار بإعتباره أنسب وسيلة متاحة أمامه لإنجاز الهدف أو الأهداف التي يبتغيها".⁶

¹. محمد حافظ حجازي، دعم القرارات في المنظمات، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، ط1، الإسكندرية، مصر، 2006، ص105.

². زحيم حسين، أساسيات نظرية القرار والرياضيات المالية، منشورات مكتبة اقرأ، ط1، الجزائر، 2011، ص13.

³. بوقرة راجح، بحوث العمليات مدخل لاتخاذ القرار، منشورات جامعة المسيلة، الجزائر، 2012، ص12.

⁴. مؤيد عبد الحسين الفضل، الإبداع في اتخاذ القرارات الإدارية، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2009، ص49.

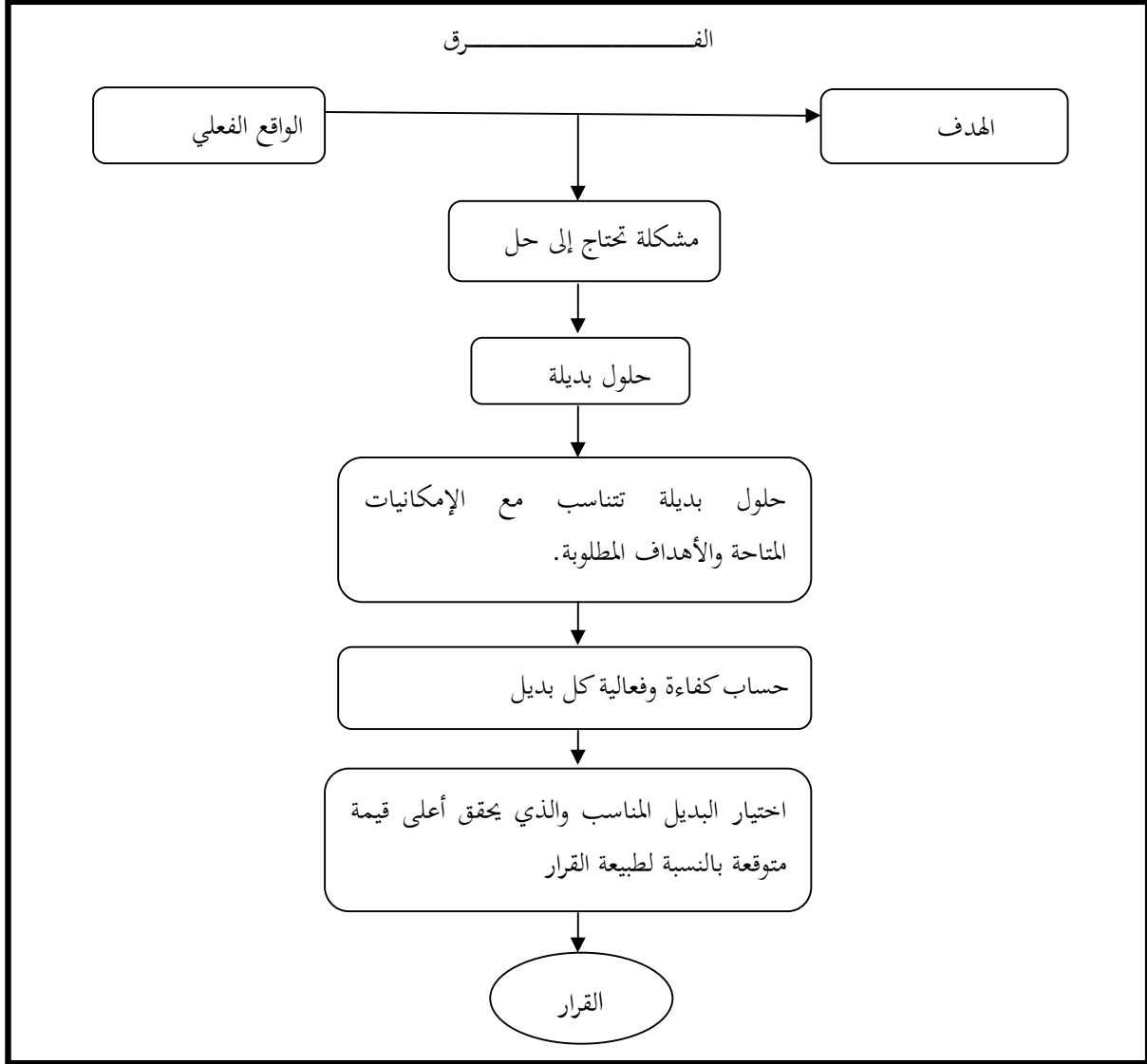
⁵. سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الراجية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008، ص13.

⁶. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2007، ص83.

- يعرف القرار على أنه حكم يأتي لحل مشكل معين، حيث يتبع القرار بعمل وتظهر نتيجته بعد مدة زمنية قصيرة كانت أو طويلة ليتم تقييمه.¹

ومن خلال هذا الشكل يمكن توضيح مفهوم القرار.

الشكل رقم(05): مفهوم القرار.



المصدر: محمد الصيرفي، القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2007، ص11.

¹ . شادر سعاد، مساهمة الأنظمة الخبيرة في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2004، ص5.

من خلال تعاريف بقية الكتاب والممارسين نستخلص أن: اتخاذ القرار هو عملية اختيار بديل من بين بديلين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة، في ظل معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية والموارد المتاحة، وما يمكن ملاحظته من خلال التعاريف السابقة أن أي قرار يتضمن مجموعة من العناصر نذكر منها مايلي:

➤ **متخذ القرار:** سواء كان فرد أو جماعة تكون له السلطة الكاملة بموجب القانون في اتخاذ القرار وفقا لمركزه أو وضعه ضمن الهرم التنظيمي في أي مستوى إداري بالمؤسسة.

➤ **موضوع القرار:** يتمثل في المشكلة أو المسألة التي يتم بشأنها اتخاذ القرار لأجل معالجتها ووضع حل مناسب.

➤ **البدائل:** إن اتخاذ القرار عادة ما يتضمن اختيار واحد من مجموعة من البدائل المتاحة، وهو الذي يمثل حلا للمشكلة التي هي محل القرار، فتحديد البدائل يعطي فرصة لاختيار الأفضل.

➤ **المعلومات والبيانات:** حتى تتم دراسة المشكلة وتحديد أبعادها بشكل واضح لا بد من جمع البيانات والمعلومات بخصوصها سواء كانت هذه المعلومات والبيانات تتعلق بالماضي أو المستقبل، وهذا يعتمد على طبيعة المشكلة أيضا وذلك لتأكد من عملية تنفيذ وتحقيق الأهداف المرجوة منه.¹

➤ **الأهداف:** إن كل قرار يعالج موضوعا معينا أو مجموعة من المواضيع لتحقيق هدف أو أهداف محددة مسبقا والأهداف هي تلك الإنجازات أو النتائج التي تعمل الإدارة على تحقيقها باستخدام الموارد المتاحة لديها وتحديد تلك الأهداف يعتبر معيارا يمكن استخدامه لاختيار القرارات ويبرز الغاية التي يتخذ القرار من أجلها.

➤ **الفترة الزمنية المعنية:** يحتاج اتخاذ القرار بمراحله المختلفة إلى وقت معين ويختلف هذا الوقت من موقف إلى آخر حسب سهولة أو صعوبة تحليل المشكلة وإجراء المفاضلة بين البدائل ولكن أن يتخذ القرار في الوقت المناسب أفضل لمعالجة الموقف.

➤ **البيئة التي يتخذ فيها القرار:** تؤثر البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة بما تحتويه من عوامل سياسية واقتصادية واجتماعية ودينية على متخذ القرار عند اختياره للبديل الملائم.²

II.1.1. 2: طبيعة عملية اتخاذ القرار.

هناك وجهات نظر متعددة حول عملية اتخاذ القرار الإداري وفي هذا الصدد أشار (Simon) إلى ثلاثة عناصر رئيسية لهذه العملية وهي:

¹ . بن خروف جلييلة، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لانجاز القنوات رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2009، ص ص: 97 - 98.

² . بوقرة رابح، مرجع سابق، ص ص: 20 - 21.

- إيجاد الفرص الملائمة لاتخاذ القرار.
- إيجاد السبل الممكنة للعمل.
- إختيار سبل العمل المتاحة.

أما (Witt) فقد قدم وجهة نظر أخرى تنظر إلى عملية اتخاذ القرار على أنها عملية كلية تتضمن نشاطات منفصلة وهي:

- جمع المعلومات.
- تطوير البدائل.
- الخيارات.

أما وجهة النظر الثالثة فقدمها (Schrenk) والذي ركز على ثلاثة عناصر أساسية لعملية اتخاذ القرار وهي:

- الاعتراف بالمشكلة.
- تشخيص المشكلة.
- إختيار الفعل أو الإجراء.

وعليه فإن عملية اتخاذ القرار تتضمن أن تبني على أساس الدراسة والتفكير الموضوعي والرشد للوصول إلى قرار معين ومناسب.¹

II.1.1. أهمية اتخاذ القرارات.

تحتل القرارات الإدارية بأهمية كبيرة خاصة من الناحيتين العلمية والعملية ويبرز ذلك فيما يلي:

أ - أهمية القرارات من الناحية العلمية:

- ❖ تساهم القرارات في تجميع المعلومات اللازمة للوظيفة الإدارية.²
- ❖ تعتبر القرارات الإدارية وسيلة علمية وفنية حتمية ناجحة لتطبيق سياسات وإستراتيجيات المؤسسة التي تمكنها من تحقيق أهدافها بصورة علمية وموضوعية.
- ❖ تؤدي القرارات الإدارية دورا حيويا وفعالا في القيام بكافة جوانب العملية الإدارية مثل التنظيم والتخطيط والرقابة وغيرها، ووضع الإستراتيجيات العامة في المؤسسة.

¹. خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، دار كنوز المعرفة للنشر، 2006، ص31.

². سمية لزغم، أثر الهيكل المالي على القرارات المالية في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة مؤسسات صغيرة ومتوسطة في ورقلة، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص29.

ب - أهمية القرارات من الناحية العملية:

- ❖ تكشف القرارات الإدارية عن سلوك وموقف القادة الإداريين، وعن العوامل الداخلية والخارجية الضاغطة على متخذ القرار، الأمر الذي يسهل مهمة الرقابة على هذه القرارات والتحكم فيها، والتعامل مع المواقف الصعبة والضغط مستقبلا بشكل أفضل.
- ❖ تعتبر القرارات الإدارية وسيلة لإختيار، وقياس مدى قدرة القادة الإداريين على القيام بالوظائف والمهام الإدارية المطلوب تحقيقها بأسلوب علمي وعملي.
- ❖ كما تعتبر القرارات الإدارية ميدانا واسعا للرقابة الإدارية، إضافة إلى ذلك فإن عملية اتخاذ القرارات هي محور العملية الإدارية، ذلك لأنها عملية متداخلة مع جميع وظائف الإدارة وأنشطتها، فعندما تمارس الإدارة وظيفة التخطيط فإنها تتخذ قرارات معينة على مستوى كل مرحلة من مراحل وضع الخطة سواء عند وضع الهدف أو رسم السياسات أو إعداد البرامج أو تحديد الموارد الملائمة أو إختيار أفضل الطرق والأساليب لتشغيلها.¹

II.1. 2: أنواع وظروف اتخاذ القرار.

II.1. 2. 1: أنواع القرارات.

بعيدا عن القرارات المتخذة عشوائيا أو عن أسلوب الحدس الشخصي أو عن طريق الخطأ والصواب يمكن التمييز بين القرارات على النحو التالي:

1. تصنيف القرارات وفقا لأهميتها: لقد صنفنا القرارات وفقا لهذا المعيار إلى ثلاثة أنواع هي:
 - **القرارات الإستراتيجية (الحيوية):** وهي تلك القرارات التي تتخذها الإدارة العليا وتتعلق بكيان التنظيم الإداري ومستقبله والبيئة المحيطة به، وتتميز القرارات الإستراتيجية بالثبات النسبي طويل الأجل.
 - **القرارات التكتيكية:** وهي القرارات التي تتخذها الإدارة الوسطى وتهدف هذه القرارات إلى تحديد الوسائل المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة وترجمة الخطط، وبناء الهيكل التنظيمي، أو تحديد العلاقات بين العاملين وتوضيح حدود السلطة وتقسيم العمل.
 - **القرارات التنفيذية:** هي تلك القرارات التي تتخذها الإدارة التنفيذية المباشرة وتتعلق بمشاكل العمل اليومي وتنفيذه والنشاط الجاري للمؤسسة.²
2. تصنيف القرارات وفقا لإمكانية برمجتها: حسب هذا التصنيف الذي وضعه سيمون للقرارات نجده صنفها إلى:

¹ حسين بلعجوز، نظرية القرار مدخل إداري كمي، مؤسسة شباب الجامعة، الجزائر، 2008، ص 102.

² نواف كنعان، مرجع سابق، ص: 251 - 252.

- **القرارات المبرمجة:** هي القرارات التي تتخذ تبعاً لإجراءات وسياسات وخطط موضوعة مسبقاً، ويكون دور المدير في ذلك هو اتخاذ قرارات لتنفيذ أو لتطبيق مثل هذه الإجراءات والسياسات والخطط، كما أن معظم المدراء في المستويات الإدارية الدنيا تكون معظم قراراتهم من هذا النوع.
- **القرارات غير المبرمجة:** هي قرارات تحتاج مهارة إدارية لدى المدير وخاصة فيما يتعلق بتحديد المشكلة وجمع الحقائق عن هذه المشكلة واقتراح بدائل لحل هذه المشكلة وتقييم هذه البدائل من أجل إختيار أفضل بديل وهذا النوع من القرارات تتخذ معظمها بواسطة الإدارة العليا للمؤسسة.¹
- 3. **تصنيف القرارات وفقاً للمشاركة في اتخاذها:** تنقسم القرارات وفقاً لهذا المعيار إلى:
 - **القرارات الفردية:** وهي القرارات التي ينفرد بها المدير دون أن يشارك المعنيين بموضوع القرار وتمثل أسلوب التعامل الاستبدادي في المؤسسة.
 - **القرارات الجماعية:** وهي قرارات ديمقراطية تكون ثمرة جهد ومشاركة جماعية من قبل المدير وبعض العاملين حيث تتم المناقشة وتبادل الرأي، وتعد هذه القرارات دعائم الإدارة وتؤدي إلى تماسكها.
- 4. **تصنيف القرارات وفقاً لدرجة سريتها:** تصنف القرارات وفقاً لهذا المعيار إلى:
 - **القرارات الصريحة:** وهي القرارات التي يفصح فيها المدير عن رأيه في موقف معين بالموافقة أو عدمها.
 - **القرارات الضمنية:** وهي القرارات التي لا يفصح فيها المدير عن رأيه وإنما يكتفي من قوله الموافقة أو عدمها.
- 5. **تصنيف القرارات وفقاً لنوع إصدارها:** تصنف وفقاً لهذا المعيار إلى:
 - **القرارات المكتوبة:** وهي القرارات التي تصدر في الصحيفة أو صحائف مكتوبة (لائحة تعليمات).
 - **القرارات الشفوية:** تصدر عن طريق كلمات يتفوه بها المدير.
 - **القرارات المخططة:** وهي القرارات التي تصدر بناءً على برنامج معين وفي ظروف اعتيادية تتوفر فيها جميع المعلومات المطلوبة وتكون نتائجها مضمونة ومؤكدة.²

II. 1. 2. 2: ظروف اتخاذ القرار.

تتعدد الظروف البيئية التي يتم في ظلها اتخاذ القرارات ومن بينها:

1. **ظروف التأكد التام:** وهي الظروف التي يفترض أن تكون فيها كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بالمستقبل محددة ومعلومة على وجه الدقة، وأن متخذ القرار على علم تام بالظروف التي سوف تتحقق في

¹ خالد فيحان المنديل، المركزية واللامركزية في اتخاذ القرار وعلاقتها بالأداء الوظيفي، مع دراسة حالة مؤسسة الإصلاح بمدينة الرياض، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الدراسات العليا قسم العلوم الإدارية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الأردن، 2003، ص 59.

² شهرزاد محمد شهاب موسى، القدرة على اتخاذ القرار، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2010، ص ص: 50 - 53.

المستقبل ولا يوجد أي احتمالات للأحداث المتوقعة سواء كانت احتمالات ذاتية أو احتمالات موضوعية، بل هناك تأكيد تام لوقوع حدوثها وتتميز مثل هذه القرارات بسهولة اتخاذها والاطمئنان إلى نتائجها.

2. **ظروف المخاطرة وعدم التأكد:** حالات عدم التأكد هي الحالات التي تكون فيها المعلومات عن حالات الطبيعة معلومات احتمالية وليست مؤكدة، فالقرارات التي تتخذ تحت ظروف عدم التأكد لا توفر لمتخذها كل المعلومات المطلوبة عن المشكلة محل القرار أو حتى لا تتوفر له أية معلومات عن المشكلة مما يجعل الاحتمالات المرتبطة بالأحداث المتوقعة عن المشكلة غير معروفة، فيتخذ المدير قرارًا غامضًا لحلها، وغالبا ما تفرض ظروف عدم التأكد على متخذ القرار إتباع بعض الأساليب الرياضية والإحصائية لتحديد نسبة الاحتمالات المتوقعة من نتائج القرارات أو الوصول إلى أحد البدائل المتاحة.¹

II. 1. 3: مراحل اتخاذ القرار.

II. 1. 3. 1: مفهوم الرشيد تبعا لمراحل اتخاذ القرار.

إن ترشيد القرار يضفي الحكمة والعقلانية في القرار كما جاء في قوله تعالى: (فاتقوا الله ولا تخزون في ضيفي أليس منكم رجل رشيد) صدق الله العظيم.²

ويقول دراكر في القرار "هو الحكم" والحكم لا يصدره القاضي إلا إذا كان مسببا بأسباب مقبولة، وعملية اتخاذ القرارات هي محور وظائف المدير التي يمارسها يوميا وفقا للمواقف، لهذا نعتبر المدير قاضيا من واجبه توجيه أقصى درجات الدقة والتحليل والاعتماد على الأساليب العلمية وعلى خبرته السابقة في مواجهة المواقف التي تتطلب قرارا، لأن القرار الخاطئ قد يترتب عليه مجموعة من النتائج السلبية على أهداف ومستقبل المؤسسة، لذا فإن المشكلة الأساسية ليست اتخاذ قرار معين لمواجهة موقف معين، إنما جوهر المشكلة هو الانعكاس السلبي للقرار الخاطئ أو المنقوص للكفاءة والفعالية أو حتى الخبرة والذي قد تكون التكلفة الاقتصادية لآثاره أكبر بكثير من بقاء الموقف دون حل.

وبناء على ما تقدم وللوصول إلى القرار الصحيح للمواقف الإدارية، تنطوي عملية اتخاذ القرارات على مجموعة من المراحل تشكل مخرجات كل مرحلة، مدخلات المرحلة التالية وصولا إلى المخرج النهائي أي اتخاذ القرار الرشيد، ويمكن حصرها في المؤسسة على النحو التالي:³

¹ أحمد جنان سعدون، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات، مع دراسة حالة وحدة تريفال، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2004، ص ص: 95 - 96.

² القرآن الكريم (سورة هود / الآية 78).

³ شتاتحة عائشة، ثقافة المنظمة كأحد العوامل المؤثرة في عملية صنع القرار، الملتقى العلمي الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر، 14 - 15 أبريل 2009، ص 6.

1. مرحلة التعرف على المشكلة وتحديدّها (تشخيص المشكلة).

تعتبر مرحلة تشخيص المشكلة من أصعب وأشق المراحل، لأن فيها الكثير من الإبداع والنظرة الواسعة والبعيدة المدى والتنبؤ الصائب،¹ لذا التعرف على المشكلة وتحديدّها بدقة أهم الخطوات فعندما تحدد المشكلة بشكل خاطئ فإن القرار سيكون خاطئاً بلا شك، لذلك نجد أن مختلف الإدارات تتميز بتركيزها على تحديد المشكلة أكثر من تركيزها على إيجاد الحل، كما تركز على وجهات النظر المختلفة بحيث تتم مناقشة الحل بعد الاتفاق على تحديد المشكلة، ولا بد من تحديد الوسائل المساعدة في المشكلة كالاستشارات التي يقدمها الأفراد ذوي العلاقة بالمسألة لمتخذ القرار والتي توجهه لتفادي الأخطاء التي قد تقع بها.

2. مرحلة تحديد مجموعتين من عوامل القرار.

حيث تحدد في هذه المرحلة مجموعتين من العوامل المؤثرة على نتائج القرار هما:

- أ- إعداد مجموعة بدائل التي تستحق البحث والتحليل.
- ب- عوامل القرار التي تقع خارج متخذ القرار، وهي ما تسمى بعوامل عدم التأكد والتي قد تؤثر سلباً في اختيار البديل الأفضل على نتيجة القرار.²

3. مرحلة جمع المعلومات المناسبة.

ويتم إعداد المعلومات المناسبة بشكل ما من خلال الوسائل التالية:

- **الطرق:** وهي استخدام مراحل تحديد المشكلة موضع الدراسة كالطرق الإحصائية التي تستخدم في التحليل.
- **البيانات:** وهي الحقائق والأرقام وثيقة الصلة بالمسألة، ومن ثم ربط الطرق والبيانات معا أثناء تحليل المسألة لإقتراح الحلول المناسبة.

4. مرحلة تحديد البديل الأمثل.

يعمل متخذ القرار في هذه المرحلة على تنظيم المعلومات وتفسيرها بطريقة مفيدة تمكنه من تحديد البديل الأمثل حيث تتم عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة لإختيار البديل المناسب وفقاً لمعايير واعتبارات موضوعية يستند إليها المدير متخذ القرار في عملية الاختيار.

5. مرحلة وضع وتطوير خطة مفصلة للتنفيذ.

إذ بعد إختيار البديل لابد من ترجمته إلى واقع العمل بموجب خطة تنفيذية فاعلة تأخذ بالبعد الزمني للقرار وتراعي فيها الجوانب الآتية:

¹ جمال الدين لعويصات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 30.

² سليم بطرس جلدة، مرجع سابق، ص: 38-39.

