

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم تجارية التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار

في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة DAHRA VIP

تحت إشراف الأستاذ:

مقدمة من طرف الطالب:

بن شني يوسف

قنونة اسماعيل

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	براهيمي عمر	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	بن شني يوسف	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016-2017

## كلمة شكر وتقدير

اللهم أعوذ بك من قلب لا يخشع وعين لا تدمع وعلم لا ينفع ودعاء لا يستجاب له،  
احمد المولى جل شأنه بديع السموات والأرض العزيمه و الصبر الذي منحني إياهما  
طيلة المشوار ليتكلم جهدي بهذا العمل الذي أتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل  
من يطلع عليه.

أتقدم بخالص الشكر وامتناني للأستاذ "جمال معروف" الذي لم يبخل جهدا  
لمساعدتي في إنجاز هذا العمل، والاستاذ الدكتور "بن شني يوسف" على الجهود  
التي بذلها معي طيلة السنة من خلال متابعتها للعمل بنصائحهما وتوجيهاتهما  
القيمة، كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة الذين وقفوا  
على مناقشة هذه المذكرة.

كما أشكر كل إطارات مؤسسة DAHRA VIP على دعمهم لي وأخص بالذكر المؤطر  
السيد ايطالي الحبيب على ما قدمه لي، وأختتم شكري إلى كل من ساعدني في إنجاز  
هذه المذكرة من قريب أو بعيد ولو بكلمة لكم جميعا كل شكري .

اسماعيل

## الإهداء

الحمد لله الذي أروع بني آدم في تركيبه عقله فأعطاه بذلك القدرة على جعل وسيلته الكفاح وغايته النجاح.

أهدي ثمرة عملي إلى من كانت سندي في السراء والضراء إلى من اجتهدت وحرسنت على نشأتي وقربتي، إلى من غمرتني بحبها وعطفها وحنانها، إلى من يعجز اللسان على الثناء عليها والقلم عن وصف فضلها ، إلى التي الجنة تحت قدميها .....  
أمي الحبيبة.

إلى من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي وكان خير مرشد لي نحو العلم و المعرفة، إلى من علمني أن الحياة صبر وعطاء، إلى من أنتظر أن يرى فلذة كبده متخرج تخوض غمار الحياة..... أبي العزيز

إلى من غمروا البيت بالحنان والدفء الكتكوتين رحاب ورتاج

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية أخواتي .

إلى كل الأهل والأقارب

إلى كل الأصدقاء والإخوة الذين عرفتهم.

إلى زملائي تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير دفعة 2016/2017

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

اسماعيل

# الفهرس

مقدمة

كلمة شكر

إهداء

الفصل الأول: مفاهيم عامة

6	تمهيد
7	المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الإقتصادية والمراجعة
7	المطلب الأول: تعريف المؤسسة الإقتصادية
10	المطلب الثاني: خصائص وأهداف المؤسسات الإقتصادية
12	المطلب الثالث: مفهوم المراجعة
14	المطلب الرابع: أهداف وأهمية المراجعة
17	المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية
17	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية
17	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية
17	المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية
23	المطلب الرابع: أنواع المراجعة الداخلية
24	المبحث الثالث: تأثيرات المراجعة الداخلية
24	المطلب الأول: تنظيم المراجعة الداخلية
25	المطلب الثاني: موقع المراجعة الداخلية في التنظيم
26	المطلب الثالث: آلية عملية المراجعة الداخلية ونماذج تقييمها
29	المطلب الرابع: دور المراجعة الداخلية
31	خلاصة

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في صنع القرارات

33.....	تمهيد
34.....	المبحث الأول: مفهوم القرار.....
34 .....	المطلب الأول: المدلول العلمي لعملية إتخاذ القرار.....
38 .....	المطلب الثاني: أنواع القرارات.....
45.....	المطلب الثالث: أساليب إتخاذ القرارات.....
50 .....	المطلب الرابع: أهمية إتخاذ القرار على مستوى المؤسسة.....
51 .....	المبحث الثاني: المراجعة الداخلية وميكانيزمات إتخاذ القرار.....
51 .....	المطلب الأول: مساهمة المراجعة الداخلية في سير عملية إتخاذ القرار.....
58.....	المطلب الثاني: المشاركة في إتخاذ القرار.....
59.....	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في إتخاذ القرار.....
61.....	المبحث الثالث: صعوبات المراجعة الداخلية في صنع القرار.....
61.....	المطلب الأول: المركزية الشديدة وعدم التفويض.....
62.....	المطلب الثاني: ضغوط المديرين.....
64.....	المطلب الثالث: علاقة القرار بالمكونات العلمية الإدارية.....
65.....	المطلب الرابع: كيفية التغلب على معوقات ومشكلات إتخاذ القرار.....
67.....	خلاصة.....

## الفصل الثالث: دراسة تطبيقية على مستوى مؤسسة تربية الدواجن Dahra vip

69.....	تمهيد.....
70.....	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة .....
70.....	المطلب الأول: نشأة مؤسسة تربية الدواجن .....
71.....	المطلب الثاني: أهداف وخصائص المؤسسة .....
74.....	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
76.....	المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية على مستوى مؤسسة تربية الدواجن.....
76.....	المطلب الأول: مراحل القيام بالمراجعة الداخلية على مستوى المؤسسة .....
77.....	المطلب الثاني: الإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية بالمؤسسة .....
78.....	المطلب الثالث: برنامج مهام المراجع الداخلي وعملية إتخاذ القرار.....
78.....	المبحث الثالث: أهمية المراجعة الداخلية في تفعيل عملية إتخاذ القرار.....
78.....	المطلب الأول: واقع المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.....
82.....	المطلب الثاني: واقع إتخاذ القرار في المؤسسة .....
82.....	المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة لمتخذ القرار في المؤسسة محل الدراسة.....
85.....	خلاصة.....
91.....	قائمة المراجع.....

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
51	دور المراجعة الداخلية في سير عملية اتخاذ القرار	01
52	دورة حياة عملية المراجعة الداخلية	02
74	الهيكل التنظيمي لمؤسسة تربية الدواجن	03

## المقدمة العامة:

تعد المراجعة بمفهومها الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية والمالية والتشغيلية، الأمر الذي من المراجعة الداخلية تلعب دورا مهما في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤوليتها المختلفة في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتهديدات، وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها وعلى إختلاف أحجامها زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد وظيفة المراجعة الداخلية، تتوفر فيها مجموعة من المعايير المؤهلة، هذه الوظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفاعلية وكفاءة فأصبحت المراجعة الداخلية أداة في يد المؤسسة تستعملها في الكشف عن مواطن الإختلال وتحديد نقاط القوة وتنبيه إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من الفرص.

تعد عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة بمختلف مستوياتها الإدارية من العمليات الأساسية التي يقوم بها جميع من هم في المؤسسة بما يخدم أهدافها المسطرة إلا أن الإقبال على إتخاذ قرارات ما مهما كان صنفها (إستراتيجية، تكتيكية، تنفيذية) يحتاج إلى الإعتماد 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.

لقد أدى النمو المطرد في أنشطة الأعمال وكبر حجم المؤسسات وتعقد العمليات التي تقوم بها إلى زيادة الإهتمام 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 الإلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية وحماية الأصول والتحقق من دقة وإكتمال السجلات المحاسبية، بل ذهب الإهتمام بالمراجعة الداخلية إلى أبعد من ذلك واتسع نطاق إستخدامها، فأصبح يعتمد عليها في تقييم فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة، وكفاءة وأمانة العاملين فيها، كما أصبحت تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بمعلومات ذات مصداقية وصالحة لإتخاذ القرارات.

وبهذا أصبحت المراجعة الداخلية أداة تبادل المعلومات والإتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا حيث أن حاجة هذه المستويات الإدارية لمعلومات مؤهلة لإتخاذ القرارات المختلفة زاد من اللجوء إلى أعمال المراجعة الداخلية كمساعد للوصول إلى ذلك فأصبحت المؤسسات بمستوياتها الإدارية المختلفة – بما في ذلك المؤسسة الجزائرية – تتخذ من المراجعين الداخليين كمستشارين تلجأ إليهم عند الإقبال على إتخاذ قرارات معنية خاصة الإستراتيجية منها، لأن مسيري هذه المؤسسات يعلمون أن الخطأ في مثل هذه القرارات سوف يكلف المؤسسة غالبا ويستهدف كيانها وأهدافها، كما أنه في مثل هذا النوع من القرارات يجب التريث



والتأني مع الإلمام الكامل بحيثيات هذا القرار، حتى يضمن مردوديته، وانتقل الإهتمام والمراعاة الكلية بالقرارات الإستراتيجية وما تحتاجه من معلومات إلى المستويات الإدارية الأخرى، حيث أن هذه الأخيرة تولد المعلومات تخدم القرارات الإستراتيجية ومن ثم هذه المعلومات هي ناتجة من قرارات في كل من المستوى التكتيكي والتنفيذين ومراعاة للمواصفات التي يجب أن تكون بها هذه المعلومات، يجب أن تتخذ هذه القرارات في هذه المستويات على ضوء طرق علمية وعملية بما يخدم الصالح العام للمؤسسة، ومن أجل بلوغ ذلك إستعانت هذه المستويات الإدارية هي الأخرى بخدمات وظيفية المراجعة الداخلية وجعلت منها مرجعا تأخذه في الحسبان وتلجأ إليه عند الإقبال على إتخاذ قرارات معينة.

وعلى هذا الأساس فإن التساؤل الجوهرى الذي نحاول الإجابة عنه من خلال هذه الدراسة يمكن صياغته على النحو التالي :

إلى أي مدى يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في تفعيل القرارات المتخذة بمختلف مستوياتها الإدارية داخل المؤسسة ؟

إن التسليم باعتماد المؤسسة للمراجعة الداخلية سوف يزيد من فاعلية وكفاءة أداء نشاطها، هو ما يقودنا للبحث عن إجابة للأسئلة الفرعية التالية:

- هل أنه بتوفير جميع الشروط والمقومات الأساسية للمراجعة الداخلية تكون وحدها من دون اللجوء إلى جهات خارجية مماثلة قادرة على بلوغ الاهداف المرجوة؟
- هل يمكن ان تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل كل القرارات المتخذة داخل المؤسسة؟
- فيما تكمن العلاقة بين المراجعة الداخلية في تفعيل كل القرارات المتخذة داخل المؤسسة؟

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نحاول بناء الفرضيات التالية:

- إن إعتداد المراجعة الداخلية بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة على جميع المستويات، كما تزيد توجهات الخبرات الخارجية من فاعلية المراجعة الداخلية في الإسهام في عملية صنع القرارات؛
- يتوقف إسهام المراجعة الداخلية في تفعيل جميع القرارات على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية وظيفة المراجعة الداخلية؛
- للمراجعة الداخلية دور فعال في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

## أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة تجديد إطار نظري للمراجعة بصفة عامة وإبراز موقع المراجعة الداخلية من هذا الإطار، مع تبيان مدى إستفادة المراجعة الداخلية من هذا الإطار الكلي للمراجعة؛
- محاولة تحديد الإطار العلمي للمراجعة الداخلية كوظيفة داخل المؤسسة؛
- إبراز أهمية ودرجة الإستفادة من المراجعة الداخلية في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية إتخاذ القرارات بصفة خاصة؛
- حاجة المؤسسة الإقتصادية الجزائرية إلى تطبيق المشروع الفعال لوظيفة المراجعة الداخلية هي وسيلة تعتمد عليها المؤسسة للحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء وباعتبار أن هذه القوائم المالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة فإن الميسيرين يعتمدون عليها في عملية إتخاذ القرارات لتسيير المؤسسة وعلى الإقتراحات التي يقدمها المراجع الداخلي في المؤسسة.

## أسباب إختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية في دراسة مثل هذه المواضيع؛
- أهمية المراجعة الداخلية وعملية إتخاذ القرار بالنسبة للمؤسسة؛
- دور المراجع الداخلي في إتخاذ القرار؛
- كون الموضوع يدخل في صميم التخصص.

## منهج الدراسة:

لقد تم إعتداد المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكننا من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع بالإضافة إلى منهج دراسة حالة وذلك من أجل التعمق في مختلف جوانب الموضوع من خلال الزيارات للمؤسسة محل التريص.

## هيكل الدراسة :

للإجابة عن الإشكالية وإختبار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم موضوع البحث إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، حيث قسمنا الفصل الأول إلى ثلاث مباحث التي تطرقنا فيه إلى عموميات حول المؤسسة الإقتصادية، ماهية المراجعة وفي الأخير إلى تأثيرات المراجعة الداخلية.

أما فيما يخص الفصل الثاني قسم إلى ثلاث مباحث أيضا وتناولنا فيها مفهوم القرار منحيت المدلول العلمي، الأنواع، الأساليب والأهمية، ثم في المبحث الثاني تناولنا المراجعة الداخلية وميكانيزماتها إتخاذ القرار من حيث المراحل والخطوات الأساسية في صنع القرارات، العوامل المؤثرة في إتخاذ القرار، المشاركة في إتخاذ القرار، مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار أما المبحث الثالث تطرقنا فيه إلى صعوبات المراجعة الداخلية في صنع القرار من حيث المركزية الشديدة وعدم التفويض، ضغوط المديرين، كيفية التغلب على معوقات ومشكلات إتخاذ القرار، ثم علاقة القرارات بالمكونات العلمية الإدارية.

أما فيما يخص الفصل الثالث التطبيقي الذي كانت دراستنا الميدانية فيه على مستوى المؤسسة

## تمهيد

تلعب المراجعة دورا هاما في الحياة الاقتصادية، فهي من المواضيع التي تعيرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة، وتعتبر دراستها من المواضيع المتقدمة أكاديميا.

وما شهدته السنوات الأخيرة من اهتمام متزايد من قبل الشركات و المؤسسات في الدول المتقدمة بالمراجعة، وقد تمثل هذا الإهتمام في نواح متعددة يأتي في مقدمتها تزايد إهتمام الشركات بإنشاء إدارات مستقلة للمراجعة مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف و الكفاءة والفاعلية المطلوبة

ولعل من أهم الأسباب التي أدت إلى مثل هذا الإهتمام كبير حجم المشروعات، وظهور الشركات متعددة الجنسيات، و الشركات الدولية، و التي تمتاز بتعدد مالكيها، وتعقد عملياتها و أنشطتها ، لذلك ومن الواجبات الأساسية أن تضع للمراقبة تكفل حسن سير العمل و الأنشطة ، و حسن التسيير، و الإلتزام بسياسات و تعليمات الإدارة العليا.

لذا تعتبر المراجعة الداخلية من أهم أنواع المراجعة ، ومن أحدث المواضيع ، وأهمها من أجل الحصول ، و تقييم القرائن و الأدلة حول الكفاءة و الفاعلية و الأداء لنشاطات المؤسسة.

و سيتم التعرض و التطرق من خلال هذا الفصل الذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث إلى ما يلي:

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الإقتصادية و المراجعة

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

المبحث الثالث: تأثيرات المراجعة الداخلية

## الفصل الأول: مفاهيم عامة

## المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية والمراجعة

يعتبر التدقيق أحدث العلوم المنبثقة عن علم المحاسبة، ولكنه مستقل عنها ويعتبر درجة متقدمة من علم المحاسبة، حيث يعنى بقياس مدى الثقة في البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة لمستخدمي هذه المعلومات والبيانات.

## المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية ومراحل تطورها

## أولاً: تعريف المؤسسة الاقتصادية

تعرف المؤسسة الاقتصادية على أنها وحدة اقتصادية تمارس نشاط إنتاجي او نشاطات متعلقة به من تخزين، شراء وبيع ومن أجل تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها المؤسسة ، إلا أن تعريف المؤسسة يختلف باختلاف المدارس (اقتصادية، تسيير، تنظيم) ومن أهم هذه التعريفات ما يلي:

- حسب "ماكس" فالمؤسسة الرأسمالية تكون متمثلة في عدد كبير من العمال يعملون في نفس الوقت تحت إدارة نفس المال وفي نفس المكان من أجل إنتاج نفس النوع من السلع<sup>1</sup>.
- حسب "فرانسوا بيرو" فيعتبر المؤسسة على أنها " منظمة تجمع أشخاصا ذوي الكفاءات المتنوعة تستعمل رؤوس الأموال والقرارات من أجل إنتاج سلعة ما والتي يمكن أن تباع بسعر أعلى من تكلفته".
- ويعرفها مكتب العمل الدولي: "على أنها القالب الذي ينظم فيه الناس شؤونهم وعلاقاتهم ببعضهم البعض، وهي جهاز عمل يشمل على تركيبات وأدوات التجهيز والتوزيع"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - رجال محمد، يوسف فلاح عائشة، "الإدارة المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة شلف، دفعة 2006-2007، ص04.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 04.

## ثانيا: مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية

إن المؤسسات الاقتصادية مختلفة التي نراها في الواقع لم تظهر بأشكالها الحالية من أول مرة بل كان ذلك نتيجة لعدة تغيرات وتطورات متواصلة ومتوازنة مع التطورات التي شهدتها النظم الاقتصادية والاجتماعية والحضارات البشرية منذ أن تمكن الإنسان من الإستقرار، وتحضير حاجاته ونظرا للمؤسسة من أهمية ودور في النشاط الاقتصادي للمجتمعات فإنه يجدر بنا الإطلاع على تطوراتها<sup>1</sup>:

## أولا: الإنتاج الأسري البسيط

لقد اعتبر الإنسان زراعة الأرض وتربية المواشي من أهم النشاطات وأهم الموارد حياته ، وذلك لتلبية حاجاته الأساسية، والمتمثلة في المأكّل و الملابس والشرب وقد استعمل بعض الأدوات البسيطة، والتي يقوم بنحتها وتخضيرها كبار الأسر، وكان هذا النشاط يتم داخل الأسر وفي الحقول أو المدن، كما أن التجارة لم تعرف آنذاك حيث كانت المنتجات اليدوية تضع وفق طلبات معينة من أفراد المجتمعات وعادة تتم المبادلة والمقايضة بين الأسر التي تصنع وفق طلبات المجتمع. وأهم الحرف اليدوية التي كانت سائدة آنذاك، الحدادة، الدباغة، وصناعة المنتجات الجلدية ....إلخ

## ثانيا: ظهور الوحدات الحرفية

بعد أن تهيأت الظروف المتمثلة في تكوين تجمعات حضرية، وإرتفاع الطلب نوعا ما على المنتجات الحرفية من ملابس وأدوات، إنتاج ولوازم مختلفة، بالإضافة لأول مرة عمال بدون عمل أو أعمال مستقلة في منازلهم كل هذا أدى إلى تكوين محلات أو ورشات يتجمع فيها أصحاب الحرف المتشابهة من أجل أشياء معينة تحت إشراف كبيرهم أو أقدمهم في الحرف على شكل أسري يغيب فيها الإستغلال أو القسوة .

## ثالثا: النظام المنزلي للحرف

أدى ظهور طبقة التجار الرأسماليين إلى إستعمالهم لعدة طرق من أجل الحصول على منتجات وبيعها في ظروف مرضية، ومن الطرق المستعملة بالإضافة إلى التعامل مع المجموعات الحرفية والإتصال بالأسر في المنزل وتمويلها بمواد من أجل إنتاجهم لسلع معينة، وغالبا كانت عملية الإنتاج المنزلية مرحلة من مراحل إنتاج السلعة وقد وجد التجار السوق العمل خاصة في الأسر الريفية التي كانت على إستعداد لزيادة دخلها بواسطة إحتراف حرفة أخرى إلى جانب الزراعة يمكنها من تغطية حاجاتها المتزايدة. وهكذا أصبح هناك لأول مرة عمال حرفيون في المنازل لا يملكون سوى قوة عملهم وممولون من طرف تجار أصحاب رؤوس الأموال وكل منهما مرتبط بالآخر ارتباطا نفعيا.

<sup>1</sup> - عويدات أسماء ، مصادر لتمويل المؤسسات الاقتصادية وبدائلها في ظل العولمة المالية. " مذكرة نيل شهادة ماجستير، قسم التسيير دفعة 2007 - 2008 ص 1 - 3 .

## رابعاً: ظهور المانيفاكتورة

إن تراكم التغيرات التي شهدتها طرق الإنتاج الحرفي، نظراً لتطور الأذواق والمستوى الحضاري من جهة، وارتفاع عدد السكان من جهة أخرى، وكذلك ظهور الاكتشافات الجغرافية أدت إلى إثراء طبق التجار الرأسماليين الذين امتلكوا أدوات إنتاج يدوية فعملوا على إجارتها إلى أشخاص وأسر داخل المنازل من أجل القيام بإنتاج طلباتهم التي كانوا يطالبون بتنفيذها وبمواصفات مناسبة أو في وقت لاحق أستطاع هؤلاء التجار أن يقوموا بجمع عدد من الحرفيين تحت سقف واحد من أجل انب تمكنوا منه مراقبتهم بشكل أكبر وان يستعملوا وسائل إنتاجهم بشكل أكثر إستغلالاً وهكذا ظهرت المصانع في شكلها الأول المانيفاكتورة، التي تتكون ادوات بدائية يشتغل عليها العمال بأيادهم وتخضع إلى تنظيم يختلف عن تنظيم ألوحدات الحرفية السابقة، إذ أصبح فيها صاحب المحل والأدوات هو المشرف على عملية الإنتاج من بدايتها إلى نهايتها.

وقد كانت المانيفاكتورة تعبر عن منعرج حاسم في تاريخ المؤسسة الاقتصادية حيث تعتبر شكل الإنتاج الذي تولدت عنه المؤسسة الرأسمالية فيما بعد.

## خامساً: المؤسسة الصناعية الآلية

بعد أن توفرت الأسباب من اكتشافات علمية موجهة نحو الإنتاج الصناعي واتساع السوق أكثر فأكثر ولعب الجهاز المصرفي دوراً هاماً في التطور الاقتصادي ظهرت المؤسسات الاقتصادية الأولى التي كانت هي وسائل العمل آلية بعد أن كانت المانيفاكتورة يدوية، وحسب التعريفات الاقتصادية فإن الآلية آنذاك لم تكن سوى جهاز مكون من مجموعات من الأجزاء كانت ذات شكل يدوي، وعند آخرين فإن الأدوات في الحرف كانت تستعمل طاقة محرك يدوية في حين أن الآلة هي أداة تستعمل الطاقة محرك حيوانية ومائية أو من الريح.

ويرجع الاقتصاديين ظهور أول الورشات أو المؤسسات الرأسمالية الآلية إلى بداية القرن الثامن العاشر أي بظهور الثورة الصناعية التي كانت من بين نتائجها ظهور المؤسسات الكبرى المشغلة لعدد كبير للعمال وكذلك بروز تقسيم العمل، وتجدر الإشارة أن ظهور الورشات أكثر تطوراً كان في إنجلترا على يد "أركورينغ" في ميدان النسيج.

## سادساً: التكتلات والشركات المتعددة الجنسيات

مع التطور الذي شهده الاقتصاد الرأسمالي كانت هناك ضرورة للمؤسسات لا تباع عدة إستراتيجيات تتكامل فيما بينها (التكامل الاقتصادي)، وكذلك الدخول إلى الأسواق الخارجية ليس في صورة موزعة للصناعة والخدمات فقط بل أيضاً كمنتج في أكثر من بلد خارجي، وهي ما يدعى بالشركات متعددة الجنسيات.