- الوضوح في عرض تفاصيل الخطة.
 - تفويض الصلاحية ومسؤولية التنفيذ إلى أحد الأعضاء.
 - وضع نظام رقابي على تنفيذ الخطة.¹
 - وضع البديل في خطوات تفصيلية للكشف عن عيوبه لتمكين من تعديله.
 - تجربة البديل أي وضعه موضع التنفيذ للتحقق من نتائجه.
6. مرحلة تقييم القرار وعملية اتخاذه بعد تنفيذ الخطة.

بعد اختيار الحل واختيار البديل الأفضل يوضع القرار موضع تنفيذ أي يحول الفكر إلى عمل، ولن يتم التنفيذ بواسطة صانع القرار وإنما سيتم بواسطة المنفذين لذلك ينبغي على المدير أن يحفز المنفذين على تنفيذ القرار،² ويتم في هذه المرحلة مراعاة الجوانب التالية:

- التوقيت الملائم لاتخاذ القرار.
 - الكفاية النسبية للمعلومات ذات الصلة بالقرار.
 - مدى تشابه ظروف تنفيذ القرار مع الظروف اتخاذه.
- إذ أن التوقيت غير السليم وعدم ملائمة ظروف التنفيذ تتطلب إعادة النظر بالقرار، ومن الضروري هنا أن تتم مراجعة عملية اتخاذ القرار لرؤية مدى إمكانية تقويمها على المدى البعيد والقريب، وبالعكس ذلك نجد أن مواصفات القرارات غير الرشيدة تعتمد على مايلي:

- الحدس والتخمين.
- التقدير الشخصي.
- الخبرة والمؤهلات الشخصية والتجربة المستمرة من سنوات سابقة.
- الصدفة والحظ.³

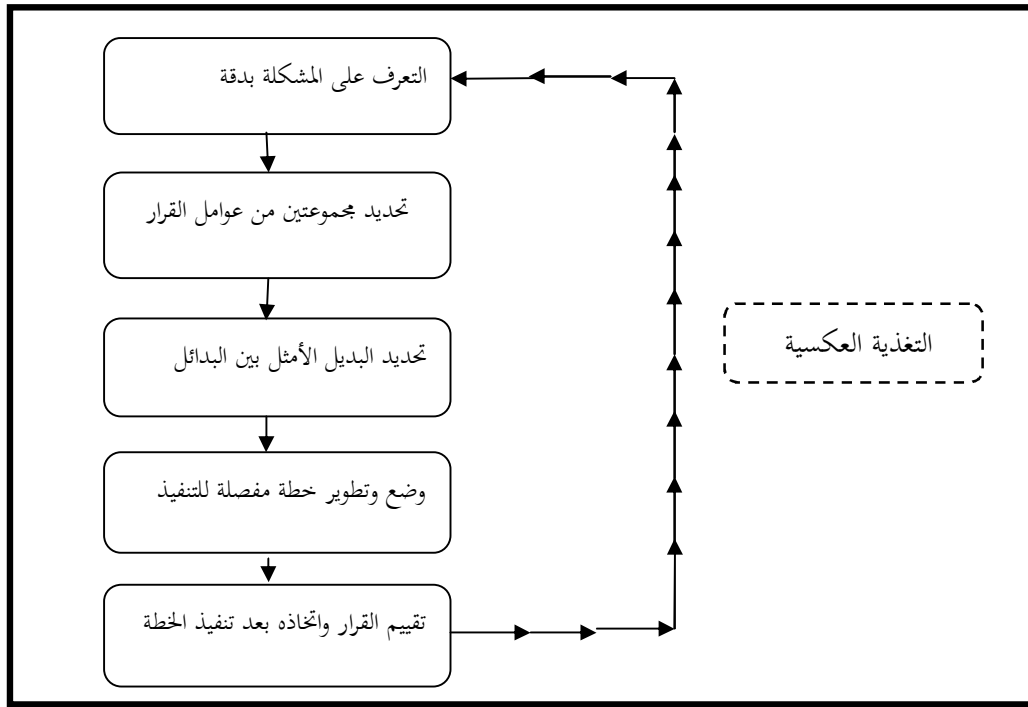
عموما فإن المراحل السابقة لعملية اتخاذ القرار يمكن تمثيلها في الشكل التالي:

¹. سليم بطرس جلدة، مرجع سابق، ص 39.

². شهريزاد محمد شهاب موسى، مرجع سابق، ص 56.

³. سليم بطرس جلدة، مرجع سابق، ص 40.

الشكل رقم (06): مراحل اتخاذ القرار.



المصدر: سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الراجحة للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008، ص41.

من هنا تبين أن القرارات الرشيدة هي القرارات المبنية على أسس علمية ومراحل تعتمد عليها مختلف المؤسسات في اتخاذ قرار سليم لحل مشكلة معينة على عكس القرارات غير الرشيدة التي تكون غير دقيقة وعرضة للخطأ والانحراف نتيجة قلة الحكمة وبعد النظر.

II. 1. 3. 2. مسؤولية اتخاذ القرار.

يحتاج المدير بصفة عامة إلى اتخاذ القرارات الإدارية لأن عملية اتخاذ القرار تعد من صميم عمل المدير أو القائد، وبصفة خاصة في الظروف الطارئة التي تتسم بالحدثاء والتي تحتاج إلى التفكير الإبتكاري المتطور الذي بدوره يتطلب تمتع المدير بالمهارات القيادية اللازمة لمواجهة الظروف الطارئة، لكي يتمكن من اتخاذ القرار المناسب بسرعة تجنباً لتفاقم المشاكل، وذلك لأن عنصر الخبرة قد لا يسعف المدير في ظل الظروف الطارئة فيكون اعتماد المدير كلية على مهاراته وقدراته الذاتية في اتخاذ القرار في مثل هذه الظروف.

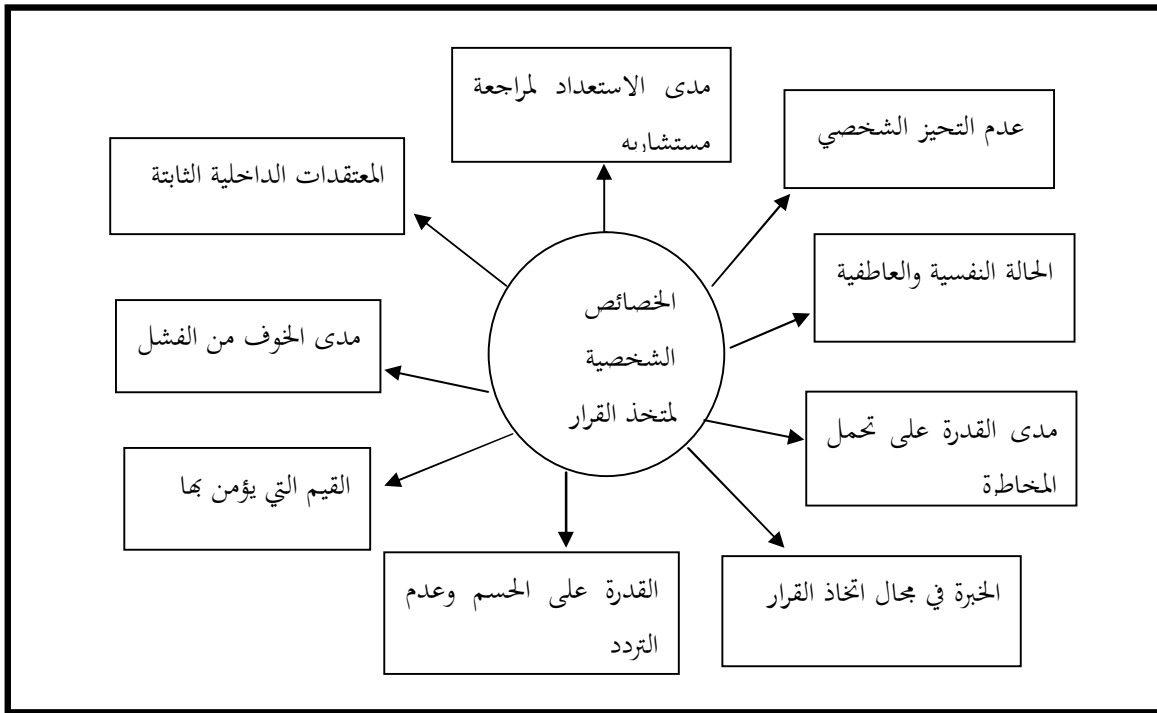
وإذا أردنا التعرف على من يتخذ القرارات الفعلية في المؤسسات الإدارية، فإنه من الضروري أن نتعرف على عمل المدير الفعلي، فالمدير الناجح حسب أشهر البحوث العلمية الحديثة والتي أجراها (توماس بيترز) و (روبرت وترمان) عام 1982 في الولايات المتحدة الأمريكية هو القائد المشارك والمسير والمتفائل المشجع وبدلاً من الوظائف التي كان يوصف بها عمله اليومي والمتمثلة في التخطيط والتنظيم والتوظيف والتوجيه وغيرها، ونستطيع تسمية المدير الذي يتخذ القرارات الإدارية بالمدير متخذ القرارات ولكن ذلك لا يعني أن كل مدير يعتبر متخذ

قرارات، كما أنه ليس كل متخذ قرار يعتبر مدير والسبب في ذلك أن هناك أفراد في المؤسسات الإدارية ليسوا مديرين ولكن يؤثرون في عملية اتخاذ القرارات، كما أنهم يتخذون قرارات شخصية.

وخير مثال على ذلك أن قرارات الإدارة العليا الفعالة مبنية على سلوك وتصرفات أفراد الإدارة الوسطى فالإدارة الوسطى تساهم فعليا في اتخاذ القرارات الواقعية، وهذه المساهمة تتمثل في إبداء أو تقديم اقتراحات أو إعطاء توصيات، والقرارات التي تتخذ على مستوى الإدارة العليا هي أصلا اقتراحات تنبع من المستويات الإدارية أسفل الهيكل التنظيمي.¹

وينبغي أن تتوفر في المدير متخذ القرار صفات وخصائص شخصية حتى يكون قراره الذي يتخذه رشيدا ويمكن تلخيصها بشكل مبسط من خلال الشكلين التاليين:

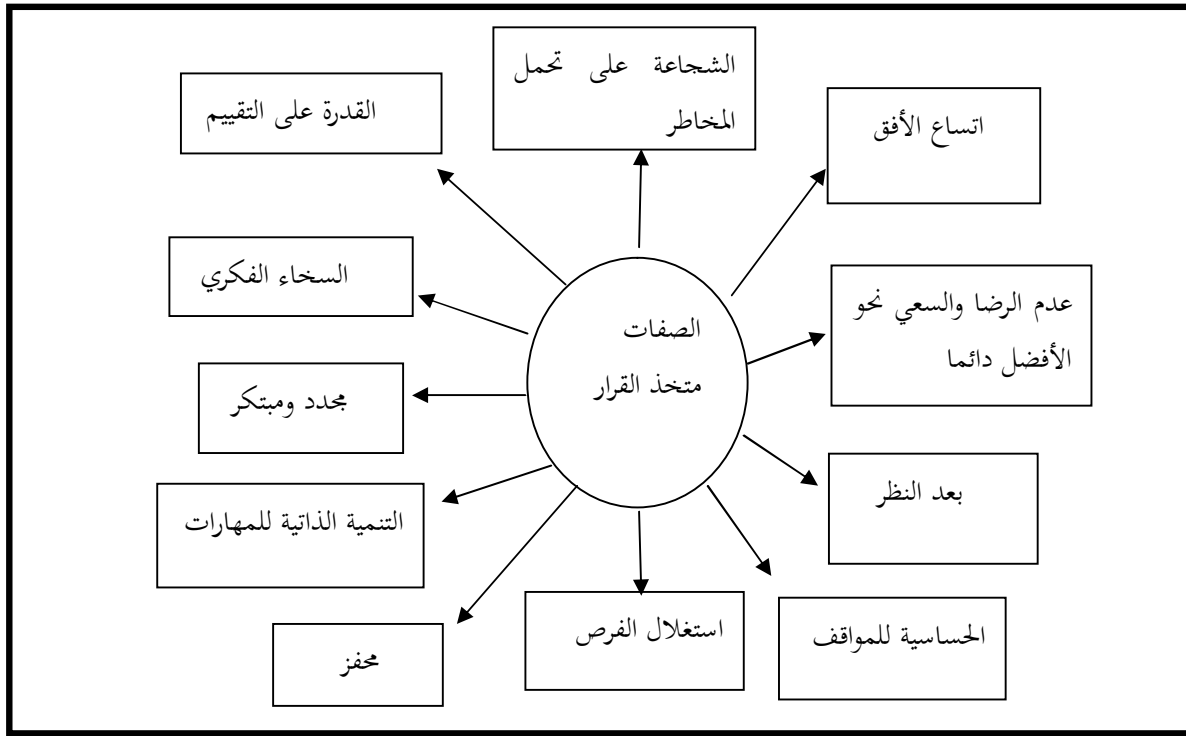
الشكل رقم (07): الخصائص الشخصية لمتخذ القرار.



المصدر: سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الراية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008، ص49.

¹. سليم بطرس جلدة، مرجع سابق، ص ص: 17 - 18.

الشكل رقم (08): الصفات الواجب توفرها في متخذ القرار.



المصدر: سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الرياء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008، ص50.

من خلال الشكلين يتبين أن متخذ القرار إذن هو الشخص المسؤول عن اختيار مسار فعل أو عمل معين يؤدي إلى حل مشكلة معينة ضمن إطار مسؤولياته وصلاحياته.

II. 2. فعالية عملية اتخاذ القرار.

تجدر الإشارة إلى أن هناك مصطلحين في هذا الموضوع يمكن التفريق بينهما وهما اتخاذ القرار (Taking decision) وصناعة القرار (Making decision) وتعتبر عملية اتخاذ القرار جزءاً أو مرحلة أخيرة من مجموعة المراحل التي تشكل عملية صنع القرار.¹

لذلك سيتم خلال هذا المبحث استخدام عملية اتخاذ القرار بدل من صناعته وكذا العوامل والمحددات التي تعترضه وعلاقته بوظائف الإدارة وكيف تساهم المعلومات في اتخاذه وكل هذا وفق مايلي:

II. 2. 1. العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار.

تتأثر عملية اتخاذ القرار بمجموعة من العوامل يمكن تناولها كالاتي:

¹ إسمهان خلفي، دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات، مع دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص18.

❖ **العوامل الإنسانية:** إن الأساس في العوامل الإنسانية المؤثرة في عملية اتخاذ القرار هو كون عملية الاختيار بين البدائل المتاحة أمام متخذ القرار هي نتيجة تفاعل إنساني، تتفاعل فيه عدة عوامل بعضها موضوعية تؤثر في التحليل والتقييم والاختيار، وأخرى شخصية تؤثر في عملية الاختيار بين البدائل ويترتب عنها نتائج تنعكس على سلامة القرار، ومن أهم العوامل الإنسانية التي لها دور في التأثير على اتخاذ القرارات مايلي:

أ. **المدير متخذ القرار:** يعتبر المدير من أهم العوامل الإنسانية المؤثرة على فاعلية القرارات الإدارية فشخصيته وعواطفه وقيمه وتاريخه في العمل ونوع الأعمال التي سبق أن مارسها ومركزه الاجتماعي والمالي خارج المؤسسة واتجاهاته وخلفيته الاجتماعية، وحتى حالته النفسية عند اتخاذ القرار،¹ كلها عوامل تؤثر في فاعلية القرار الذي يتخذه، فمتخذ القرار هو إنسان قبل كل شيء، وهو عضو في مجتمع معين يتأثر بما فيه من عادات وتقاليد وأعراف، وكلها تنعكس على سلوكه.²

ب. **المساعدون والمستشارون:** يمكن القول أن قرارات المدير تتأثر بمدى العلاقة بينه وبين مساعديه ومعاونيه من جهة، وبعلاقته بمستشاريه أو بالخبراء أو المتخصصين الذين يستعين بخبراتهم في بعض الجوانب الفنية للقرار الواجب اتخاذه من جهة أخرى، وتبرز أهمية الدور الذي يقوم به المستشارون والخبراء في علاقتهم بالمدير متخذ القرار من خلال الخدمات التي يقدمونها في مجال القانون والمالية والبحوث والتخطيط والأفراد هم بذلك يساعدون المدير بما يقدمونه من اقتراحات وتوصيات واستشارات لاتخاذ القرارات الصائبة المبنية على الحقائق، كما أنهم يحفظون للمدير وقته وجهده من الضياع في المسائل الروتينية والفرعية.³

ج. **المرؤوسون وغيرهم ممن يمسهم القرار:** إن المرؤوسين لا يمكن النظر إليهم كأدوات ميكانيكية، بل كأفراد لكل منهم رغبات ودوافع، كما أنهم ليسوا مجردين من كل معرفة وقدرة على التعلم وحل المشكلات بل من الممكن أن يساهموا من خلال آرائهم، ووجهات نظرهم في إيجاد الحلول التي يختار المدير من بينها البديل الأفضل، وذلك لأن القرارات التي يتخذها المدير ماهي إلا اقتراحات تنبع من أسفل التنظيم ويرضى بها المدير في قمته ولعل دور المرؤوسين وتأثيرهم في قرارات المدير يكون أكثر في المراحل الأولى لعملية اتخاذ القرار والخاصة بتحديد المشكلة

¹ قبايلي أمال، أثر صنع القرار على مستوى الرضا الوظيفي في المؤسسة الاقتصادية، مع دراسة حالة مركب المجارف والرافعات بقسنطينة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2011، ص: 35-36.

² نواف كنعان، مرجع سابق، ص 266.

³ قبايلي أمال، نفس المرجع، ص 36.

وجمع المعلومات الواقعية وإمداد المدير بها، وهنا يكون لاقتراحات الرؤوسين وتصوراتهم واتجاهاتهم حول المشكلة والحلول البديلة تأثير في اتخاذ القرار.¹

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

أ. **الاتصالات الإدارية:** تعتبر الاتصالات الإدارية من الوسائل الهامة التي تمكن متخذ القرار من الحصول على المعلومات والبيانات المطلوبة لاتخاذ القرار، ومن هنا فإن سلامة القرارات الإدارية ورشدتها تعتمد بدرجة كبيرة على سلامة وفاعلية الاتصالات التي يجريها متخذ القرار للحصول على المعلومات.

ب. **التفويض واللامركزية الإدارية:** ينتج عن تفويض المدير متخذ القرار بعض اختصاصاته وسلطته إلى رؤوسيه مجموعة من المزايا تنعكس آثارها الايجابية على اتخاذ القرارات، فالتفويض يساعد من جهة على تنمية قدرات الرؤوسين في مجال اتخاذ القرار، ومن جهة أخرى يساعد التفويض المدير على التركيز على القضايا الهامة خاصة مع زيادة حجم المؤسسات وتعقد أعمالها ونشاطاتها، كذلك نجد من أهم المزايا التي تترتب عن التفويض أو اللامركزية الإدارية هي تحقيق السرعة في اتخاذ القرارات وتوفير مناصب قيادية جديدة في المستقبل.

وتوجد هناك بعض العوامل التي يمكن إدراجها ضمن العوامل التنظيمية التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار مثل:

- طبيعة المشكلة محل القرار ودرجة تعقدها والوقت المتاح لحلها.
- النمط الإداري - مركزي أو غير مركزي - ومدى تعدد المستويات الإدارية ونوع القرار وأهميته.
- درجة كفاءة وخبرة وتأهيل المدير متخذ القرار.²

❖ **العوامل النفسية:** معناه أن يكون المحيط النفسي لمتخذ القرارات قادرا على مساعدته لتحقيق حاجات وأهداف المؤسسة والذي يمكنه من الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة. وفضلا عن العوامل السابقة التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار هناك عوامل أخرى تجعل من هذه العملية معقدة نذكر منها:

1. اختلاف القيم والأهداف والاتجاهات الخاصة بمتخذ القرار التي قد لا تتفق مع أهداف المؤسسة.

2. قلة المعلومات أو عدم دقتها ومحدودية قدرات الأفراد.

3. تعقد الموقف المتخذ فيه القرار نظرا ل:

- صعوبة تشخيص المشكلة لعدم وضوحها.

¹ نواف كنعان، نفس المرجع، ص 281.

² زكرياء بلواحد، عبد الواحد محمد، مرجع سابق، ص: 53 - 54.

- تعدد الأهداف التي نحاول الوصول إليها.
- تعدد البدائل الممكن الاختيار منها.
- تعدد الأحداث المحتمل أن تحدث.¹

❖ **عوامل البيئة الداخلية:** وتتمثل في خصائص المؤسسة وهي عوامل كثيرة نذكر أهمها :

1. عدم وجود نظام للمعلومات داخل المؤسسة يفيد متخذ القرار بشكل جيد.
 2. عدم وضوح درجة العلاقة التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام.
 3. درجة المركزية وحجم المؤسسة ودرجة انتشارها الجغرافي.
 4. درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة.
 5. مدى توفر الموارد المالية والبشرية والفنية للمؤسسة.
- لذلك تعمل المؤسسة على توفير الجو الملائم والبيئة المناسبة لكي يتحقق نجاح القرار المتخذ، وهذا ما يتطلب منها أن تحدد وتعلن الهدف من اتخاذ القرار.²

❖ **عوامل البيئة الخارجية:** وتتمثل هذه العوامل في الضغوط الخارجية القادمة من البيئة المحيطة التي تعمل في وسطها المؤسسة والتي لا تخضع لسيطرتها بل إن إدارة المؤسسة تخضع لضغوطها وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:

1. الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية السائدة في المجتمع.
 2. التطورات الثقافية والتكنولوجية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية.
 3. الظروف الإنتاجية القطاعية مثل المنافسين والموردين والمستهلكين.
 4. العوامل التنظيمية الاجتماعية والاقتصادية مثل النقابات والتشريعات والقوانين الحكومية والرأي العام والسياسة العامة للدولة وشروط الإنتاج.
 5. درجة المنافسة التي تواجه المؤسسة في السوق.
- إن هذه العوامل ترتب على إدارة المؤسسة قرارات لا ترغب في اتخاذها أو ليست في مصلحتها دائما فمثلا: إذا كان القرار المتخذ قد تم اتخاذه تحت ضغوط سياسية أو ذا طابع اجتماعي فمن الصعب استخدام المنطق الحر الرشيد في اتخاذ القرارات المبني على معيار اقتصادي، إلا أن ذلك لا يعني أنه لا يقوم متخذو القرارات بدراسة عميقة

¹ صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مع دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص38.

² علمي لزهري، أهمية نظام المعلومات التسويقي في اتخاذ القرارات التسويقية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2006، ص153.

للمسائل والمشكلات واستخدام إجراءات منظمة وأحكام رشيدة تمكنهم من الوصول إلى استنتاجاتهم، ولكنه يعني أن إجراءات القرارات لا يمكن اعتيادها دون وضع عوامل الواقع الذي تعمل فيه المؤسسة بالحسبان.¹

❖ **عوامل زيادة فعالية اتخاذ القرار:** يمكن تقسيم العوامل التي تزيد من فعالية اتخاذ القرار إلى عوامل عملياتية وأخرى معلوماتية، وتمثل العوامل العملياتية بتتبع الخطوات المنطقية والعملية في اتخاذ القرار، دون إهمال نوع القرار والعوامل المؤثرة عليه أما العوامل المعلوماتية فتتعلق بالمعلومات والبيانات والتقنيات الواجب توفيرها لزيادة هذه الفاعلية، وفيما يلي ملخص لهذه العوامل:

✓ الاعتماد على أسلوب حل المشكلات أثناء ممارسة اتخاذ القرارات، وذلك بإتباع مراحل اتخاذ القرار سابقة الذكر.

✓ الاعتماد على التقدير لتحديد العناصر غير المتوقعة في عملية اتخاذ القرار، وهذا ما يتم تحقيقه من خلال الاعتماد على الأساليب الكمية.

✓ إن الاعتماد على الأساليب الكمية العلمية وعلى التكنولوجيا يغطي العوامل الملموسة من عملية اتخاذ القرار، ويبقى جانب إنساني غير ملموس على متخذ القرار أن يعتمد على حدسه وخبرته في تحديده وهذا ما يعكس الجانب الإنساني في عملية اتخاذ القرار.

✓ الاعتماد على الإبداع والتفكير الخلاق لإيجاد الحلول البديلة في القرارات غير الروتينية.

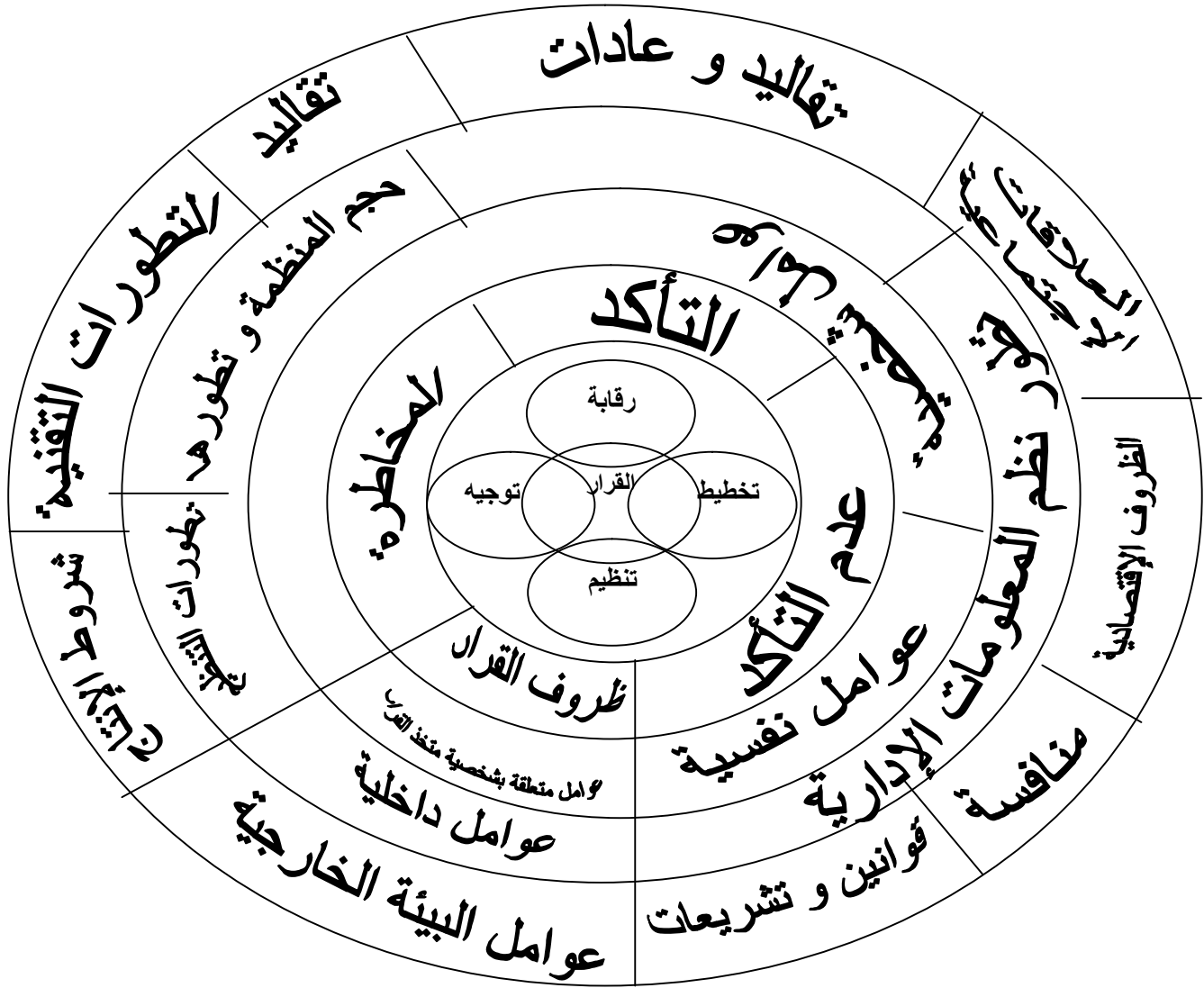
✓ بما أن القرار لا ينتهي بتنفيذه بل يجب متابعة مدى تحقيقه للنتائج، لذا فعلى المؤسسة الاعتماد على معايير للمراجعة وتقييم الأداء، وإجراء التعديلات اللازمة، مع التحفظ لإجراء هذه التعديلات لكي لا تفقد القرارات مصداقيتها.²

وسنحاول جمع هذه العوامل في الشكل التالي:

¹. بيالة سميرة، المدير واتخاذ القرار في إطار إدارة المؤسسة، مع دراسة حالة وحدة إنتاج الدهن بالجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 147.

² إسمهان خلفي، مرجع سابق، ص: 57 - 58.

الشكل رقم (09): العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار.



المصدر: محمد الصيرفي، القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 143.

يبدو أن هذه العوامل من خلال الشكل تدور حول نقطة مركزية وهي المعلومة وكيفية الحصول عليها وكيفية استخدامها لتحقيق أفضل النتائج التي تعكس أهمية المعلومات وكذا أهمية القرار.

II. 2. 2: المحددات التي تعترض عملية اتخاذ القرار.

عرفنا أن اتخاذ القرارات في المؤسسات ليس دائما بالعملية السهلة فكثيرا ما يجد متخذ القرار نفسه معرضا لكثير من المحددات التي تمنعه من الوصول إلى القرار المناسب والتي تمثلت في:

1. **عدم إدراك المشكلة وتحديدها:** يلقي متخذ القرار صعوبة في تحديد المشكلة نتيجة تداخل مسبباتها بنتائجها، مما يتعسر عليه عدم القدرة على تمييزها بدقة وبالتالي تتجه جهوده لمعالجة المشاكل الفرعية من هذه المشكلة وعدم التعرض إلى المشكلة الحقيقية لصعوبة تحديدها.

2. **عدم القدرة على تحديد الأهداف:** إن القرارات تسعى دائما لتحقيق مجموعة من الأهداف، هذه الأخيرة قد تتعارض مع بعضها وقد تتعارض مع أهداف بعض الإدارات والأقسام أيضا، كما قد تختلف في أهميتها مما يتطلب من متخذ القرار أولا التمييز بين أقل الأهداف أهمية، ثم توجيه الجهود لتحقيق الأهداف الأكثر أهمية.¹

3. **شخصية متخذ القرار:** قد يكون متخذ القرارات واقعا عند اتخاذ قراره تحت تأثير بعض العوامل، كالقيود الداخلية التي تشمل التنظيم الهرمي الذي تقرره السلطة وما ينجم عنه من بيروقراطية وجمود وضرورة التقيد بالإجراءات الداخلية أو القيود الخارجية، وبالتالي ينجم عنها خضوع متخذ القرار لسلطة أعلى تحدد الغايات الكبرى الواجب تحقيقها كما ينعكس سلبيا على أفكاره وتطلعاته فيؤثر على المؤسسة ونجاحها.

4. **نقص المعلومات:** يعد عدم توفر المعلومات من أهم الصعوبات التي تواجه متخذ القرار، إذ تعد المعلومات من أهم موارد المؤسسات في العصر الحديث حيث يجب أن تعطي صورة متجددة عن بيئة العمل وظروفه وإمكاناته وقيوده وبما أن فعالية القرار تبنى على صحة المعلومات اللازمة ومصادر الحصول عليها، والعمل على جمعها وتحليلها وتحديثها باستمرار.²

II. 2. 3: علاقة عملية اتخاذ القرار بوظائف الإدارة.

يعتبر اتخاذ القرار مهما لكونه القلب النابض لعمل المدير لأنه يمثل نقطة البدء بالنسبة لجميع النشاطات اليومية في حياة المؤسسة،³ ويقتضي فهم عملية اتخاذ القرارات في الإدارة بيان دور القرارات وارتباطها وعلاقتها بوظائف الإدارة المختلفة كالخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة وهذا ما سنعرضه فيما يلي:

1. علاقة وظيفة الخطيط باتخاذ القرارات.

الخطيط عبارة عن افتراض لما سيكون عليه الحال في المستقبل، وذلك من خلال خطة تبين الأهداف المطلوب التوصل إليها، والعناصر الواجب استخدامها لتحقيق هذه الأهداف، وكيفية استخدام هذه العناصر وخط سير العمل ومراحله المختلفة، والوقت اللازم لتنفيذ هذه الأعمال ومن خلال هذا نرى أن خطوات وظيفة الخطيط تقترب من خطوات عملية اتخاذ القرارات، فهي تعتبر سلسلة من القرارات التي تتعلق بالمستقبل، فتتضمن مايجب عمله، وكيف يتم ومتى يتم؟

¹ . علمي لزهر، مرجع سابق، ص180.

² . بن خروف جليلة، مرجع سابق، ص108.

³ . بن الشيخ سمية، أهمية التدفقات النقدية كأساس في صناعة القرارات الاستثمارية والتمويلية، مع دراسة حالة مؤسسة الأقمشة والأنسجة

الصناعية بالمسيلة، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013، ص27.

وهكذا يتضح مدى الارتباط بين عملية اتخاذ القرارات وعملية التخطيط وأن العملية التخطيطية في النهاية تقوم على اتخاذ القرارات، وهذا ما عبر عنه (كونتز) و(آدونيل) في قولهما: أن اتخاذ القرار الذي يقوم على الاختيار بين بدائل العمل يعتبر قلب التخطيط.

2. علاقة وظيفة التنظيم باتخاذ القرارات.

ترتبط عملية اتخاذ القرار بالتنظيم من زوايا متعددة أهمها الهيكل التنظيمي، والإجراءات التنظيمية وطبيعة العلاقات بين العاملين، وتقييم العمل، ومسؤولية العاملين، فالتنظيم الإداري يؤثر في عملية اتخاذ القرارات من خلال تقسيم العمل، وتحديد الاختصاصات للعاملين، وكذا تحديد القواعد والإجراءات المفصلة التي تحكم سير العمل، ونقل عملية اتخاذ القرارات إلى جميع أجزاء التنظيم، سواء من أعلى لأسفل أو من أسفل لأعلى أو على المستوى الأفقي، والعمل على تحقيق تنمية وتدريب العاملين... فكل هذه العناصر تؤثر في عملية اتخاذ القرار ومن هنا يرى (سيمون) أن المعيار الذي يمكن على أساسه تقييم تنظيم إداري معين هو نوعية القرارات التي تتخذها إدارته، والكفاءة التي توضع بها تلك القرارات موضع التنفيذ، وتختلف طبيعة وأهمية عملية اتخاذ القرارات تبعاً لاختلاف طبيعة التنظيم وشكله ودرجة اللامركزية التي يأخذ بها.¹

3. علاقة وظيفة التوجيه باتخاذ القرارات.

بعد وظيفة التخطيط والتنظيم تبدأ المستويات المختلفة في إصدار الأوامر والتعليمات للمنفذين عن كيفية أداء العمل وإعطائهم الإرشادات اللازمة والإشراف خلال مراحل التطبيق والتنفيذ، لهذا فإن وظيفة التوجيه تعرف بأنها الوظيفة التي تتضمن إصدار الأوامر الواضحة والهادفة التي ترشد المنفذين لأداء واجباتهم حسب ظروف العمل تحت التحفيز ورفع الروح المعنوية بالمكافأة في حالة الضرورة والمعاقبة في حالة ما تطلب الأمر ذلك، وللقيام بهذه الوظيفة يتطلب الأمر سلسلة من القرارات الإدارية تتضح في:

- نطاق تطبيق الأسلوب المناسب في التوجيه.
- طرق ووسائل التحفيز المستخدمة لرفع معنويات الأفراد.
- الاعتناء بالعمال والإشراف على حل مشاكلهم.
- أساليب وطرق الإشراف والتقييد باللوائح والقرارات الإدارية المختلفة.

4. علاقة وظيفة الرقابة باتخاذ القرارات.

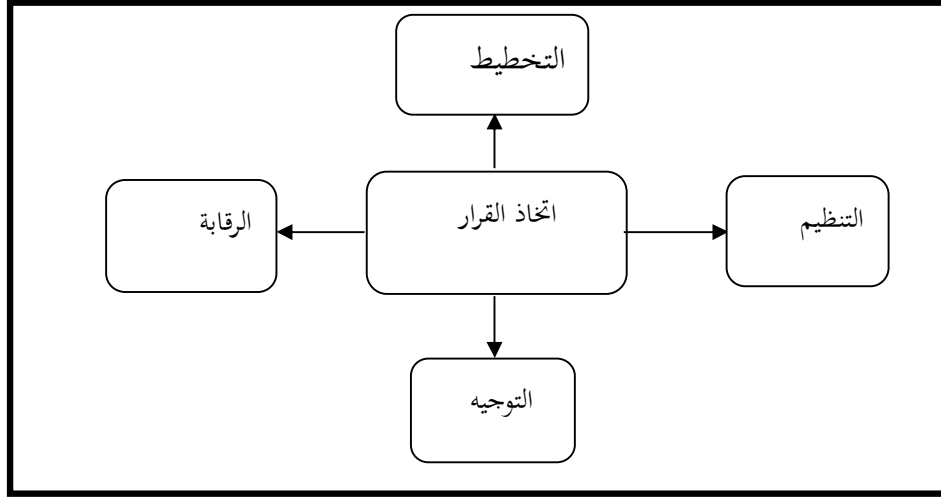
الرقابة هي الوظيفة الإدارية الأخيرة المؤدية لتصحيح الانحرافات التي تحدث أو الممكن حدوثها خلال مرحلة التنفيذ، وبالتالي فهي تعمل على التأكد من أن ما تم أو يتم تنفيذه مطابق لما تم التخطيط له، لهذا فإن هذه الوظيفة تعمل على تأمين الاستخدام الفعال للموارد المتاحة للمؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المخططة.

¹. نواف كنعان، مرجع سابق، ص 97.

ومما سبق يمكن استنتاج أن وظيفة الرقابة تمثل أداة لعملية اتخاذ القرار، لأنها عملية تنفذ في الزمن الحاضر انطلاقاً من الزمن الماضي بينما عملية اتخاذ القرار تتخذ في الزمن الحاضر وتمتد إلى المستقبل.¹

والشكل التالي يوضح العلاقة بين اتخاذ القرار ومختلف وظائف الإدارة التي تدير وفقها المؤسسة:

الشكل رقم (10): علاقة اتخاذ القرار بوظائف الإدارة.



المصدر: محمد منير شاكر، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، دار وائل للنشر، ط3، الأردن، 2008، ص25.

من خلال الشكل والوظائف سابقة الذكر نجد أن عملية اتخاذ القرار هي الحلقة الأساسية أو النواة التي تتشكل على أساسها مختلف الوظائف الإدارية، فوظيفة التخطيط، التنظيم والتوجيه والرقابة لن تكون مجدية أو فعالة إلا إذا تم اتخاذ قرارات بشأنها وبشأن جميع نشاطات المؤسسة والعاملين والمتعاملين معها وحتى البيئة الخارجية المحيطة بها.

II.2. 4. دور نظم المعلومات في اتخاذ القرار.

لقد توصل الكثير من الباحثين في المؤسسة إلى أن متخذ القرار الناجح يتميز بمعرفة مستوى المعلومات اللازمة والضرورية التي يحتاجها، لأن كثرة المعلومات تقتل القرار خاصة وأن طبع الإنسان يتعطش دائماً إلى المزيد من المعلومات وبالتالي القرار السديد لا يعتمد على استعمال كل المعلومات الموجودة، إنما يعتمد على نوعية المعلومة وحسن استعمالها وفي الوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة لذا فإن متخذ القرار الناجح والجدير هو الشخص الذي يتخذ قرارات سديدة، حتى يكون القرار سديداً ينبغي توفير المعلومات الضرورية والتي تتسم بالدقة والموثوقية، وعلى هذا الأساس يمكن تعريف المعلومة على أنها:

- تراكم لمجموعة من المعطيات.

¹ بوقرة رايح، مرجع سابق، ص: 42 - 43.

- ذلك الإدراك الفكري الكمي أو النوعي لحقيقة ما.¹

والهدف الأساسي من نظام المعلومات هو تطوير نوعية القرارات وحلول المشاكل الناتجة عنها² بمعنى خدمة عملية اتخاذ القرار لهذا توفر في المؤسسة نظام فعال وجيد يساعد على اتخاذ القرار وهو عبارة عن أنظمة موجودة على مستوى تسيير المؤسسة والذي يعمل على ترتيب المعطيات بالاعتماد على نماذج تحليلية متطورة بهدف مساندة اتخاذ القرار، كما تعمل هذه الأنظمة أيضا على مساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات التي تنمو بشكل سريع بحيث أنه لا يمكن تحديدها مسبقا، وبالتوازي مع أنواع القرارات المذكورة سابقا، فإن الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار وبالرغم من أنها تعتمد على أنظمة معالجة المعاملات وأنظمة المعلومات للتسيير لتزويد المؤسسة بالمعلومات، فهي توفر أيضا وفي غالب الأحيان معلومات متأتية من مصادر خارجية كالمنافسين مثلا.

ومما سبق يمكن سرد خصائص الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار كما يلي:

➤ توفر الأنظمة المساعدة على اتخاذ القرار مرونة، تكيف و سرعة في رد الفعل.

➤ لا تحتاج هذه الأنظمة إلى مساعدة كبيرة من قبل المبرمجين المحترفين.

➤ تساند هذه الأنظمة عملية اتخاذ القرار وحل المشاكل التي لا يمكن حلها مسبقا.

➤ تلجأ هذه الأنظمة إلى أدوات جد متطورة لتحليل المعطيات والبيانات.³

من خلال كل ما تقدم يظهر أن نظم المعلومات تلعب دورا بالغ الأهمية في عملية اتخاذ القرار وفي ظل وجود معلومات أفضل هذا الأمر يوفر أرضية صلبة لعملية اتخاذ القرار.

II.3. دور المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار.

إن مصير أي المؤسسة ومن ثم نجاحها في تحقيق أهدافها الاقتصادية أصبح مرهونا وإلى حد كبير، بقدرة إدارتها على اتخاذ قرارات رشيدة تضمن توظيف مواردها المتاحة بين استخداماتها البديلة استخداما أمثلا يحقق للمؤسسة أكبر عائد ممكن، إلا أن هذه العملية لا يمكن أن تكون بدون تواجد للمعلومات إذ تعمل أنظمة المعلومات المتواجدة داخل المؤسسة بضح المعلومات حسب كل نوع، وتدعم هذه العملية بما تراه المراجعة الداخلية مناسبة من اقتراحات ومعلومات تتصف بدرجة عالية من الشفافية والإفصاح والمصادقية والشرعية وهذا من خلال تبنيتها لمبادئ الحوكمة من أجل ضمان اتخاذ قرارات رشيدة، وسنتطرق فيما يلي إلى تبيان دور المراجعة الداخلية في

¹. فائزة هنتات، دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار، مع دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013، ص 21.

². علاء عبد الرزاق محمد السالمي، نظم دعم القرارات، دار وائل للنشر، ط1، الأردن، 2005، ص 44.

³ درحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير والمساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مع دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص 70.

اتخاذ القرار وكذا المحددات التي تواجهها في عملية اتخاذ القرار وأخيرا كيف تتبنى المراجعة الداخلية مبادئ الحوكمة في ترشيد اتخاذ القرار.

II. 3. 1. دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار.

قبل التطرق للدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات، لا بد أن نعرض على نظام المعلومات ونبين أهمية المراجعة الداخلية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات لأن إدارة أي مؤسسة تستلزم وجود معلومات لاستخدامها في اتخاذ القرارات.

II. 3. 1. 1. أهمية المراجعة الداخلية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات.

في ظل التطورات الراهنة في مجال تكنولوجيا المعلومات أصبح من الضروري في عملية المراجعة الداخلية اللجوء إلى المراجعة الآلية من أجل زيادة درجة الموثوقية في البيانات التي تجعلها أساسا يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرارات وبما أن المراجعة الداخلية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات تتطلب بأن يكون لدى المراجع الداخلي معرفة ودراية بصفة النظام الإلكتروني فإنه من الأفضل مشاركة المراجع الداخلي في تصميم النظام وهذا ما يساهم في تحقيق مايلي:

- ✓ ضمان اكتشاف الأمور الشاذة وتقليل احتمال التحويل والتلاعب بالمحاسب الإلكتروني نظرا لإمكانية وضع نظم رقابية أفضل.
 - ✓ تمكن المراجع الداخلي من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة والقرائن وتزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء والغش.
 - ✓ معالجة المشكلات المختلفة بفقدان الدليل المستندي وعدم توفر مسار المراجعة الداخلية.
 - ✓ تزويد المراجع الداخلي بنسخ لكل البرامج المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية الهامة والتعديلات فيها.
- وبالتالي فإن استخدام الحاسوب في مجالات المراجعة الداخلية يساعد في تقليل الوقت المبذول ويساعد المراجع الداخلي على تحقيق الأمور التالية:

- تحسين جودة عملية المراجعة الداخلية بشكل عام.
- إمكانية استخدام أساليب جديدة في المراجعة الداخلية.
- إمكانية إنجاز بعض عمليات المراجعة الداخلية المعقدة بدرجة أكثر سهولة.
- تسهيل عملية مراجعة أعمال المراجعين من قبل الشركاء أو المديرين.¹

¹. بالواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، مرجع سابق، ص: 47 - 48

II. 3 . 1 . 2. دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار.

تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في عملية اتخاذ القرار بحيث تساعد على تأهيل المعلومات لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية ليتم استعمالها في عملية اتخاذ القرار، ولتوضيح الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار نقوم بإبراز دورها في كل مرحلة من مراحل عملية اتخاذ القرار التي سبق التطرق إليها وذلك من خلال مايلي:

1. دور المراجعة الداخلية في تحديد المشكلة.