## المطلب الثاني: خصائص وأهداف المؤسسة الاقتصادية

أولاً: خصائصها<sup>1</sup>

من خلال ما تطرقنا إليه سابقا يمكن استخلاص الصفات أو الخصائص التالية:

1. المؤسسات الشخصية القانونية المستقلة من حيث واجباتها ومسؤولياتها وصلاحياتها؛
2. القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجله؛
3. أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف وظروف سياسية مواتية وعملة كافية، وقادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة؛
4. التجديد الواضح للأهداف، السياسية، البرامج، وحتى أساليب العمل، فكل مؤسسة تضع أهداف معينة تسعى إلى تحقيقها وقد تكون هذه الأهداف نوعية، كمية لتحقيق رقم أعمال معين؛
5. ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياته ويكون ذلك إما عن طريق الإعتمادات، وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف؛
6. لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها ولتستجيب لهذه البيئة فالمؤسسة لا تكون منعزلة، فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها لا تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف أما إذا كانت معاكسة فإنها يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة وتفسد أهدافها؛
7. المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي فبالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني، فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد؛
8. يجب أن تشمل إصلاح المؤسسة بالضرورة فتزول المؤسسة إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها.

<sup>1</sup> - سليمان جميلة، "دور النظام المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية"، مذكرة نيل شهادة الماجستير قسم علوم التسيير، دفعة 2007 - 2008، ص 05.



أهدافها<sup>1</sup>:

### 1. تعظيم الإنتاج والبيع:

الإنتاج: هو إعداد وملئمة للموارد المتاحة بتغيير شكلها وطبيعتها الفيزيائية والكيميائية حتى تصبح قابلة للاستهلاك الوسيطى أو النهائي (إيجاد المنفعة) ومن الإنتاج التغيير الزمني وهو التخزين واستمرارية الزمن، وهو إضافة منفعة أو تحسينها وكذلك التغيير المكاني (النقل).

• ويتم الإنتاج بموارد عملية وموارد مالية، وموارد بشرية ومادية، ضمن قيود هيكلية هي الطاقة الإنتاجية، الطاق التخزينية، المالية والتوزيعية.

• يتم تعظيم الإنتاج وفق معيارين: الكفاءة في النية والإقتصادية، فالكفاءة الفنية هي الانتقال إلى مستوى إنتاج أحسن، وذلك بإستفادة من مواقع الوفرة، وهي تفسير قياسي مادي (عينيا) للعلاقة بين المدخلات والمخرجات، بناء على إستخدام الموارد، والصورة المعبرة للتكاليف تظهر في الكفاءة المقابلة وتسمى الكفاءة الإقتصادية، هذه الأخيرة هي مؤشر يفسر قياسا وماليا بين المدخلات والمخرجات.

البيع: بما أن المؤسسة تقوم بتعظيم إنتاجها وفق الكفاءة الفنية والإقتصادية تحتاج إلى تعريف هذه المنتجات، فإذا كان الإنتاج و التوزيع خطيان، أي كل ما ينتج يباع فلا يوجد أي مشكل، أما إذا كان ما ينتج أقل مما يباع، فإن المشكل يكمن في قسمة الإنتاج، وإذا كان أكثر مما يباع فتظهر مشكلتان، الأولى تسويقية و الثانية تخزينه، والثانية تحتاج إلى المحافظة على الموارد ضمن شروط السلامة إلى حيث إستعمالها.

### 2. تخفيض التكاليف بصفة عامة:

تبحث المؤسسة عن مواقع الوفرة من أجل إستفادتها، وبالتالي استغلال الإحتياطات، إستغلال أمثل أو الوصول إلى تكاليف بأقل مستوى ممكن وهذا يعني تجويل مواقع الوفرة.

### 3. تخفيض التكاليف بصورة خاصة:

إذا حدث إنقطاع في التموين تتجه المؤسسات إلى المخزونات، وإذا لزم الأمر وإستعملت مخزون احتياطي لمواجهة فترة العجز الطارئ ما قد يكون تأخير وصول المدخلات أو توسيع الإستخدام أي زيادة معامل الإستخدام بالنسبة للزمن ستجد المؤسسة نفسها في حالتين:

أ- مخزون الأمان كافي لتغطية فترة الإنقطاع: في هذه الحالة لا يوجد مشكل للمؤسسة لكن يجب أن تعوضه بعد.

ب- مخزون الأمان غير كاف ي لتغطية الإستخدام: هنا تتوقف عملية الغنتاج وبالتالي يحدث عجز داخلي في المؤسسة وتظهر تكلفته، هي تكلفة متغيرة متزايدة تماما بدلالة زمن الإنقطاع، وعلى

<sup>1</sup> - سليمان جميلة، "دور النظام المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، نفس المرجع السابق، ص 07.

المؤسسة أن تتحمل هذه التكلفة أو تحملها المستهلك إذا لم يتوقف الإنقطاع في التموين سوف تكون هناك خطورة على صورة المؤسسة خاصة المؤسسة التي تنتج إنتاج وظيفي، فلما ينفذ مخزون الأمان للمدخلات تتجه المؤسسة إلى مخازن الأمان للمخرجات، فتجد نفسها في حالتين:

ففي الحالة الأولى يتحول العجز الخارجي وتظهر تكاليف العجز الخارجي وهي:

- ربح غير محقق وهي تكلفة ثابتة؛
- تكلفة النفور وهو حجم السوق المحول من المؤسسة إلى المؤسسات الأخرى؛
- تكلفة الفرصة البديلة بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية لأنه لا توجد إلتزامات بينها وبين العملاء .

تكاليف للعجز + تكاليف العجز الخارجي = تكاليف النفاذ

#### 4. تعظيم الربح :

الربح = الإيرادات - التكاليف .      الإيراد = الكمية x السعر

هناك مجموعة من القرارات لتعظيم الربح :

- ✓ زيادة السعر مع ثبات التكلفة؛
- ✓ زيادة السعر مع زيادة التكلفة ؛
- ✓ تخفيض السعر مع ثبات التكلفة؛
- ✓ زيادة السعر مع تخفيض التكلفة.

بشرط نسبة التخفيض في التكاليف أكبر إلى حد معين من نسبة تخفيض في السعر، في القرار الرابع وفي القرار الثاني لنسبة الزيادة في التكاليف تكون اقل من نسبة الزيادة في السعر.

#### 5. إيجاد مركز تنافسي جيد في السوق :

لكي تصل المؤسسة إلى مركز تنافسي في السوق يجب ان تنافس غيرها من المؤسسات في أبعاد المنافسة والمتمثلة فيما يلي : السعر المناسب، النوعية المناسبة، الكمية المناسبة، الكمية المناسبة، الوقت المناسب، طريقة الدفع المناسبة، ووجود مواقع معلوماتية مناسبة .

#### 6. تعظيم القيمة السوقية للسهم:

كل المؤسسات تحتاج إلى تحديث أو تغيير الآلات والمعدات ولتوسيع طاقتها الإنتاجية، التخزينية والمالية، فيلزمها اموال لهذا التحديث من خلال الإحتياطي، الإقتراض، إصدار الأسهم .

المطلب الثالث: مفهوم المراجعة

المراجعة علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير، والقواعد، والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص إنتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع

يهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة، وعن مركزه المالي في نهاية محددة<sup>1</sup>.

ومنه يتضح أن المراجعة علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمراجعين إرساءها خلال حقبة من الزمن، كما أن للمراجعة طرقها وأساليبها وإجراءاتها التي تنظم عمل المراجع في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية للمراجعة، وتشمل عملية المراجعة<sup>2</sup>:

- 1 - الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
  - 2 - التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.
  - 3 - التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والمراجعة وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.
- وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين المراجعة بأنها: "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الإقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات وقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين".

<sup>1</sup> - خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية"، داروائل للنشر (عمان) الأردن، 1999 - 2000، ص 13 بتصرف .

<sup>2</sup> - هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، الطبعة الثالثة، داروائل للنشر والتوزيع، الأردن (عمان)، 2006، صص 20-

و المراجعة عادة تشمل<sup>1</sup>:

- فهم و تقييم الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- فحص الأدلة و المستندات؛
- الاستفسارات من داخل و خارج المؤسسة؛
- ملاحظة جرد البضاعة و جرد الموجودات الأخرى؛
- الإجراءات التحليلية.

من خلال هذه الإجراءات المذكورة يقوم المراجع بجمع الأدلة الضرورية و المناسبة لأجل إتخاذ القرار فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة واضحة للمركز المالي و النشاط للمؤسسة تحت التدقيق. وما يمكن قوله أن عملية المراجعة تحتاج مزاولتها إلى تأهيل علمي عال و تدريب مهني متخصص حيث أنها في ضوء المفهوم الحديث أصبحت أشمل و أوسع من ذي قبل إذ لم يعد مجرد مراجعة خارجي لنظام المحاسبة المالية فحسب، وإنما امتد مفهومها ليشمل كافة مجالات المحاسبة (مالية و إدارية) و أصبحت وسيلة فعالة لإيصال المعلومات إلى مستخدميها، حتى يمكنهم من إتخاذ القرارات الرشيدة الموضوعية<sup>2</sup>.

#### المطلب الرابع: أهداف وأهمية المراجعة

##### أولاً: الأهداف

تعتبر مراجعة الحسابات وسيلة و ليس غاية تقدم خدماتها للعديد من الجهات و الفئات التي تشكل قطاعات متنوعة في الإقتصاد القومي، حيث قديماً كانت النظرة إلى أهداف المراجعة قاصرة على أنها مجرد وسيلة لاكتشاف الأخطاء و الغش أو محاولات التلاعب و التزوير في الدفاتر و السجلات المحاسبية. ولكن هذه النظرة لأهداف المراجعة تغيرت حيث أن اكتشاف هذه العوامل تتحقق تلقائياً أثناء المراحل والخطوات التنفيذية لعملية المراجعة، باعتبار أن الناتج الرئيسي لعملية المراجعة هو إبداء المراجع لرأيه الفني المحايد في القوائم المالية، وإن اكتشاف الغش و الخطأ و التزوير ... إلخ، هو المنتج أو الناتج، الفرعي لعملية المراجعة، ولا يعني هذا إهمال هذه العوامل الفرعية، وإنما ينبغي اعتبارها أهدافاً تبعية، يمكن أن يعتمد

<sup>1</sup>-LIONNEL ,CET GERORD.V " Audit et control Interne ;Aspects ;Finciers ;opération et stratigiques" 4éme édition ,dalozé,paris 1992

p17

<sup>2</sup>- محمد فضل مسعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 19.

عليها المراجع في إبداء رأيه عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية، باعتبار أن اكتشاف الغش و الأخطاء ... لا يقل أهمية عند قيام المراجع بفحص الحسابات، خاصة إذا سلمنا بأن رأي المراجع يبني على مصدرين أساسيين هما: نتائج فحص الحسابات، و نتائج تقييم و فحص نظام الرقابة الداخلية، الذي يسعى المراجع من خلالهما إلى التأكد من خلو الحسابات من الأخطاء و الغش ... إلخ<sup>1</sup>.  
وعلى العموم يمكن حصر أهداف المراجعة فيما يلي<sup>2</sup>:

- 1- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية الواردة في الدفاتر و السجلات المحاسبية التي بحوزة المؤسسة أو المنشأة؛
- 2- التأكد من أن المنشأة أو المؤسسة تقوم بمسك الدفاتر المحاسبية التي نص عليها المشرع؛
- 3- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر المحاسبية من أخطاء محاسبية أو تزوير أو غش في الأرقام المدونة؛
- 4- تقييم نتائج أعمال المنشأة و مطابقتها للأهداف المرسومة سابقا من قبل المالكين أو مجالس الإدارات؛
- 5- التأكد من الكفاية الإنتاجية و ذلك من خلال الإفلال من المصروفات الغير المبررة، و تطبيق المراجعة باستخدام معايير الجودة العالمية؛
- 6- تحول أسلوب مراجعة الحسابات من مراجعة حسابات حول الحاسب إلى مراجعة الحسابات من خلال الحاسب الإلكتروني؛
- 7- الحصول على رأي فني محايد، يقوم على مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر و السجلات، على ضوء أدلة و قرائن إثبات متعارف عليها في مهنة المراجعة؛
- 8- المحافظة على أموال و موارد المنشأة و حمايتها من الإختلاس و سوء الإستعمال؛
- 9- التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الإقتصادية؛
- 10- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

### ثانيا: الأهمية<sup>3</sup>

تتجلى أهمية المراجعة و آثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ قراراتهم في:  
1. تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات؛

<sup>1</sup> - غسان فلاح المطارنة "تدقيق الحسابات المعاصر" الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر و التوزيع عمان (الأردن) 2006، ص 17.

<sup>2</sup> - زهير الحدوب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر و التوزيع، الأردن، 2010، ص 15.

<sup>3</sup> - محمد الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 05.

2. يستلزم اتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المراجعة والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة؛

3. تكون دافعا لإتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها، ومن جهة أخرى فكون المراجع عضو في التنظيم وهو مكتب المراجعة فإنه يمثل دورا آخر في الإتصال بالتنظيم، ويرمي هذا النوع من الإتصال إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

- خلق الوعي لدى المراجعين بأهداف مكاتب المراجعة؛
  - تعلم المراجعون التطورات الهامة والتي تؤثر على مكاتب المراجعة؛
  - زيادة فعالية المراجعين كقائمين بالاتصال في المجتمع؛
  - إشباع رغبات المراجعين في الاطلاع على كل ما يجري في مكتب المراجعة.
- بينما تقل هذه المعلومات لدى المستويات العليا في مكتب المراجعة، ويعني ذلك أن الذين يتحملون المسؤولية الكبرى في عملية المراجعة يحصلون على الحد الأدنى من المعلومات التفصيلية، لذلك يجب أن يكون هناك اتصال جيد من الأسفل إلى الأعلى في مكاتب المراجعة لتوصيل المعلومات الضرورية والمناسبة إلى الشريك أو المدير لمساعدته في اتخاذ القرار، بالإضافة إلى ما تقدم فإن قراء ومستخدمي التقارير المالية من المستفيدين من المعلومات والبيانات الواردة بها يمكن حصرهم على النحو التالي:

- إدارة المنشأة؛
- جماعات المستثمرين؛
- جماعات المقرضين؛
- جماعات الموردين؛
- جماعات العاملين؛
- الهيئات والمصالح الحكومية؛
- الدارسين والباحثين؛
- المجتمع في مجموعة.

<sup>1</sup> - خالد راغب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن) 1998، ص 02.

## المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

في وقتنا الراهن أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الإعتماد عليها في ترشيد العمليات الإدارية، فقد ابتدأت بنطاق ضيق على مراجعة القيود والسجلات المالية ثم اتجهت نحو المجالات التشغيلية والإدارية وتعتبر المراجعة الداخلية أحد فروع الرقابة الداخلية وتتمتع باحترام وثقة كل إدارات المؤسسة لما تقدمها من فحص شامل وتقييم موضوعي للأنشطة.

## المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية وسيلة للحذر، الصراحة والدقة لمحاربة كل من الغش، الأخطاء، الإهمال، الأخطاء المهنية والمخلفات الإقتصادية التي قد تخل بالأهداف المسطرة، كما هناك العديد من المفاهيم حول المراجعة الداخلية، فقد عرفها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية على أنها: "وظيفة يؤديها موظفين داخل المشروع، وتتناول الفحص الإنتقائي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية، والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة والمعلومات سليمة ودقيقة. وقد ركز هذا التعريف على أهمية الفحص الإنتقائي الذي يقوم به المراجع الداخلي، إضافة إلى التأكد من إجراءات ومقومات الرقابة الداخلية، وحسب ما عرفه المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين IFACI "المراجعة الداخلية هي عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة، ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى"<sup>1</sup>. إن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار النشاط الدوري هي إذن مراجعة فيما كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، والعمليات شرعية، والتنظيمات فعالة، والهياكل واضحة ومناسبة"<sup>2</sup>.

## المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

أولاً: الأهمية<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - منتديات أزهرى، ورقة عمل بحثية حول المراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، (القاهرة) مصر. <http://www.athary.ps/vb>

<sup>2</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 109.

<sup>3</sup> - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني، مكتبة الملك فهد الوطنية، النشرة الإلكترونية، الرياض، يوليو، 2004، ص 46.

إن إدارة المؤسسة بتوظيفها لآلاف الأشخاص وامتلاكها لوحدة متباعدة على بعضها جعلها تتعرض لنقص في رقابة تنفيذ القرارات والإختلاسات، وكذا عدم دقة وكفاءة المعلومات المقدمة، إضافة إلى ذلك فإن زيادة حجم المعاملات (الصفقات) أدى إلى توسع تدخل المراجعين الخارجيين، وبالتالي إلى زيادة تكلفة تدخلاتهم، ولهذا الغرض فإن النمو السريع للمؤسسات وأهمية حجم العمليات المحققة من طرفها على إدارتها مضاعفة الطلب على المعلومات والبحث عن وسائل للتحقق من التطبيق الصحيح للتوجيهات، إذ أن بعض المسيرين يعتقدون أن

المراجعة الداخلية كاشف لعدم الكفاءة والخيانة، والبعض الآخر يتوقعها عاملاً إضافياً للفاعلية، ويكمن اعتبار هذان التوقعان انعكاساً لنظريتين إحداهما تشاؤمية والأخرى تفاؤلية للفرد والعالم لكنهما في الحقيقة غير قابلتان للإنفصال.

إن الإعتراف بأن كل أصل من الأصول وكل نشاط هو خاضع لنشاط معين، وبالتالي هو قابل للمراجعة ومنه فإن ترك قطاع معين خارج مجالها لأسباب غير مقنعة نظراً لضعفها أو نوعيتها مقارنة بالنشاط الأساسي للمؤسسة قد يعرضها للضرر، كما أنه يبدو للبعض باعتقادهم أن القرارات الإستراتيجية ذات طبيعة مرجعية كما هو الحال بالنسبة لتسيير إنتاج أو مسك خزينة باعتبارها تابعة لأعلى مستوى والتي منحها بمثابة إعفاء بسبب تعقدها والتي لا يمكن ضبطها إلا من طرف هذا التسلسل، وأهمية الرقابة الداخلية على مستوى المبادئ ودرجة أقل إذا أخذنا بعين الإعتبار المخاطر المرتبطة بالقرارات الإستراتيجية والتي تعتبر من أخطر النواتج وبالمقابل فإن مثل هذه المراجعات تشهد على تطبيق متقدم يوجه للوظيفة، وفي هذه الحالة فإن خلق خلية مراجعة داخلية تبدو ضرورية داخل كل مؤسسة.

### ثانياً: الأهداف<sup>1</sup>

يمكن تلخيص الأهداف في بعض النقاط الأساسية وهي :

1. التأكد من دقة الأنظمة الرقابية وذلك من خلال التحقق من مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات والمسائل الرقابية المصرح بها مختلف المستويات الإدارية؛
2. التحقق من مدى الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل قسم من أقسام المؤسسة؛
3. كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي؛
4. ضمان الحماية والبناء في المنشأة من خلال قيام المراجع الداخلي بتقييم وتدقيق الأهداف السابقة؛

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 109.



5. إقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح ، الفحص ، والمطابقة ، وتقديم النصح للإدارة ، وعلى ذلك يعمل المراجع الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات الحسابية و المالية إلى تحقيق مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات و الخطط الموضوعة .  
ولتنفيذ هذه الأهداف يتطلب الأمر أن يقوم المدقق الداخلي بدور فعال داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة بحيث يتولى المهام التالية :

- ✓ رقابة قبل الصرف ، للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي؛
- ✓ رقابة بعد الصرف (اللاحقة) للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في أغراض محددة ومرتبطة بأعمال المؤسسة؛
- ✓ التأكد من صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية التي تقدمها الأقسام للإدارة العليا.

#### المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية

لقد تطورت نظرة المجتمع بمهنة المراجعة الداخلية بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة ، وذلك يرجع أساسا إلى الجهود التي يبذلها القائمين على هذه المهنة وبعض الهيئات غير الحكومية المهتمة بهذه المهنة وهذا للحفاظ على معايير عالية المستوى للمهنة والتأكيد على وضع المراجعة الداخلية كوظيفة رئيسية تساهم بدرجة كبيرة في توجيه عمليات التنظيمات وتحقيق أهدافها.  
ولقد أصدرت معايير المراجعة الداخلية سنة 1978 من قبل معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية حيث تم تقسيم معايير المراجعة الداخلية إلى خمسة أقسام تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم وتتمثل تلك الأقسام في<sup>1</sup>:

- الإستقلالية ؛
- العناية المهنية ؛
- نطاق العمل ؛
- أداة أعمال المراجعة ؛
- إدارة قسم المراجعة.

ولقد تم التعديل وإضافة معايير أخرى حسب الحاجة (المشكلة) التي تواجه المهنيين، لكن هذه التغييرات (الإضافات والتعديلات) ليست بالشكل الكبير وسيتم التطرق لهذه التقسيمات فيما يلي:  
أولا: الإستقلالية :

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن، نفس المرجع السابق، ص 102 .

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بها لمراجعتها أي مستقلا عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة بها، كما يجب أن يكون المراجع موضوعيا في أدائه لأعمال المراجعة .  
حسب هذا التقسيم تبين أنه تؤدي عملية المراجعة الداخلية بكل موضوعية وتعمل على التقليل من الفجوة بين تحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية وبين عدم تحقيقها، ويزيد بذلك من فاعلية المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى المساعدة وبصفة كبيرة الإدارة العليا في أداء مهامها مما يفي الوصول إلى اتخاذ قرارات سليمة وكذا تفعيل القرارات المتخذة مسبقاً<sup>1</sup>.

#### ثانيا: العناية المهنية :

يجب أن تؤدي المراجعة الداخلية مما يتفق والعناية المهنية اللازمة – عناية الشخص الحريص- وهذا يتطلب مايلي :

#### 1- بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية:

- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من أن المراجعين الداخليين لديهم التأهيل العلمي والعملية المناسبين للقيام بعملية المراجعة في صورتها الصحيحة؛
- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية؛
- يجب أن يكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة ، والمهارات، والأصول اللازمة، لأدائه لمسؤوليات المراجعة.

#### 2 – بالنسبة للمراجع الداخلي:

- يجب على المراجع الداخلي الإلتزام بمعايير السلوك المهنية؛
- يجب أن تتوافر لدى المراجع الداخلي المعرفة والمهارات والأصول الضرورية لأداء أعمال المراجعة؛
- يجب أن تتوافر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد والقدرة على الإتصال بفعالية؛
- يجب على المراجع الداخلي الحفاظ والزيادة من تأهيله الفني والعلمي عن طريق التعليم المستمر؛
- يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال المراجعة.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن، نفس المرجع السابق، ص 103 .

## ثالثاً: نطاق العمل :

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين وجود الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة، ولتحقيق ذلك على المراجع الداخلي القيام بمايلي<sup>1</sup>:

- مراجعة إمكانية الإعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات وتصنيفها ثم اعتمادها في اتخاذ القرارات المختلفة؛
- مراجعة النظم الموضوعة للتحقق من الإلتزام بتلك السياسات والخطط، والإجراءات، والقوانين، واللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير، ويجب أن يحدد ما إذا كان هناك إلتزام في التنظيم أم لا؛
- مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول، والتحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكناً؛
- تقييم مدى الكفاءة الإقتصادية في استخدام الأصول؛
- مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعة؛ وما إذا كانت العمليات والبرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط؛

رابعاً: إدارة أعمال المراجعة<sup>1</sup>:

يجب أن تتضمن أعمال المراجعة التخطيط، وفحص وتقييم المعلومات والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات، إذ يتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف ونطاق العمل والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الانشطة التي سوف تتم مراجعتها وتجديد الموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة والإتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة المعينة، ثم القيام بمسح التعرف على أنشطة المخاطر، الإجراءات الرقابية وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج إهتمام أكبر أثناء عملية المراجعة. كتابة برنامج المراجعة، وتحديد كيف ومتى ولمن ترسل نتائج عملية المراجعة وأخيراً الحصول على الموافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة.