يعتبر أصل عملية اتخاذ القرار وجود مشكلة تتطلب وجود حل لها، ولتحديد أي مشكلة ما داخل المؤسسة يجب أن يتم الفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي للمؤسسة للكشف عن حالات عدم التناسق بين ماهو موجود وما يجب أن يوجد داخل المؤسسة.

وتلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في تحديد المشكلة لكن قبل التطرق لهذا الدور يجب التذكير بأن المراجعة الداخلية تعمل على وقاية المؤسسة من المشاكل والتنبؤ بها قبل وقوعها حتى يتسنى للمؤسسة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتفاديها، أما دور المراجعة الداخلية في هذه المرحلة يظهر من خلال مساعدة 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 وتحديد الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر أو المشكلة على المؤسسة مع توضيح أقسام أو مصالح المؤسسة المعنية بهذه المشكلة ومن المتسبب الرئيسي بها.

2. دور المراجعة الداخلية في إيجاد البدائل.

إن وجود مشكلة داخل المؤسسة يقتضي تباين الحلول والآراء حولها ذلك لأن المشكلة التي ليس لها حل واحد لا تعد مشكلة بل واقع مفروض لا بد من التسليم به حيث تطرح مختلف البدائل للنقاش ويتم دراستها وتقييمها حتى يتم إختيار الحل الأفضل والأكثر ملائمة.

تعد الحلول أو البدائل مجموع الوسائل والإمكانات المتاحة لمتخذ القرار من أجل وضع حد للمشكلة محل الدراسة حيث أن هذه الحلول أو البدائل لا تأتي من فراغ وإنما هي نتيجة التحصيل أو التحليل للمعلومات المتأتية من مصادر رسمية أو غير رسمية، وهنا يأتي دور المراجعة الداخلية في توفير المعلومات السليمة والدقيقة لمتخذي القرار حتى تتمكنهم من إيجاد جميع الحلول أو البدائل للمشكلة محل النقاش.

3. دور المراجعة الداخلية في تقييم البدائل.

إن تقييم البدائل يعد من أهم المراحل التي يجب إعطاؤها أهمية كبيرة قبل اتخاذ أي قرار، ذلك لأن تقييم البدائل هو الذي سيحدد ما إذا كان الحل المتبع سينجح أم لا في المستقبل، بمعنى أنه سيتم تحديد أبعاد كل بديل - سلبياته وإيجابياته - في حل ذلك المشكل كي يتسنى إختيار البديل المناسب والذي سيعطي أفضل النتائج بأقل خسارة ممكنة.

ويبرز دور المراجعة الداخلية في هذه المرحلة في أنها تعمل على تقديم واقتراح البدائل التي تراها مناسبة في التقرير النهائي وهذا بعد دراسة المشكل، فلو نتبع النسق العام للمراجعة الداخلية، لنلاحظ أنه يتم تقديم الاقتراحات الفعالة والمناسبة للوضع المدروس، وبذلك تكون تلك الاقتراحات المقدمة كبداية يتم مناقشتها وتقييمها وتقومها من قبل الجهة التي سوف يصدر منها القرار.

4. دور المراجعة الداخلية في اختيار البديل الأفضل.

إن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف وحل المشكلة القائمة هنا يقوم متخذ القرار باختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة أو متاحة، مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير وتعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعا لأن الاختيار يعني في حقيقة الأمر حسم الموقف والوصول إلى المحصلة النهائية للجهد المبذول في المرحلة السابقة، وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة والخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الاختيار السليم، هنا أيضا تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في عملية اختيار البديل الأمثل وهذا من خلال محاولات الإقناع المستمرة على اختيار البديل المقترح والمدون في تقارير المراجعة الداخلية، حيث أن متخذ القرار عادة ما يستشير قسم المراجعة الداخلية حول البديل الذي يكون أكثر فعالية ومردودية حتى بالنسبة للبداية التي تم اقتراحها من جهات أخرى غير المراجعة الداخلية.

5. دور المراجعة الداخلية في تنفيذ القرار.

بعد تحديد متخذ القرار البديل الأفضل من بين البدائل التي تم تقييمها نصل إلى مرحلة التنفيذ، وهو وصول القرار إلى من سيقوم بتنفيذه على أرض الواقع وقد تكون هذه المرحلة أكثر المراحل استهلاكاً للوقت وهذا يعود أساساً إلى آثار ونتائج التنفيذ على المؤسسة حيث إذا لم يتم تنفيذ القرار على الوجه المطلوب سوف يؤدي إلى إضاعة الجهود المبذولة في الخطوات السابقة كما قد يؤدي إلى نتائج غير متوقعة تؤثر سلباً على نشاط المؤسسة ككل، 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 الإدارية داخل المؤسسة.

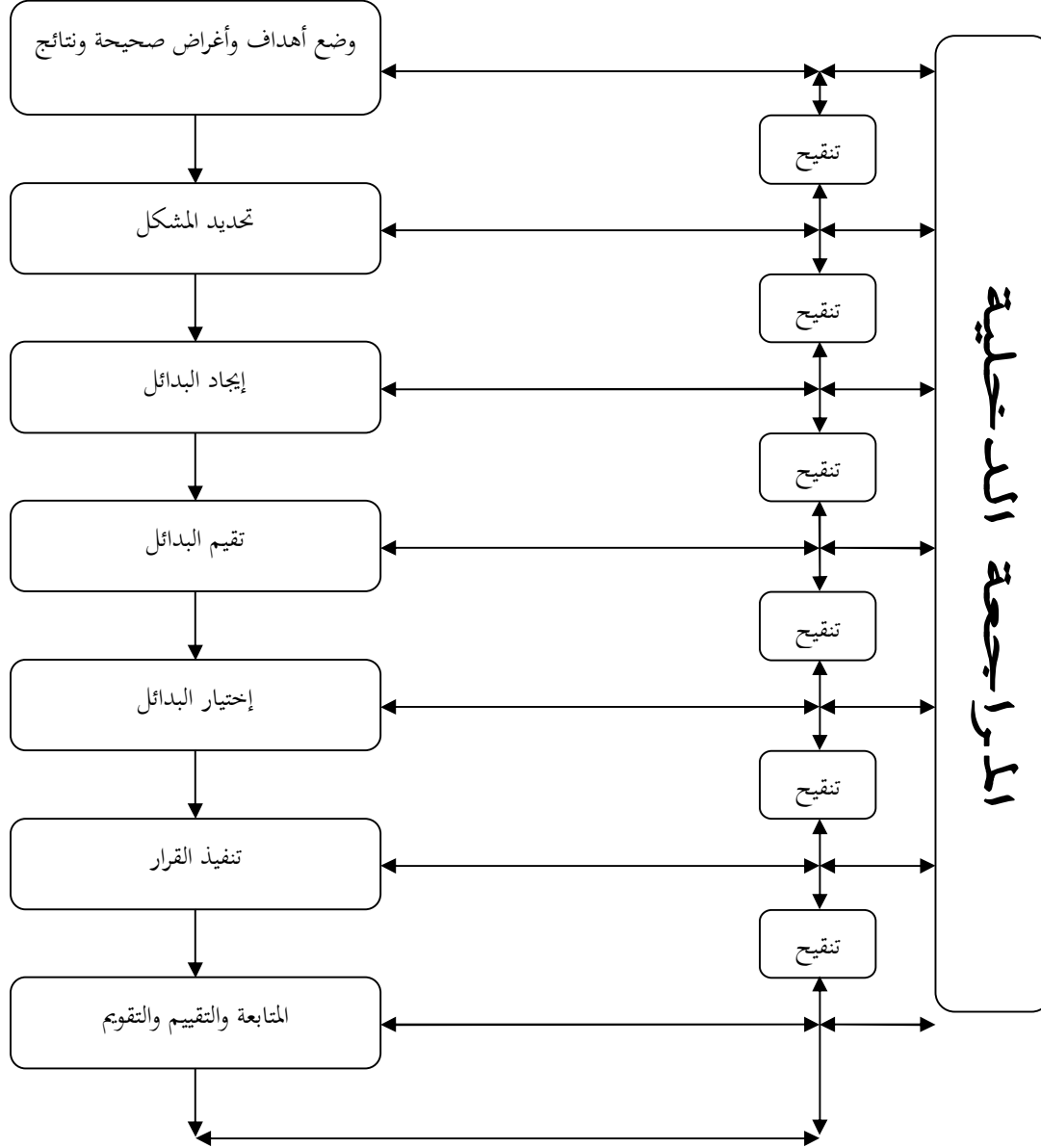
6. دور المراجعة الداخلية في متابعة تنفيذ القرار.

إن المؤسسات الناجحة تلتزم بالقيام بقياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها ومقارنتها مع النتائج التي كان يرجى تحقيقها، فإذا ما وجد انحراف فيجب إجراء بعض التغييرات التي تكفل تحقيق التوازن وذلك بإعادة النظر إلى جميع مراحل عملية اتخاذ القرار والتأكد من التطبيق والسير الجيد لكل مرحلة من مراحلها.

وهي هذه الخطوة بالذات يزداد دور المراجعة الداخلية وهذا بطبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييمها، لترفع بعد ذلك نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة، ومن جهة

أخرى وبحكم مشاركة المراجعة الداخلية في جميع مراحل عملية اتخاذ القرار من شأنه أن يجعل قسم المراجعة الداخلية ساهرا على التطبيق الجيد للقرارات المتخذة ومصدرا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذ هذا القرار.¹ ومن خلال ماسبق يمكن تلخيص دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (11): دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار.



Source : James L and & all, Organizations Behavior, Structure, Processes, 7th ed,

Homewood, Illinois Irwin, usa, 1991, P: 577.

¹. أحمد نقاز، مرجع سابق، ص ص: 139 – 147.

II 3. 2: محددات المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.

تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة وفي جميع المستويات الإدارية المختلفة إلا أن هذا الدور قد يكون محدودا أو منعدما بالرغم من الإجراءات العادية والسليمة للمراجعة الداخلية، وعلى ضوء العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار والتي قد تطرقنا إليها سابقا يمكن أن نقف على عدة محددات تؤثر على دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار وتمثلت في:

1. المركزية الشديدة وعدم التفويض.

نخص بالذكر هنا أن النمط الإداري الأوتوقراطي - الفردي - هو الذي يقوم المدير فيه باتخاذ قراراته دون الرجوع إلى المستويات الإدارية الأخرى، ويندرج هذا النمط الأوتوقراطي في شدته بين نقطتين تمثل إحداها السلوك الأوتوقراطي المتسلط أو المتحكم وتمثل النقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق، كما يتوسط هذين النقطتين سلوك يكاد يكون وسطا في شدته بين النمطين السابقين وهو السلوك الأوتوقراطي الصالح، ومهما تفرعت أنواع النمط الأوتوقراطي فقد بينت الدراسات العلمية أن متخذي القرار في ظل هذا النمط تتولد لديهم حالة من عدم الرغبة في تفويض الاختصاصات والصلاحيات للقيادات في الصف الثاني من السلم الإداري، كما تتميز القرارات في هذا النمط بأنها تتأتى من الأعلى إلى الأسفل وهي غير قابلة للمناقشة.¹

ويكون عمل المراجعة الداخلية في ظل هذا الأسلوب مقتصر على التأكد من السير العادي للنشاط في جميع المستويات الإدارية، ولا يمكن للمراجعة الداخلية الطعن في القرارات المتخذة ولا تقييمها بالإضافة إلى أنه لا يتم الأخذ بأي اقتراح تبديه في التقارير المختلفة، حيث يؤمن المسيرين في ظل هذا النمط بالدور التقليدي للمراجعة الداخلية والمتمثل في المصادقة على ما هو ظاهر في القوائم المالية دون التدخل في شؤون التسيير وما شابهها.

2. ضغوط المديرين.

يتأثر متخذ القرار بعوامل ومتغيرات نابعة من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، فبالرغم من أداء خلية المراجعة الداخلية لعملها إلا أن مساهمتها في عملية اتخاذ القرارات تحت هذه الظروف سوف تكون محدودة أو منعدمة ويمكن تقسيم هذه الضغوط إلى:

❖ **الضغوط الداخلية:** تنشأ الضغوط الداخلية في المؤسسة والتي تنتشر بكثرة في بلدان العالم الثالث من خلال:

أ. **ضغوط الرؤساء:** هناك عدّة أسباب تدعو المدير متخذ القرار للالتزام بسلطة رئيسه فمن جهة يريد المدير أن يضمن الحصول على موافقة رئيسه على قراراته ومن جهة أخرى فإن الرئيس عادة ما يستغل

¹ . نواف كنعان، مرجع سابق، ص 211.

سلطته الواسعة وخبرته الكبيرة لإقترح حلول وتبريرها ثم فرضها على المدير بشكل أو بآخر، يضاف إلى ذلك أن بعض الرؤساء لا يميلون لتفويض سلطتهم لمروؤسيهم.

ب. **ضغوط التنظيمات غير الرسمية:** قد توجد في المؤسسات تجمعات غير رسمية تشكل مراكز قوى وفعالة ومختلفة عن مراكز القوى الرسمية تشكل ضغوطا على المدير متخذ القرار، وتؤثر في توجيه قراراته أو تحد من فعاليتها حيث كشفت بعض الدراسات أن أغلبية القيادات غير الرسمية في المؤسسات توجه أعضاء مجموعتها إلى معارضة قرارات المديرين أو حتى عدم تنفيذها، وهذا من شأنه أن يشكل عامل ضغط حقيقي على المدير متخذ القرار.¹

ج. **ضغوط داخلية أخرى:** يعتبر من الضغوط الداخلية ضيق الوقت لدى المدير أو اضطراره إلى اتخاذ قرارات تحت ظروف معينة حيث لا تكون هناك فرصة كافية للحصول على المعلومات الكافية عن البدائل ودراساتها، كما يعتبر من الضغوط الداخلية تلك الخاصة بإمكانيات المؤسسة المالية ومدى قدرتها على توفير السيولة اللازمة لمواجهة عملياتها الجارية، وتوفير الإمكانات اللازمة سواء أكانت عناصر بشرية أو مستلزمات مادية.

❖ **الضغوط الخارجية:** تتميز الضغوط الخارجية بأنها مفروضة على جميع المؤسسات مهما اختلف حجمها أو نشاطها، حيث من الصعب التخلص منها ومن الأمثلة على الضغوط الخارجية نجد:

أ. **ضغوط الرأي العام:** تفرض ضغوط الرأي العام على المدير كونه عضوا في المجتمع الذي يتعامل معه ولذلك فإن القرار الذي يكون فعالا في الوقت أو في منطقة معينة قد لا يكون فعالا في وقت آخر أو في منطقة أخرى، فقد تعارض مثلا بعض فئات الرأي العام قرارات قد تعود عليها بالأضرار ولو كانت هذه الأضرار بسيطة أو غير مباشرة مثل القرارات الخاصة برفع أسعار بعض السلع أو الخدمات.

ب. **الضغوط الاقتصادية:** تتمثل الضغوط الاقتصادية في حالات التضخم والانكماش أو التغير في نسب الفوائد، كذلك التذبذب في أسعار العملات وحالات العرض والطلب المختلفة وغيرها من العوامل التي تؤثر تأثيرا مباشرا على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها كما تنعكس أثارها على القرارات فتحد من فعاليتها.

ج. **ضغوط العلاقات الاجتماعية والشخصية للمدير خارج نطاق العمل:** أوضحت الدراسات التطبيقية أن العلاقات الشخصية للمدير خارج نطاق العمل تلعب دورا بارزا في توجيه قراراته، وخاصة في الدول النامية حيث تشكل هذه العلاقات جملة من الضغوطات التي تبرز بشكل واضح عند الإعلان عن وظائف شاغرة إجراء حركة الترقيات أو التنقلات، التعاقد على الإنشاءات أو التوريدات وغيرها، عادة ما تكون هذه الضغوطات من

¹. نواف كنعان، مرجع سابق، ص 307.

أشخاص يستمدون الحق في الضغط من مراكز رسمية أو هيئات لها طابع خاص كالتقابات المهنية والمالية، الهيئات الدينية أو التنظيمات الحزبية.¹

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

✓ **زاوية تنظيمية رسمية:** إن المراجع الداخلي هو أولاً وأخيراً موظف داخل المؤسسة، وهو مسؤول عن أعماله أمام مجلس الإدارة العليا ونجد ذلك من خلال تموضع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة نلاحظ من خلال كيفية تموضع خلية المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة جاء ليعمل على الحفاظ على أداء مهمة المراجعة الداخلية بعيداً عن جميع أنواع الضغوطات ونشأة المصالح بينها وبين بقية الوظائف في المؤسسة، وبما أن المراجع الداخلي هو مسؤول أما الإدارة العليا فهو يعمل فطرياً على إرضاءها فإذا كانت هناك قرارات تم اتخاذها أو إجراءات تم سنّها وشرع في تنفيذها وكانت الإدارة العليا هي الجهة المسؤولة فإن المراجع الداخلي إذا رأى أن هذه القرارات غير صائبة أو أنها في غير محلها فإنه لا يستطيع الطعن فيها أو انتقادها، خاصة إذا كان الأسلوب الإداري المنتهج هو الأسلوب الأوتوقراطي، وبالتالي فإن تبعية المراجعة الداخلية للإدارة العليا تنظيمياً من شأنه أن يحد من الاستقلالية المطلوبة للمراجعة الداخلية داخل المؤسسة حتى تمارس مهامها بعيداً عن جميع الضغوطات.

✓ **زاوية غير رسمية:** أما الزاوية الثانية والتي من الممكن أن ننظر منها إلى محدودية استقلالية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة والتي ستؤثر سلباً في درجة مساهمة المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار، وهي أن التواجد المستمر للمراجع الداخلي في المؤسسة ينشئ علاقات غير رسمية بينه وبين باقي الموظفين والعمال الآخرين في الدوائر والمصالح الأخرى، هذه العلاقات غير الرسمية تتمثل في بروز نوع من المصالح المشتركة بين الموظفين والمراجع الداخلي تؤثر سلباً 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 يتغاضى 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 هذا النوع من القرارات قد يساهم بقدر

¹ . عبد الواحد محمد، بلواحد زكرياء، مرجع سابق، ص ص: 58 - 60.

كبير في إبطال الاستقلالية القائمة للمراجع الداخلي وباقي الموظفين وبالتالي يؤثر ذلك في الدور الذي يساهم به المراجع الداخلي في القرارات المتخذة، ذلك لأن المراجع الداخلي لم يعمل على إيصال المعلومة السليمة والشرعية لمتخذ القرار حتى يتسنى له اتخاذ القرارات السليمة.¹

II. 3. 3. ماهية الحوكمة.

من الأسباب الهامة لحدوث الأزمات المالية وانحيار الكثير من الوحدات الاقتصادية هو عدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن النتائج والمركز المالي لهذه الوحدات الاقتصادية، لذا زاد الاهتمام بمفهوم الحوكمة وأصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تتبناها الوحدات الاقتصادية ولم يقتصر الأمر على ذلك بل قامت الكثير من المؤسسات والهيئات بتأكيد مزايا هذا المفهوم والحث على تطبيقه في الوحدات الاقتصادية المختلفة.

II. 3. 3. 1. تعريف الحوكمة.

- التعريف اللغوي للحوكمة.

لفظ الحوكمة هو ترجمة للمصطلح الانجليزي (Governance) وقد توصل مجمع اللغة العربية بعد عدّة محاولات لتعريب هذا المصطلح، إلى استخدام مصطلحات أخرى تعبر عن هذه الكلمة مثل: الإدارة الرشيدة الحاكمة، الحوكمة، الحكم الرشيد، الحكم الصالح أو الجيد، لذا يطلق على مصطلح (Corporate Governance) بحوكمة الشركات، وقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح بحيث يدل كل تعريف على وجهة النظر التي تتبناها الجهة المقدمة لهذا التعريف،² وهو لفظ يعني كذلك عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد، وتشير كتب أخرى إلى أنها كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل والسيطرة، ويرى آخرون أنها كلمة تعني لغويا نظام ومراقبة بصورة متكاملة وعلنية تدعيما للشفافية والموضوعية والمسؤولية.³

¹. عبد الواحد محمد، بلواحد زكرياء، مرجع سابق، ص 61.

². أمال عيادي، أبوبكر خوالد، تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 06-07 ماي 2012، ص 4.

³. السعيد خلف، دور أجهزة الرقابة المباشرة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 3.

- التعريف الاصطلاحي للحوكمة .

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة المؤسسات، حيث أخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها إلا أنه يمكننا سرد مجموعة من التعاريف ثم نحاول من خلالها استنباط الخصائص الأساسية لحوكمة المؤسسات.

- تعرف مؤسسة التمويل الدولية (IFC) الحوكمة بأنها " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها".¹

- ويعرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (IIA) الحوكمة بأنها " هي تلك العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من مثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة مخاطر الشركة والتأكيد على كفاية ضوابط الرقابة الداخلية لإنجاز الأهداف والحفاظة على قيم الشركة".²

وفي هذا الإطار أورد تقرير لجنة كادبري (Cadbury) عام 1992 التعريف التالي " هو نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية الذي يتم عن طريقه إدارة الشركة والرقابة عليها".³

وقد قدمت منظمة التعاون الاقتصادي للتنمية (OECD) مفهومها لحوكمة الشركات على أنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة ومراقبة وتوجيه الشركات، وأن هيكل حوكمة الشركات يحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف المعنية بالشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة في الشركة ويوضح هيكل الحوكمة المبادئ والقواعد وإجراءات اتخاذ القرار في الشركات".⁴

وتعرف أيضا بأنها " النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية".⁵

¹. ريمة عمري، زليخة كنيذة، الحوكمة كمدخل حديث لتحسين وتطوير أداء المؤسسات البنكية، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة قلمة، الجزائر، 10 - 11 نوفمبر 2009، ص 653.