ويتضمن فحص وتقييم المعلومات ضرورة قيام المراجع بتجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها لتدعيم نتائج المراجعة، وتتم عملية فحص المعلومات على النحو التالي:

- تجميع المعلومات التي تتعلق بموضوع المراجعة بما يتفق مع أهداف ونطاق عملية المراجعة ويتم ذلك بإستخدام إجراءات المراجعة التحليلية والتي تشتمل على المقارنات بين الفترة الحالية والفترة

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن، نفس المرجع السابق، ص 104 .

<sup>2</sup> - الهيئة السعودية للمحاسبين والقانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 89 .

السابقة، والمقارنات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات،

ومقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في مؤسسات أخرى من نفس الحجم والشكل والنشاط ؛

• يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها، ملائمة ومفيدة لتوفير أساس قوي يمكن الإستناد إليه في الوصول إلى النتائج و التوصيات؛

• يجب إختيار إجراءات المراجعة المناسبة كإختيار نوع الإختبارات وأساليب المعاينة الإحصائية التي سوف تستخدم ...إلخ؛

• يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات، تجليلها، تفسيرها، وتوثيقها، بما يوفر تأكيدا كافيا للحفاظ على موضوعية المراجع والتأكد من تحقيق أهداف المراجعة؛

• يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة من قبل المراجع، مع مراجعة هذه الاوراق مع المشرف على إدارة قسم المراجعة الداخلية .

يقوم المراجع الداخلي بعد انتهائه من عملية المراجعة بإعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم، وقد يعد المراجع أيضا تقارير مؤقتة خلال عملية المراجعة، وفي جميع الأحوال يجب أن يكون التقرير موقعا عليه من قبل المراجع، كما يقوم هذا الأخير بمناقشة النتائج والتوصيات التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب قبل إصدار تقريره النهائي مع الإدارة العليا للمؤسسة .

خامسا: إدارة قسم المراجعة<sup>1</sup> :

تقضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير المشرف على قسم المراجعة الداخلية ذلك القسم بطريقة مناسبة ويكون مسؤولا على إدارة القسم بحيث :

1. تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة والمسؤوليات التي إعتدتها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة؛
2. تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية؛
3. تتماشى جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية الداخلية وحتى يمكن المشرف على قسم المراجعة الداخلية إدارة القسم بما يحقق تلك الأهداف العامة، يجب أن:

- تكون لدى المشرف على قسم المراجعة الداخلية لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات القسم؛
- يقوم المشرف على قسم المراجعة الداخلية بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات القسم؛
- يوفر المشرف على قسم سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في القسم؛
- يضع المشرف على قسم برنامج لإختيار وتطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية؛

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 107 .

- يقوم المشرف على قسم المراجعة بالتنسيق بين جهود كل من قسم المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.

بالإضافة إلى ما سبق يجب أن يحظى قسم المراجعة بتنظيم محكم يضمن تحقيق الأهداف وكيف لا، والمؤسسة كلها تضع نظاما رقابيا من أجل بلوغ الأهداف المرجوة منها في أحسن حال، وعندها يمكن التكلم عن الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات المختلفة لأن متخذي القرارات إذا رأوا أن قسم المراجعة يقوم بعمله بصفة غير منتظمة وغير دقيقة فإنه يشكك في النتائج والتوصيات التي يصل إليها.

#### المطلب الرابع: أنواع المراجعة الداخلية

إن مجال تطبيق المراجعة الداخلية واسع، حيث أنها تقوم على أساس الرقابة الداخلية للمؤسسة، كما أنها تعتمد على الفحص ومدى إحترام القوانين والأنظمة و بالتالي تنقسم إلى مراجعة محاسبية ومراجعة إدارية تشغيلية.

#### 1- المراجعة المحاسبية والمالية<sup>1</sup>:

لقد كان المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية مرتبطا بالمعلومات المحاسبية والمالية، والتأكد من دقتها وصحتها حتى يتسنى للإدارة الإعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية، ولذلك يهدف المراجع الداخلي في إطار المراجعة المحاسبية والمالية إلى فحص ومراجعة الوثائق المالية والمحاسبية لتجنب الوقوع في أخطاء تتعلق بالتسيير، حيث يعتمد المراجع (المدقق) الداخلي على المعطيات التالية:

- المحاسبة العامة: وذلك من أجل التحقق من موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة في الميزانية العامة، وجدول حسابات النتائج... إلخ.
- المحاسبة التحليلية: يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى صحة حسابات التكاليف والهوامش من خلال تحليل مختلف مكونات تلك الحسابات.
- معطيات الموازنات التقديرية: تعتبر معطيات الموازنات التقديرية وسيلة لتقييم ومراقبة الأداء المالي، ومن الموازنات نجد موازنة المبيعات، الإنتاج... إلخ.
- المعطيات الإحصائية: لها دور في إعطاء صورة حقيقية حول وضعية المؤسسة.

#### 2- المراجعة العملياتية (التشغيلية، الإدارية):

تعتبر المراجعة العملياتية مصطلحا مرادفا للمراجعة الداخلية لكنهما في الحقيقة تشكل جزءا من المراجعة الداخلية، وتعرف بأنها مراقبة تحقيق عملية تسييرية وحسن تطبيق إجراءات التسيير الداخلية، فالمراجعة

<sup>1</sup> - المجمع العربي للمحاسبين، مفاهيم التدقيق المتقدمة، عمان، الأردن، 2001، ص 65 بتصرف.

التشغيلية هي فحص مستمر لأوجه الأنشطة المالية والإدارية، وتقييم الأهداف والخطط، والإجراءات والهيكل التنظيمي، وتقييم الأداء، وأساليب الرقابة المالية والإدارية، وفحص مدى إنعكاس الآثار غير المالية على أوجه نشاط المؤسسة.

وبما أن الخطط الموضوعية بحاجة إلى تعديل من خلال تنظيم إداري متكامل، ومتوازن، وفي المراجعة الإدارية فإن ما يتم مراجعته والتأكد منه هو أداء الأفراد العاملين في المؤسسة، وفي هذه المراجعة يقوم المراجع الداخلي بمعرفة السياسات المطبقة بهدف صياغة أحكامه من جهة، ومن جهة ثانية يجب عليه أن يكون على معرفة تامة بالميدان الواجب فحصه، فالمراجعة التشغيلية تفترض هدف تيسير الطرق المطبقة، وتتطلب رقابات خاصة تهدف إلى فعالية العمليات، وتعتبر المراجعة العملياتية إحدى نتائج تطور المراجعة الداخلية. وللقيام بهذا التدقيق يتطلب الأمر من المراجع الداخلي معرفة السياسات المطبقة بهدف صياغة أحكامه بالإضافة إلى التطبيق الجيد لإجراءات التسيير، فالمراجعة التشغيلية تفترض هدف تحسين الطرق المتبعة، وتتطلب تصميم رقابات خاصة تهدف إلى فعالية العمليات وكفاءتها.

### المبحث الثالث: تأثيرات المراجعة الداخلية

تعتمد معظم الإدارات حاليا وظيفة المراجعة الداخلية في تقرير نظم الرقابة لديها، إن وظيفة المراجعة بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون إستثناء، وتراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، ولكي تؤدي المراجعة الداخلية دورها بصورة سليمة وبفاعلية كبيرة يجب أن تحظى بمجموعة من الخصائص التي يجب توافرها.

### المطلب الأول: 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 أنه قد يتسع قسم المراجعة الداخلية لتنظيمات أخرى ليتضمن عدد كبير من المراجعين يعملون هم وحدهم تحت تنظيم كبير محكم لخلاف المصالح الأخرى، وعلى هذا الأساس يتحدد شكل وحجم المراجعة الداخلية في المؤسسة إلى معيارين أساسيين هما<sup>1</sup>:

#### 1- حجم المؤسسة:

يعتبر حجم المؤسسة محددًا أساسيًا لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، فلا يمكن هذا المجال أن نصمم هيكل للمراجعة الداخلية موحدًا بين المؤسسة المحلية، الوطنية أو الدولية، فاختلاف شكل وحجم المؤسسة يحتم إيجاد شكل محدد للمراجعة الداخلية فمثلا المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا تحتاج إلى

<sup>1</sup> - مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، دفعة 2003 - 2004، ص 54.

قسم للمراجعة الداخلية بحجم قسم مماثل في مؤسسة ذات حجم كبيرة، فهذا يقودنا إلى حالة عدم الرشد ويزيد من تكاليف عملية الرقابة .

## 2- مركزية ولا مركزية المراجعة:

إن كبر حجم المؤسسات واتساعها جغرافيا يحتم وجود هياكل قارة نسبيا لتسيير الأنشطة في مناطقها بغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، ويوجد ثلاثة أنواع من المراقبة الداخلية وفقا لهذا الوضع هما:

✓ مراجعة داخلية مركزية: تكون باعتماد مديرية واحدة للمؤسسة الكبيرة لتقوم ببرمجة الزيارات المختلفة الميدانية لفروع هذه المؤسسة .

✓ مراجعة داخلية لا مركزية: في ظل هذا النوع تكون هياكل المراجعة الداخلية على مستوى كل منطقة نشاط، أي يكون على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين للمؤسسة قسم للمراجعة.

✓ مراجعة داخلية مختلطة: في هذا النوع من المراجعة الداخلية يتم المزج بين النوعين الأوليين للمراجعة الداخلية واللامركزية بحيث يتم إرساء مديرية للمراجعة الداخلية على مستوى المديرية العامة للمؤسسة.

## المطلب الثاني: موقع المراجعة الداخلية في تنظيم الإداري

إن وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة تتناول المجال التقييمي في المؤسسة وكذلك الوقائي لأصول المؤسسة ثم النواحي الإنشائية بتقديم الإقتراحات التحسينية لأنظمة المؤسسة لأن مجالها يتسع ويجعلها أداة رقابية للمستويات العليا للمؤسسة، فالمراجع الداخلي يقوم بعمله واقع مهامه الوظيفية ومسؤولياته أمام الإدارة العليا، فهو يقيم عمل الغير ولكن لا يواجهه الغير فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذين يراجعون عملهم<sup>1</sup>، فالمراجع الداخلي مستقل في تنفيذ مهام وظيفته ولا يملك السلطة على إعطاء الأوامر بصفة مباشرة للموظفين، فهو يتأكد من التماشي مع السياسات والإجراءات والسجلات، وفحصه بغرض مسؤولية المخطئ، حيث أن ما يقوم به من فحص لا يبعد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل<sup>2</sup>.

إن أداء المراجع الداخلي لمهامه لا يمكن أن نتصور اكتمالها إلا في ظل تمتعه باستقلالية تامة عن باقي الوظائف، إذ تعتبر استقلالية المراجع الداخلي أحد المعايير الهامة للمراجعة، ويعتبر هذا المعيار ضروريا لكفاءة تنفيذ برنامج المراجعة، ولكن كيف يتسنى تحقيق هذا الإستقلال للمراجع الداخلي وهو موظف بالمؤسسة، ففي ظل العلاقة الوظيفية للمراجع الداخلي لا يمكن أن يتحقق الإستقلال الكامل ومن ثم يتحول الأمر إلى تحقيق نوع من الإستقلال في الوضع التنظيمي للمراجع الداخلي بالنسبة للإدارات والأقسام بالمؤسسة،

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن، الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية مرجع سبق ذكره، ص 194 .

<sup>2</sup> - محمد أمين، المراجعة الداخلية، مركز الخبرات الإدارية والمحاسبية، مارس 2001 15/02/2005 10h42 .www.comecentre.com

ومن مقتضيات الإستقلال أن يكون المراجع الداخلي بعيدا عن وضع السياسة والإجراءات وإعداد السجلات أو الإرتباطات أو أي عمل تنفيذي آخر حيث يكون من الطبيعي أن يتولى مراجعته وتقييمه فيما بعد، وفي ظل هذا الوضع يقدم تقاريره لمجلس الإدارة أو معالجة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة<sup>1</sup>.

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

▪ مكانه في التنظيم الوظيفي وإرتباط عمله بالمستويات العليا حيث أن تعضيد الإدارة له يحقق

الإستقلال في عمله وتحقيق ما يوكل إليه من عمل، فريئس إدارة المراجعة مسؤول أمام المستويات

العليا للإدارة، نظرا لأن ما سيكشفه عمله أثناء تأديته له هو إهتمامات مجلس الإدارة.

▪ إن المراجع الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ لجميع أنشطة

المؤسسة ولهذا يجب أن يعهد إليه بأي مهام تسجيلية أو تنفيذية.

من خلال هذا يجب أن تراعى استقلالية دائرة المراجعة الداخلية بشكل تام وان تكون مربوطة بشكل مباشر

مع الإدارة العليا التي من مسؤولياتها متابعة أمور المؤسسة وإصدار التعليمات ووضع الضوابط والأنشطة -

إصدار القرارات الإستراتيجية- قد تكون مرتبطة مع المدير العام ولكن لأجل ضمان تنفيذ التوصيات،

فمجلس الإدارة هو من يجب الإرتباط معه<sup>3</sup>.

**المطلب الثالث: آلية عمل المراجعة الداخلية ونماذج تقييمها**

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعا لإختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على

أداء عملياتها و النظام الإداري الذي تسير عليه إدارتها، فعلى المراجع الداخلي أن يجيب على ثلاثة أسئلة وهي:

✓ ماذا يجيب عليه أن يقوم بمراجعته ؟

✓ متى تتم عملية المراجعة ؟

✓ لأبي غرض تتم المراجعة؟

بداية يجب على المراجع أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الذي يحقق أفضل منفعة مقابل التكلفة التي يتم

تحملها، وتتضمن تلك التكلفة وقت فريق المراجعة وما يتعلق به من تكلفة، كما تتحقق المنفعة من ما يتم

التوصل إليه من عملية المراجعة بما يمكن من تحسين الرقابة على الجوانب الرئيسية في عملية التنظيم،

وذلك إلى جانب تجنب ما كان يمكن أن يقع من خسائر، وهناك منفعة أخرى تترتب على المراجعة الداخلية في

حال عدم وجود أية عيوب في نظام الرقابة فإنه يكفي أن يشعر أفراد التنظيم أن ما يقومون به من أنشطة

يحتتمل أن يخضع للمراجعة بصفة دورية كي ينشأ لديهم حافزا لتحسين أدائهم وتحقيق رقابة داخلية أفضل.

<sup>1</sup> - محمد السيد سرايا، الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 194 .

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص 195 .

<sup>3</sup> - عماد الحانوتي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، نشرة إلكترونية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أيار 2002، ص 02 .



وعلى الرغم من أن تكلفة القيام بعملية المراجعة تعتبر من العوامل التي يأخذها المراجع بعين الإعتبار، إلا أن العامل الأساسي الذي يحكم توزيع الموارد التي تتعلق بالمراجعة الداخلية هي مخاطر الفشل في تحقيق واحد أو أكثر من أهداف الرقابة الداخلية، ويمكن تصنيف تلك المخاطر تبعاً للأهداف الخمسة للرقابة الإدارية على النحو التالي<sup>1</sup>:

- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية؛
- الفشل في إتباع السياسات والخطط، والإجراءات، والقوانين؛
- ضياع الأصول؛
- الإستخدام غير الإقتصادي وغير الكفاء للموارد؛
- الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية.

وهناك بعض المخاطر التي يصعب - وقد يكون من المستحيل - فرض رقابة عليها، وفي هذه الحالة يمكن للإدارة شراء تأمين بما يخفض حجم الخسارة المتوقعة إلى أدنى حد ممكن، وتحاول الإدارة بصفة عامة تخفيض المخاطر عن طريق :

- زيادة الإجراءات الرقابية؛
- التأمين ضد الخسائر الممكنة؛
- البحث عن عائد أكبر عندما تتحمل مخاطر أعلى.

<sup>1</sup> - محمد امين، مرجع سبق ذكره، ص 02 .

إن تحديد وقت عملية المراجعة يتوقف على قيام المراجع بتحديد حجم المخاطر القائمة، وتحقيق ذلك ليقوم 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 مخاطرة أكبر أولاً، ثم يقوم المراجع بوضع إستراتيجية للمراجعة وخطة تكون ملائمة حيث يأخذ بعين الإعتبار عند وضعها ما يلي<sup>1</sup>:

- دراسة هيكل المؤسسة؛
- دراسة الانظمة الإدارية و المالية في المؤسسة؛
- الوقت اللازم لتنفيذ الخطة.

وبعد وضع برنامج الذي يراه كافي لإتمام العملية يقبل على عملية المراجعة والتي تتلخص في مايلي<sup>2</sup>:

#### أولاً: الفحص

إن نشاط المراجع الداخلي فيما يختص بالفحص فإنه يشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول، والتحقق من التقارير المالية، حيث يقوم المراجع الداخلي بزيارة الفروع نظراً لبعدها عن المركز الرئيسي والإدارة المركزية للمؤسسة بما يقتضي فحص سجلاتها ورقابة أصولها.

#### ثانياً: التحليل

يقصد بالتحليل الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات، الإجراءات المحاسبية والمستندات، والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص يتطلب إجراء المقارنة و الربط بين العلاقات أي بعض المؤثرات وكذلك التمعن بقصد اكتشاف الأمور غير الطبيعية مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصله مدين ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك حد فاصل بينهما.

#### ثالثاً: الإلتزام

يقصد بالإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة بأداء العمليات وفقاً للطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الإنضباط بالتنظيم، فقد يتم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك يهمل الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصحح بها وبما يتماشى مع السياسات، إذ يتعين عليه زيارة المواقع من وقت إلى آخر وعدم الإعتماد على الآخرين، كما أن إدارة المراجعة الداخلية لا تقتصر على المحاسبين والمراجعين، وإنما يمكن أن تزود بقانونيين ومختصين في خصوصيات نشاط المؤسسة، هذا للإلمام بجميع نواحي النشاط.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 111 .

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص 188 .

## رابعاً: التقييم

إن عملية الفحص والتحليل ينتج من خلالها للمراجع الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه، مما ينعكس على التقرير الشخصي الموضح لمدى كفاءة وفعالية وإقتصادية السياسات والإجراءات التي تدير عليها المؤسسة وما لديها من تسهيلات قصد ترشيد الأداء وتطويره إذ يقتضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات، وتقضي الحقائق وذلك من خلال الإستعانة بآراء المسؤولين واقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات

## خامساً: التقرير

يبرز التقرير الذي يقدمه المراجع الداخلي آرائه الفنية حول المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليها من نتائج وتوصيات، كما يفضل عرض التقرير على المسؤول على النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقديره عن بعض الأمور، وتتبلور قدرة المراجع الداخلي على العرض الواعي والواضح لما قام به من فحص وتقييم، وعلى العموم يجب أن تقتضي عملية المراجعة الداخلية مايلي:

- التخطيط الميداني والورقي؛
- فحص وتقييم المعلومات التي تم التوصل إليها؛
- توصيل النتائج إلى مجلس الإدارة؛
- المتابعة لتنفيذ النتائج والتوصيات.

من خلال هذه الخطوات يمكن ملاحظة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات، وخاصة الإستراتيجية منها.

## المطلب الرابع: دور المراجعة الداخلية في الرقابة الداخلية

طالما أن المراجع الداخلي يعمل داخل المؤسسة فهو يسعى أساساً لخدمة الإدارة أو مجلس الإدارة من خلال عملية الرقابة ولذلك ينحصر اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة في النقاط التالية<sup>1</sup>:

أولاً: تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي التخطيط، التنظيم، التوجيه، التنسيق، والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والتي يشاركه بفاعلية في إنجازها المراجع الداخلي ضماناً لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.

ثانياً: يشمل نشاط المراجعة الداخلية مراجعة مالية، ومراجعة مدى الإلتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية ومراجعة تشغيلية للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها خاصة تقييم الأداء، ولذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات يعمل على مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 48.

ثالثاً: إستقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة يدعم قدرة المراجع الداخلي على تزويد الإدارة نحو الرقابة، فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي للوصول للأداء المخطط، فإن ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على المراجعة الداخلية في تحقيق عملية الرقابة.

رابعاً: يعد المراجع الداخلي أحد العاملين بالمؤسسة فإن قربه من السجلات يجعله على دراية كاملة نسبياً بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة، إذ تعتبر الإدارة بمثابة العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية طالما أن احتياجات الإدارة تتطور بصورة سريعة متنامية ومعقدة وسواء كانت نتيجة للتغيرات الجذرية في البيئة الخارجية أو الداخلية، فإن ذلك يزيد ويضاعف من اعتماد الإدارة على مجهودات المراجعة الداخلية ويتضح من ذلك الدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه عملية اتخاذ القرارات في جميع المستويات.

## خلاصة:

تعتمد المؤسسة الاقتصادية على مجموعة من الأنظمة والإجراءات تساعد على تطبيق السياسات التسييرية المنتهجة، إذ يلتزم سلسلة مترابطة من الحلقات الرقابية تعمل بانسجام مع بعضها البعض من أجل تحقيق الأهداف المرجوة، وتعد المراجعة الداخلية حلقة مهمة من هذه الحلقات إذ أنها تساعد المؤسسة في بلوغ أهدافها المسطرة، وذلك من خلال ما تتوفر عليه المراجعة الداخلية من إمكانيات في ذلك، ومن خلال الطبيعية الرقابية التي تتمتع بها.

لقد كانت المراجعة الداخلية محل اهتمام الكثير من المنظمات والهيئات الحكومية والمؤسسات والباحثين، فلقد وضعت لها شروط ومعايير ومتطلبات أساسية تعمل على التطبيق الجيد والسليم، والمنهجي لهذه المراجعة حتى يتم الوصول إلى مراجعة داخلية فعالة وبكفاءة عالية. وللمراجعة الداخلية مكانة بارزة في تنظيم المؤسسة، كما أنها تساهم بدرجة كبيرة إذا أدت على الوجه المطلوب في مساعدة المراجع الخارجي على أداء مهامه على أحسن وجه.

تمهيد :

يعتبر موضوع اتخاذ القرار من أهم العناصر وأكثرها أثرا في حياة الأفراد والمؤسسات والمنظمات والدول، حيث يعد القرار جوهر العملية الإدارية ووسيلتها الأساسية في تحقيق أهداف المؤسسة على مستوى كل القطاعات، وقد حظي القرار باهتمامات استثنائية في المجالات المختلفة للإدارة لأنه يساهم بشكل أساسي في تمكين المؤسسة من مواصلة أنشطتها بكفاءة وفعالية سيما وإن القرار يعتمد أساسا على المستقبل وتوقعاته سواء على المدى البعيد أو المتوسط أو القصير وما يتحقق في محتواه ما ينطوي عليه المستقبل من أفاق تصورية مختلفة، إن عملية اتخاذ القرار تشمل كل وظائف المؤسسة وتشمل جميع المستويات الإدارية ويقوم بها كل مدير وتتعامل مع كل موضوع محتمل ضمن العملية الإدارية، حيث سنتناول في هذا الفصل ثلاثة مباحث تتمثل فيما يلي:

المبحث الأول: ماهية القرار؛

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية وميكانيزماتها اتخاذ القرار؛

المبحث الثالث: صعوبات المراجعة الداخلية في صنع القرار.

## الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار

## المبحث الأول: ماهية القرار

إن جوهر الممارسة الإدارية بالمؤسسات الإدارية هو اتخاذ القرارات لحل المشاكل اليومية المختلفة التي تواجهها الإدارة، لذلك يقضي المدير أغلب وقته في التفكير في حل المشاكل واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها، لأجل تحقيق الأهداف المرسومة بتكاليف وإنحرافات أقل وهذا لا يتم إلا بإدراك المدير لأسس وأساليب اتخاذ القرارات وما هي أهم الإعتبارات التي يجب أخذها في الحسبان عند اتخاذ أي قرار بالمؤسسة، وهذا ما عهد عليه في جميع التأليفات و الدراسات، إلا ان في واقع الحال تذهب عملية اتخاذ القرار إلى أبعد من أن تكون حكرا على المدير أو مسؤول ما في المؤسسة، فأى عامل أو موظف داخل المؤسسة فإنه يتخذ قرار، تترتب عليه مسؤوليات بحسب مركزه داخل المؤسسة.