². يحي سعيدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، السنة 05، الجزائر، 2012، ص 184.

³. عبيد نعيمة، دور الآليات الرقابية في تفعيل حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2009، ص 3.

⁴. محمد جميل حبوش، الشركات، دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص 26.

⁵. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 8.

وفي السياق نفسه تعتبر حوكمة الشركات " العلاقة بين الشركة والمساهمين التي تحدد وتراقب اتجاه الإستراتيجية وأداء الشركة" أي بعبارة عن مجموعة من الإرشادات تبين كيفية العمل في الشركة وخارجها مع الأطراف ذات المصلحة، وأيضا تبين كيفية الرقابة لأجل تجسيد هذا النظام.¹

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن مفهوم حوكمة الشركات يهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة المؤسسة، وبما يحافظ على حقوق حملة الأسهم والعاملين في المؤسسة وأصحاب المصالح وغيرهم وذلك من خلال توفير الدقة في تنفيذ العلاقات التعاقدية التي تربط بين الأطراف سابقة الذكر وذلك باستخدام الأدوات المالية والمحاسبية وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية.

بناءً على ما سبق ذكره نجد أن مصطلح حوكمة المؤسسة يشير إلى الخصائص التالية:

- **الانضباط:** أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- **الشفافية:** أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- **الاستقلالية:** أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.
- **المساءلة:** أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.
- **العدالة:** أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة.
- **المسؤولية الاجتماعية:** أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد من خلال تحملها للالتزامات تجاه أفراد المجتمع.²

يمكننا القول أن الحوكمة تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله المؤسسة وضع أهدافها والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، والعمل على مراقبة الأداء، بالتالي تضمن الانتعاش واستمرار نجاحها على المدى الطويل، ويعتمد نجاح هذا النظام - بصورة كبيرة - على مهارات وخبرات ومعرفة القائمين على الإدارة.³

II. 3. 2. أهمية حوكمة المؤسسة.

تعد حوكمة المؤسسات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل المؤسسات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وكذلك الوفاء بالالتزامات والتعهدات وتحقيق المؤسسات لأهدافها وبشكل قانوني واقتصادي سليم وتظهر أهمية الحوكمة فيما يلي:

¹. براق محمد، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 6 - 7 ماي 2012، ص3.

². عزيزة بن سميحة، صبي مرهم، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على الشركات التأمين التعاوني، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير - تجارب الدول - جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر، 03 - 04 ديسمبر 2012، ص4.

³. ريمة عمري، زليخة كنيادة، مرجع سابق، ص654.

1. محاربة الفساد الداخلي في المؤسسات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى.
2. تحقيق ضمان النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في المؤسسات بدءًا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها.
3. تفادي وجود أي أخطاء عمدية أو انحراف متعمد كان أو غير متعمد ومنع استمراره.
4. محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها.¹
5. الحرص على الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.²
6. تساعد على تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط المؤسسات العاملة في الاقتصاد.³

وفيما يلي نبين أسباب الحاجة إلى حوكمة المؤسسات:

- ❖ الفصل بين الملكية والإدارة.
- ❖ الفصل بين مسؤوليات كل من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.
- ❖ مساءلة كل من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.
- ❖ الحاجة إلى معالجة الخلل في الهياكل المالية.
- ❖ التوجه نحو إدارة المخاطر المالية والتشغيلية.
- ❖ الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي العادل.
- ❖ التوجه نحو إرساء قواعد للشفافية المالية.
- ❖ توسيع دائرة مراقبة الأداء التشغيلي والإستراتيجي.⁴

¹. أشرف حنا مخايل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، فندق شيراتون، القاهرة، مصر، 24-26 سبتمبر 2005،

². صادق راشد الشمري، الحوكمة دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 67، 2012، ص 87.

³. شذى عبد الحسين جبر، قياس مستوى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأثره في الوصول للقيمة الحقيقية للسهم، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم بغداد، العدد 30، العراق، 2012، ص 36.

⁴. ولهي بوعلام، نحو مساهمة علمية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية، جامعة اليرموك، أربد، الأردن، 17-18 أبريل 2013، ص 05.

II. 3. 3. طبيعة نظام حوكمة المؤسسات.

الحوكمة في ضوء مدخل النظم تتكون من ثلاث أجزاء هي:

1. تدخلات نظام الحوكمة.

مدخلات أي نظام تتمثل في الوسائل التي يحتاجها والتي يتم معالجتها في المرحلة التي تلي هذه المرحلة وبالتالي تتكون من:

- ما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات.
- ما يتعين توفيره لها من مطالب سواء مطالب أو متطلبات تشريعية أو إدارية أو اقتصادية أو إعلامية مجتمعية.

2. تطبيق نظام الحوكمة.

يقصد به الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة وكذلك المشرفة على هذا التطبيق، وجهات الرقابة وكل كيان إداري داخل المؤسسة أو خارجها، مساهم في تنفيذ الحوكمة وفي تشجيع الالتزام بها، وفي تطوير أحكامها والارتقاء بفاعليتها.

3. مخرجات نظام الحوكمة.

الحوكمة ليست هدفا بحد ذاتها ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق النتائج والأهداف.¹

II. 3. 3. 4. مبادئ حوكمة المؤسسات.

كان لمنظمة التعاون الاقتصادية والتنمية (OECD) دور في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات حيث تضمنت الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999 خمسة مبادئ بينما تضمنت الورقة الصادرة سنة 2004 ستة مبادئ وتتمثل في:

1. ضمان وجود أسس من أجل إطار فعال لحوكمة المؤسسات.

يجب على إطار حوكمة المؤسسات بأن يعمل على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق المالية وأن يتماشى مع أحكام القانون ويوزع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة بشكل واضح، ومنح السلطة والموارد للسلطات الإشرافية والتنظيمية لتأدية مهامهم بكل مهنية وموضوعية.²

¹ . قصاص فتيحة، حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012، ص41.

² . زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص13.

2. حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

من أساسيات وقواعد الحوكمة أن يكون للمساهمين حق المشاركة وبصورة فعالة في الانتخاب والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين وإحاطة جميع المساهمين بقواعد الاجتماع ومواعيده وسياقاته وآليات الاجتماع والسماح لهم بالمناقشة وطرح الأسئلة والمداخلة بما يخدم العملية بشكل شامل إذ أن بعض الاقتراحات قد تساهم في اغناء السياسات والقرارات التي قد تتخذ من قبل الجهات ذات العلاقة ويمكن أن تكون دليلاً ومرشداً لأن المساهمين هم المواطنين وعلى تماس مع عامة الشعب ويمكن معرفة بعض الحقائق وما المطلوب من المؤسسات في المجتمع.¹

3. المعاملة العادلة للمساهمين.

تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة، كما يجب أن يحصل المساهمين على تعويضات كافية في حالة تعرض حقوقهم للمخاطرة وذلك من خلال مراعاة مايلي:

✓ معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي، وعبر توفير حقوق التصويت المتساوية لهم داخل كل فئة مع إخضاع التغيرات في حقوق التصويت التي تؤثر سلباً على فئات المساهمين لموافقتهم، ومراعاة حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية من قبل المساهمين المسيطرين سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مع توفير آليات ووسائل تعويضية فعالة.

✓ يجب على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الإفصاح عن تعاملاتهم الخاصة بالصفقات أو الأمور التي لها تأثير على المؤسسة سواء بأسلوب مباشر أو غير مباشر أو نيابة عن أطراف أخرى.²

4. دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات.

ينص هذا المبدأ على أنه ينبغي على إطار حوكمة المؤسسات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة وأن تعمل على تشجيع التعاون النشط بين المؤسسات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المؤسسات السليمة مالياً، ومن أجل تطبيق هذا المبدأ وجب توفير بعض الإرشادات تمثلت في:

✓ يجب احترام أصحاب المصالح التي يقرها القانون أو تكون نتيجة الاتفاقيات المتبادلة.

¹. حاكم محسن محمد، تحليل العلاقة بين آليات الحوكمة ومؤشرات أداء منظمات الأعمال، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء، العدد 23، العراق، 2009، ص 6.

². ماجد إسماعيل أبو حماد، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 21.

- ✓ ينبغي السماح لوضع وتطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.
- ✓ عندما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة المؤسسة ينبغي السماح لهم بالحصول على معلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها، في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.¹

5. الإفصاح والشفافية.

وتناول هذا المبدأ الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ويتم الإفصاح عن تلك المعلومات بكل شفافية وبطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب بدون تأخير.²

6. مسؤوليات مجلس الإدارة.

يتضمن هذا المبدأ هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية إختيار أعضائه، ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف الإدارية التنفيذية.³

II. 3. 4. تبني المراجعة الداخلية لمبادئ الحوكمة لترشيد اتخاذ القرار.

تعتبر عملية اتخاذ القرار الإداري جوهر النشاط الإنساني ومحور اهتمامه سواء على الصعيد الشخصي أو الوظيفي، ولا يكاد يخطو خطوة إلا وتنطوي على قرار حيث لا يمكن الحكم على قرار ما على أنه فعال أو غير ذلك ما لم تتم دراسة معمقة حول جميع حيثيات هذا القرار، فعملية اتخاذ القرارات تحتاج إلى معلومات ذات مواصفات معينة، حتى تكون القرارات المتخذة رشيدة وذات جودة، وتتوقف مواصفات المعلومات هذه على مدى قوة ودقة نظم المعلومات المنتجة لها داخل المؤسسة، وتختلف هذه المعلومات من حيث مواصفاتها بحسب حاجة كل مستوى إداري فالقرارات الإستراتيجية تحتاج إلى معلومات تختلف في صفاتها عن تلك التي تعتمد في القرارات التنفيذية أو التكتيكية وكذلك نفس الحال بالنسبة للقرارات التنفيذية والتكتيكية.

¹. عبد الغني محمد جوده، مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص30.

². محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العلمي الدولي حول عولة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة جنان، طرابلس لبنان، 15 - 17 ديسمبر 2012، ص20.

³. فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011، ص12.

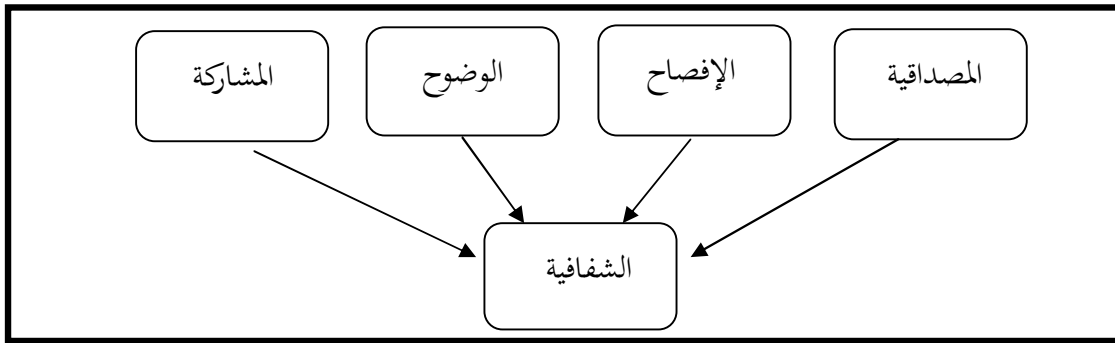
لهذا استعانت المؤسسة بالمراجعة الداخلية لتساعدها على تتبع السير الحسن لنشاطها، وضمان تدفق معلومات تحمل مواصفات مؤهلة لعملية اتخاذ القرار وهذا من خلال إضافة صبغة المصدقية والشرعية على هذه المعلومات لترشيد اتخاذ القرار، ولم تكتفي المراجعة الداخلية بتوفير هذه المواصفات في المعلومات المطلوبة بل سعت إلى تبني مبدأ الإفصاح والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية الذي يعد أحد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات.

فمصطلح الشفافية يشير إلى مبدأ خلق بيئة يتم من خلالها جعل المعلومات عن الظروف أو التصرفات القائمة يمكن الوصول إليها بسهولة وتكون مرئية وقابلة للفهم، وأصبح من المؤكد أن الشفافية أو وضوح السياسة من شأنه أن يحسن من إمكانية التنبؤ ومن ثم كفاءة القرارات الإدارية لأن الشفافية تجعل المختصين أكثر حرصاً على تحمل مسؤولياتهم وتشجيعهم على إجراء التعديلات اللازمة في الوقت المناسب.¹

وتعتبر الشفافية من الركائز الأساسية التي يقوم عليها الاقتصاد الحديث فهي ترتبط بالبحث عن معايير وقيم النزاهة والعدالة والمصدقية والوضوح والمساءلة في الأعمال والممارسات الإدارية، ففي هذا الإطار تعني جعل الأمر واضحاً وشفافاً بعيداً عن اللبس والغموض وتعقد الإجراءات بطريقة لا تتيح إمكانية متابعته ومعرفة أوجه النقص والخلل والغموض فيه، ويتصل بما تقدم أن للشفافية تعريفاً اقتصادياً وسياسياً له دلائل كثيرة وهو:

- توفر المناخ الذي يتيح كافة المعلومات أو البيانات أو أساليب اتخاذ القرارات المتعلقة بالأفراد أو الإدارة. لذلك تعددت تعريفات الشفافية ومضامينها إلا أن جميع التعاريف تدعو إلى جوهر واحد يرتبط بأربع كلمات هي: المصدقية، الإفصاح، والوضوح، والمشاركة،² يظهر هذا من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (12): جوهر الشفافية.



المصدر: عجلان العياشي، غلاب فاتح، دور الإفصاح والشفافية والحوكمة المصرفية في تمويل التنمية المستدامة، ورقة بحثية مقدمة للملتقى

الدولي أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، الجزائر، 10-11 نوفمبر 2009، ص 740.

¹. عوض خلف دلف العيساوي، دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 04، العدد 11، العراق 2008، ص 140.

². عجلان العياشي، غلاب فاتح، مرجع سابق، ص 739.

وتعتبر الشفافية وسيلة لتقوية المساءلة المحاسبية والمراجعة الداخلية والحوكمة الجيدة، فعندما تكون القرارات مرتبة وقابلة للفهم فإن تكاليف المتابعة ستكون أقل بحيث يسهل متابعة المؤسسة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة.¹

بينما الإفصاح يعرف بأنه بثّ المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مقر الاستفادة منها أو استخدامها ويعني إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية وغير المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة من أجل اتخاذ القرارات على أساسها.²

ويعني الإفصاح ضمناً إعلام متخذي القرارات بالمعلومات الهامة بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرارات والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية.³

وذلك بالإفصاح عن المعلومات الضرورية دون تظليلها والتي يجب على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات أو تعرضها في القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تقتضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم والذي يلزم بضرورة شمول تقارير المراجعة الداخلية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي (الإدارة العليا) هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن المؤسسة وينبغي أن يكون الإفصاح كاملاً ومناسباً وعادلاً وفي الوقت المناسب (لكي لا تفقد المعلومات مصداقيتها) وبشكل يعكس بدقة جميع الأحداث والحقائق المتعلقة بالمؤسسة.

وتؤثر هذه المعلومات على القرارات التي يتخذها القارئ الواعي لتقارير المراجعة الداخلية وهذا ما يتطلب إظهار جميع المعلومات التي يتوقع أن تفيد المستخدم في اتخاذ قراراته، ولا يمكن أن يكون هناك إفصاح ما لم تكن هناك درجة عالية من الشفافية.⁴

ونتيجة لتبني المراجعة الداخلية لمبادئ الحوكمة أصبحت عاملاً أساسياً في دعم حوكمة المؤسسات، إذ أن وظيفة المراجعة الداخلية بدورها تخدم كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا باعتبارهما من الأطراف الأساسية لحوكمة المؤسسات والذان لهما تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرهما في باقي أطرافها (المساهمون، مجلس

¹ . عوض خلف دلف العيساوي، مرجع سابق، ص 140.

² . السعيد خلف، مرجع سابق، ص 57.

³ . صديقي المسعود، دريس خالد، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 07-08 ديسمبر 2010، ص 10.

⁴ . حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، الأردن، 2010، ص ص: 49 - 50.

الإدارة، الإدارة العليا، أصحاب المصالح) هذا الأمر استلزم وجود تفاعل بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة العليا وذلك بمدها بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الإفصاح الدوري للإدارة عن مختلف الأنشطة التي تم تنفيذها، وما تم إنجازه من الخطط الموضوعية بأساليب نزيهة، أصبح بهذا مجلس الإدارة يعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين عملية حوكمة المؤسسات، وذلك لما للمراجعين الداخليين من دور محوري في تقديم خدمات التأكيد، والخدمات الاستشارية.

خلاصة الفصل.

على ضوء دراستنا لعملية اتخاذ القرار يمكننا الاستخلاص بأن عملية اتخاذ القرار هي عبارة عن حجر الأساس في أي مؤسسة وذلك باعتبارها نقطة الانطلاق لجميع الأنشطة والبرامج داخل المؤسسة، بل تتعدى ذلك إلى علاقتها بالبيئة المحيطة بها، وتتم عملية اتخاذ القرارات في كل المستويات الإدارية سواء على مستوى الإدارة العليا أو على مستوى الإدارة الوسطى أو الإدارة التنفيذية.

والقرار هو عبارة عن إختيار البديل الأفضل من بين البدائل الموجودة وأن اتخاذ القرار يمر بمجموعة من المراحل بداية من تحديد المشكلة إلى غاية تنفيذ القرار واتخاذ القرار يعتمد على أساليب مختلفة لاتخاذ القرار على غرار أنواعه.

وليتخذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب تم الاعتماد على المراجعة الداخلية التي تعتبر وظيفة مستقلة تعمل على اكتشاف الأخطاء والإختلالات والعمل على تصحيحها، ولتوفير معلومات مفيدة ومناسبة وفي الوقت المحدد وبالمواصفات المطلوبة تبنت المراجعة الداخلية مبادئ الحوكمة من أجل إضفاء صفة الإفصاح والشفافية على المعلومات المطلوبة دون أن ننسى ضرورة وجود صفة الشرعية والمصادقية لهذه المعلومات وهذا زاد من جودة وفعالية المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

الجانب التطبيقي

**III. دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للأنسجة
والأقمشة الصناعية EATIT.**

تمهيد.

بعد الانتهاء من الجانب النظري لدور المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار في المؤسسة، سوف نحاول في هذا الفصل الذي يخص الدراسة الميدانية، وهذا من خلال إسقاط ما قدم في الفصل الأول والثاني على واقع "المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية" لتكون محور دراستنا الميدانية وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: بطاقة فنية حول المؤسسة وشملت التعريف بالمؤسسة وأقسامها وهيكلها التنظيمي.
المبحث الثاني: طريقة وأدوات الدراسة حيث يتضمن هذا المبحث تحديد المنهج العلمي المناسب للدراسة الميدانية وفقا لطبيعة موضوع البحث، كما يتضمن أدوات منهج الدراسة، المجتمع والعينة، وكذا عرض النتائج المتوصل إليها وتفسيرها وتحليلها وعليه الخروج بالاستنتاجات اللازمة.

III. 1. بطاقة فنية حول المؤسسة الجزائرية للأنسجة والأقمشة الصناعية EATIT.

عرفت الجزائر في بداية السبعينات إنشاء عدة مؤسسات اقتصادية، خدمية وصناعية ومن المؤسسات التي أنشأت في هذه الفترة مؤسسة تيندال بالمسيلة والتي تعتبر من أهم المؤسسات الرائدة في مجال صناعة الأقمشة اليوم وهي المؤسسة محل الدراسة في هذا الموضوع بالتطرق لنشأتها وكذا التعرف على الهيكل التنظيمي لها مروراً بأقسام ومديريات المؤسسة.

III. 1. 1. التعريف بمؤسسة EATIT.

III. 1. 1. 1. نشأة مؤسسة EATIT.

إن فكرة إنشاء مؤسسة الأقمشة الصناعية جاءت نتيجة إستراتيجية متبعة من طرف الحكومة قصد إنعاش الاقتصاد الوطني، وأول خطوة اتبعتها الحكومة هي انجاز هذه المؤسسة سنة 1970م حيث تم دراسة الخطوات المتعلقة بالمواد النسيجية لإنتاج 4500 طن سنوياً أي ما يعادل 15.500.500 متر طولي من القماش منها 5 ملايين متر طولي موجهة إلى قسم التفصيل، وكان هذا من طرف وزير الصناعة والطاقة ولقد تم تسجيله في برنامج خاص بالنسبة لولاية سطيف في 1971 ولكن بعد التقسيم الإداري الجديد 1974/1975م الذي نتج عنه ميلاد ولاية المسيلة، حيث تم إنشاء هذه المؤسسة بولاية المسيلة الذي سجل بعقد مؤرخ في 1975/11/13م وتبلغ مساحتها الكلية حوالي 329800م² منها 65561م² مغطاة، وقد بدأت الأشغال بتاريخ 1977/04/11م وانتهت سنة 1979م وفي 1980/12/01م تم الدخول الفعلي في الإنتاج وتعمل هذه المؤسسة في ظل عمل متواصل بحيث:

- الورشة الأولى من الساعة 5:00 صباحاً إلى 13:00 زوالاً.

- الورشة الثانية من الساعة 13:00 زوالاً إلى 21:00 مساءً.

أما بالنسبة لقسم التفصيل والخياطة يبدأ من 8:00 صباحاً إلى غاية 16:00 مساءً.¹

III. 1. 1. 2. موقع المؤسسة EATIT.

تقع المؤسسة في المنطقة الصناعية لولاية المسيلة في الجهة الجنوبية للولاية يحدها شمالاً المؤسسة الوطنية للبناء ومن الجهة الشرقية سوناطراك ومن الجهة الجنوبية المؤسسة الوطنية للحديد والإسمنت ومن الجهة الغربية 160 مسكن.

III. 1. 2. الهيكل التنظيمي لمؤسسة EATIT.

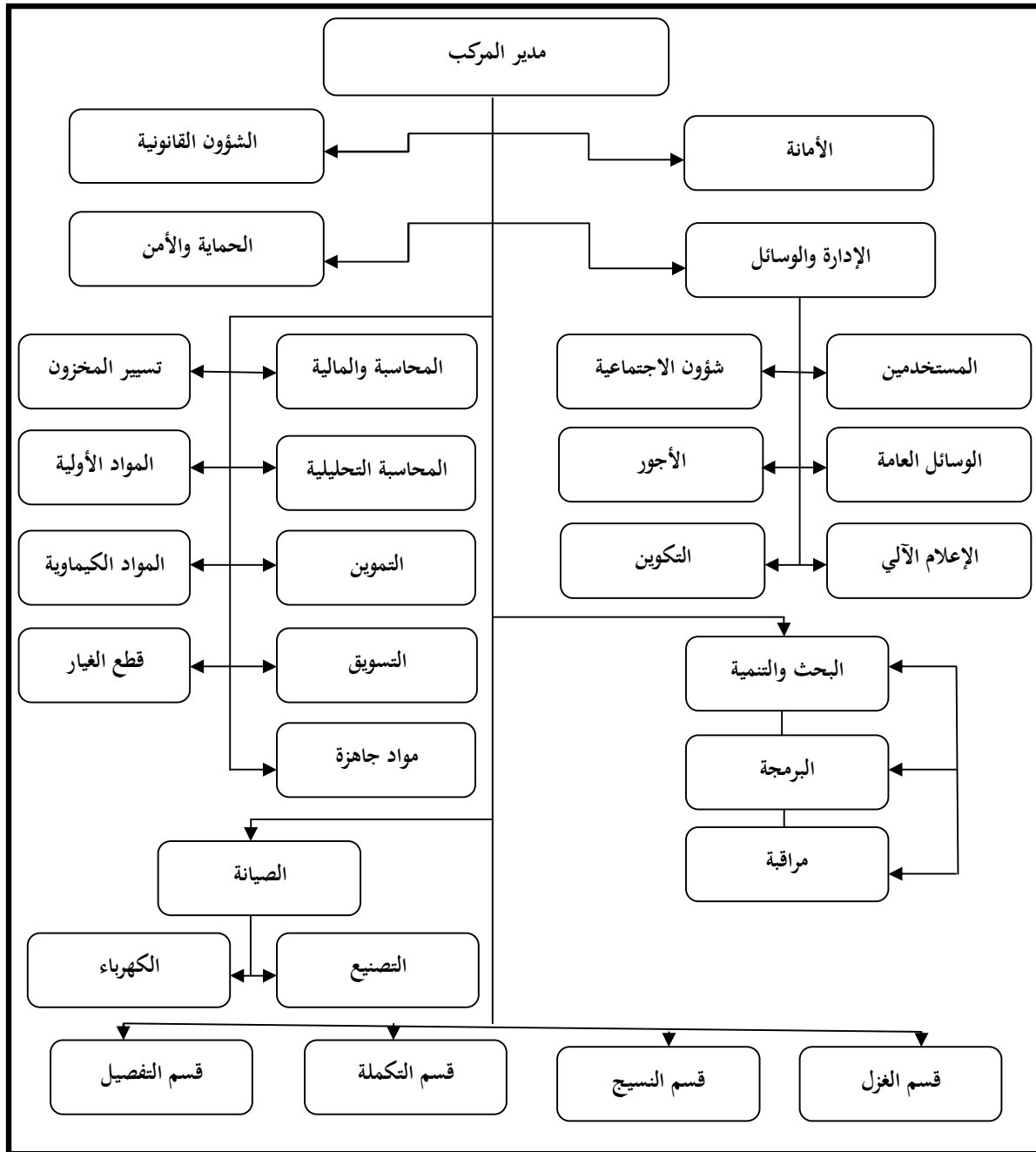
تتمثل المهمة الرئيسية لمؤسسة تيندال في إنتاج الأقمشة الصناعية ذات الهدف الاقتصادي، هذا الهدف يترجم تطبيق برنامج إنتاجي يحقق كل سنة باستعمال وسائل مادية ومالية وبشرية ومن خلال الهيكل التنظيمي

¹. مؤسسة تيندال، دائرة التكوين، 2012.

III. دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للأنسجة والأقمشة الصناعية EATIT

الموضح في الشكل رقم (13) يمكن لنا أن نلاحظ توزيع مديريات وأقسام المؤسسة كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (13): الهيكل التنظيمي لمؤسسة EATIT.



المصدر: مصلحة التكوين بالمؤسسة

من خلال الهيكل التنظيمي الموضح أعلاه يتضح أن مؤسسة الأقمشة الصناعية الجزائرية تتكون من:

❖ **الأقسام الإدارية:** يهدف هذا القسم إلى الرقي والازدهار للمؤسسة وبالتالي تكوين رفاهية العمال وأهم المصالح الإدارية:

1. **المدير العام:** يمثل المدير العام أعلى سلطة في المؤسسة حيث يقوم بالسهر على السير الجيد للأنشطة والوظائف المختلفة وذلك من خلال الإدارة الحسنة لمختلف الهياكل بالتنسيق مع باقي المصالح الإدارية كما يقوم بإصدار الأوامر واتخاذ القرارات اللازمة لتطوير المؤسسة وفق الأهداف المحددة إضافة إلى الإشراف المباشر على مجلس الإدارة.

2. **الأمانة العامة:** تمثل الأمانة العامة الهيئة الاستشارية التي تتولى التنسيق والمساعدة في عملية اتخاذ القرارات وتمثل مهامها في ضمان الاتصالات الداخلية والخارجية وتصنيف وترتيب الملفات الخاصة بالعمل.

3. **الحماية والأمن:** تتمثل مهمتها الأساسية في توفير الأمن الداخلي والخارجي والحفاظة على سلامة العاملين من خلال توعيتهم وإعطائهم الإجراءات الوقائية اللازمة لتفادي الحوادث المحتملة والتدخل السريع عند وقوع أي حادث لأي موظف بالمؤسسة.

4. **دائرة الشؤون القانونية:** الاهتمام بالقانون الداخلي للمؤسسة وصياغتها بشكل قانوني، مع الاهتمام بإعداد القضايا المتعلقة بالعاملين، والإشراف القانوني على العقود المبرمة وإجراء المعاملات اللازمة.

5. **مديرية التسيير المالي:** فهي تهتم بمراقبة المركز المالي للمؤسسة والقيام بمراقبة الميزانيات من خلال أنشطة دوائرها ومصالحها التي تعمل على:

❖ استقبال الوثائق وتقييدها بعد مراقبتها.

❖ تحديد السعر، تحليل التكاليف.

❖ تحصيل الحقوق وتسديد الفواتير.

❖ إعداد الميزانية.

6. **الإدارة والوسائل:** تهتم بكل ما يتعلق بشؤون العمال من الناحية الإدارية كالتعيين والمواظبة على الحضور والغياب وتكوين العمال مهنيًا لرفع مستواهم المهني.

7. **دائرة التموين والتسويق:** تقوم هذه الأخيرة بتسويق المنتج إلى الأسواق الوطنية وتصدير بعض الأنواع إلى الأسواق الدولية.

8. مديرية البحث والتنمية: تهتم ببرمجة الإنتاج، العناية والرقابة الدورية للمنتوج، الرقابة على الآلات وكشف العيوب وإصلاحها.

❖ الأقسام الإنتاجية.

1. قسم الغزل: يشغل بقسم الغزل 132 عاملا منها 01 عامل متعاقد.

مجموع المغازل 29376 مغزل وعدد الماكينات 72 ماكينة، ويتم العمل في القسم على عدة مراحل: مرحلة الخلط، مرحلة التسريح، مرحلة السحب والبرم، مرحلة الغزل النهائي، مرحلة التمشيط مرحلة التجميع، عملية التدوير.

2. قسم النسيج: يشغل بقسم النسيج 158 عامل منها 25 عامل متعاقد.

يتمثل اختصاص هذا القسم في نسيج الأقمشة المختلفة ابتداء من مختلف الخيوط التي تم صنعها عبر مراحل مختلفة: التسدية، التنشئة، الفحص.

3. قسم التكملة: يشغل بقسم التكملة 41 عامل منها 12 عامل متعاقد.

يختص هذا القسم في صباغة الأقمشة، ويأخذ هذا القسم عدة أنواع من آلات الصباغة ذات الطاقة الإنتاجية، وتمر عبر عدة مراحل: التثبيت والأكسدة بالنسبة لأنواع معينة من الأصبغة الغسل أما بالنسبة لمجموعات الصباغة المستعملة فنذكر منها: الصباغة المباشرة، الصباغة الكبريتية المواد الملونة، وبعد عملية التبييض والصباغة تأتي عملية التجهيز النهائي وهي العملية النهائية التي ترمي إلى تحسين مظهر الأقمشة.

4. قسم التفصيل والخياطة: يشغل بقسم التفصيل والخياطة 73 عامل منها 01 عامل متعاقد.

يختص هذا القسم في صنع الخيم بجميع أنواعها المظلات، سترة الخيم، أغطية الشاحنات..... الخ وينقسم إلى الرسم، التقطيع، التلحيم، الخياطة. وهناك مرافق تابعة لأقسام الإنتاج نذكر منها:

5. قسم الصيانة: يشغل بقسم الصيانة 75 عامل منها 05 عمال متعاقد.

يختص هذا القسم في المراقبة والصيانة المستمرة للآلات من الناحية الميكانيكية والكهربائية.

III. 1. 3. أهداف مؤسسة EATIT.

إن النشاط الرئيسي الذي أنشأت من أجله المؤسسة هو إنتاج الأقمشة الصناعية، لذلك فهي دائما تسعى من أجل تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها منها:

❖ توفير الكميات المناسبة من المنتجات لتغطية احتياجات السوق المحلية.

❖ توفير مناصب الشغل وبالتالي تخفيض نسبة البطالة.

❖ تكوين العمال وتأهيلهم والرفع من مستواهم المهني.

- ❖ جلب العملة الصعبة عن طريق التصدير.
- ❖ تلبية رغبات المستهلكين على المستوى الوطني، والحرص على النوعية الجيدة للمنتجات.
- ❖ توفير الطلبات في الوقت المناسب.¹

III. 2. إجراءات وطريقة الدراسة الميدانية.

يتناول هذا المبحث أدوات الدراسة الميدانية وأدوات التحليل الإحصائي بالإضافة إلى هيكل الاستبيان واختبار قائمة الاستبيان وهذا فيما يخص صدق وثبات الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة وفق برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS) إصدار 18.

III. 2. 1. منهجية الدراسة الميدانية.

III. 2. 1. 1. أدوات الدراسة الميدانية.

❖ **الاستبيان:** يمثل الاستبيان أهم أدوات البحث التي اعتمدنا عليها في دراستنا لجمع البيانات والمعلومات من الإجابات التي تحصلنا عليها وقد قمنا بإعداد الاستبيان حول متغيري بحثنا "المراجعة الداخلية" من جهة "وترشيد اتخاذ القرار" من جهة أخرى، وخصصنا مجموعة من الأسئلة الموجهة لأفراد المجتمع المدروس أو العينة داخل المؤسسة الاقتصادية، وكانت هذه الأسئلة منظمة بشكل يتناسب مع أسلوب البحث العلمي من شكل ووضوح وسهولة الفهم بغية الحصول على المعلومة اللازمة.

❖ **هيكل الاستبيان:** تضمن الاستبيان اثنان وعشرون (22) سؤالاً توزعت على قسمين (2) رئيسيين، الأول يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة تضمنت خمسة أسئلة (5)، أما القسم الثاني فيضم ثلاث محاور تتعلق بموضوع الدراسة وشملت سبعة عشر سؤال (17)، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale) الذي يحمل خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، ويسهل بالتالي على الطالب ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006 ص115.

¹ مؤسسة تيندال، مصلحة التكوين، 2012.

توزعت أسئلة الاستبيان على قسمين رئيسيين كمايلي:

1. **القسم الأول:** يضم أسئلة عامة شخصية متضمنة للبيانات النوعية عن أفراد العينة، وعددها خمسة (5) أسئلة.

2. **القسم الثاني:** يضم الأسئلة الممتدة من السؤال رقم (01) إلى السؤال رقم (17) في ثلاث محاور كمايلي:
المحور الأول: تكمن أهمية المراجعة الداخلية في الحصول على معلومات أكثر شرعية ومصداقية موضوعة في شكل أسئلة، من السؤال رقم (01) إلى السؤال رقم (06).
المحور الثاني: تعتمد المؤسسة على المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار، ويضم الأسئلة من السؤال رقم (07) إلى السؤال رقم (12).

المحور الثالث: تساهم المراجعة الداخلية بشكل كبير في ترشيد اتخاذ القرارات داخل المؤسسة بتبني مبادئ الحوكمة، ويضم الأسئلة من السؤال رقم (13) إلى السؤال رقم (17).

❖ **اختبار صدق الاستبيان:** قبل نشر الاستبيان فقد خضع لعملية التحكيم من قبل مجموعة من أساتذة جامعة المسيلة، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستبيان من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات.

- مدى شمولية الاستبيان.

- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية.

وفي الأخير وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من لجنة التحكيم، ونتائج الاختبار الأولي التي مكنتنا من تدارك النقائص، تمت صياغة الاستبيان بشكل النهائي.

❖ **اختبار ثبات الاستبيان:**

استخدمنا معامل (ألفا كرونباخ alpha cronbach) لأنه طريقة لاختبار ثبات الاستبيان ويبين الجدول

التالي معاملات الثبات كمايلي:

الجدول رقم (03): توزيع معامل ألفاكرومباخ

عناصر الاستبيان	معامل ألفاكرومباخ
تعتمد المؤسسة على المراجعة الداخلية في التحقق من مصداقية وسلامة المعلومات.	0.825
تضيف المراجعة الداخلية صفة السلامة والصدق والشرعية على المعلومات لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية.	0.834
تقييم المراجعة الداخلية للمعلومات المقدمة إليها يساعد المؤسسة على تطبيق السياسات والإجراءات داخلها.	0.823
تعمل المراجعة الداخلية على تأهيل المعلومات لكي تكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية.	0.820
تستخدم المؤسسة المراجعة الداخلية لتفادي المشاكل والنقائص وتتبع السير الحسن لنشاطها.	0.829
تضمن المراجعة الداخلية تدفق المعلومات بالمواصفات المطلوبة للإدارة العليا التي تساعد على أداء مهامها.	0.831
يتم اتخاذ القرار في المؤسسة بناءً على المعلومات التي تقيمها المراجعة الداخلية.	0.836
تعمل المراجعة الداخلية على وقاية المؤسسة من المشاكل والتنبؤ بها قبل وقوعها واختيار الأسلوب الأمثل لحلها.	0.841
تساهم المراجعة الداخلية في إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة لحل المشكل محل القرار.	0.835
تعمل المراجعة الداخلية على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييم تنفيذ هذه القرارات.	0.825
القرارات المتخذة تعتمد أساساً على مخرجات المراجعة الداخلية التي تتمثل في الاقتراحات والتوصيات المقدمة في تقرير المراجع الداخلي.	0.848
تعتمد الإدارة العليا للمؤسسة عند اتخاذ قرارات معينة على تقارير واقتراحات المراجعة الداخلية.	0.825
يعتمد الإفصاح على سياسة الوضوح الكامل للمعلومات دون تظليلها عند تزويد متخذ القرار بها من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات.	0.840
توفر الشفافية وجود بيئة تتيح كافة المعلومات أو البيانات أو أساليب اتخاذ القرارات المتعلقة بالأفراد أو الإدارة.	0.827
تضمن المشاركة حق الجميع في المساهمة في اتخاذ القرار من خلال توفير المعلومات حول ترشيد القرار.	0.851
المساءلة تجعل متخذو القرارات أكثر حرصاً على تحمل مسؤولياتهم وتشجيعهم على إجراء التعديلات اللازمة في الوقت المناسب.	0.836
ترشيد اتخاذ القرار يعتمد على تبني مبادئ الحوكمة المتمثلة في الإفصاح والشفافية والمساءلة.	0.825

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتماداً على الاستبيان و spss)

يتضح من الجدول رقم (03) أن معاملات ألفاكرومباخ تراوحت بين 0.820 إلى 0.851 لعوامل الدراسة وجميعها تطمئن إلى ثبات أداة الدراسة، ونشير إلى أن معامل ألفاكرومباخ قيمته تتراوح بين الصفر والواحد وكلما

اقتربت من الواحد دلّ ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة طبقا لقاعدة القياس كل اختبار ثابت صادق وليس كل اختبار صادق ثابت.

III. 2. 1. 2: أدوات التحليل الإحصائي المستعملة.

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في أعمدة، لتسهيل عملية تحليل البيانات، كما تم استعمال برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS) إصدار 18 ومن تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة كما تم حساب المتوسطات الحسابية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات القسم الثاني للدراسة، ومن خلاله يمكن ترتيب عبارات كل عنصر حسب أعلى متوسط، كما مكنتنا برنامج (SPSS) من حساب الانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة لكل عبارة.

III. 2. 1. 3: مجتمع الدراسة.

يتكون مجتمع البحث من الموظفين الرئيسيين على المستوى الإداري للمؤسسة الجزائرية للأقمشة الصناعية والتقنية بولاية المسيلة، وقد تم بذلك اختيار العينة المقصودة والمتكونة من 30 فرد، وتم توزيع الاستبيان داخل المؤسسة محل الدراسة واسترجع 29 استبيان فقط.

III. 2. 1. 4: الحدود الزمانية والمكانية للاستبيان.

اشتمل الاستبيان على المؤسسة الجزائرية للأقمشة الصناعية والتقنية بولاية المسيلة أما زمنيا فقد تم هذا الاستبيان في يوم واحد 2014/05/12.

III. 2. 2: تفريغ الاستبيان.

يتمثل هذا المطلب في إبراز النتائج المتوصل إليها من خلال الاستبيانات المتجمعة وفق مايلي:

➤ المعلومات الشخصية.

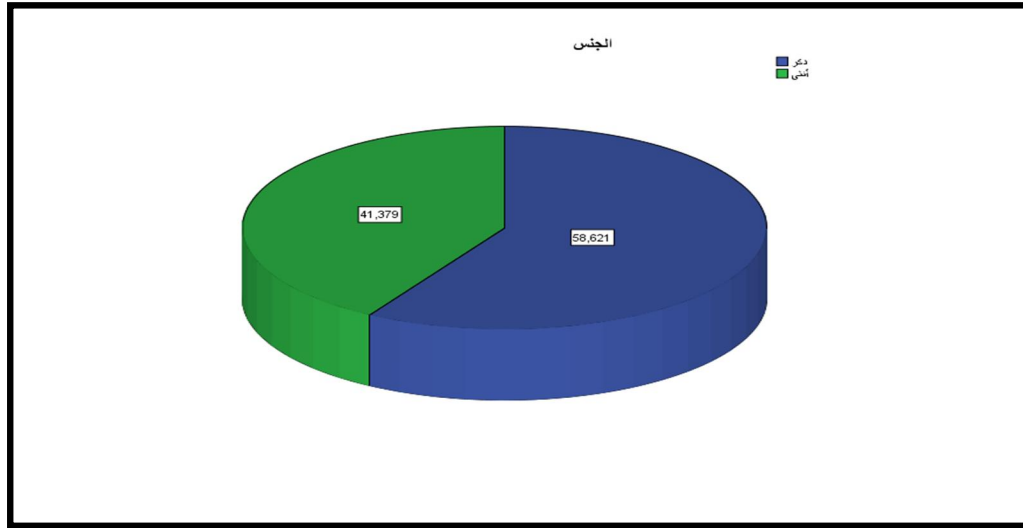
1. الجنس: يمثل الجدول رقم (04) توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	17	58.6
أنثى	12	41.4
المجموع	29	%100

III. دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للأنسجة والأقمشة الصناعية EATIT

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (14): يمثل توزيع أفراد العينة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

التحليل: من خلال الشكل السابق تبين أن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث، حيث بلغت نسبة الذكور 58.6 % في حين قدرت نسبة الإناث بحوالي 41.4 % وهذا يدل على أن هذا النوع من الوظائف (وظيفة المراجعة الداخلية) تسيطر عليها فئة الذكور.

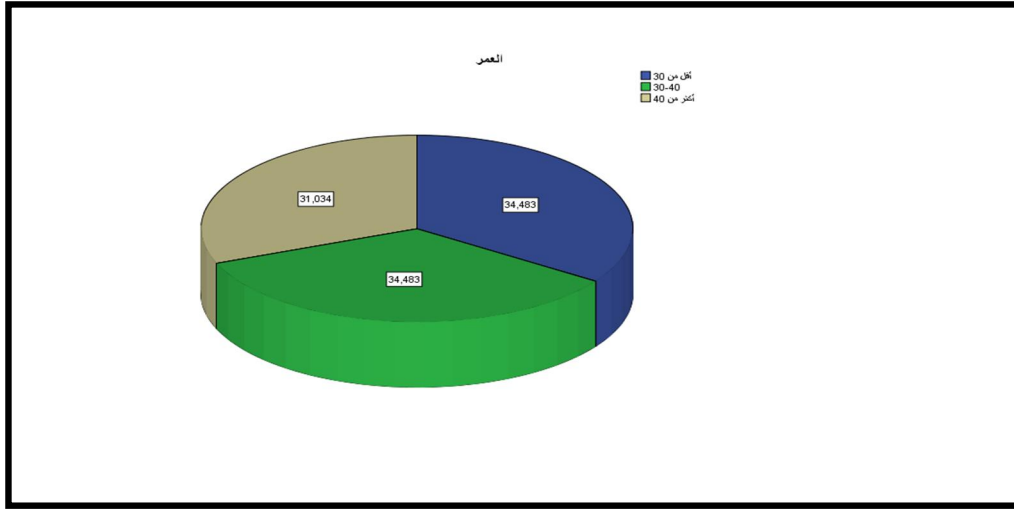
2. العمر:

يمثل الجدول رقم (05) توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30	10	34.5
30 – 40	10	34.5
أكثر من 40	9	31
المجموع	29	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (15): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

التحليل: من خلال الشكل السابق نلاحظ أن النسبة الأكثر تكرارا في عينة الدراسة تتمثل في الفئتين العمريتين الأقل من 30 سنة ومن 30 إلى 40 سنة بنفس النسبة 34.5 % وتلي الفئة العمرية الأكثر من 40 سنة بنسبة 31 % وعليه فإن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة تميل إلى العمر الشبابي وهو أفضل فترات العطاء وتطوير النفس بما يتلاءم مع طبيعة التعامل الميداني.