## المطلب الأول: المدلول العلمي لعملية إتخاذ القرار

لقد تعددت تعاريف إتخاذ القرار نذكر منها ما يلي:

## التعريف الأول:

"إتخاذ القرار هو عملية إختيار بدائل أو البديل المناسب من بين عدة بدائل وهذا يتعين على الباحث أن يجمع ويجهز المعلومات عن البدائل المختلفة المتعلقة بالمشكلة التي يبحثها ثم يختار من بينها البديل المناسب بناء على نتائج تحليله للمعلومات"<sup>1</sup>.

## التعريف الثاني:

"إتخاذ القرار هو تحليل قيم لكافة المتغيرات المشتركة والتي تخض بمجملها للتشخيص والتحميص، بحيث يتم إدخالها وإخضاعها للقياس العلمي ومعادلات البحث العلمي، والنظرية العلمية والأساليب الكمية والإحصائية، للوصول إلى حل او نتيجة وأخيرا إلى إستنتاجات وتوصيات لوضع الحل في مجال التطبيق العلمي وحيث التنفيذ"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>- وليد إسماعيل السيفو، عبد الحفيظ قدور بلعربي وآخرون، الإقتصاد الإداري مدخل كمي في إستراتيجية إتخاذ القرار، دار الأهلية، الأردن، 2007، ص 49.

<sup>2</sup>- عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الباروزي، الأردن، 2001 ص ص 228 ، 227 .

ومن التعاريف السابقة يمكن القول إن إتخاذ القرار هو عملية منظمة وموضوعية وبعيدة كل البعد عن العواطف، ومبنية على أسس علمية ودراسة وتفكير موضوعي للوصول إلى قرار مناسب أو مرضي، وهذا الأخير يعرف على أنه حالة تحكيم عقلية تسبق التصرف.<sup>1</sup>

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

✓ مفهوم القرار في القانون الإداري؛

✓ مفهوم القرار في علم الإدارة العامة.

### 1 - مفهوم القرار في القانون الإداري:

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

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

- الإختصاص: ويعني من الذي يتخذ القرار؟

- الشكل: ويعني كيف يتخذ القرار بمعنى الصورة التي يصدر بها القرار سواء كانت هذه الصورة كتابية أو شفوية، تصريحية، أو ضمنية... إلخ.

- السبب: أي لما يتخذ هذا القرار ومن هذه الأسباب الواقعية للقرارات مثلا أعمال أو طلبات من جانب الأفراد ظروف محيطة، أشياء مادية تستدعي إتخاذ القرار... إلخ.

- الإجراءات: أي الخطوات التي يجب أن يمر بها القرار قبل إتخاذه ويختلف مدى هذه الإجراءات ضيقا وإتساعا تبعا لإختلاف المواضيع التي تتناولها القرارات.

- المحل: ويعني من يتأثر بالقرار؟ ويعني الأثر القانوني الذي يترتب على القرار، ولا يكون القرار الإداري سليما في محله إلا إذا كان محل القرار مشروعاً وجائزاً من الناحية القانونية وممكن من الناحية العلمية.

<sup>1</sup> - نواف كعنان، إتخاذ القرارات، دار الثقافة، الطبعة الأولى، الأردن، 2003، ص 75.



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

## 2 - مفهوم القرار في علم الإدارة العامة :

يتضح معنى القرار الإداري من خلال التعريفات المتعددة التي جاء بها علماء الإدارة، والتي يمكن إستعراض بعضهما في مايلي<sup>1</sup>:

اعتبر هريبت H.simon أن عملية إتخاذ القرار هي جوهر عمل المدير في أي مؤسسة حيث أشار إلى أن وقت عمل المدير بمؤسسته يقضيه في ثلاث أنشطة تعتبر أساس إتخاذ القرار هي:

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

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

نلاحظ أن هذه التعريفات تناولت إتخاذ القرار على أنه عملية حكرا على المدير فقط، فنجد أن من يعمم مفهوم إتخاذ القرار على أنه عملية حكرا على المدير فقط، فنجد أن من يعمم مفهوم إتخاذ القرار ولا يقتصر في تعريفه على جهة معينة دون أخرى.

فالقرار الإداري عند TannenbaumWeshler and Massarik هو "الإختيار الحذر والدقيق لأحد البدائل من بين إثنين أو أكثر من مجموعة البدائل السلوكية...."

<sup>1</sup> - حسين بلعجوز، مدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2010، ص 101 .

وهناك من يعتبر أن عملية إتخاذ القرارات الإدارية معقدة لأنها تربط عادة بالحقائق والقيم التي يدين بها التنظيم، وبالنتائج الغير المتوقعة وكذلك بالجو العام للبيئة الذي يؤثر بالمفاصلة بين القرارات البديلة، وهذا يعني ان عملية إتخاذ القرار تتمحور حول المفاصلة والإختيار بين الوسائل البديلة التي تساعد التنظيم على تحقيق أهدافه بأقصى قدر من الفاعلية والكفاية<sup>1</sup>.

من خلال هذه التعريفات يمكن تحديد أهم عناصر عملية إتخاذ القرار وهي كالآتي<sup>2</sup>:

- **صانع القرار:** سواء كان فردا أو جماعة (لجنة) وتكون له السلطة الكاملة بموجب القانون في إتخاذ هذا النوع من القرار وفقا لمركزه أو وضعه ضمن الهرم التنظيمي في أي مستوى إداري بالمؤسسة؛
- **موضوع القرار:** يتمثل في المشكلة أو المسألة التي يتم بشأنها إتخاذ القرار لأجل معالجتها ووضع حل مناسب؛
- **الأهداف والدوافع:** القرار المتخذ هو تصرف أو سلوك ناتج عن دافع معين لإشباع حاجة، أي أن كل قرار يتخذ له دافع يشبع حاجة ما، وهو المبرر لإتخاذ القرار، وكما زادت أهمية إشباع الحاجة زادت أهمية القرار المتخذة؛
- **المعلومات والبيانات:** حتى تتم دراسة المشكلة وتحديد أبعادها بشكل واضح لابد من جمع المعلومات والبيانات بخصوصها سواء كانت هذه المعلومات والبيانات تتعلق بالماضي أو الحاضر أو المستقبل، وهذا يعتمد على طبيعة المشكلة ذاتها أيضا وكذلك للتأكد من عملية تنفيذه وتحقيق الأهداف المرجوة منه؛
- **التنبؤ:** يعني التنبؤ بما سيكون عليه الحال في المستقبل، وخاصة عندما تتعلق المشكلة بأمر مستقبلية يحتاج فيها متخذ القرار إلى معلومات وبيانات محتمل حدوثها مستقبلا؛
- **البدائل:** إن إتخاذ القرار عادة ما يتضمن إختيارا واحدا من مجموعة بدائل متاحة، وهو الذي يمثل حلا للمشكلة التي هي محل القرار، فتحديد البدائل يعطي فرصة لإختيار الأفضل؛
- **القيود:** تتم عملية إتخاذ القرار ضمن قيود تفرضها البيئة المحيطة بمتخذ القرار، فلا مفر لمتخذ القرار من تقييم هذه القيود ودراستها لتفادي سلباتها والإستفادة من إيجابياتها، ومن أمثلة هذه القيود تلك المتعلقة بأفراد متخذي القرارات ( الدوافع، المهارات المكتسبة) القيود الفنية (توفر

<sup>1</sup> - طارق المجذوب، الإدارة العامة، الطبعة الثانية، منشورات جلي، بيروت (الأردن)، 2003، ص 499.

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

الحاسب الآلي، أنظمة الدعم، الأنظمة الخبيرة، وسائل الإتصال... أما القيود الإقتصادية (حالة الإقتصاد تت

- سم بالركود أو الرواج ) القيود الإجتماعية (العادات والتقاليد، المعتقدات ...).
- النتائج المرغوبة: يسعى متخذ القرار في كل الأحوال من خلال إتخاذه للقرارات إلى تحقيق نتائج مرغوبة ومنتوقعة أو تحسين وضعية أو تفادي وضعية سيئة.

إن هذه العناصر كلها تكون تحت مظلة عملية إتخاذالقرارن للمراجعة الداخلية دور يمكن أن تساهم به عند كل عنصر إما بأن تقوم بتوفير بدائل وتقديم معلومات لذلك، أو التنبيه بوجود أخطار أو وجود فرص وأهداف يمكن الوصول إليها، وإقتراحات حول سبل معينة، حيث يمكن من خلال عمليات المراجعة المختلفة والمستمرة داخل المؤسسة التنبؤ بما يمكن أن سيواجه المؤسسة مستقبلا من فرص وتهديدات فتعمل إدارة المراجعة

الداخلية بإخطارالإدارة العليا بهذا الشأن من إتخاذ القرارات اللازمة لذلك، فيضاف كل هذا إلى الأدوار التي يمكن أن تساهم بها المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار.

#### المطلب الثاني: أنواع القرارات

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

#### - تصنيف القرارات حسب القانون الإداري:

يقسم علماء القانون الإداري القرارات طبقا لمعايير متعددة أهمها:

#### 1 – تكوين القرار: حسب هذا المعيار تنقسم القرارات إلى نوعين هما<sup>1</sup>:

##### أ – القرارات البسيطة :

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

<sup>1</sup> - عبد الله إبراهيم الفقي، نظم المعلومات المحسوبة ودعم القرارات، دار الثقافة، الأردن، 2012، ص 221 – 222 .

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

#### ب - القرارات المركبة:

هي تلك التي تدخل في تركيبها وتكوينها جوانب قانونية متعددة ومثل هذه القرارات لا تصدر مستقلة بل تصلح أعمالاً إدارية أخرى قد تكون سابقة أو معاصرة لها أو لاحقة على عمل إداري آخر مع وجود صلة الإرتباط بينها جميعاً.

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

#### 2 - من حيث مدى القرارات وعموميتها : تصنف القرارات من حيث هذا المعيار إلى نوعين<sup>1</sup>:

##### أ - القرارات التنظيمية:

هي تلك التي تتضمن قواعد عامة ملزمة تطبق على عدد غير محدود من الأفراد، والقرار التنظيمي يتخذه المدير بصفته عضواً في التنظيم، ولذا تنعكس آثاره على المؤسسة وعلى نشاطاتها، إذ أن مهمة هذا النوع من القرارات إنشاء أو إلغاء أو تعديل المراكز التنظيمية لذا فإن هذا النوع من القرارات يجب أن يكون مبني على معلومات أكيدة وسليمة، ولا يمكن أن يكون ذلك ممكناً إلا بوجود من يؤكد ويصادق على سلامة وصدق تلك المعلومات. فمقسم المراجعة الداخلية جدير بأن يستشار في مثل هذه القرارات، أو على الأقل الإعتماد على تقاريرها، بالإضافة إلى هذا الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في مثل هذا النوع من القرارات هو بعد سريان هذا القرار فإن المراجعة الداخلية تعمل على متابعة مدى الإلتزام بهذه القرارات التنظيمية، ومن أمثلة هذه القرارات، القرارات اللائحية أو ما يطلق عليها باللوائح التنظيمية، فتعمل المراجعة الداخلية أثناء القيام بمهمة ما بالتأكد من أنه يتم العمل بهذه اللوائح لأنه في العادة تكون هذه اللوائح في صيغة رقابية حول أمر ما من الأمور الإدارية مما يزيد من تحقيق الأهداف المرجوة من وجود نظام رقابي داخل المؤسسة، تتميز القرارات اللائحية بأنها تسري على كل فرد تتوفر فيه الشروط القانونية التي تتضمنها هذه القرارات كما أنها تتسم بالثبات النسبي، مما يجعل منها مرجعاً يعتمد عليه في عملية المراجعة الداخلية.

<sup>1</sup> - عبد الله ابراهيم الفقي، نظم المعلومات المحسوبة ودعم القرارات، مرجع سبق ذكره، ص 122 - 123 .

## ب- القرارات الفردية :

هي تلك التي تخاطب فردا بذاته أو مجموعة من الأفراد كالقرار الصادر بتعيين موظف أو ترقية أو فصله، فالقرارات الفردية إذا لا تخضع لقواعد قانونية، بل تخاطب فردا محددًا أو حالة محددة حتى ولو كان من تخاطبهم أكثر من فردا مادام أنها تخاطبهم بذاتهم.

3- من حيث آثار القرار على الأفراد: ويمكن تصنيف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى<sup>1</sup>:

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

ب - قرارات غير ملزمة للأفراد أي لا يحتج بها عليهم، مثل: التعليمات والأوامر والنشرات التي يصدرها الرؤساء في المصالح والإدارات المختلفة للمرؤوسين لتوضيح أو تفسير القوانين أو إرشادات للموظفين أو توضيح إجراءات

العمل، وقد لا يسألون إذا لم يلتزموا بها، إن إصدار قرار من هذا النوع لا يمكن أن يكون إلا بظهور الحاجة لذلك فمن الممكن أن تعطي المراجعة الداخلية تقييمها مسبقا حول هذه الحاجة وضرورتها وتقييمها بعديا، من حيث درجة الإلتزام بهذه التعليمات أو الإجراءات...الخ

<sup>1</sup> - عبد الله ابراهيم الفقي، نظم المعلومات المحسوبة ودعم القرارات، نفس المرجع السابق، ص 225 .

4 - من حيث قوة القرار ومدى خضوعه لإعادة النظر: تصنف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى<sup>1</sup>:

أ - قرارات أولية :

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

ب - قرارات قطعية :

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

5 - من حيث شكل القرار وإجراءات إتخاذه : تصنف القرارات وفقا لشكل إصدارها والإجراءات التي سبق إتخاذها إلى<sup>2</sup>:

أ\_ قرارات مكتوبة وقرارات شفوية :

الأصل أن تكون القرارات الإدارية مكتوبة وذلك بمثابة مستند رسمي، يعتمد عليه في المراجعة الداخلية أثناء وبعد إصدار القرار وسهولة فهمه وتفسيره، لكن ذلك لا يمنع من إتخاذ القرارات في شكل شفوي دون أن يصب في قالب مكتوب لأن القرار الشفوي يعتبر قرار سليما ومنتجا لجميع آثاره. إن جدور المراجعة الداخلية في هذا النوع من القرارات يتمثل العامل النفسي لمتخذ القرار، فمجرد علمه أن هناك قسم للمراجعة الداخلية يعمل على مراجعة ومراقبة ما يجب أن يكون وما كان، فإنه يعمل أن لا يكون قراره عفويا وغير مؤسس، ونجد هذا النوع من القرارات في المستويات الدنيا والوسطى من الإدارة وفي الورش.

ب - قرارات صريحة وقرارات ضمنية :

القرار الصريح هو ذلك القرار الذي يصدره الرئيس الإداري بصورة واضحة ومباشرة سواء بالموافقة أو الرفض، وهناك يمكن أن يستعين متخذ القرار بخدمات المراجعة الداخلية، أما القرار الضمني فيستفاد من مسلك الرئيس الإداري بحيث يستخلص مضمونه من هذا المسلك دون التعبير عن صراحته.

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

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص 351.

بالإضافة إلى ما سبق فقد تم تصنيف القرارات الإدارية حسب المعايير التالية<sup>1</sup>:

- وفقا للوظائف الأساسية بالمؤسسة؛
- وفقا لإمكانية برمجتها أو جدولتها؛
- وفقا لأساليب اتخاذها؛
- وفقا للنمط القيادي المتخذها

1 - تصنيف القرارات وفقا للوظائف الأساسية بالمؤسسة: تصنف القرارات وفق هذا المعيار إلى<sup>1</sup>:

أ - قرارات تتعلق بالعنصر البشري :

وتتضمن القرارات التي تتناول مصادرها الحصول على الموظفين وطرق الإختيار والتعيين، وكيفية تدريب العاملين، وكيفية معالجة الشكاوي، وغير ذلك...إلخ.

ب - قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية ذاتها :

كالقرارات الخاصة بالأهداف المراد تحقيقها، الإجراءات الواجب إتباعها والسياسات وبرامج العمل، وقواعد إختيار المديرين وتدريبهم وترقيتهم وفصلهم...إلخ.

ج - قرارات تتعلق بالإنتاج :

وتتضمن القرارات الخاصة بإختيار موقع المصنع، أنواع الآلات المستخدمة، كيفية الحصول عليها وتصميم المصنع الداخلي، طريقة الإنتاج، مصادر الحصول على المواد الخام وغيرها...إلخ.

د - قرارات تتعلق بالتسويق :

وتشمل هذه المجموعة من القرارات تلك الخاصة بنوعية السلعة التي سيتم بيعها، الأسواق التي سيتم التعامل معها، وسائل الدعاية والإعلان الواجب إستخدامها لترويج السلعة، بحوث التسويق وغيرها.

<sup>1</sup> - مصطفى محمود أبو بكر، جمال الدين محمد المرسي، التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية، مصر، 2007، صص 23-24

2- سيد صابر تعلق، نظم دعم اتخاذ القرارات الإدارية، دار الفكر، الأردن، 2011، ص 50.

## ي -قرارات تتعلق بالتمويل :

كالقرارات الخاصة بحجم رأس المال اللازم والسيولة، وطرق التمويل ومعدلات الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها...إلخ.

2 - تصنيف القرارات وفقا لإمكانية برمجتها أو جدولتها :ميز سايمون H.Simon بين نوعين هما <sup>1</sup>:

## أ -قرارات مبرمجة :

تعتبر قرارات مبرمجة لأن معايير الحكم فيها عادة ما تكون واضحة، وغالبا ما تتوفر المعلومات الكافية بشأنها ومن السهل تحديد البدائل فيها، ويوجد تأكيد نسبي بشأن البدائل المختارة، وهي قرارات متكررة روتينية ومحددة جيدا لها إجراءات معروفة ومحددة مسبقا للتعامل معها.

## ب -قرارات غير مبرمجة :

عادة ما تظهر الحاجة لإتخاذها عندما تواجه المؤسسة المشكلة لأول مرة ولا توجد خبرات مسبقة بكيفية حلها، ففي هذا النوع عادة ما يصعب تجميع معلومات كافية عنها، ولا توجد معايير واضحة لتقييم البدائل.

3 - تصنيف القرارات وفقا لأساليب إتخاذها :يضيف علماء الإدارة القرارات الإدارية وفق هذا الصنف إلى:

## أ - القرارات الكيفية :

هذا النوع من القرارات يتم إتخاذها بالإعتماد على الأساليب التقليدية القائمة على التقدير الشخصي للمدير متخذ القرارات وخبراته وتجاربه ودراسته للآراء والحقائق المرتبطة بالمشكلة، ومن هنا فإن مثل أحاسيس وإدراك وإتجاهات وخلفيات المدير التي يتخذها .

## ب -القرارات الكمية:

هذه القرارات يتم إتخاذها بالإعتماد على الرشد والعقلانية لمتخذها، والإعتماد ذلك على القواعد والأسس العملية التي تساعده على إختيار القرار الذي يؤدي إلى زيادة ومضاعفة عائدات وأرباح المؤسسة من بين مجموعة من البدائل المتاحة، ويفترض في إتخاذ مثل هذه القرارات وضوح الأهداف ومعقوليتها وموضوعية متخذها، وكفاية المعلومات المطلوبة ودقتها وتوفر الخبرات والإختصاصات وتفاهم العوامل والتغيرات المؤثرة

<sup>1</sup> - محمد موفق حديد، الإدارة - المبادئ والنظريات والوظائف، دار الحامد للنشر، الأردن، 2001، ص 272 .



في عملي إختيار البديل الأنسب، وللمراجعة الداخلية أهمية كبرى في تحسين المعلومة من شكلها البسيط إلى معلومة إلى معلومة إدارية يمكن الإعتماد عليها في عملية صنع القرار وذلك بإصغاء الصبغة الشرعية والصحيحة والسليمة، وغير المكلفة وفي الوقت المناسب .

5 - تصنيف القرارات وفقا لنمط القيادي لمتخذها: تصنف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى نوعين<sup>1</sup>:

#### أ -قرارات إنفرادية:

يتم إتخاذ هذا النوع من القرارات من قبل المدير بشكل إنفرادي ويعلنها على موظفيه دون إعطائهم أية فرصة للمشاركة في إتخاذها، فالمدير وحده الذي يحدد المشكلة ويضع لها الحلول ثم يختار أحد الحلول الذي يراه مناسباً، وهو بهذا لا يعطي مرؤوسيه أية فرصة للمناقشة فيما يقرر، ولا يضع في إعتباره رد فعل المرؤوسين نحو القرار المتخذ من قبله.

إن في مثل هذا النوع من القرارات يتقلص دور المراجعة الداخلية فيه وتصبح ناقصة الفعالية وهذا كون متخذ القرار لا يأبه لأراء باقي الموظفين وسوف نرى هذه المحدودية بالتفصيل العناصر اللاحقة.

#### ب -قرارات بالمشاركة :

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

تلعب المراجعة الداخلية في هذا النوع من القرارات دوراً هاماً من خلال إقتراحاتها حول المشاكل التي أن تكتشفها أو بالنسبة للمشكلات التي يستشار لحلها وهذا كون المراجع الداخلي قد قام بعملية تشخيص كلي حول حيثيات المشكلة.

<sup>1</sup> - مؤيد الفضل، المنهج الكمي في إتخاذ القرارات الإدارية المثلى، دار اليازوري للنشر، الأردن، 2010 ، ص 33.

6 - تصنيف القرارات وفقا لظروف إتخاذها : تصنف القرارات حسب هذا المجال إلى<sup>1</sup>:

أ -القرارات التي تتخذ تحت ظروف التأكد :

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

إن للمراجعة الداخلية أهمية بالغة في تحديد الظروف التي في ظلها يتم إتخاذ القرارات وهذا من خلال تأكيد أو عدم تأكيد المعلومة من جهة والظروف المحيطة من جهة أخرى، وهذا لكون المراجعة الداخلية في علاقة مستمرة وسائرة مع هذه الظروف حسب كل حالة، وهي تعلم تمام العلم بمدى تأكيد الظروف وهذا بحكم إستمراريتها داخل المؤسسة من جهة وميزتها بالصفة الرقابية من جهة أخرى، فهي على إطلاع دائم.

ب -القرارات التي تتخذ تحت ظروف عدم التأكد:

إن مثل هذه القرارات لا تتوفر لمتخذها كل المعلومات المطلوبة على المشكلة محل القرار أو حتى لا تتوافر أية معلومة عن المشكلة مما يجعل الإحتمالات المرتبطة بالأحداث المتوقعة عن هذه المشكلة الغير معروفة، فيتخذ المدير قرار غامضا لحلها، وغالبا ما تفرض ظروف عدم التأكد على متخذ القرار إتباع بعض الأساليب الرياضية والإحصائية لتحديد نسبة الإحتمالات المتوقعة من نتائج القرارات والوصول إلى أحد البدائل المتاحة.

يتجلى دور المراجعة الداخلية في هذا النوع من القرارات، من خلال حرصها كل الحرص على توفير درجة من الدقة للعمل على أساسها لإتخاذ القرارات أكثر صوابا وفي ظل هذه الظروف يحتاج متخذ القرار إلى تقرير المراجع الداخلي ليجعل منه داعما يعتمد عليه في إختيار ومباشرة القرار، كما أن للمراجعة الداخلية دورا كذلك في إكتشاف هذا النوع من المشاكل وظروفها.

المطلب الثالث: أساليب إتخاذ القرارات

لقد درج الكثير من كتاب الإدارة على تصنيف الأساليب التي يتبعها المديرون في إتخاذ القرارات إلى أسلوبين هما: الأسلوب التقليدي، والأسلوب العلمي.

<sup>1</sup> - عبد الإبراهيمي الفقي، نظم المعلومات المحسوبة ودعم إتخاذ القرارات، مرجع سبق ذكره، ص 50 .