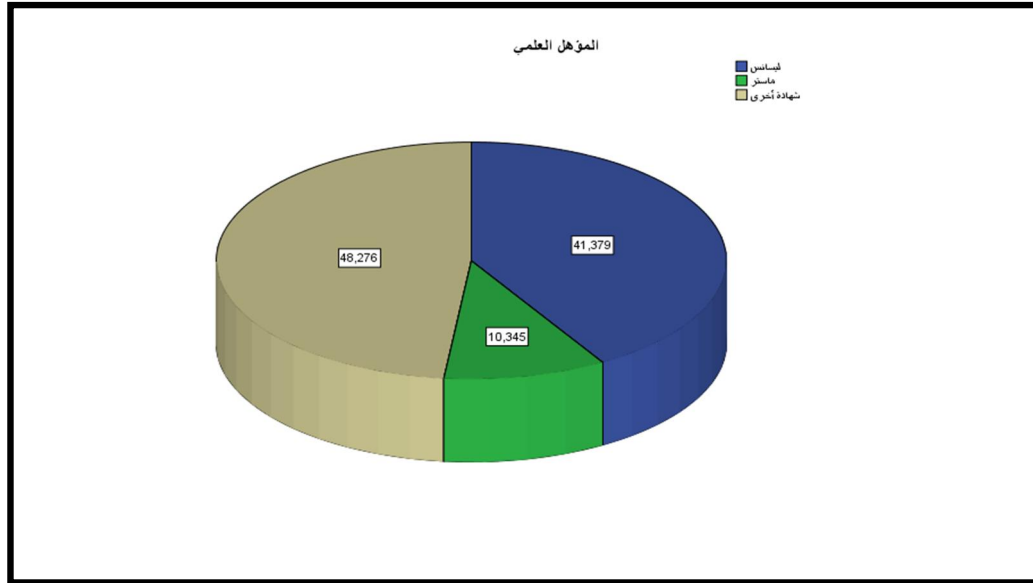
3. المؤهل العلمي:

يمثل الجدول رقم (06) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	12	41.4
ماستر	3	10.3
ماجستير	0	0
دكتوراه	0	0
شهادة أخرى	14	48.3
المجموع	29	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان.

الشكل رقم (16): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

التحليل: إن أهم ما يلفت النظر في الشكل السابق هو أن المؤهل العلمي ماجستير ودكتوراه منعدم لموظفي المؤسسة كما نجد أن ما نسبته 10 % من الموظفين مؤهلهم العلمي ماستر، في حين يشكل الموظفون ذوي المؤهل العلمي ليسانس ما نسبته 42 % من خلال هذه النتائج يتضح أن أغلبية الموظفين في المؤسسة يحملون شهادات أخرى في شكل شهادات مهنية (دبلومات) بنسبة 48 %.

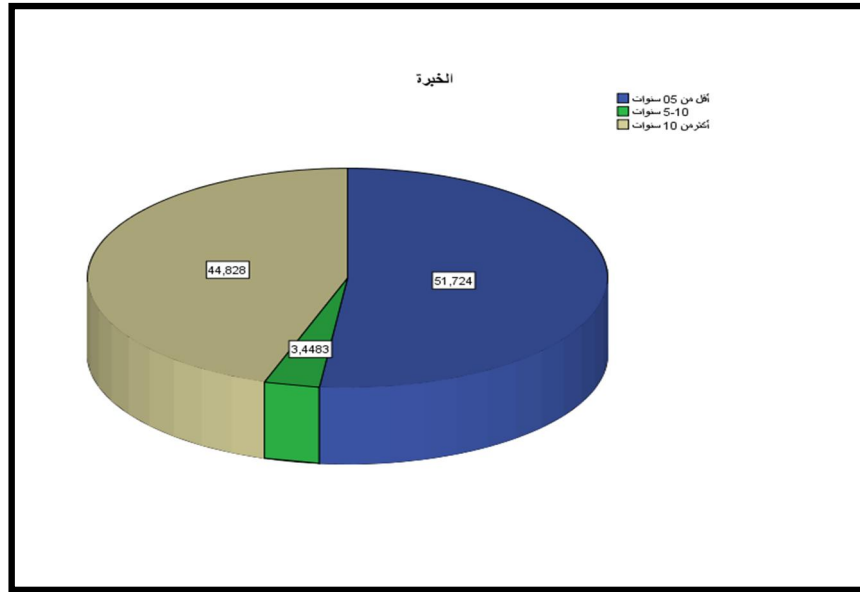
4. الخبرة:

يمثل الجدول رقم (07) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة.

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	15	51.7
من 5 إلى 10 سنوات	1	3.44
أكثر من 10 سنوات	13	44.8
المجموع	29	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

التحليل: يبين الشكل السابق أن نسبة 51.7 % من عينة الدراسة بلغت خبرتهم أقل من 5 سنوات ونسبة 3.44 % من عينة الدراسة تراوحت خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات و 44.8 % من عينة الدراسة بلغت خبرتهم أكثر من 10 سنوات، أي أن أغلبية أفراد العينة لديهم خبرات عملية جيدة ومناسبة نتيجة مستواهم التعليمي.

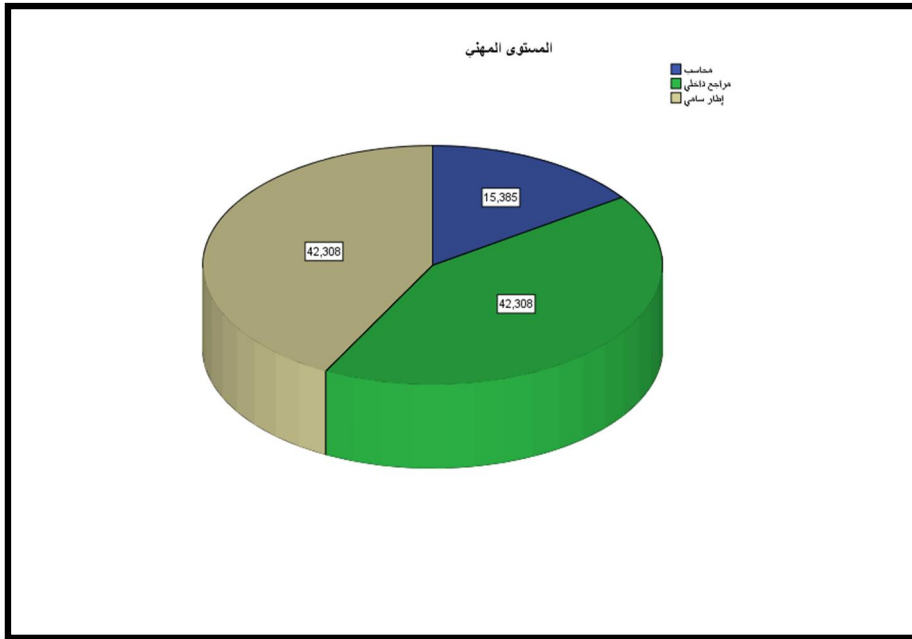
5. المستوى المهني:

يمثل الجدول رقم (08) توزيع أفراد العينة حسب المستوى المهني.

النسبة المئوية	التكرار	المستوى المهني
—	—	مدير
15.4	4	محاسب
42.3	11	مراجع داخلي
42.3	11	إطار سامي
% 100	26	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (18): توزيع أفراد العينة حسب المستوى المهني.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

التحليل: من خلال الشكل الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى المهني يتضح لنا أن أغلبية أفراد العينة من مستوى إطار سامي ومراجع داخلي بنفس النسبة 42.3 % ووجود مثل هذه النسبة من المراجعين راجع إلى كون هذه العينة عبارة عن مراقبين وليسوا مراجعين، ثم تليها نسبة أفراد العينة من مستوى محاسب 15.4 % أما بقيت أفراد العينة من مستويات ثانية.

III.2.2.1. تحليل الاستبيان.

اعتمدنا في أخذ طبيعة كل سؤال عند التحليل من حيث كونه سلبيا أو إيجابيا، واستخلاص النتائج النهائية على الوسط الفرضي (3.2) لتكون أكثر قوة من الوسط المطلق (3) حيث نتعامل مع بيانات نوعية قد تكون الإجابات فيها غير موضوعية وتحتمل درجة من عدم الدقة، تمت مراعاتها عند اعتماد الوسط الفرضي، بحيث تكون درجة توفر الخاصية التي تفوق المتوسط بين عالية قليلا عندما تقع بين [3.2 و 4] وعالية عندما تكون الإجابة بين [4 و 5] وأقل من المتوسط بين المنخفضين قليلا عندما تقع [2 و 3.2] ومنخفضة عندما تقع بين [1 و 2] كما تم حساب الحدود الدنيا والقصوى للفئات عن طريق حساب المدى (5 - 1 = 4) ثم نقسمه على عدد الفئات فنحصل (0.8 = 5/4) ثم نضيف النتيجة بالتدرج ابتداء من الفئة الأولى كالتالي:

- من 1 إلى 1.8 تمثل غير موافق بشدة.

- من 1.81 إلى 2.6 تمثل غير موافق.

- من 2.61 إلى 3.4 محايد.

- من 3.41 إلى 4.2 تمثل موافق.

- من 4.21 إلى 5 تمثل موافق بشدة.

كما تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل حوصلة النتائج لإجابات عينة الدراسة.

العرض الجدولي لإجابات عينة الدراسة حسب كل سؤال.

الجدول رقم (09): نتائج إجابات عينة الدراسة حسب كل سؤال وفق ليكارت الخماسي.

العبارة	التكرار والنسبة	الاستجابات					الإجمالي
		(ت) %	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
السؤال رقم 01	(ت)	6	20	-	2	1	29
	%	20.7	69	-	6.9	3.4	%100
السؤال رقم 02	(ت)	11	17	-	1	-	29
	%	37.9	58.6	-	3.4	-	%100
السؤال رقم 03	(ت)	7	17	4	1	-	29
	%	24.1	58.6	13.8	3.4	-	%100
السؤال رقم 04	(ت)	8	16	3	2	-	29
	%	27.6	55.2	10.3	6.9	-	%100
السؤال رقم 05	(ت)	9	17	-	2	1	29
	%	31	58.6	-	6.9	3.4	%100
السؤال رقم 06	(ت)	12	14	2	1	-	29
	%	41.4	48.3	6.9	3.4	-	%100
السؤال رقم 07	(ت)	6	17	4	2	-	29
	%	20.7	58.6	13.8	6.9	-	%100
السؤال رقم 08	(ت)	11	16	1	1	-	29
	%	37.9	55.2	3.4	3.4	-	%100

III. دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للأنسجة والأقمشة الصناعية EATIT

29	-	-	3	18	8	(ت)	السؤال رقم 09
%100	-	-	10.3	62.1	27.6	%	
29	-	-	4	19	6	(ت)	السؤال رقم 10
%100	-	-	13.8	65.5	20.7	%	
29	-	1	4	19	5	(ت)	السؤال رقم 11
%100	-	3.4	13.8	65.5	17.2	%	
29	-	2	5	17	5	(ت)	السؤال رقم 12
%100	-	6.9	17.2	58.6	17.2	%	
29	-	1	4	19	4	(ت)	السؤال رقم 13
%100	-	3.4	13.8	65.5	13.8	%	
29	-	1	5	17	6	(ت)	السؤال رقم 14
%100	-	3.4	17.2	58.6	20.7	%	
29	1	2	6	10	10	(ت)	السؤال رقم 15
%100	3.4	6.9	20.7	34.5	34.5	%	
29	-	1	3	18	7	(ت)	السؤال رقم 16
%100	-	3.4	10.3	62.1	24.1	%	
29	-	2	4	17	6	(ت)	السؤال رقم 17
%100	-	6.9	13.8	58.6	20.7	%	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

نستخلص من الجدول السابق رقم (09) أن أغلبية أفراد العينة يميلون إلى الموافقة على مقياس موافق بشدة وموافق، حيث بلغت نسبة الموافقة على مقياس موافق بشدة 25.75%، بينما نسبة الموافقة على مقياس موافق 58.42% مما يشير إلى الاتجاه الايجابي لدى أفراد عينة الدراسة ومنه يمكن القول أن أفراد العينة يتفقون في الآراء - إلى حد كبير - حول أسئلة الاستبيان.

III.2.2. تحليل نتائج الاستبيان.

من أجل حوصلة النتائج تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وهذا كما يلي.

➤ المحور الأول: تكمن أهمية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة في الحصول على معلومات أكثر شرعية ومصداقية.

لمعرفة مدى تحقق المحور الأول من وجهة نظر أفراد العينة تم حوصلة النتائج في الجدول الموالي:
الجدول رقم (10): نتائج آراء عينة الدراسة حول أهمية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة من خلال الحصول على معلومات أكثر شرعية ومصداقية.

المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					التكرار والنسبة	
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	(ت) %	العبارة
0.90	2.03	1	2	-	20	6	(ت)	السؤال رقم 01
		3.4	6.9	-	69	20.7	%	
0.66	1.69	-	1	-	17	11	(ت)	السؤال رقم 02
		-	3.4	-	58.6	37.9	%	
0.73	1.97	-	1	4	17	7	(ت)	السؤال رقم 03
		-	3.4	13.8	58.6	24.1	%	
0.82	1.97	-	2	3	16	8	(ت)	السؤال رقم 04
		-	6.9	10.3	55.2	27.6	%	
0.96	1.93	1	2	-	17	9	(ت)	السؤال رقم 05
		3.4	6.9	-	58.6	31	%	
0.75	1.72	-	1	2	14	12	(ت)	السؤال رقم 06
		-	3.4	6.9	48.3	41.4	%	
0.80	1.88	المتوسط العام لأهمية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة من خلال الحصول على معلومات أكثر شرعية ومصداقية.						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

III. دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للأنسجة والأقمشة الصناعية EATIT

من خلال نتائج الجدول رقم(10) يتبين أن رأي أفراد العينة فيما إذا كانت أهمية المراجعة الداخلية تكمن في الحصول على معلومات أكثر شرعية ومصداقية، فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي الكلي الذي يساوي 1.88 والذي يقع بين [1 و 2]، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الثانية من فئات ليكارت الخماسي من (1.81 إلى 2.6) وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة غير موافق، والتي توضح عدم رضا غالبية أفراد العينة وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري الكلي 0.80.

➤ المحور الثاني : تعتمد المؤسسة على المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.

لمعرفة مدى تحقق المحور الثاني من وجهة نظر أفراد العينة تم حوصلة النتائج في الجدول الموالي:

الجدول رقم (11): نتائج آراء عينة الدراسة حول اعتماد المؤسسة على المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.

المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					التكرار والنسبة	العبارة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	(ت) %	
0.79	2.07	-	2	4	17	6	(ت)	السؤال رقم 07
		-	6.9	13.8	58.6	20.7	%	
0.70	1.72	-	1	1	16	11	(ت)	السؤال رقم 08
		-	3.4	3.4	55.2	37.9	%	
0.60	1.83	-	-	3	18	8	(ت)	السؤال رقم 09
		-	-	10.3	62.1	27.6	%	
0.59	1.93	-	-	4	19	6	(ت)	السؤال رقم 10
		-	-	13.8	65.6	20.7	%	
0.68	2.03	-	1	4	19	5	(ت)	السؤال رقم 11
		-	3.4	13.8	65.5	17.2	%	
0.78	2.14	-	2	5	17	5	(ت)	السؤال رقم 12
		-	6.9	17.2	58.2	17.2	%	

0.7	1.95	المتوسط العام لاعتماد المؤسسة على المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.
-----	------	--

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

يتضح في الجدول رقم (11) أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة نحو العبارات المتعلقة بالاعتماد المؤسسة على المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار تظهر من خلال المتوسط الحسابي الكلي الذي بلغ 1.95 والذي يقع بين [2و1] وضمن الفئة الثانية من فئات ليكارت الخماسي من (1.81 إلى 2.6) وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة غير موافق، والتي تؤكد رفض غالبية أفراد العينة، بدرجات متقاربة وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري الكلي 0.7.

➤ المحور الثالث: تساهم المراجعة الداخلية بشكل كبير في ترشيد اتخاذ القرارات داخل المؤسسة بتبني مبادئ الحوكمة.

لمعرفة مدى تحقق المحور الثالث من وجهة نظر أفراد العينة تم حوصلة النتائج في الجدول الموالي:

الجدول رقم(12): نتائج آراء عينة الدراسة حول مساهمة المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار داخل المؤسسة بتبني مبادئ الحوكمة.

المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					التكرار والنسبة	العبارة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	(ت) %	
0.66	2.07	-	1	5	19	4	(ت)	السؤال رقم 13
		-	3.4	17.2	65.6	13.8	%	
0.73	2.03	-	1	5	17	6	(ت)	السؤال رقم 14
		-	3.4	17.2	58.6	20.7	%	
1.08	2.10	1	2	6	10	10	(ت)	السؤال رقم 15
		3.4	6.9	20.7	34.5	34.5	%	
0.70	1.93	-	1	3	8	7	(ت)	السؤال رقم 16
		-	3.4	10.3	62.1	24.1	%	
0.79	2.07	-	2	4	17	6	(ت)	السؤال رقم 17
		-	6.9	13.8	58.6	20.7	%	

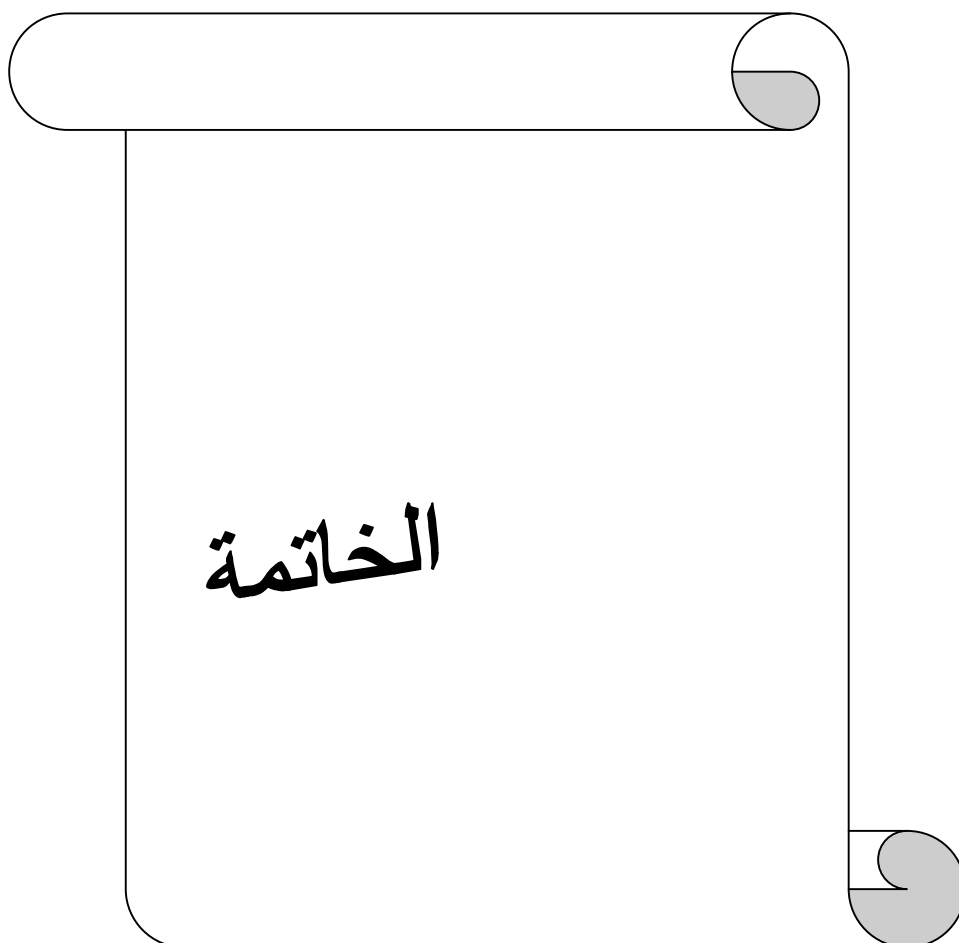
0.79	2.04	المتوسط العام لمساهمة المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار داخل المؤسسة من خلال تبني مبادئ الحوكمة.
------	------	--

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

تشير الأرقام في الجدول رقم (12) إلى رأي أفراد العينة فيما إذا كان هناك مساهمة للمراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار داخل المؤسسة من خلال تبني مبادئ الحوكمة، فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي الكلي الذي يساوي 2.04 والذي يقع بين [2و1] وضمن الفئة الثانية من فئات ليكارت الخماسي من (1.81 إلى 2.6) وهي الفئة التي تشير إلى درجة غير موافق، وبانحراف معياري يقدر ب 0.79، يتبين لنا أن المراجعة الداخلية لا تساهم في ترشيد اتخاذ القرار من خلال تبنيها لمبادئ الحوكمة حسب رأي أفراد العينة.

خلاصة الفصل:

استهدفت الدراسة الميدانية للمؤسسة الجزائرية للأنسجة والأقمشة الصناعية EATIT بشكل أساسي دراسة وتحليل مساهمة المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ومن خلال البطاقة الفنية للمؤسسة لاحظنا غياب خلية أو قسم المراجعة الداخلية وكذا الاعتماد على المركزية في اتخاذ مختلف القرارات حيث توصلنا إلى أن مؤسسة EATIT لا تعتمد على المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرارات داخلها بل على الفحص الذي هو جزء منها.



الخاتمة:

سعيًا من خلال هذه الدراسة إلى الإحاطة بأداة من أدوات الرقابة والمتابعة والمتمثلة في المراجعة الداخلية حيث بالرغم من أن المؤسسات تمنح أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصًا مع كبر حجمها وتنوع نشاطها إلا أنه سعى المسؤولون إلى ضرورة وجود مراجعة داخلية فعالة كفيلة بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال وتضمن سير الإجراءات وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير.