## 1- الأساليب التقليدية في إتخاذ القرارات:

يقصد بالأساليب التقليدية تلك التي تفتقر للتدقيق والتمحيص العلمي ولا تتبع المنهج العلمي في عملية صنع القرار، وتعود جذور هذه الأساليب إلى الإدارات القديمة التي كانت تستخدم أسلوب التجربة والخطأ والخبرة، والمشاهدة والتقليد أو المحكاة في حل مشاكلها، وتمثل هذه الأساليب فيما يلي<sup>1</sup>:

أ- الخبرة: يمر المدير بالعديد من التجارب أثناء أدائه لمهامه الإدارية يخرج منها بدروس مستفادة من النجاح والفشل تنير له الطريق نحو العمل في المستقبل وهذه الدروس المستفادة من التجارب الماضية غالباً ما تكسب المدير مزيداً من الخبرة التي تساعده في الوصول إلى القرار المطلوب.

ولا تقتصر الخبرة المعنية في هذا الأسلوب على خبرة المدير متخذ القرار ولكن يمكنه التعلم والإستفادة من خبرات المديرين الآخرين من زملائه وتجاربه في ظل المشاكل الإدارية وإتخاذ القرارات الصائبة نحوها، كما يمكنه الإستفادة من خبرات وتجارب المديرين السابقين الذين تقاعدوا عن العمل أو تركوا العمل لأسباب أو أخرى.

ب - إجراء التجارب: لقد بدأ تطبيق أسلوب إجراء التجارب في مجالات البحث العلمي، ثم إنتقل تطبيقه إلى الإدارة للإستفادة منه في مجال إتخاذ القرارات وذلك بأن يتولى متخذ القرار نفسه إجراء التجارب أخذاً بعين الإعتبار جميع العوامل الملموسة وغير الملموسة والإحتمالات المرتبطة بالمشكلة محل القرار، حيث يتوصل من خلال

هذه التجارب إلى إختيار البديل الأفضل معتمداً في هذا الإختيار على خبرته العلمية، ومن مزايا هذا الأسلوب أنه يساعد المدير متخذ القرار على إختيار أحد البدائل المتاحة لحل المشكلات، وذلك من خلال إجراء الأخطاء والثغرات التي تكشف عنها التجارب أو التطبيقات العملية، وبذلك يمكن هذا الأسلوب المدير من ان يتعلم من أخطائه ومحاولة تلاقي هذه الأخطاء في القرارات التي يتخذها مستقبلاً.

ج - البديل والحكم الشخصي : يعني هذا الأسلوب إستخدام متخذ القرار حكمه الشخصي وإعتماده على سرعة بديهية في إدراك العناصر الرئيسية الهامة للمواقف والمشكلات التي تعترض له، والتقدير السليم لأبعادها، وفي فحص وتحليل وتقييم البيانات والمعلومات المتاحة والفهم العميق والشامل لكل التفاصيل الخاصة بها، كما تبدو صعوبة ومخاطر إستخدام هذا الأسلوب في أنه يقوم على أسس شخصية نابعة من

<sup>1</sup> - السعيد مبروك ابراهيم، المعلومات ودورها في دعم واتخاذ القرار الإستراتيجي، المجموعة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2012، ص 232.

شخصية متخذ القرار وقدراته العقلية وإتجاهاته وخلفياته النفسية والإجتماعية ومعارفه، وهذه كلها سمات وقدرات تختلف باختلاف المجتمعات والبيئات كما أنها مرهونة بالمقومات المختلفة التي يمر بها.

د - دراسة الآراء والإقتراحات وتحليلها : يعني هذا الأسلوب إعتتماد متخذ القرار على البحث ودراسة الآراء والإقتراحات التي تقدم إليه حول المشكلة وتحليلها ليتمكن على ضوءها من إختيار البديل الأفضل وتشتمل هذه الآراء والإقتراحات تلك المقدمة إليه من طرف المستشارون والمتخصصون والزملاء والتي تساعد في إلقاء الضوء على المشكلة محل القرار، وتمكن متخذ القرار من إختيار البديل الأفضل إلا أن من الصعوبات التي تواجه متخذ القرار في تطبيق هذا الأسلوب، أن نفيذه يتطلب تجزئة المشكلة إلى أجزاء ومن ثم دراسة كل جزء منها على حدى، وكذلك دراسة المشكلة ككل مع الأخذ بعين الإعتبار العوامل الإستراتيجية المؤثرة فيها كما يتطلب تطبيقه

من ناحية أخرى إشراك متخذ القرار لكل من يساهم بأرائه وإقتراحاته لإتخاذ القرار وكذلك إشراك المرؤوسين الذين يتولون تنفيذ القرار<sup>1</sup>.

## 2 - الأساليب العلمية في إتخاذ القرار:

تتميز الأساليب الحديثة في إتخاذ القرارات مع نظيرتها التقليدية في أنها تقلل أثر التحيز الناجم عن الأحكام الشخصية أو العاطفية إلى حد كبير، وفي يمكن تناول بعض الأساليب الحديثة على النحو التالي :

### أ - بحوث العمليات<sup>2</sup>:

وتعني بحوث العمليات تطبيق الوسائل والطرق والفنون العلمية لحل المشكلات التي تواجه المديرين بشكل يضمن تحقيق أفضل المطلوب، ووضع هذا الأسلوب العلمي موضع التنفيذ أين يفترض وجود عناصر معنية وإتباع خطوات علمية محددة تتمثل في أن يكون هناك أكثر من بديل متاح لحل هذه المشكلة وأن يكون هناك أهداف أو نتائج يرغب الشخص أوالجهة في تحقيقها، وأن يكون هناك متغيرات يمكن لمتخذ القرار السيطرة عليها وأخرى يصعب السيطرة عليها، وأن يكون هناك قيود وضغوط يتم في ظلها إتخاذ القرار.

<sup>1</sup> - محمد قاسم القريوني، مبادئ الإدارة، النظريات والعمليات والوظائف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 315.

<sup>2</sup> - عدنان عواد الشوابكة، دور نظم تكنولوجيا المعلومات في إتخاذ القرارات الإدارية، دار البازوري، الأردن، 2001، ص 154.

## ب - نظرية الإحتمالات :

تمر عملية إتخاذ القرار بعدة مراحل، وأصعب هذه المراحل هي مرحلة إختيار البديل الأفضل، لذا يتطلب من متخذ القرار التأكد من إحتمالات المستقبل وقياسها إن أمكن، وإن هذه الصعوبة تزداد كلما إزدادت إحتمالات عدم التأكد في توقع حدوث أحداث معنية في المستقبل وإحتمالات النجاح للبديل المطروح، ومن هنا ظهرت بعض المحاولات التي تستهدف تطبيق نظرية الإحتمالات في مجال عملية صنع القرارات عن طريق تسجيل عدد مرات حدوث حدث معين للإستفادة من هذا التسجيل في التوصل إلى توقعات سليمة للمستقبل ومن هذا المنطق لجأت الكثير من المؤسسات الإدارية إلى الإحتفاظ ببيانات تاريخية لنشاطات ومشاكل معنية لتكون معيارا تستند إليه في حساب الإحتمالات<sup>1</sup>.

ج - نظرية المباريات الإدارية<sup>2</sup> :

يقوم مفهوم نظرية المباريات الإدارية في مجال إتخاذ القرار على إفتراضات مبنية على أساس التفكير المنطقي المسبق الذي يقول أن الإنسان يسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح مع أقل قدر ممكن الخسارة، وأنه يتصرف بحكمة وأن المنافسة سيكون على القدر من الفهم والحكمة في التصرف.

وقد أسهمت هذه النظرية في حل المشكلات التي تتعلق بوجود منافسة حيث ثبت جدواها في إتخاذ القرارات في مواقف وظروف المنافسة إذ أنه في مثل هذه الموافقيجد متخذ القرار أن البدائل المتاحة تتم في إطار المنافسة لقرارات تتخذها مؤسسة اخرى إذ أن المباراة في إتخاذ القرارات قد تكون بين مؤسستين أو محتكر وآخر.

<sup>1</sup> - إسمهان خلفي، دور نظم المعلومات في إتخاذ القرارات، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، منشورة، كلية العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، دفعة 2008/2009، صص 31، 32.

<sup>2</sup> - نواف كنعان، إتخاذ القرارات، مرجع سبق ذكره، ص 197.

د - أسلوب التحليل الحدي<sup>1</sup>:

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

ومن أهم المعايير التي يستخدمها التحليل الحدي في عملية المفاضلة بين بدائل الحلول المطروحة أمام متخذ القرار للمفاضلة بين هذه البدائل لمعرفة مدى الفائدة أو المنفعة المتحققة من هذه البدائل مستخدماً في ذلك القواعد التي أوجدها التحليل الحدي كأساساً للمفاضلة بين هذه لمعرفة مدى الفائدة أو المنفعة المتحققة من هذه البدائل مستخدماً في ذلك القواعد التي أوجدها التحليل الحدي كأساساً للمفاضلة بين تلك البدائل.

هـ - أسلوب دراسة الحالات :

يعتبر هذا الأسلوب العلمي من الأساليب الهامة المستخدمة في إتخاذ القرارات، إذ أنه يساهد على تطوير وتحسين قدرات ومهارات متخذي القرار على تحليل والتفكير الإبتكاري لحل المشاكل الإدارية التي تواجههم، ويقوم أسلوب دراسة الحالات على تعريف وتحديد المشكلة، والتفكير في أسبابها وجوانبها المختلفة، وتصوير الحلول البديلة لها إستناداً إلى المعلومات المتاحة عن المشكلة، ويمكن لمتخذ القرار الإسترشاد بمجموعة من الأسئلة في دراسة الحالة:

- هل هناك مشكلة تتطلب حل ؟
- ماهي المشكلة ؟
- ماهي أسبابها الرئيسية والفرعية وعلاقتها ببعضها؟
- ماهي أعراضها ومظاهرها؟
- ماهي أهم جوانبها؟ ماهو العنصر الإستراتيجي الذي إذا أزيل إختفت المشكلة؟
- ماهي الحلول التي يمكن إقتراحها لحلها وهل هناك أكثر من حل وهو الحل الأنسب؟

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

<sup>1</sup> - نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 198.

و – أساليب أخرى لإتخاذ القرار<sup>1</sup>: هناك أساليب أخرى يمكن ذكرها في مايلي :

البرمجة الخطية: وهو أسلوب يستخدم عادة في تحديد الإستغلال للأفصل للإمكانيات والمواد المحدودة المتاحة في ظل عدة ظروف (منتجان، منافسة...).

نموذج مصفوفات العائد: والتي تبني على تحديد الأهداف – تعظيم Max، أو أوتدنيه Min .

أسلوب تحليل التعادل: والذي يقوم على أساس تحليل العلاقة بين الإيرادات والتكاليف الخاصة بكل بديل من البدائل حيث يعتمد على هذا الأسلوب في الكثير من القرارات.

### المطلب الرابع: أهمية إتخاذ القرار

تعتبر عملية إتخاذ القرار من الإجراءات التنظيمية المهمة في أي تنظيم، ويرتبط إتخاذ القرار بمختلف نشاطات المؤسسة وتتزايد أهمية هذه العملية كلما إتسعت وتعمقت مجالات وغايات القرارات المطلوب إتخاذها، فالقرار الذي يتم إتخاذها مع إختلاف وتباين مستوياته يظل محكوما بمجموعة من الاطراف إلى جانب ما يتداخل مع ذلكمن عوامل ومؤثرات خارجية، من هنا يمكن توضيح أهمية إتخاذ القرار التالية<sup>2</sup>:

- إتخاذ القرارات عملية مستمرة: حيث يمارس الإنسان العادي إتخاذ القرار طوال حياته اليومية فمن قراراته هناك السهلة والبسيطة وهناك الحاسمة والمصيرية، ولا يختلف الأمر عن المؤسسة فهي مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق والأفراد وغيرها؛
- إتخاذ القرارات أداة السير في عمله: وهي التي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث يقرر ما يجب عمله، ومن يقوم به؟ ومتى يتم القيام به؟... وعليه كلما إرتفعت قدرات المدير في إتخاذ القرارات كلما إرتفع مستوى أدائه الإداري؛
- إتخاذ القرارات الإستراتيجية: يحدد مستقبل المؤسسة، حيث مثل هذه القرارات يكون لها تأثيرا كبيرا على نجاح المؤسسة أو فشلها؛
- إتخاذ القرارات أساس إدارة وظائف المؤسسة كالقرارات المتعلقة بالإنتاج أو التسويق أو المواد البشرية أو التمويل، وكذا القرارات الخاصة بإدارة رأس المال وإستخداماته؛
- إتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، لأن كلا من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الحاسمة.

<sup>1</sup> - عبد السلام أبو قفح، أساسيات القرار، الدار الجامعية، مصر، 1995، ص 151 .

<sup>2</sup> - احمد ماهر، إتخاذ القرار مت بين العلم والابتكار، الدار الجامعية ، مصر، 2007، ص 34

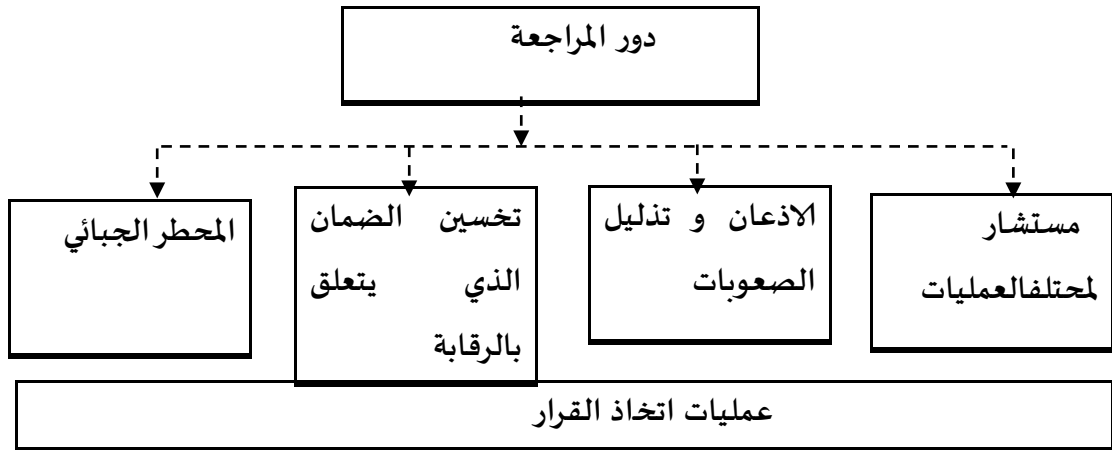
المبحث الثاني: المراجعة الداخلية وميكانيزماتها إتخاذ القرار

تشغل المراجعة الداخلية حيزا كبيرا من إهتمام مسيري ملاك المؤسسات، حيث تساعدهم في التحكم بالعمليات داخليا وخارجيا وتحسينها، وإتخاذ القرارات، ومن ثم يمس هذا الدور جميع نشاطات المؤسسة، ومن هنا يمكن القول أن المراجعة الداخلية تساهم مساهمة فعالة في عملية إتخاذ القرارات السليمة.

المطلب الأول: مساهمة المراجعة الداخلية في سير عملية إتخاذ القرار

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

الشكل رقم (01): دور المراجعة الداخلية في سير عملية إتخاذ القرار



- Source :Dona R. H Ermonson and Larry E. Rittenberg.Internal Audit and Orgazitional Governance, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, P:55, [www.TheIIA.org](http://www.TheIIA.org), 14/06/2005, 14h:35m.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن جميع المجالات التي يمكن أن يكون للمراجعة الداخلية فيها دور فإنه يتخللها عملية إتخاذ قرارات وبالتالي فإن هناك مساهمة للمراجعة الداخلية في عملية صنع القرار السليم.



إن طريقة الحكم على جودة القرار لا تتمثل في الحكم على القرار نفسه بل على الكيفية التي صدر بها القرار، طبقاً لهذه الطريقة فإن القرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، وبطريقة منهجية أي أن هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى القرارات الجيدة. وهذه القرارات يمكن سردها في مايلي<sup>1</sup>:

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

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

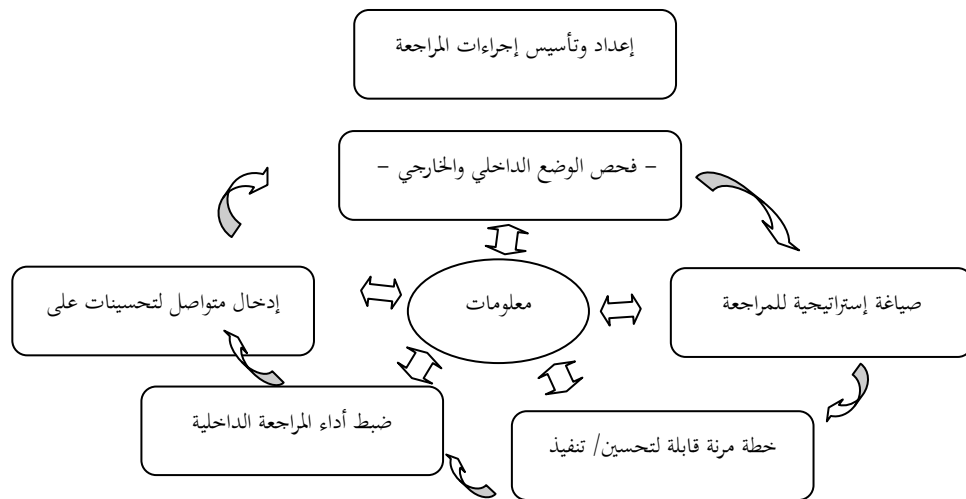
بالموازاة مع خطوات عملية إتخاذ القرار فإن المراجعة الداخلية لها دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لإتخاذ القرارات الإدارية كما في الشكل :

الشكل رقم

(02): دورة

حياة عملية

المراجعة



source: Protiviti Independent Risk Consulting, Technology International Audit-Diagnosti Review, 2004

<sup>1</sup> - علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، بط 1، 1997، ص 120.

تبدأ عملية المراجعة إعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات المراجعة المناسبة لذلك الموضوع، فمن خلال هذه النظرة أو التصور يتم تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا وخارجيا وتحديد درجة الخطر الناجم، ومن ثم يتم وضع إستراتيجية للقيام بعملية المراجعة، لتلها وضع الخطة اللازمة لذلك، بحيث يجب أن تتسم هذه الخطة بالمرونة والقابلية لتحسين في حال أي متغير غير مرغوب فيه، ليبدأ المراجع بتنفيذ خطة أو برنامج عمله، مع العمل في كل مرة على ضبط للأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية المراجعة الداخلية وهذا بالإعتماد مثلا على إحدى نماذج المتابعة، مع القيام بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص وهكذا دواليك في كل مرة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الإقتراحات المناسبة، فينتج بذلك ومن خلال كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لإتخاذ القرار وتساهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة وفاعلية.

تتم المساهمة في عملية صنع القرار من خلال هذه الدورة حسب كل مرحلة، حيث أن المعلومة التي قد تم تأهليها والتوصل إليها هي إما إكتشاف مشكل أو تحديد مجموعة من البدائل أو المساعدة على إختيار أفضلها...إلخ، هذا يعني أن هناك مساهمة للمراجعة الداخلية في كل خطوة من خطوات إتخاذ القرار، والتي سوف نتطرق إلى كل خطوة بالتفصيل مع الوقوف على أهمية المراجعة الداخلية في كل مرحلة.

### 1 - وضع أهداف وأغراض معينة ونتائج للقياس<sup>1</sup>:

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

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

تقوم المراجعة الداخلية بتقييم ما تم تحديده من أهداف وإستراتيجيات ثم تقوم بتقييم ما تم ملاحظته وهذا من خلال الإقتراحات المقدمة في التقرير النهائي، كما يمكن أن نلمس للمراجعة الداخلية دورا

<sup>1</sup> - بن إبراهيم التويجري، محمد بن عبد الله البلاغي، الأسلوب القوي في صنع القرار السليم، العبيكان للنشر والتوزيع، السعودية، 1997، ص 14.

آخرا في هذه الخطوة وهو أنها تتخذ من الأهداف معايير تستند إليها في عملية المراجعة وبذلك يتم تقييم ما تم إنجازه على ضوءها ليكشف عن أهم الإنحرافات ثم الشروع في البحث عن أسباب هذه الإنحرافات، والتي من الممكن أن تكون راجعة لعدم موضوعية المعايير - الأهداف - أو لسبب نشوب هذه المعايير.

#### - تحديد المشكلة<sup>1</sup>:

إن تحديد المشكلة يساعد على القيام بتحليلها إلى عناصرها الرئيسية، ليستدل من ذلك الحل المناسب لها، وأن التحليل العقلي الإستدلالي المنظم يساعد في التوصل إليه واكتشافه.

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

إن تحديد أي مشكلة ما داخل المؤسسة لا يمكن أن يتم إلا بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي، وبالتالي يمكن القول أنه يجب أن تتم عملية الفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي لكي يتم تحديد المشكلة ومن ثم معرفة هل أن هذه المشكلة تحتاج لحل مبرمج أو غير مبرمج، ثم يتم تتبع النتائج ومراقبة القرار المتخذ بشأن تلك المشكلة.

مما سبق يمكن القول بأن وجود مشكل يعني وجود خطريواجه المؤسسة، عليها أن تتصرف إتجاه هذا الخطر، فتعتمد على الإقتراحات المقدمة في التقارير الناتجة عن عملية المراجعة الداخلية حول هذا المشكل (الخطر)، ويمكن عرض الدور الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية للحد أو مواجهة أو تجنب (إتخاذ القرار) خطرا.

هناك دور للمراجعة الداخلية في عملية إتخاذ القرار على جميع المستويات، وهذا من خلال المساعدة في إكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة في المؤسسة حتى يتسنى لها مواجهتها قبل التفاجئ بها، بمعنى أن المراجعة الداخلية تساعد المؤسسة في تحديد الأخطار التي من الممكن مواجهتها مهما كان نوعها ومن أي جهة كانت من الخارج، أو الداخل، كام أنها تحدد طريقة التصرف مع كل خطر حسب نوعه.

ويتركز دور المراجعة الداخلية في المؤسسة في مواجهة خطرها (مشكل ما) حسب درجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر من جهة، وحسب احتمال وقوعه من جهة أخرى.

<sup>1</sup> - عدالة أسامة، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، دفعة 2014 - 2015، ص 90.

3- إيجاد البدائل<sup>1</sup> :

إن العناصر الجوهرية لوجود القرار أن يكون هناك مشكلة تتطلب حلا معيناً، وأن يكون أكثر من حل، أي حلول متعددة تطرح للنقاش ويتم دراستها وتقييمها حتى إختيار الحل الأفضل الأكثر ملائمة، لذا فإن وجود المشكلة يقتضي تباين الآراء حولها، ذلك أن المشكلة التي ليس لها سوى حل واحد لا تعد مشكلة في ذاتها، بل تصبح حقيقة لا بد من التسليم بها، ولكن من النادر أن توجد مشكلو ليس لها سوى حل واحد بل أن الغالب والأعم هو وجود عدة بدائل لكل مشكلة ولكل بديل منها مزايا وعيوب.

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

## 4- تقييم وتقييم البدائل:

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

يبرز دور المراجعة الداخلية في هذه الخطوة في أنها تعمل على تقديم وإقتراح البدائل التي تراها مناسبة في التقرير النهائي وهذا بعد دراسة المشكل.

<sup>1</sup> - إسمهان خلفي، دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات، مرجع سبق ذكره، ص 33.

5 - إختيار البديل أو الحل الأفضل<sup>1</sup> :

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

تعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعا لأن الإختيار يعني في حقيقة الأمر حسم الموقف والوصول المحصلة النهائية للجهد المبذول في المراحل السابقة، وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة والحنكة والخبرة والقدرة الذاتية لكتخذ القرار على الإختيار السليم، تبقى أفضلية حل من الحلول على البقية مسألة نسبية بين البدائل المماثلة، وتحكمها الإعتبارات السالفة الذكر في الخطوة السابقة إلا أنه مما يجب ذكره أن هناك إعتبارات أخرى سياسية وإجتماعية وإقتصادية قد تؤثر في إختيار البديل لحل المشكلة وخاصة فيما يتعلق بالمشاكل العامة للبلد.

في هذه الخطوة يزيد دور المراجعة الداخلية في إختيار البديل الأفضل، وهذا من خلال الإقناعات المستمرة على إختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي، وان متخذ القرار في العادة يستشير المراجع الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حال حتى البدائل الأخرى التي تم إقتراحها من الجهات الأخرى غير المراجعة الداخلية. فتكون بذلك المراجعة الداخلية رؤية يمكن إعتمادها في إختيار هذا البديل أو غيره.

## 6 - تنفيذ القرار :

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

- أن يكون القرار قابلا للتنفيذ بالإمكانات الموجودة؛ أن يلقي القرار حماسا ومساندة وتأييد من قبل الذين يقومون بتنفيذه؛ أن يكون القرار واضح الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها؛ أن يرفع القرار من معنويات العاملين على تنفيذه ومن لهم علاقة به.

<sup>1</sup> - أحمد ماهر، اتخاذ القرار ما بين العلم والإبتكار، مرجع سبق ذكره، ص 35 .

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

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

#### 7- المتابعة والتقييم<sup>1</sup>:

إن المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج التي تم التوصل إليها ومقارنتها بالنتائج التي كان المرجو تحقيقها، فإذا ما وجد إنحراف وجب إجراء بعض التغييرات التي تكفل تحقيق التوازن ومن هنا تتضح مدى أهمية تحديد الأهداف والتي بموجبها يتم تقييم مستوى الأداء، وفي حالة عدم توافق النتائج المطلوبة، يجب إحداث تغييرات ربما في الحل الذي تم إختياره أو في مراحل تنفيذه أو حتى إعادة صياغة نسق صنع القرار بالكامل وتصحيح مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة مسبقا. في هذه الخطوة بالذات يزداد دور المراجعة الداخلية وهذا لكون طبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتعمل على تقييم القرارات المتخذة وتعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى بحكم مشاركة المراجعة الداخلية في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد المشكلة ثم البدائل ثم إختيار البديل الأفضل.....، من شأنه أن يجعل قسم المراجعة الداخلية أن تسهر على تطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على التوريد المتواني للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة.

نلاحظ من خلال كل هذه الخطوات أن المراجعة الداخلية دورا أساسيا في كل خطوة، إلا أنه يجب التفرقة بين المعلومات المختلفة والتي تستخدم من قبل مستويات مختلفة من الإدارة، حسب الطبيعة الهيكلية للقرار المتخذ.

<sup>1</sup> - عدالة أسامة، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مرجع سبق ذكره، ص 36.

## المطلب الثاني : المشاركة في إتخاذ القرار

يؤكد العديد من الكتاب والباحثين على أهمية وضرورة مشاركة الأفراد والجماعات في عمليات إتخاذ القرارات لما يترتب على ذلك من نتائج وآثار إيجابية مثل زيادة الإنتاج وتحسين نوعيته، وتحسين الأداء، وزيادة الرضا الوظيفي، وتعميق الإلتزام والإلتزام بالإنتماء لدى الأفراد وغيرها، ويقول أحد الكتاب بعد إجراء مراجعة حديثة للدراسات في هذا المجال " أن المشاركة في إتخاذ القرارات بصورة عامة تعزز الشعور بالإنتماء للمؤسسة، وتوفير حياة عمل إيجابية، وصحة عقلية من خلال تحقيق حاجات الإستقلالية والمسؤولية والجوانب المادية للفرد " وقد ثبت أن المشاركة تؤدي إلى إنتاجية أعلى، وتقليل الدوران الوظيفي، ومزيد من الرضا الوظيفي. إن التحديات الكبيرة التي تواجه المؤسسات المعاصرة تتطلب مزيدا من المشاركة في إتخاذ القرارات للوصول إلى قرارات أفضل، كما أن الأفراف الجديدة التي تلتحق بالمؤسسات تتوقع أن يسمح لها بالمشاركة في التأثير على القرارات المتعلقة بأعمالهم، ومن ناحية أخرى فإنه أصبح ينظر إلى المشاركة من زاوية أخلاقية، إذ أن عدم المشاركة يؤدي إلى إلحاق أضرار جسمانية ونفسية بالعاملين على المدى البعيد. ويمكن أن تتم مشاركة العاملين في إتخاذ القرارات على أساسا فردي أو جماعي وبصورة رسمية أو غير رسمية، أما المشاركة الفردية فتتمثل في تأثير الفرد في القرارات الرئيسية، وتتم المشاركة على مستوى الجماعة من خلال الأساليب التشاورية أو الديمقراطية، ويرى الكاتبان " شميد" (Schmidt) "وتانوبو" (Tanneubaun) " أن المشاركة تمثل خطأ مستقيما تقع عليه درجات متفاوتة من المشاركة، وليس بالضرورة الإلتزام بنمط واحد وذلك للموقف والظروف"<sup>1</sup>

يتوقف نجاح المشاركة وفعاليتها على توافر متطلبات معنية، يتعلق بعضها بالعاملين أنفسهم والبعض الآخر له صلة بالبيئة، ومن هذه العوامل نجد<sup>2</sup>:

- توافر الوقت اللازم للسماح بالمشاركة ؛
- الفوائد المتوقعة من المشاركة تفوق التكلفة ؛
- الموضوع الذي سيشارك فيه العاملون له صلة بمصالحهم ؛
- يمتلك المرؤوسون القدرات المناسبة لمعالجة الموضوع ومقدرة متبادلة على الإتصال ؛
- عدم شعور أي طرف بالتهديد ؛
- أن يكون الموضوع ضمن سلطات ومسؤوليات الجماعة.

<sup>1</sup> - حسين حريم، أساسيات الإدارة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 153.

<sup>2</sup> - كاسر ناصر المنصور، نظرية القرارات الإدارية مفاهيم وطرائق كمية، دارمكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2000، ص 42.

وعلى الرغم من النتائج الإيجابية لإتخاذ القرارات الجماعية سواء بالنسبة للفرد أو الجماعة أو المؤسسة، إلا أن بعض الكتاب لا يهتمهم تحفظات حول إستخدام القرارات الجامعية لما يصاحب ذلك من بعض السلبيات مثل

الضغط الجماعي على الأفراد للإمتثال وسيطرة الأقلية، وإستبدال الأهداف، كبت الأحكام الصائبة بسبب تفكير الجماعة والرغبة في تحقيق الإجماع...إلخ.

ويقترح الكاتب " جورج هبر " (George Huber) إستخدام أسلوب القرارات الجامعية في الحالات التالية<sup>1</sup>:

- إذا كان الحصول على معلومات تتوافر لدى الأفراد سيزيد من مستوى جودة القرار؛
- إذا كان قبول القرار من الجماعة هاما وضروريا؛
- الإعتقاد بأهمية وضرورة تطوير الأفراد وتنميتهم

#### المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في إتخاذ القرار

على الرغم من تعدد القرارات التي يتخذها المدير العام في اليوم الواحد، فإن العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرارات تزيد من صعوبة وكلفة هذه العملية، وإذا ما تداخلت هذه العوامل بقوة فإنها تقود أحيانا إلى قرارات خاطئة (غير رشيدة)، لذا فإن إتخاذ أي قرار ومهما كان بسيطا ذا آثار ومدى محدودين فإنه يستلزم من الإدارة التفكير في عدد من العوامل مختلفة التأثير على القرار، بعضها داخل المؤسسة (عوامل داخلية) وبعضها من خارج المؤسسة (عوامل خارجية)، وبعضها الآخر سلوكي أو إنساني، بالإضافة إلى عوامل كمية أخرى ترتبط بالتكلفة والفوائد المتوقعة...

#### أولا: عوامل البيئة الخارجية (عوامل خارجية)

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

- الظروف الإقتصادية والسياسية والمالية؛
- الظروف الثقافية والتكنولوجية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الإقتصادية؛
- الظروف الإنتاجية القطاعية مثل المنافسين والموردين والمستهلكين؛

<sup>1</sup> - بيالة سميرة، المدير وعملية إتخاذ القرار في إطار إدارة المؤسسة، منشورة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، دفعة 2003 - 2004، ص 145.



- العوامل التنظيمية الإجتماعية والإقتصادية مثل النقابات والتشريعات والقوانين الحكومية والرأي العام والسياسة العامة للدولة، وشروط الإنتاج؛
- درجة المنافسة التي تواجه المؤسسة في السوق.

إن هذه العوامل ترتب على المؤسسة قرارات لا ترغب في إتخاذها أو ليس في مصلحتها دائما، فمثلا: إذا كان القرار المتخذ قد تم إتخاذه تحت ضغوط سياسية أو ذا طابع سياسي أو إجتماعي فمن الصعب إستخداما لمنطق الحر الرشيد في إتخاذ القرارات الحكومية المبنية على معيار إقتصادي، إلا أن ذلك لا يعني أن لا يقوم متخذوا القرارات بدراسة عميقة للمسائل والمشكلات، وإستخدام إجراءات منظمة وأحكام رشيدة تمكنهم من الوصول إلى إستنتاجاتهم.<sup>1</sup>

### ثانيا: عوامل البيئة الداخلية (عوامل داخلية)<sup>2</sup>

وتتمثل في العوامل التنظيمية وخصائص المؤسسة، وهي عوامل كثيرة نذكر منها :

- عدم وجود نظام المعلومات داخل المؤسسة يقيد متخذ القرار بشكل جيد؛
- عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام؛
- درجة المركزية وحجم المؤسسة؛
- درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة؛
- مدى توافر الموارد المالية والبشرية والفنية للمؤسسة؛
- القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية أخرى.

<sup>1</sup> - كاسر ناصر المنصور، نظرية القرارات الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 35 .

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص 36 .

### ثالثاً: عوامل شخصية ونفسية<sup>1</sup>

وهذه العوامل تشمل كل من له علاقة بإتخاذ القرار إبتداءاً بالمدير متخذ القرار ومستشاريه ومساعديه الذين يشاركونه في ذلك.

- عوامل نفسية: وهذه العوامل تتشعب فمنها ما يتعلق ببواعث داخلية للشخص، ومنها ما يتعلق بالمحيط النفساني المتصل به وأثره في عملية إتخاذ القرار خاصة في مرحلة إختيار البديل الأمثل من البدائل المتاحة.

- عوامل شخصية: تتعلق بشخصية متخذ القرار وقدراته وهناك الكثير منها التي تؤثر في عملية إتخاذ القرارات، والقرار يعتمد على كثير من المميزات الفردية والشخصية لفرد التي تطورت معه قبل وصوله إلى المؤسسة، وعليه تشكل عمليات إختيار الأفراد وتدريبهم. إن السلوك الشخصي يؤثر تأثيراً مباشراً في كفاية إتخاذ القرار.

### رابعاً: التردد في إتخاذ القرار

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

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

إن الركيزة الأساسية لنجاح إدارة المؤسسة وتسييرها هو إتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وفي الوقت المناسب، وبما أن متخذ القرار يتعرض للضغوطات سواء كانت من داخل أو خارج المؤسسة في إتخاذ قراراته من هنا ظهر دور المراجع الداخلي في مساعدة متخذ القرار في أداء عمله على أكمل وجه إيجاد الأخطاء والثغرات وإقتراح الحلول.

### المطلب الأول: المركزية الشديدة وعدم التفويض

نخص بالذكر هنا النمط الإداري الأوتوقراطي - الفردي - الذي يقوم المدير فيه باتخاذ قراراته دون الرجوع إلى المستويات الإدارية الأخرى، ويندرج هذا النمط الأوتوقراطي في شدته بين نقطتين تمثل إحدهما السلوك الأوتوقراطي المتسلط أو المتحكم وتمثل النقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق كما يتوسط

<sup>1</sup> - كمال نور الله، مهارات القائد الإداري، دار طلاس للنشر والتوزيع، دمشق (سوريا)، 1992، ص 164 .

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 تأتي من الأعلى إلى الأسفل، وهي غير قابلة للمناقشة، ويكون عمل المراجعة الداخلية في ظل هذا الأسلوب مقتصر على التأكد من السير العادي للنشاط في جميع المستويات الإدارية، كما يجدر بالذكر أيضا النمط القيادي الديمقراطي لا يشكل دائما البيئة المثلى التي تسمح للمراجعة الداخلية بالتدخل في عملية اتخاذ القرار، وهذا ما أثبتته الباحثان " تانباوم" و " وماكجريجور " من خلال مجموعة من الدراسات حول درجة المشاركة في ظل النمط الديمقراطي حيث توصلوا إلى مجموعة من النماذج نذكر منها<sup>1</sup>:

أ - النموذج الأول: هو نموذج المدير الذي يضع حدودا معينة ويطلب من مرؤوسيه المشاركة في اتخاذ القرارات في تلك الحدود فقط .

ب- النموذج الثاني: يقوم المدير بتقديم مشروع قراره - ورقة عمل - قابلة للتعديل أو حتى الإلغاء، ويتيح لمرؤوسيه فرصة المشاركة في اتخاذ القرار من خلال استطلاع - المدير - لآرائهم وردود فعلهم حول هذا القرار قبل أن يصبح نهائيا.

#### المطلب الثاني: ضغوط المديرين

قد أثبتت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين في المؤسسات المختلفة أيا كان نوعها، نشاطها، أو حجمها، يتعرضون لضغوط عديدة بشكل أو آخر على مردوديتهم في اتخاذ القرارات السليمة، فبالرغم من أداء خلية المراجعة الداخلية لعملها على أحسن وجه ووفقا لجميع المتطلبات إلا أن مساهمتها في عملية إتخاذ القرارات تحت هذه الظروف سوف تكون محدودة أو حتى منعدمة، ويمكن تقسيم هذه الضغوط إلى :

1. الضغوط الداخلية : تنشأ الضغوط الداخلية في المؤسسة، وهي منتشرة أكثر في بلدان العالم الثالث

نجد منها<sup>1</sup>

<sup>1</sup>-بلواحد زكريا، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة قسنطينة، دفعة 2010 - 2011، ص 56 .

<sup>1</sup> - بلواحد زكريا، مرجع سبق ذكره، ص 59.

أ - ضغوط الرؤساء : إن المدير الذي لا يعرف حدود سلطته أولاً، يحول السلطة الكافية من رؤسائهم غالباً ما يحجم عن اتخاذ القرارات الحاسمة، وهناك عدة أسباب تدعو المدير متخذ القرار للإلتزام بسلطة رئيسهم فمن جهة يريد المدير أن يضمن الحصول على موافقة رئيسه على قراراته، ومن جهة أخرى فإن الرئيس عادة ما يستغل سلطته الواسعة وخبرته الكبيرة لإقتراح حلول وتبريرها ثم فرضها على المدير بشكل أو بآخر، يضاف إلى ذلك أن بعض الرؤساء لا يميلون لتفويض سلطتهم لمؤسسيهم.

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

ج - ضغوط داخلية أخرى : إنه يعتبر من الضغوط الداخلية ضيق الوقت لدى المدير أو اضطراره إلى اتخاذ القرارات تحت ظروف معينة، حيث لا تكون هناك فرصة كافية للحصول على المعلومات الوافية عن البدائل ودراستها، كما يعتبر من الضغوط الداخلية تلك الخاصة بإمكانيات المؤسسة المالية ومدى قدرتها على توفير السيولة اللازمة لمواجهة عملياتها التجارية، وتوفير الإمكانيات اللازمة سواء كانت عناصر بشرية أو مستلزمات مادية.

#### 1. الضغوط الخارجية : تتميز الضغوط الخارجية بأنها مفروضة على جميع المؤسسات مهما اختلف

حجمها أو نشاطها، من الصعب التخلص منها، ومن الأمثلة عن الضغوط الخارجية نجد<sup>1</sup>:

أ - ضغوط الرأي العام : تفرض ضغوط الرأي العام على المدير كونه عضواً في المجتمع وعليه أن يتعامل معهم ولذلك فإن القرار الذي يكون فعالاً في وقته أو في منطقة معينة قد لا يكون فعالاً في وقت أو في منطقة أخرى. فقد تعارض مثلاً 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 الإقتصادية : تمثل الضغوط الإقتصادية في حالات التضخم والإنكماش أو التغيير في نسب الفوائد، كذلك التذبذب في أسعار العملات وحالات العرض والطلب المختلفة وغيرها من العوامل التي تؤثر تأثيراً مباشراً على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها كما تنعكس آثارها على القرارات فتحد من فاعليتها.

<sup>1</sup> نواف كنعان اتخاذ القرارات مرجع سبق ذكره ص 307

ج- ضغوط العلاقات الإجتماعية والشخصية للمدير خارج نطاق العمل: أوضحت الدراسات التطبيقية أن العلاقات الشخصية للمدير خارج نطاق العمل، تلعب دورا بارزا في توجيه قراراته، وخاصة فس 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 أشخاص يستمدون الحق في الضغط من مراكز رسمية أو من هيئات لها طابع خاص كالنقابات المهنية والمالية، والهيئات الدينية أو التنظيمات الحزبية.

### المطلب الثالث: علاقة القرار بالمكونات العملية الإدارية

إن الممارسات العملية أثبتت أنه لا يمكن النظر إلى هذه المكونات (التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة) بدون التنسيق بينها، والذي يمثل جابا هاما ومتكررا في عمل المديرين، لأنه يمتد من التنسيق بين الخطط إلى التنسيق بين الإدارات المختلفة في التنظيم، كذلك نجد التنسيق في العلاقات الإنسانية والتوجيهات التي تصدرها الإدارة، وأخيرا التنسيق في إجراءات الرقابة والمراجعة الداخلية ونظمها، ولهذا نجد أن القرارات التنسيقية ضرورية وهامة ومتكررة وهو ما نوضحه فيما يلي<sup>1</sup>:

1. علاقة القرارات بالتخطيط: إن التخطيط عمل أساسي من أعمال المديرين، خاصة وأن الخطوات التي يتم بها التخطيط تمر بالكثير من القرارات التي تتعلق بالأهداف والإستراتيجيات والسياسات والإجراءات في القواعد، وأخيرا بأسلوب التنفيذ المطلوب في الخطط الموضوعة، وتمتد القرارات التي تصل إلى إتمام هذا التنفيذ من خلال المتابعة المستمرة للخطط.
2. علاقة إتخاذ القرار بالتنظيم: ترتبط عملية إتخاذ القرار بالتنظيم من زوايا متعددة مثل تقييم العمل، تحديد الغتصاصات للعاملين، تحديد القواعد والإجراءات التفصيلية التي تحكم سير العمل، وأخيرا نقل عملية إتخاذ القرار إلى جميع أجزاء التنظيم أو الهيكل التنظيمي من الأعلى إلى الأسفل، من الأسفل إلى الأعلى، أو على المستوى الأفقي.
3. علاقة إتخاذ القرار بالتوجيه: التوجيه كما هو معروف في مجال إدارة الاعمال هو الإهتمام بالعاملين، وبالسلوك البشري في أماكن العمل، ومحاولة السيطرة على سلوكيات الأفراد وترغيبهم في الإنتظام في العمل، وفي زيادة كفاءتهم الإنتاجية عن طريق تحفيزهم ومنحهم الفرص لإثبات قدراتهم وكفاءتهم في العمل. وإذا كانت الدراسات التي أجريت على الكثير من الأفراد أثناء

<sup>1</sup> - فضيل نعيمة، ميزان وردية، المعلومات، الإتصال واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة نيل شهادة ليسانس في العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، الجزائر، 2001 - 2002 ص 49.

أدائهم العمل، وتحت الظروف المادية والمحيطية بهم، أثبتت أن الإهتمام بالفرد والمناخ الذي يعمل فيه وتوجيهه نحو الاهداف وتصحيح إنحرافاتة أو الأخطاء التي يقع فيها، يضع الإدارة في مواقف عديدة تسدي أن تتخذ القرارات الملائمة وذلك بمساعدة المراجع الداخلي في ذلك.

4. علاقة القرارات بشخصية متخذ القرار: علاقة القرارات الشخصية التي يتمتع بها متخذ القرار مرجعه أشياء أخرى مثل مدى إدراك متخذ القرار للموقف، وخبرته في العمل الذي يمارسه أو يطالب فيه بإتخاذ القرار، وبخلاف قوة شخصيته في التعامل مع الافراد ومواجهة المشاكل والمواقف، وميوله وإتجاهاتها وإنفعالاته وغير ذلك. ولقد أجريت عدة دراسات عن شخصية المدير وتعامله مع المتغيرات وقدرته على إتخاذ القرارات وجد ان لا يسهل وضع نمط وحدد واضح، إلا أن الشخصية القوية القادرة أقدرمكن غيرها على إتخاذ القرارات الصحيحة.

#### المطلب الرابع: كيفية التغلب على معوقات ومشكلات إتخاذ القرار<sup>1</sup>

تتمثل فيمايلي:

1. على القائد الإداري ان يتبع الطرق والأساليب العلمية التي تكفل له الوصول إلى قرار صائب وهادف أثناء عملية إتخاذ القرارات التي تعتمد عليها منظمة المراجعة الداخلية حتى يصل إلى الهدف المنشود؛
2. على متخذ القرار أن لا ينفرد بإتخاذ القرار وحده بل بمشاركة المراجع الداخلي، وإعطاء رؤوسيه الفرصة في المشاركة بإتخاذ القرارات؛
3. على المراجع الداخلي أن يبتعد عن المركزية إلى اللامركزية المعقولة التي عملت بها الدول المتقدمة حيث حققت اللامركزية نتائج جيدة في الوصول للأهداف والغايات المرجوة من تلك القرارات؛
4. على القائد والمراجع الداخلي مراعاة ظروف العاملين معه أثناء عملية إتخاذ القرار، فالقرار الهدف منه رفع الإنتاجية والتطور وليس الغرض منه تنفيذ الأوامر حتى لو كانت تلك الأوامر خاطئة أو في غير محلها؛
5. متابعة تنفيذ القرار من الأمور التي يجب أن لا يغفل عنها القائد والقرار ليس له جدوى أو أثر إن لم يطبق حسب ما رسمه له المراجع الداخلي حتى يؤدي ويعطي النتائج المتوقعة منه وبأحسن وجه؛
6. على القائد أيضا تدليل جميع الصعوبات التي يتلاقها أثناء إتخاذه القرار سواء كانت تلك أمام الأزمات والظروف التي يمر بها أثناء إدارته للمنظمة، بل يسعى جاهدا لتخطي تلك الأمور وأن يعطي

<sup>1</sup> - حسين أحمد عبد الرحمان، مدخل إلى أصول الإدارة ومبادئ الإدارة العامة، الدار العالمية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008، ص 131 .

- نفسه الثقة في تحمل المسؤولية حتى تكون له دوافع قوية إدارية ع فالثقة بالنفس من مقومات القائد الناجح ولكن بالقدر الذي لا يعنى بصيرته عن الواقع؛
7. العمل على رفع كفاءة المديرين والمراجعين الداخليين الموكل إليهم عملية إتخاذ القرار عن طريق التأهيل الأكاديمي أو التدريب أثناء الخدمة؛
8. البعد عن المركزية المفرطة في عملية إتخاذ القرار سيما القرارات الروتينية؛
9. العمل على تطبيق ما جاء في اللوائح من حيث إشراك العاملين في عملية إتخاذ القرار كما نص عليها؛
10. إشعار العاملين بالأمان حيث إتخاذهم القرارات؛
11. إشراك العاملين في المؤسسة في دراسة المشاكل الرئيسية التي تواجه المؤسسة والإستفادة من خبراتهم وتجاربهم في إتخاذ القرارات الرئيسية ووضع البدائل والخيارات الممكنة لتخطي العوائق التي يمكن أن تحدث من فاعلية القرار؛
12. العمل على زيادة كفاءة التنظيم الإداري وتنشيط قنوات الإتصال وتوفير المعلومات والإحصاءات اللازمة التي تقود إلى القرار الرشيد؛
13. العمل على الحد من تعارض الأدوار الوظيفية التي من شأنها إعاقه تنفيذ القرار الناجح الذي يهدف إلى تحقيق أغراض المؤسسة ورفع كفاءتها وزيادة فاعليتها؛
14. على القائد أن يأخذ بعين الإعتبار النتائج والتوصيات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجع الداخلي، والعمل بها من أجل تحقيق نتائج أفضل.