وحاولنا من خلال هذا الموضوع إبراز الجوانب العامة المتعلقة بالمراجعة الداخلية التي تعتبر من أهم الأدوات الرقابية المستخدمة، وأداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة، حيث تعمل على مد الإدارة بالمعلومات التي تضمن تحقيق أهدافها ووجدنا بأنها وظيفة جد ضرورية في المؤسسة تضمن الاستجابة للسياسات الموضوعية من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة واتخاذ القرارات اللازمة.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصولنا الثلاث، توصلنا إلى مجموعة من النتائج والاقتراحات المتمثلة فيما يلي:

النتائج النظرية.

1. المراجعة الداخلية وظيفة مهمة لا غنى للمؤسسة عنها، وذلك من خلال ما تناولناه حول طبيعة وأهداف وأهمية المراجعة الداخلية، ويتضح دورها الكبير في تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها وحماية ممتلكاتها وأصولها من الاختلاس والتلاعب والضياع من خلال الرقابة والفحص المستمر على جميع أنشطة وأعمال المؤسسة، كما تتبع المراجعة الداخلية منهجية علمية منتظمة تستند على وسائل وتقنيات تسمح بجمع الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم حكمها لحالة المؤسسة.
2. تعتبر المراجعة الداخلية المصدر الأكثر موثوقية الذي يقوم بعملية التوريد الدائم والمنتظم للجهات المعنية في المؤسسة حسب كل مستوى إداري بالمعلومات المؤهلة وحسب المواصفات المطلوبة وهذا بضمان شرعية المعلومات الصادرة من قسم المراجعة الداخلية وسلامتها ومصداقيتها.
3. تعد المراجعة الداخلية بالإضافة إلى كونها إحدى أدوات الرقابة الداخلية، من بين الوسائل الأكثر فاعلية المستعملة في توجيه وترشيد عملية اتخاذ القرار لما توفره من دعم لهذه العملية في كل خطوة من خطواتها انطلاقًا من مرحلة تحديد المشكلة وصولًا إلى متابعة تنفيذ القرار، كما تزيد فاعلية مساهمة المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار من خلال تبنيها لمبادئ الحوكمة وهذا من أجل توفير الشفافية في المعلومات المتحصل عليها والإفصاح عنها دون تظليلها.

النتائج الميدانية.

1. لا يوجد قسم للمراجعة الداخلية في المؤسسة وهو ما يعيق الحصول على معلومات أكثر شرعية ومصداقية وهذا ما تم إثباته (وهو ما ينفي الفرضية الأولى) لأن المؤسسة حسب رأي أفراد العينة لا تعتمد على المراجعة الداخلية في ضمان تدفق معلومات تحمل المواصفات المطلوبة للجهة المعنية بها، ولا من خلال تأكيدها على سلامة وصدق وشرعية هذه المعلومات.

2. المؤسسة لا تعتمد على المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار بالرغم من أن المراجعة الداخلية تساعد على إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة، وتنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية وكفاءة هذه القرارات هذا الأمر الذي جعل من المراجعة الداخلية أداة مساعدة للمؤسسة على ترشيد اتخاذ قراراتها أو تصحيح موقف أو الإقبال على آخر، أو المبادرة في اغتنام فرص متاحة تكون مربحة بالنسبة للمؤسسة كل هذا يستدعي بأن تكون المعلومة التي سوف تبني عليها وتتخذ على أساسها هذه القرارات، تتوفر لديها مجموعة من الصفات تؤهلها لذلك لأنه في بعض الحالات الخطأ في قرار ما سوف يكلف المؤسسة كيانها وما يساعد على توفير هذه الصفات في هذه المعلومات وظيفة المراجعة الداخلية التي تساعد بالمد المستمر لهذا النوع من المعلومات إلى مختلف المستويات الإدارية، من خلال مراقبة هذه المعلومات من مختلف مصادرها أو الأنظمة التي هي ناتجة منها، وهذا ما ينفي الفرضية الثانية.

3. لا تستخدم المؤسسة المراجعة الداخلية في تقييم ومراقبة مختلف أعمالها ووظائفها ولا في تأكيد المعلومات التي تسري داخلها بالرغم من أن المراجعة الداخلية سعت إلى تبني مبدأ الإفصاح والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية في شكل واضح وقابل للفهم بعيدة عن اللبس والغموض من أجل إظهار جميع الحقائق التي يعتمد عليها في ترشيد اتخاذ القرارات داخلها. وهذا ما ينفي الفرضية الثالثة.

خلاصة لما سبق المؤسسة الوطنية للأنسجة الصناعية والتقنية EATIT لا تطبق المراجعة الداخلية ولا تحتوي على قسم مستقل للمراجعة الداخلية رغم أنها متواجدة منذ فترة زمنية طويلة هذا سوف يؤثر سلبا على المؤسسة وقد تواجه بعض العراقيل والصعوبات في تقييم وفحص مختلف الأعمال وكذا اكتشاف الأخطاء وأساليب حلها مما يصعب عمل المراجعة الخارجية بالإضافة إلى صعوبة تأكيد مصداقية وشرعية المعلومات المالية وغير المالية لكي يتم الاعتماد عليها والوثوق بها في عملية ترشيد اتخاذ القرار وعبر مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة.

أهم الاقتراحات .

1. ضرورة اعتماد المراجعة الداخلية كوظيفة مستقلة في المؤسسات الجزائرية.
2. لا بد من توفر وظيفة المراجعة الداخلية في كل المؤسسات من أجل التقليل من الأخطاء والغش.

3. العمل على تطوير وظيفة المراجعة الداخلية وتبيان أهميتها ومنافعها لاتخاذ القرارات الرشيدة والفعالة في الوقت المناسب.

4. الاعتماد على معايير المراجعة الداخلية عند القيام بها.

5. ضرورة عقد دورات تدريبية، وندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية - بصفة مستمرة - وهذا فيما يخص وظيفة المراجعة الداخلية من أجل تأهيل المراجعين الداخليين لتحكم والاستعمال الجيد للمراجعة الداخلية كأداة رقابية في المؤسسة.

6. إنشاء معهد متخصص لتدريب وتكوين المراجعين الداخليين مع إعطاء شهادات معترف بها دولياً.

آفاق البحث:

- الفرق بين المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير داخل المؤسسة.
- أثر المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار في المؤسسة.
- علاقة حوكمة الشركات بنظام الرقابة الداخلية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب.

1. القرآن الكريم (سورة هود / الآية 78).
2. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.
3. بوقرة رابع، بحوث العمليات مدخل لاتخاذ القرار، منشورات جامعة المسيلة، الجزائر، 2012.
4. جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
5. وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر 2010.
6. وليم توماس، أمر سونهنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجازي، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 2006.
7. حسين بلعجوز، نظرية القرار مدخل إداري كمي، مؤسسة شباب الجامعة، الجزائر، 2008.
8. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
9. يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2000.
10. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
11. مؤيد عبد الحسين الفضل، الإبداع في اتخاذ القرارات الإدارية، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2009.
12. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
13. محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.
14. محمد التو هامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة الجزائر 2003.
15. محمد الصيرفي، القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2007.
16. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، أكتوبر 2003.
17. محمد حافظ حجازي، دعم القرارات في المنظمات، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، ط1، الإسكندرية، مصر، 2006.
18. محمد منير شاكر، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، دار وائل للنشر، ط3، الأردن، 2008.
19. محمد سمير صبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و الممارسة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1998.
20. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية . الإسكندرية، مصر، 2003.

21. محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
 22. منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.
 23. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2007.
 24. سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الرياءة للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008.
 25. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
 26. عبد الفتاح صحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
 27. علاء عبد الرزاق محمد السالمي، نظم دعم القرارات، دار وائل للنشر، ط1، الأردن، 2005.
 28. فتحي رزق السوافيري، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2004.
 29. فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002.
 30. صديقي مسعود، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، مطبعة المزوار، الجزائر، 2010.
 31. رحيم حسين، أساسيات نظرية القرار والرياضيات المالية، منشورات مكتبة اقرأ، ط1، الجزائر، 2011.
 32. شهرزاد محمد شهاب موسى، القدرة على اتخاذ القرار، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2010.
 33. ثناء قباني، المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
 34. ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
 35. خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، دار كنوز المعرفة للنشر، عمان، الأردن، 2006.
 36. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن 2006.
- ثانياً: الرسائل والأطروحات الجامعية.
1. أحمد جنان سعدون، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات، مع دراسة حالة وحدة ترفيه، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2004.
 2. أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.
 3. السعيد خلف، دور أجهزة الرقابة المباشرة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.
 4. إسمهان خلفي، دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات، مع دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.
 5. بن الشيخ سمية، أهمية التدفقات النقدية كأساس في صناعة القرارات الاستثمارية والتمويلية، مع دراسة حالة

- مؤسسة الأقمشة والأنسجة الصناعية بالمسيلة، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013.
6. بن خروف جليلة، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لانجاز القنوات رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2009.
7. درحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير والمساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مع دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.
8. هيدوب ليلي ريمة، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات مع دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012/2011.
9. زكرياء بلواحد، المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011.
10. زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.
11. بيبالة سميرة، المدير واتخاذ القرار في إطار إدارة المؤسسة، مع دراسة حالة وحدة إنتاج الدهن بالجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
12. يوسف سعادة، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010.
13. ماجد إسماعيل أبو حماد، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.
14. محمد جميل حبوش، الشركات، دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
15. نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل اتخاذ القرار مع دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر، 2007/2006.
16. سمية لزغم، أثر الهيكل المالي على القرارات المالية في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة مؤسسات صغيرة ومتوسطة في ورقلة، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.
17. عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، الأردن، 2010.
18. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مع دراسة حالة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.

19. عبد الغني محمد جوده، مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
20. عبدي نعيمة، دور الآليات الرقابية في تفعيل حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2009.
21. عبير محمد فتحي العففي، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية و الآليات المقترحة لزيادة فاعليتها دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات بقطاع غزة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
22. علمي لزهري، أهمية نظام المعلومات التسويقي في اتخاذ القرارات التسويقية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2006.
23. عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2009.
24. عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية مع دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2007.
25. فائزة هتهات، دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار، مع دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013.
26. فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011.
27. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مع دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
28. قبائلي أمال، أثر صنع القرار على مستوى الرضا الوظيفي في المؤسسة الاقتصادية، مع دراسة حالة مركب المجارف والرافعات بقسنطينة رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2011.
29. قصاص فتيحة، حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012.
30. شادر سعاد، مساهمة الأنظمة الخبيرة في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
31. شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة لمجمع سونا طراك، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

32. خالدي المعتز بالله، مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بورقلة، مذكرة لشهادة الماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011.
33. خالد فيحان المنديل، المركزية واللامركزية في اتخاذ القرار وعلاقتها بالأداء الوظيفي، مع دراسة حالة مؤسسة الإصلاح بمدينة الرياض رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الدراسات العليا قسم العلوم الإدارية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الأردن، 2003.
34. خوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة مع دراسة حالة تعاونية الجبوب والخضر الجافة ورقلة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
35. خمنافي فيحة، مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة الاقتصادية مع دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر، رسالة ماستر، غير منشورة، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013.

ثالثا: المجالات.

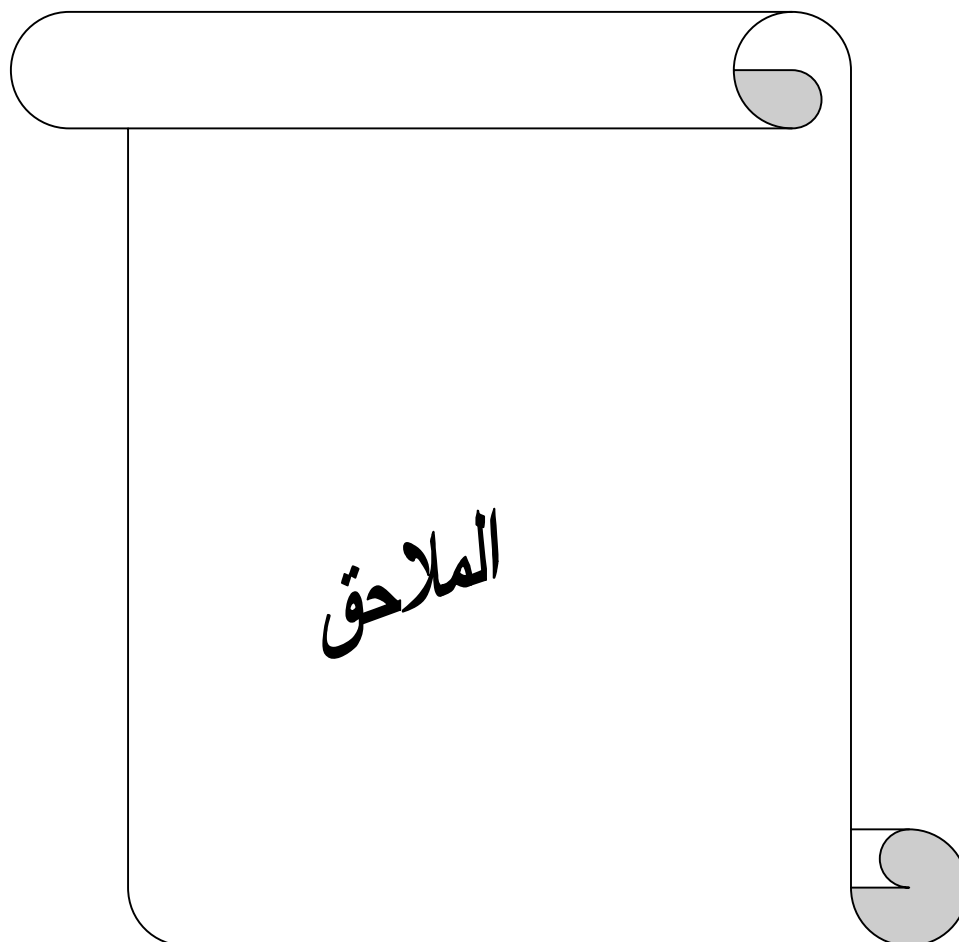
1. حاكم محسن محمد، تحليل العلاقة بين آليات الحوكمة ومؤسسات أداء منظمات الأعمال، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 23، جامعة كربلاء، العراق، 2009.
2. يحي سعيدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، السنة 05، الجزائر، 2012.
3. سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة حالة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 01، المجلد رقم 45، الإسكندرية، مصر، جانفي 2008.
4. عوض خلف دلف العيساوي، دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 04، العدد 11، العراق، 2008.
5. صادق راشد الشمري، الحوكمة دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 67، العراق، 2012.
6. شذى عبد الحسين جبر، قياس مستوى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأثره في الوصول للقيمة الحقيقية للسهم، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 30، بغداد، العراق، 2012.

رابعا: الملتقيات والمؤتمرات.

1. أمال عيادي، أبوبكر خوالد، تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 06-07 ماي 2012.
2. أشرف حنا مخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العربي حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، فندق شيراتون، القاهرة، مصر، 24-26 سبتمبر 2005.
3. براق محمد، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، جامعة

- محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 6 - 7 ماي 2012.
4. ولهي بوعلام، نحو مساهمة علمية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية، جامعة اليرموك، أربد، الأردن، 17 - 18 أفريل 2013.
5. محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة جنان، طرابلس، لبنان، 15 - 17 ديسمبر 2012.
6. عجلان العياشي، غلاب فاتح، دور الإفصاح والشفافية والحوكمة المصرفية في تمويل التنمية المستدامة، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، الجزائر، 10 - 11 نوفمبر 2009.
7. عزيزة بن سمنية، صبي مريم، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على الشركات التأمين التعاوني، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير - تجارب الدول - جامعة حسية بن بوعلي، شلف، الجزائر، 03 - 04 ديسمبر 2012.
8. صديقي المسعود، دريس خالد، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 07 - 08 ديسمبر 2010.
9. رمة عمري، زليخة كنيذة، الحوكمة كمدخل حديث لتحسين وتطوير أداء المؤسسات البنكية، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة قلمة، الجزائر، 10 - 11 نوفمبر 2009.
10. شتاتحة عائشة، ثقافة المنظمة كأحد العوامل المؤثرة في عملية صنع القرار، الملتقى العلمي الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر، 14 - 15 أفريل 2009.
- خامسا: كتب باللغة الأجنبية.

1 : James Land & all, Organizations Behavior, Structure, Processes, 7th ad, Homewood Illinois Irwin, usa, 1991.



الملحق رقم (01): الاستبيان.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
- جامعة المسيلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

تخصص: مراقبة التسيير

استبيان دور المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

- إشراف الأستاذ: عريوة محاد

- من إعداد الطالبة: بن عامر صافية

سيدي/ سيديتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر بعنوان " دور المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية" أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثي، من خلال تفضلكم بالإجابة عن جملة من الأسئلة الموجودة بهذا الاستبيان سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم حول مساهمة المراجعة الداخلية في ترشيد اتخاذ القرار داخل المؤسسة، ونوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط، كما أن تعاونكم معنا يعزز البحث العلمي، لذا أرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، مع العلم بأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم.

- وأشكركم مسبقا على مساعدتكم في إتمام هذه الدراسة.

تقبلوا مني فائق التحية والاحترام

معلومات شخصية:

- الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب للإجابة.

1- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر: أقل من 30 30-40 أكثر من 40

3- المؤهل العلمي: ليسانس ☐
ماستير ☐
ماجستير ☐

دكتوراه ☐ شهادة أخرى ☐

4- الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ 5-10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐.

5- المستوى المهني: مدير ☐ محاسب ☐ مراجع داخلي ☐ إطار سامي ☐

المحور الأول: تكمن أهمية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة في الحصول على معلومات أكثر شرعية ومصدقية.

الرقم	اليــــــــــــان.	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تعتمد المؤسسة على المراجعة الداخلية في التحقق من مصداقية وسلامة المعلومات.					
02	تضيف المراجعة الداخلية صفة السلامة والصدق والشرعية على المعلومات لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية.					
03	تقيم المراجعة الداخلية للمعلومات المقدمة إليها يساعد المؤسسة على تطبيق السياسات والإجراءات داخلها.					
04	تعمل المراجعة الداخلية على تأهيل المعلومات لكي تكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية.					
05	تستخدم المؤسسة المراجعة الداخلية لتفادي المشاكل والنقص وتتبّع السير الحسن لنشاطها.					
06	تضمن المراجعة الداخلية تدفق المعلومات بالمواصفات المطلوبة للإدارة العليا التي تساعد على أداء مهامها.					

المحور الثاني: تعتمد المؤسسة على المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.

الرقم	اليــــــــــــــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير بشدة	موافق
07	يتم اتخاذ القرار في المؤسسة بناءً على المعلومات التي تقيمها المراجعة الداخلية.						
08	تعمل المراجعة الداخلية على وقاية المؤسسة من المشاكل والتنبؤ بها قبل وقوعها واختيار الأسلوب الأمثل لحلها.						
09	تساهم المراجعة الداخلية في إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة لحل المشكلة محل القرار.						
10	تعمل المراجعة الداخلية على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييم تنفيذ هذه القرارات.						
11	القرارات المتخذة تعتمد أساساً على مخرجات المراجعة الداخلية التي تتمثل في الاقتراحات والتوصيات المقدمة في تقرير المراجع الداخلي.						
12	تعتمد الإدارة العليا للمؤسسة عند اتخاذ قرارات معينة على تقارير واقتراحات المراجعة الداخلية .						

المحور الثالث: تساهم المراجعة الداخلية بشكل كبير في ترشيد اتخاذ القرارات داخل المؤسسة بتبني مبادئ الحوكمة.

الرقم	اليــــــــــــــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير بشدة	موافق
13	يعتمد الإفصاح على سياسة الوضوح الكامل للمعلومات دون تظليلها عند تزويد متخذ القرار بها من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات.						
14	توفر الشفافية وجود بيئة تتيح كافة المعلومات أو البيانات أو أساليب اتخاذ القرارات المتعلقة بالأفراد أو الإدارة.						
15	تضمن المشاركة حق الجميع في المساهمة في اتخاذ القرار من خلال توفير المعلومات حول ترشيد القرار.						
16	المساءلة تجعل متخذو القرارات أكثر حرصاً على تحمل مسؤولياتهم وتشجيعهم على إجراء التعديلات اللازمة في الوقت المناسب.						
17	ترشيد اتخاذ القرار يعتمد على تبني مبادئ الحوكمة المتمثلة في الإفصاح والشفافية والمساءلة.						

الملحق رقم (02): قائمة المحكمين.

الاسم واللقب	المستوى المهني
بوعايدة حسان	أستاذ مساعد "أ" قسم العلوم التجارية - جامعة مسيلة -
زريق عمر	أستاذ مساعد "أ" قسم التسيير - جامعة مسيلة -
فكار أحمد	أستاذ مساعد "أ" قسم التسيير - جامعة مسيلة -
براهيمي عبد الرزاق	أستاذ مساعد "أ" قسم التسيير - جامعة مسيلة -

B

الملخص

في ظل تطور حجم ونشاط المؤسسات في بيئة الأعمال وما يواجهها من فرص وتحديات زادت حاجة المؤسسة إلى الاعتماد على المراجعة الداخلية كوظيفة تساعد المؤسسة على تطبيق سياستها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، لذا فالمراجعة الداخلية أضحت كأداة فعالة تستعملها المؤسسة في التعامل مع فرص وتحديات بيئتها.

حيث أن الإقبال على اتخاذ القرارات مهما كان صنفها (إستراتيجية، تكتيكية، تنفيذية) يحتاج إلى الاعتماد على معلومات مؤهلة لذلك، بما يخدم أهدافها المسطرة هذا الأمر جعل من المراجعة الداخلية أداة تضمن هذا النوع من المعلومات، فيستعان بها من أجل فعالية وترشيد اتخاذ القرارات من خلال تبنيها لمبادئ الحوكمة.

Abstract

In light of the evolution of size and business activity in the business environment and face the opportunities and threats of the company increased need to rely on the internal audit function helps the organization implement its policies and procedures and achieve its objective effectively and efficiently to the internal audit has become an effective tool used by the company to deal with opportunities and threats to their habitat.

As the demand for decision malingers aidless Nature (strategic, tactical, operational) should be based on qualifying in for motion to serve the objectives of the rule which made the tool of internal audit to ensure that type of information, Depends on decision-making and effective rational ligation by adopting the principles of corporate governance.