## خلاصة :

تعتبر عملية إتخاذ القرار من أهم أنشطة المؤسسة لأنها نقطة البدء والإنطلاق بالنسبة لجميع الأنشطة الأخرى داخل المؤسسات وخارجها ( البيئة الخارجية ) لأن الركيزة الأساسية لنجاح تسيير وإدارة المؤسسة هو إتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وبما أن متخذ القرار يتعرض للضغوطات سواء من داخل أو خارج المؤسسة في إتخاذ قراراته من هنا ظهر دور المراجع الداخلي في مساعدة متخذ القرار في أداء عمله، حيث يساعد المراجع الداخلي في إيجاد الثغرات وإقتراح الحلول الممكنة، كما يساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية وكفاءة لهذه القرارات، هذا الأمر جعل المراجع الداخلي أداة مساعدة على دعم وتفعيل قراراتها، أي وجود علاقة طرية بين المراجع الداخلي وإتخاذ القرارات إذا توفرت المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية، أصبح متخذوا القرار في المؤسسة يعتبرون المراجعين الداخليين مستشارين لهم يستشرونهم بإقتراحاتهم عليهم بالنسبة للطرق والأساليب والمناهج والبدائل الفعالة حسب كل قرار. فالمراجعة الداخلية توفر نوع من المصدقية والموثوقية للبيانات والمعلومات التي يعتمد عليها متخذ القرار في عملية إتخاذ القرارات.



## تمهيد

سنحاول في هذا الفصل تجسيد الجانب النظري الذي تطرقنا له في الفصلين السابقين مع الواقع العملي وذلك من خلال دراسة حالة على مستوى مؤسسة حيث سنحاول من خلال الدراسة التعرف على دور المراجعة الداخلي في إتخاذ القرار داخل المؤسسة محل الدراسة (التريص) وثانيا شرح هيكلها التنظيمي، وأخيرا كيفية إتخاذ القرار وواقع المراجعة الداخلية في المؤسسة محل التريص، حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى :

- التعريف بالمؤسسة؛
- واقع المراجعة الداخلية على مستوى مؤسسة تربية الدواجن؛
- أهمية المراجعة الداخلية في تفعيل المراجعة الداخلية في تفعيل القرار.

المبحث الأول: نشأة مؤسسة تربية الدواجن وهيكلها التنظيمي

المطلب الأول: مؤسسة Dahra Vip

نشأت مؤسسة Dahra vip في 1998/01/01 ، وذلك بعد هيكلية المؤسسات العمومية الإقتصادية Oravion ، أو بما تسمى بالديوان الجهوي لتربية الدواجن للغرب، وهي نوع من أنواع المؤسسات المصنفة وفقا للمعيار القانوني، وهي تنتهي إلى مؤسسات الشخص الوحيد، وبعد ذلك وفي سنة 2005 تم تحويلها إلى مؤسسة ذات أسهم، وكان مقرها الإجتماعي ببلدية الحجاج ولاية مستغانم.

لقد كان رأسمالها في بداية نشأتها يقدر بمليون دينار سنة 2000 ثم إرتفع إلى 75 مليون دينار حيث أنها كانت تضم ضنة 1998 أربع وحدات إنتاجية منتشرة على مستوى ولايتي شلف ومستغانم وهي:

- وحدة ابن راشد؛
- وحدة عين مران؛
- وحدة سيدي لخضر؛
- وحدة بن عبد مالك رمضان.

وكل منهم مختصة في تربية وتسويق الدجاج البياض وتقدر الوحدة الإنتاجية لكل وحدة ب 85500 دجاجة وتأخذ وحدة بن عبد المالك رمضان كدراسة تطبيقية لها.

نشأة مؤسسة Dahra Vip :

نشأت هذه المؤسسة سنة 1985 ببلدية بن عبد المالك رمضان دوار أولاد قدور، برأسمال كان يقدر بمليار دينار، وهي مؤسسة إقتصادية ذات أسهم، مختصة بإنتاج إنتاج واحد وهو الدجاج وهي تعتمد في عملية بيع منتوجها على التعامل مع خمس وحدات المتمثلة في مايلي:

- ✓ وحدة سيدي لخضر (مستغانم)؛
- ✓ وحدة بئر الجير (وهران)؛
- ✓ وحدة عين مران (شلف)؛
- ✓ وحدة ابن راشد (شلف)؛
- ✓ وحدة ملاكو (تيارت).

وهي تقوم بتوظيف العمال على شكل تعاقد من طرف المؤسسة ونافذ من طرف الموظف العموميين وعدد عمالها يبلغ حاليا 26 عامل كما أن رأس مالها قدر في الوقت الحالي بـ 45 مليار و255 مليون دينار. كما أنها تعتمد في عملية بيعها وتسويقها للمنتوج على الفواتير وبالنسبة لهذه الأخيرة تطرح المؤسسة ثلاثة نسخ منها:

- الفاتورة باللون الأبيض يأخذها الزبون؛
- الفاتورة باللون الأزرق يأخذها المحاسب؛
- الفاتورة باللون الأزرق يأخذها مدير التجارة.

وطرق المراجعة المعتمد عليها في المؤسسة هي:

- الملاحظة؛
- التفتيش؛
- المقارنة، الإحتساب؛
- التحليل؛
- التفسير.

المطلب الثاني : أهداف وخصائص المؤسسة

أولا: أهداف المؤسسة وتتمثل في مايلي:

أ-الإقتصادية :

- تحقيق الربح : إن إستمرار المؤسسة في الوجود لايمكن أن يتم إلا إذا استطاعت تحقيق مستوى من الربح، يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها، فالربح يعتبر من المعايير الأساسية لصحة المؤسسة الإقتصادية، كما أنه ضروري لتحقيق إستمرار العمال في العمل والوجود بقدر ما يتحقق ذلك ويعتبر الربح من بين الوسائل التي تمول نشاطات المؤسسة بطريقة دورية.
- تحقيق متطلبات المجتمع : إن تحقيق المؤسسة لنتائجها تمر عبر عملية بيع إنتاجها وعند القيام بعملية البيع فهي تعطي طلبات المجتمع الموجودة به على جميع المستويات فيمكن القول أن المؤسسة الإقتصادية تحقق هدفين في نفس الوقت (تغطية طلبات المجتمع، وتحقيق الربح):
- توسيع النشاط (إضافة وحدات جديدة مثل بلاكو، بئر الجير...):

- تحسين الأداء؛
- توفير المنتج بنوعية عالية؛
- عقلنة الإنتاج : يتم ذلك بالإستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج، ورفع الإنتاج بواسطة التخطيط الجيد والمراجعة في الإنتاج والتوسع، بالإضافة إلى مراقبة تنفيذ هذه الخطط أو البرامج، وبالتالي فعلى المؤسسة أن تحقق أرباح بواسطة الإستعمال الجيد والرشيد والإشراف على عمالها والمراقبة المستمرة.

#### ب- الإجتماعية:

- ضمان مستوى مقبول من الأجور: يعتبر العمال من بين المستفيدين الأوائل من نشاط المؤسسة حيث يتقاضون أجور مقابل عملهم. تتراوح هذه الأجور بين الإرتفاع والإنخفاض حسب طبيعة المؤسسة، طبيعة النظام الإقتصادي، مستوى معيشة المجتمع من حركة سوق العمل.
- تحسين المعيشة للعمال: إن التطور السريع الذي تشهده المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية الرغبات التي تتزايد باستمرار، وهذا يدعو إلى توفير إمكانية مالية ومادية أكثر للعمال والمؤسسة.
- توفير تأمين ومرافق للعمال: من الأهداف الإجتماعية التي تعمل المؤسسة على تنفيذها يعطي التأمينات قبل : التأمين الصحي، التأمين ضد حوادث العمل، وكذلك التقاعد كما أنها تخصص مساكن سواء وظيفية أو إجتماعية لعمالها وخاصة المؤسسات العمومية.

#### ج- الثقافية:

إلى جانب ما تقدم ذكره من الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها نجد أيضا تركيزها على الجانب التمويلي والترفيهي، نجد هذا خاصة في المؤسسات الكبرى ومن بين الأهداف نذكر:

- توفير وسائل ترفيهية داخل المؤسسة؛
- تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى.

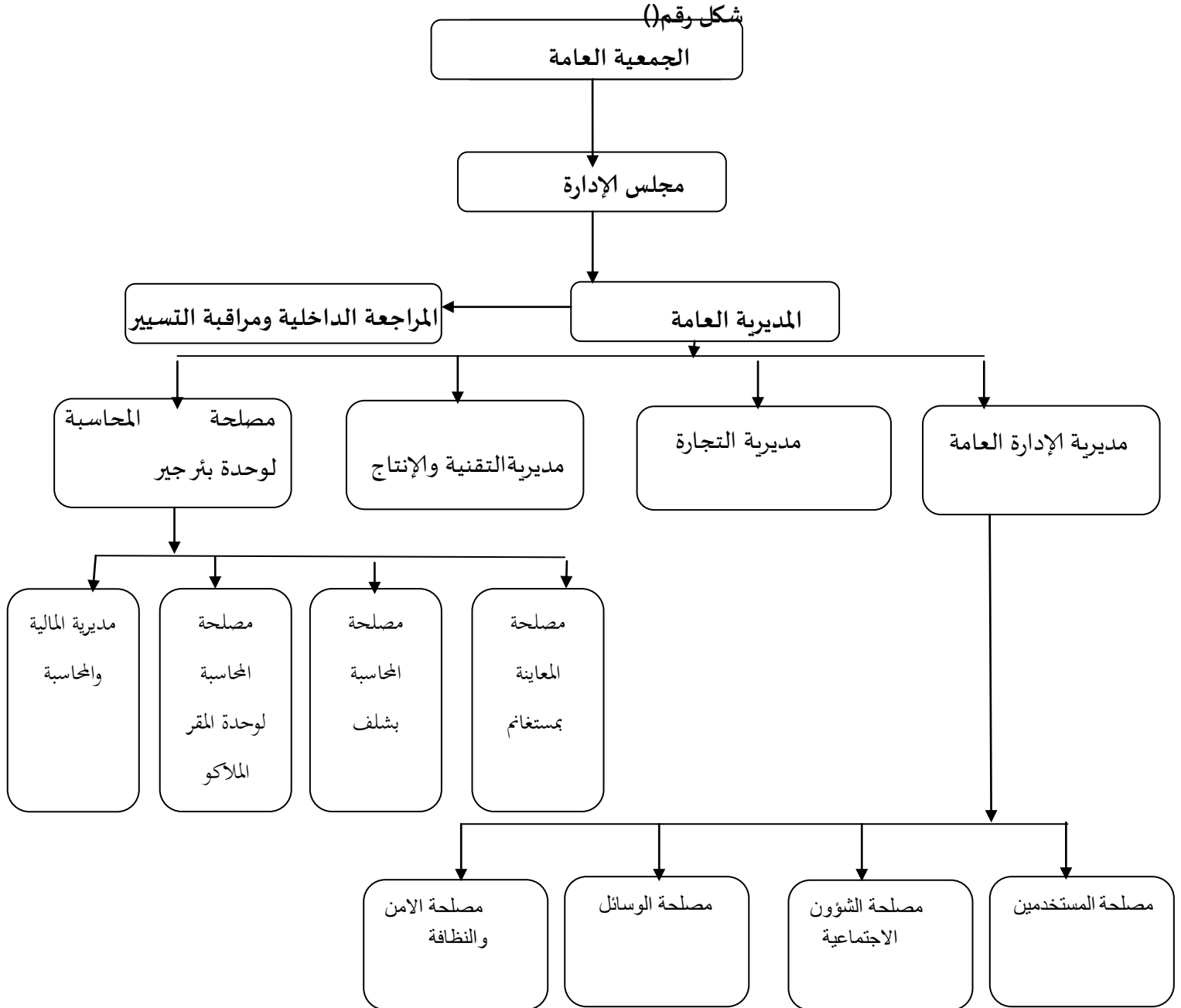
#### ثانيا : خصائص المؤسسة

- تربية الدواجن البياض والتنمية والتسويق على المستوى الوطني؛

- هي مؤسسة ذات نظام إقتصادي تعمل في إطار قانوني على الإنتاج خلال فترة زمنية معينة نتيجة تظاهر مجموعة من العوامل المادية والبشرية والمالية؛
- وهي وحدة إقتصادية تتجمع فيها الموارد البشرية والمالية اللازمة للإنتاج الإقتصادي؛
- المؤسسة هي التي تمارس فيها نشاط الإنتاج من أجل تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها ، وكذلك من خصائصها:
- وضع مخطط تطلي للدجاج؛
- تحويل التدفق التجاري؛
- تقديم غذاء متوازن ومنتظم للدجاج من 0 إلى أسبوعين، له غذاء معين، ومن 08 إلى 18 يتم تحويله إلى الزبائن.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

شكل رقم ( )



المصدر: مؤسسة ORAVIO بالحجاج مستغانم

## شرح الهيكل التنظيمي :

1. الجمعية العامة : تعد المسؤول الأول (المدير المسؤول) على كل رؤساء المديريات والمصالح ويشرف على تسيير المؤسسة من كل النواحي بالإضافة أنها :
  - تمثل المؤسسة في المحيط الخارجي؛
  - تعقد الاجتماعات الدورية مع مختلف الإطارات (المديرية العامة)
  - تترأس مجلس الإدارة.
2. مجلس الإدارة : يعد همزة وصل بين الجمعية العامة وباقي مديريات المؤسسة ومن مهامه :
  - إستقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر؛
  - توصيل التعليمات لمختلف المديريات؛
  - إستقبال الضيوف من عملاء وضيوف.
3. المديرية العامة : تعد الرابط بين مديرية المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة والجمعية العامة، تقوم بتوصيل التعليمات والآوامر لباقي المديريات الأخرى.
4. مديرية المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير : هي خلية تابعة للمديرية العامة للمؤسسة حيث تتمتع عن باقي وظائف المؤسسة، وهي تتكون من مراجع داخلي واحد يقوم بتطبيق برنامج المراجعة الداخلية السنوي الموافق عليه وهذا بإجراء مختلف الزيارات الميدانية للمديريات والمصالح والفروع.
5. مديرية التجارة : بما أن المؤسسة توزيعية وإنتاجية في نفس الوقت، ومن خلال هذه الملاحظة نجد أن التجارة أحد الأجزاء الرئيسية للمؤسسة كما نرى أن هناك مدير التجارة.
6. مديرية الإدارة العامة : هي خلية تابعة للمديرية العامة وهي مسؤولة عن مصلحة المستخدمين، مصلحة الشؤون الإجتماعية، مصلحة الوسائل، مصلحة الأمن والنظافة .
7. المديرية التقنية والإنتاج : هي خلية تابعة للمديرية العامة يشرف عليها مدير مكلف بالإنتاج والمصالح التقنية.
8. مديرية المحاسبة والمالية : تعمل هذه المديرية على تسجيل كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في الدفاتر وتراقب جمع العمليات باستمرار سواء كانت مقبوضات أو مدفوعات وفي نهاية الشهر تبرمج هذه العمليات في جهاز الحاسوب على يومياتن وهذا لإعداد ميزانية ختامية فرعية، وجدول النتائج، بعد أن تتحصل على الوثائق الخاصة بكل عملية وهي مسؤولة عن مصالح المحاسبة للفروع الأخرى ( فرع مستغانم، شلف، ملاكو، بئر الجير).

## المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية على مستوى DAHRA VIP

## المطلب الأول: مراحل القيام بالمراجعة الداخلية على مستوى المؤسسة

1 - إنجاز برنامج سنوي للتدخل: حيث تزاوّل وظيفة المراجعة الداخلية عملها وذلك بوصع في بداية كل سنة مخطط برنامج سنوي، تضع من خلاله إطار ومجال عملها، كما يمكن لها في بعض الحالات التدخل إستثنائيا وهذا بطلب من المصالح المعنية لأحد الوحدات التابعة للمؤسسة، أو من مديرية الوحدة نفسها، وهذا متى ما لوحظ أن هناك خطر مالي أو محاسبي في نشاط ما، أو مجال عمل المراجع الداخلي داخل المؤسسة في برنامج العادي غير محدد في نشاط أو مصلحة معينة، بل يذهب إلى أبعد من ذلك فيشمل مثلا:

- المراجعة الداخلية لوظيفة الإنتاج؛
- المراجعة الداخلية لوظيفة المشتريات؛
- المراجعة الداخلية لوظيفة المخزونات؛
- المراجعة الداخلية للجرد؛
- المراجعة الداخلية المحاسبية.

2 - إعلام الهيئة المعنية بالمراجعة من قبل الهيئة المسؤولة عن برنامج المراجعة: هنا هي مديرية المراجعة ومراقبة التسيير، اعتبارا على أن نشاط المراجعة تابع لها إداريا؛

3 - إجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة المعنية بالمراجعة من قبل رئيس المهمة؛

4 - إجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة المعنية بالمراجعة وهذا باستعمال إستمارة أسئلة للمراقبة الداخلية؛

5 - تقديم الإستنتاجات إلى المسؤولين ؛

6 - تحرير تقرير مؤقت يبين فيه مختلف خطوات المهمة وكذا مختلف النتائج والتحليلات المستخلصة؛

7 - تحويله قبل مشروع التقرير النهائي إلى الهيئة المعنية بالمراجعة وهذا من أجل إعطاء تفسيرات عن التحاليل والنتائج المتوصل إليها؛

8 - إستقبال تفسيرات الهيئة المعنية؛

9 - قيام المراجع الداخلي بفحص التفسيرات المرسله بهدف إجراء تصحيح للفهم أو الأخطاء إن وجدت؛



المطلب الثاني: الإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة

التخطيط المناسب يمكن المراجعين من تحديد المشاكل ومنع أو التقليل من حدوثها وذلك يجعل أموالهم تنفذ بسهولة كبيرة وبالتالي تجنب الخطر الناجم عن إهمال بعض العناصر.

-خطوات عمل المراجع : عند وصول المراجع إلى مصلحة من هذه المصالح فإن أول سؤال يطرحه : من هم مسؤولي هذه المصلحة؟ كم عددهم؟ ووظيفة كل واحد منهم؟

حيث تكمن خطوات عمل هذا المراجع على مستوى المصالح التالية:

(1) على مستوى مصلحة التمويل : تكون من خلال

فحص فواتير ووثائق المواد الأولية للشهر؛

إحصاء حالات المدخلات والمخرجات الأولية للشهر ثم يطرح المراجع: هل تم استلام شحنات المواد الأولية في نفس اليوم الذي إستلمت فيه فواتير الشراء.

(2) على مستوى مصلحة الإنتاج تكون ب:

طلب الوثائق الخاصة باستهلاكات الشهر من المواد الأولية؛

الوقوف على كيفية سير عملية إنتاج الأغذية؛

حالات الإنتاج اليومية في الشهر.

أسئلة أخرى يطرحها المراجع :

- من هم المسؤولين عن نقل المواد الأولية من المخازن إلى ورشات الإنتاج؛
- ما هو معدل فقدان المواد الأولية.

(3) على مستوى المصلحة التجارية: تكون من خلال

- استخراج كشوف المبيعات خلال شهر لكل نوع من الأغذية المباعة؛
- فحص فواتير ووثائق مبيعات المنتج النهائي للشهر؛
- التأكد من حالات المبيعات خلال الشهر؛

والسؤال الذي يطرحه المراجع: هل الزبون يأخذ معه الفاتورة في وقت استلامه للمبيعات؟

## المطلب الثالث : برنامج مهام المراجع الداخلي وعملية إتخاذ القرار

1. المراجعة العادية: يحدد برنامج عمله السنوي بالتشاور مع مجلس المدير الذي له الحق في إتخاذ القرار المناسب والمصادقة عليه، حيث يتطرق المراجع الداخلي في برنامجه إلى جميع الوحدات التابعة للمؤسسة دون إستثناء، تتلخص طبيعة المهمة في برنامجه السنوي أساسا في السهر على إحترام إجراءات التسيير، وإيجاد الحلول والقرارات المناسبة التي يتم إتخاذها، حيث يستطيع المراجع الداخلي توسيع نطاق مهمته لتشمل مراجعة الحسابات واليوميات والمراجعة المالية والمحاسبية، إذا وجد أن إجراءات الرقابة الداخلية غير محترمة بشكل كبير، أما إذا وجد أن هذه الإجراءات محترمة ومطبقة بشكل جيد فإنه يعتبر أن مهمته قد إنتهت، فتأتي مهمة المدير في إتخاذ وإختيار القرار المناسب والصحيح الذي تمت المراجعة من أجله.

2. المراجعة العملية : تخص هذا النوع من المراجعة الحالات الإستثنائية ووصول طلب من إحدى الوحدات يستدعي بتدخل المدير العام والمراجع الداخلي في إتخاذ القرار الصحيح، وذلك من خلال قيام المراجع الداخلي مهمته محددة، ويطلب طلب الوحدة إلى مجلس المدير العام الذي يدرس هذا الطلب، ثم يرسل نسخة منه إلى خلية المراجعة، يطلع المراجع على هذه النسخة ثم يقوم بإرسال طلب أمر مهمته يحدد فيها المهمة وتاريخ بدايتها إلى خلية المراجعة ولا يجوز للمراجع الداخلي الخروج عن أمر المهمة عند الضرورة.

## المبحث الثالث: أهمية المراجعة الداخلية في تفعيل عملية إتخاذ القرار

بعد القيام بالتعريف بالمؤسسة محل الدراسة، سنقوم بشرح آلية عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة ومن ثم تقييمها ودورها في تفعيل عملية إتخاذ القرار.

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

## أولا : ميثاق المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة :

1. غرض ونطاق العمل : المراجعة الداخلية هي خلية توفر ضمانات مستقلة وإنتظام موضوعي، وإمتثال وكفاءة العمليات في ضوء القواعد المعمول بها من أجل توفير خدمات إستشارية المساعدة على خلق القيمة المضافة وتحسين مستوى السيطرة على عمليات المؤسسة، كما أنه يساعد على تنظيم، تحقيق أهدافها من خلال تقييم نهج منظم ومنهجي لعملية إدارة المخاطر الرقابية، وحكومة الشركات وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها.

مجال تدخل خلية المراجعة الداخلية هي تحديد ما إذا كانت جميع عمليات إدارة المخاطر وحكومة الشركات مناسبة وتعمل لضمان ما يلي :

- تحديد المخاطر وإدارتها بشكل مناسب،
  - التفاعل بين مختلف الجهات الفاعلة في إدارة المؤسسة على النحو المطلوب؛
  - تصرفات الموظفين تتفق مع القواعد والمعايير والإجراءات والقوانين واللوائح؛
  - يتم الحصول على الموارد الإقتصادية وتستخدم بكفاءة ومحمية بشكل كاف؛
  - يتم تحقيق البرامج والخطط والأهداف؛
  - يتم تشجيع الجودة والتحسين المستمر لعمليات الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
  - القضايا التشريعية والتنظيمية الهامة التي تؤثر على المؤسسة؛
  - يتم تحديد العلاج المناسب للمشاكل.
2. المسؤولية : رئيس المراجعة الداخلية وفريق المراجعة الداخلية مسؤولون على :
- وضع خطة المراجعة السنوية مرنة وعلى أساس تقييم المخاطر، كما في ذلك أي المخاطر التي تم تحديدها من قبل الإدارة والمخاوف منها في السيطرة عليها وتقديم هذه الخطة؛
  - التحديثات الدورية إلى الإدارة العليا والموافقة عليها؛
  - تنفيذ مهمة المراجعة السنوية حسب الخطة الموضوعية؛
  - حفاظ فريق المراجعة على المعارف والمهارات المهنية والخبرة الكافية والشهادات المهنية للقيام بمهمة المراجعة الداخلية؛
  - حصول الإدارة على تقارير دورية تلخص نتائج أنشطة خلية المراجعة؛
  - إبقاء الإدارة على علم بالممارسات الناجحة والعمليات التي تقوم بها خلية المراجعة الداخلية؛
  - المساعدة في التحقيق في الأنشطة المشتبه بها داخل المؤسسة وإيصال نتائج التحقيق إلى المدير العام.

## 3. الإستقلال :

لضمان إستقلالية المراجع الداخلي يجب أن يكون تابع وظيفيا وإداريا للإدارة العليا، ومستقل عن باقي الوظائف الإدارية بالمؤسسة، وينبغي أن تتضمن التقارير المقدمة إلى الإدارة العليا معلومات منتظمة وكاملة عن موظفي المراجعة الداخلية.

## 4. السلطة : يحق للمراجع الداخلي أن :

- يكون لديه السلطة الكافية للوصول إلى جميع وظائف ومصالح وأقسام المؤسسة؛
- إختيار الأعوان التي تساعد في مهمة المراجعة الداخلية، وتحديد مجالات التدخل وتطبيق التقنيات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة؛
- الإطلاع والفحص لجميع السجلات والدفاتر وكذلك الحصول على الوثائق الضرورية؛
- الحصول على المساعدة اللازمة من موظفي الوحدات التنظيمية التي تجرى فيها عمليات المراجعة الداخلية؛
- إعداد التقارير دون وجود أي تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي يتم إكتشافها خلال عملية الفحص.

## ثانيا : منهجية سير عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة

تعتمد المؤسسة الجزائرية لتربية الدواجن على المناهج العلمية المتعارف عليها في عمليات المراجعة الداخلية، كما تسعى قدر الإمكان إلى تطبيق المعايير العالمية للمراجعة الداخلية وتتم عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة حسب مراحل ومنهجية محددة ضمن القانون الداخلي لخلية المراجعة الداخلية في المؤسسة. ويمكن شرح آلية عمل المراجع الداخلي في الخطوات التالية :

1 - وضع برنامج للمراجعة الداخلية : يتم وضع برنامج سنوي للمراجعة الداخلية من قبل المكلف بالمراجعة في المؤسسة محل الدراسة.

2 - رسالة مهمة المراجعة : بعد الموافقة على البرنامج السنوي للمراجعة الداخلية من طرف المدير العام للمجمع، يتم إرسال رسالة تتضمن أمر البدء بمهمة المراجعة الداخلية وذلك حسب ما هو محدد في البرنامج.

3 - إختيار لجنة المراجعة : بعد تلقي أمر البدء بالمهمة يقوم المراجع الداخلي بإختيار موظفين آخرين يساعدانه في هذه المهمة.

4 - إعداد إستبيان : يتم إعداد إستبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة حول المصلحة المراد مراجعته، فهذا الإستبيان عبارة عن دليل يتبعه المراجع أثناء عملية المراجعة الداخلية.

5 - العمل الميداني : بعد إختيار لجنة المراجعة وإعداد الإستبيان يقوم المراجع الداخلي إلى المديرية محل المراجعة حيث يتم:

- فهم العمليات من خلال مقابلة المسؤولين عن المصلحة، ودراسة المستندات والوثائق؛
- تحديد مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية في العمليات ومقارنتها مع أفضل الممارسات؛
- إختيار مدى فعالية وكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المساعدة على تحقيق الأهداف المرجوة من تلك المصلحة؛
- إعداد مسودة المراجعة الداخلية ومناشة الملاحظات والنتائج، والتحقق من مدى مصداقية النتائج؛
- محاولة حل المشاكل من خلال تقديم مقترحات لحلها.

6 - إعداد التقرير الأولي : يتم إعداد تقرير أولي للمراجعة الداخلية حيث يتضمن كل الملاحظات التي لوحظت من طرف المراجع الداخلي والمشاكل التي تواجهها المصلحة محل الدراسة.

7 - إعداد تقرير المراجعة الداخلية النهائي: بعد الإنتهاء من كل المهمة يتم رفع تقرير المراجعة الداخلية النهائي والذي يتضمن ردود المديرية المعنية بالمراجعة، ويتضمن المشاكل التي لم يتم حلها بناء على التقرير الأولي، يمكن لمدرء المديرية أن يقوموا بمعالجتها فيتم رفعها في التقرير النهائي.

يتضمن ملف المراجعة الداخلية عند إرسال التقرير للمدير العام للمؤسسة الوثائق التالية ك

- رسالة البدء بالمهمة؛
- مقدمة هي عبارة عن وثيقة تعرف الفرع المهني بالمراجعة والخدمات التي يقدمها؛
- وثيقة توضح اسم المراجع الداخلي؛
- الخدمة التي تم مراجعتها؛
- الجهة الخاضعة للمراجعة؛
- المشاكل الملاحظة التي تواجهها.

## المطلب الثاني : واقع إتخاذ القرار في المؤسسة

إن إتخاذ القرار هو محور العملية الإدارية، وهذا لأنها عملية متداخلة في جميع وظائف المؤسسة ونشاطاتها، أما بالنسبة لإتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة فهو عملية مستمرة والأساس لإدارة أنشطة ووظائف المؤسسة. فيتم إتخاذ القرار من طرف مدير المؤسسة بالإجتماع مع مديري مديريات فيما وظائف وأنشطة المؤسسة وهناك قرارات إستثنائية وفجائية يتخذها مدير المؤسسة دون الرجوع لأي مسؤول بالمؤسسة، حيث هناك حالتين في عملية إتخاذ القرار. الحالة الأولى عندما تكون مشكلة يتم تحديدها ثم تحليلها وجمع المعلومات حولها وثم إقتراح مجموعة من الحلول إذا كانت قرارات تخص إحدى مديريات دون الأخرى (مثل قرارات تسويقية، قرارات إنتاجية.....). تتكون البدائل المقترحة من طرف المديريات التي تكون معنية بالقرار فقط أما إذا كان القرار ليس للمديريات ككل فإن الإقتراحات تقدم من طرف جميع المديريات، ثم دراسة وتقييم تلك البدائل وذلك من خلال المعلومات التي جمعت حول كل بديل، ومن هنا يتم تحديد البديل الأفضل ليتم بعدها إتخاذ القرار، وكمرحلة أخيرة يتم متابعة وتقييم مدى نجاح القرار.

أما الحالة الثانية عندما لا تكون هناك مشكلة تتم عملية إتخاذ القرار كما في الحالة السابقة، ولكن تبدأ العملية من المرحلة الثانية فهي بالنسبة لهذه الحالة تعتبر كمرحلة أولى حيث يتم جمع المعلومات حول الأمر المراد إتخاذ القرار بشأنه أما باقي المراحل كما قلنا في السابق تتم مثل الحالة الأولى مثل القرارات البسيطة التي يمكن إتخاذها على مستوى مديريات ومصالح المؤسسة محل الدراسة دون الرجوع للمدير العام للمؤسسة.

## المطلب الثالث : أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة لمتخذ القرار للمؤسسة محل الدراسة

إن إتخاذ القرارات هو محور العملية الإدارية، لأنه عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، حيث تجرى عملية إتخاذ القرارات في دورة مستمرة مع إستمرار العملية الإدارية نفسها، أما بالنسبة لأهمية المراجعة الداخلية في عملية إتخاذ القرار في المؤسسة محل الدراسة تتمثل في:

- تعتبر المراجعة الداخلية مرجعا أساسيا للمعلومات الدقيقة والصحيحة حيث تمكن متخذ القرار بالإعتماد عليها في أن يتخذ القرار على أساس متين؛
- الخدمات الإستشارية التي يقدمها المراجع الداخلي لمدير المؤسسة أو متخذ القرار، فخلية المراجعة الداخلية بالنسبة للمؤسسة أداة مساعدة تلجأ لها أو تستشيرها عند إتخاذ القرارات؛
- تضمن نسبيا نجاح القرارات المتخذة على أساس الخدمات التي يقدمها؛

- توفر المراجعة الداخلية للمستفيدين معلومات تساعدهم على زيادة التدفق النقدي وتحقيق الربح ورفع قيمة المؤسسة؛
- تساعد المستوى التنفيذي في إدارة في إدارة مهامه وتوفير الجو الملائم لإتخاذ القرارات ذات جودة وفعالية من خلال إتباع توصيات المدقق وذلك من خلال ما تقدمه من معلومات كمية وبيانات مالية؛
- توجه متخذ القرار من خلال تنبيهه من حيث مستوى خطورة القرار والصعوبات التي تتخلل عملية تنفيذه وعواقب فشله؛
- توفر المراجعة الداخلية معلومات تساعد على إتخاذ القرارات على مستوى جميع المصالح مثل قرارات تخص إختيار الطرق المحاسبية المناسبة (مثل تحديد سعر البيع، أو تكلفة الإنتاج...إلخ)، قرارات تخص الإنتاج (مثل تحديد المنتج، الكمية التي سيتم تسويقها...إلخ)؛
- تساعد المراجعة الداخلية في الكشف عن مواطن الإختلال ومحاولة تصحيحها وتحديد نقطة القوة في المؤسسة.

تعتبر المراجعة الداخلية من الأدوات الأساسية التي تستعين بها المؤسسة الجزائرية لتربية الدواجن في مختلف مصالحها على مستوى كل فرع يتم الإستعانة بأعمال ونتائج المراجعة الداخلية إما لمواجهة مخاطر معينة أو لإجراء تحسينات معينة، كما تلعب المراجعة الداخلية بالإضافة إلى دورها الرقابي دورا هاما في عملية إتخاذ القرار حيث يستعان بها في بعض مراحل إتخاذ القرار حسب كل موقف أو مشكلة. فقد يستعين متخذ القرار بالمراجعة الداخلية في كشف أو تحديد معالم مشكلة معينة، تجميع البدائل الممكنة لحل مشكلة ما أو في تحديد البديل الأفضل وأيضا يتم الإستعانة بها في عملية تنفيذ ومتابعة القرارات المتخذة.

كذلك يمكن النظر إلى مساهمة خلية المراجعة الداخلية في عملية إتخاذ القرار داخل مؤسسة تربية الدواجن من منظور آخر ألا وهو موثوقية المعلومات الصادرة من خلية المراجعة الداخلية وسلامتها ومصداقيتها، والدور الذي تلعبه الزيارات الميدانية للمراجع الداخلي والتوصيات التي يقدمها لمختلف المصالح في عملية إتخاذ القرار، من خلال ما تسمح به هذه الزيارات من متابعة عملية إتخاذ القرار وتمكين رؤساء مختلف مصالح المؤسسة محل الدراسة بالعلم الكامل بما يجري في المؤسسة بمختلف الأبعاد وأدق التفاصيل.

تسعى مؤسسة تربية الدواجن لبلوغ مجموعة من الأهداف وذلك بما يتوفر لها من إمكانيات مادية، بشرية، مالية، وتعتبر التغييرات الهيكلية التي مرت بها المؤسسة هي أحد أهم العوامل التي ساهمت في تكوين نظام رقابي يمكنه وبصورة سليمة من الوقوف على كل ما يجري داخل المؤسسة ولعل من بين أهم إنجازات المؤسسة في هذا المجال هو تبنيها لخلية المراجعة الداخلية، التي لم تستغرق وقتا طويلا لإثبات مكانتها ودورها داخل المؤسسة كأحد أكثر أجهزة التسيير والرقابة تطورا وفاعلية، حيث زادت المؤسسة من اعتمادها على أعمال المراجعة الداخلية عامة والنتائج والتوصيات خاصة في عملية إتخاذ القرارات عبر جميع المستويات وكافة مديريات المصالح والفروع لتصبح بذلك القرارات المتخذة أكثر جدوى وفاعلية ومناسبة مما يمكن المؤسسة من رفع مستواها.



## خلاصة:

حاولنا في هذا الفصل الإجابة على الإشكالية المطروحة، من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها، والتي رأينا أنها تولي إهتمام كبير يخلية المراجعة الداخلية، ويتجلى ذلك من خلال التعليمات والسياسات الإدارية الصادرة حول مختلف وظائف المؤسسة من حيث تحديد الإختصاصات وإسناد المهام، وتكليف موظف كفى للقيام بعملية المراجعة الداخلية والتي تتجلى في عملية فحص وتدقيق مختلف العمليات والوظائف والسجلات والتقارير الواردة من مختلف الفروع والمصالح، لإكتشاف نقاط القوة وإستغلالها، ونقاط الضعف ليتم معالجتها بالطريقة المثلى التي تساهم في تفعيل عملية إتخاذ القرار.

الخاتمة العامة:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها، وخصوصا مع كبر حجمها وتشعبها وذلك حفاظا على بقائها وإستمراريتها، هذا ما ادى بالمسؤولين إلى ضرورة تبني وظيفة جديدة داخل الهيكل التنظيمي وهي وظيفة المراجعة الداخلية، وكفيل بمراقبة وحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال، وتضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية وذلك من خلال الفحص الدائم لها، من حالات الأخطاء والغش والتزوير، فهذه الوظيفة تعتمد على تنظيم جيد وتقسيم الوظائف وتحديد المسؤوليات وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية مؤهلة وأدوات رقابية ملائمة.

كما أن من خلال دراستنا لموضوع المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل عملية إتخاذ القرار من الناحية النظرية والعملية حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بالمراجعة الداخلية وأيضا عملية اتخاذ القرار والعلاقة بينهما، كما أنه ومن خلال دراستنا للمؤسسة محل التربص لاحظنا أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على المراجعة الداخلية في إتخاذ قراراتها، وأيضا على نتائج المراجعة الداخلية في تحسين مختلف الأنشطة ومنع حدوث الأخطاء والإنحرافات محتملة الوقوع أثناء أداء العاملين للمهام المسندة إليهم، وإعطاء رأي فني محايد حول مدى مصداقية القوائم المالية حول جميع المصالح والفروع والوظائف في المؤسسة، وذلك بتطبيق مبادئ ومعايير المراجعة المتعارف عليها من طرف المراجع الداخلي.

لذا حاولنا من خلال تناولنا لموضوع دور المراجعة الداخلية في تفعيل اتخاذ القرار بالمؤسسة ومعالجة إشكالية البحث من خلال الفصول الثلاثة باستخدام المنهج المشار إليه في المقدمة انطلاقا من الفرضيات، وبهذا تتوزع هذه الخاتمة إلى إختبار الفرضيات، ونتائج البحث والتوصيات والإقتراحات.

إختبار صحة الفرضيات:

- حسب الفرضية الأولى: للمراجعة الداخلية دور فعال في اتخاذ القرارات بالمؤسسة وذلك من خلال ما تقدمه المراجعة الداخلية من توجيه ونصائح وتوصيات لمتخذ القرار، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

- حسب الفرضية الثانية: يعتمد متخذ القرار على نتائج المراجعة الداخلية وذلك من خلال المعلومات والبيانات الصادقة التي يقدمها المراجع الداخلي ويبني على أساسها القرار وذلك لما توفره خلية المراجعة الداخلية من معلومات حول البدائل المتاحة ومن دعم في كل خطوة من خطوات إتخاذ

القرار انطلاقاً من مرحلة تحديد المشكلة وصولاً إلى متابعة تنفيذ القرار، وهذا يثبت صحة الفرضية الثانية.

- حسب الفرضية الثالثة: توجد علاقة إيجابية بين المراجعة الداخلية وإتخاذ القرار، حيث أن المراجعة الداخلية تساهم في إتخاذ قرارات سليمة وصحيحة ومناسبة في الوقت المناسب وذلك من خلال تقديم الإستشارات ومحاولة ترشيد القرارات المتخذة من طرف الإدارة العليا، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

### النتائج:

من هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة تابعة للمديرية العامة؛
- تلعب المراجعة الداخلية أهمية كبيرة على المستوى الداخلي إذ يتم من خلالها تقييم مختلف الأساليب الرقابية التي تمارسها المؤسسة في إتخاذ قراراتها؛
- تعتبر المراجعة الداخلية الوسيلة المثلى في إكتشاف الأخطاء والإنحرافات وكل أنواع الغش، ومحاولة معالجتها وتصحيحها في الوقت المناسب والحفاظ على ممتلكاتها وأصولها المالية؛
- يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بجملة من المبادئ والأخلاقيات والصلاحيات التي حددها القانون له، وهو ملزم بتطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها لإعطاء المصدقية حول التقارير التي يقوم بإعدادها للمديرية العامة للمؤسسة؛
- يعتبر المرشد الداخلي المرشد الأساسي في مدى تطبيق السياسات والقوانين الصادرة من المديرية العامة والمستشار الأول لها؛

ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريتها في المؤسسة أن هذه الأخيرة موقنة بضرورة الإستعانة بخليّة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة من ناحية كأحد أحدث الأنظمة الرقابية وأكثرها ومن ناحية أخرى كمصدر موثوق به يسمح بالتزويد الدائم والمستمر للمعلومات ذات جودة عالية التي لا يمكن الإستغناء عنها في عملية إتخاذ القرار.

### التوصيات:

- إن المؤسسة تعتبر من المراجع الداخلي على أنه أحد الأنظمة الرقابية لذا من الأفضل أن نعتمد على نظام المراجع الداخلي فعال لما يقدمه من قيمة مضافة للمؤسسة؛

- يجب إعادة النظر في تموضع خلية المراجعة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة بما يجعلها أكثر استقلالية؛
- يجب أن يكون هناك أكثر من مراجع في المؤسسة وتخصيص قسم له يترأسه المدير الداخلي؛
- من أجل الرقي المراجع الداخلي في المؤسسة الإقتصادية في الجزائر وتحسين ظروف عملها يجب العمل على تطبيق معايير المراجع الداخلي الدولية بشكل صحيح؛
- تتعرض خلية المراجع الداخلي في المؤسسة رغم توفرها على جملة من المقومات إلى ضغوطات في بعض الأحيان التي تحول دون مساهمتها الفعالة في عملية إتخاذ القرارن سواء كانت ضغوط داخلية أو خارجية؛
- ضرورة الإهتمام بالتوصيات والإقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجعين الداخليين وتصحيح نظرة الموظفين نحوهم؛
- تكوين المراجعين الداخليين في المدارس التابعة لها وتبسيط معايير المراجعة الدولية؛
- تحسيس الموظفين بأهمية المراجعة الداخلية في غتخاذ القرار المناسب، وتوضيح الهدف منها وتصحيح الإعتقادات السائدة عنها.

## المراجع

### 1. الكتب:

#### ● باللغة العربية:

1. أحمد ماهر "اتخاذ القرار ما بين العلم والابتكار" الدار الجامعية، مصر 2007.
2. السعيد مبروك إبراهيم "المعلومات ودورها في دعم واتخاذ القرارات الإستراتيجية" المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر 2012.
3. المهدي طاهر غنية "مبادئ إدارة الأعمال" الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، ليبيا 2003.
4. بن إبراهيم التوجيري، محمد بن عبد الله البلاغي "الأسلوب القوي في صنع القرار السليم" العبيكان للنشر والتوزيع، السعودية 1997.
5. حسين أحمد عبد الرحمان "المدخل إلى أصول الإدارة ومبادئ الإدارة العامة" الدار العالمية للنشر والتوزيع، القاهرة 2008.
6. حسين بلعجوز "مدخل لنظرية القرار" ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر 2001.
7. حسين حريم "أساسيات الإدارة" دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن 1998.
8. خالد أمين "علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية" دار وائل للنشر عمان (الأردن) 2000.
9. خالد راغب، خليل محمود لرفاعي "الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات" دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن) 1998.
10. زهير الحدرب "علم تدقيق الحسابات" الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان (الأردن) 2006.
11. سيد صابر تعلقب "نظم دعم اتخاذ القرارات الإدارية" دار الفكر، الأردن 2011.
12. طارق المجذوب "الإدارة العامة" الطبعة الثانية، بيروت (الأردن) 2009.
13. عبد الإبراهيمي ألفقي "نظم المعلومات المحسوبة ودعم اتخاذ القرارات" دار الثقافة للنشر، الأردن 2012.
14. عبد السلام قحف "أساسيات القرار" الدار الجامعية الإسكندرية (مصر) 1995.
15. عبد الغني بسيوني عبد الله "أصول علم الإدارة العامة" الدار الجامعية الإسكندرية (مصر) 1993.
16. عبد الفتاح، محمد الصحن، فتحي رزق السوافري "الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية" الدار الجامعية مصر 2004.

17. عدنان عواد الشوابكة " دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية " دار الياروزي للنشر الأردن 2001.
18. علي شريف " الإدارة المعاصرة " الدار الجامعية الإسكندرية (مصر) 1997.
19. غسان فلاح المطارنة " تدقيق الحسابات المعاصرة " الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع عمان (الأردن) 2006.
20. كاسر ناصر المنصور " نظرية القرارات الإدارية – مفاهيم وطرائق كمية – " دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع عمان (الأردن) 2000.
21. كمال نور الله " مهارات القائد الإداري " دار طلاس للنشر والتوزيع دمشق (سوريا) 1992.
22. محمد الصبان " نظرية المراجعة وآليات التطبيق " الدار الجامعية الإسكندرية (مصر) 2003.
23. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب " دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات " الطبعة الأولى، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع عمان (الأردن) 2009.
24. محمد القاسم القريوني " مبادئ الإدارة – النظريات والعمليات والوظائف – " الطبعة الثالثة، الياروزي للنشر والتوزيع الأردن 2001.
25. محمد ماجد خشبة " نظم دعم القرار " منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة 1995.
26. محمد موفق حديد " الإدارة – المبادئ والنظريات والوظائف – " دار حامد للنشر الأردن 2001.
27. مؤيد الفضل " المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى " دار الياروزي للنشر الأردن 2010.
28. مصطفى محمود أبو بكر، جمال الدين المرسي " التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية – منهج تطبيقي – " الدار الجامعية الإسكندرية (مصر) 2007.
29. نواف كعنان " اتخاذ القرارات " الطبعة الأولى، الإصدار السادس، دار الثقافة الأردن 2003.
30. هادي التميمي " مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية " الطبعة الثالثة دار وائل للنشر والتوزيع الأردن 2006.
31. وليد إسماعيل السيفو، وآخرون " الاقتصاد الإداري، مدخل كمي في إستراتيجية اتخاذ القرار " دار الأهلية الأردن 2007.

## 2. مذكرات التخرج:

32. أسهمان خلفي " دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات " مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، منشورة، كلية العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، دفعة 2008 – 2009 .

33. بيالة سميرة " المدير وعملية اتخاذ القرار في إطار إدارة المؤسسة " ، منشورة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 2003 – 2004 .

34. بالواحد زكريا، عبد الواحد محمد " المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار " مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، الجزائر 2001 .

35. عدالة أسامة " دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار " مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم دفعة 2014 – 2015 .

36. فضيل نعيمة، مزيان وردية " المعلومات، الاتصال واتخاذ القرار في المؤسسة " مذكرة نيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، الجزائر 2001 – 2002

## 3. مراجع أخرى:

37. بغدود راضية، صباحي نوال، مداخلة بعنوان " دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية " الملتقى الدولي حول إدارة المخاطر وانعكاساتها على اقتصاديات دول العالم، جامعة الجزائر، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة يومي 13 – 12 ديسمبر 2012 .

38. محمد أمين " المراجعة الداخلية " مركز الخبرات الإدارية والمحاسبية، مارس 2001 .

39. عماد حانوتي " أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش " نشرة إلكترونية، المجمع العربي للمحاسبين 2002 .

40. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين " مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني " مكتبة الملك فهد الوطنية، النشرة الإلكترونية، الرياض 2004 .

41. المجمع العربي للمحاسبين " مفاهيم التدقيق المتقدمة " المجمع العربي للمحاسبين " عمان 2001 .

42. منتديات الأزهرى <http://www;Azhar PS/vb>

43. منتديات أزهرى، ورقة عمل بحثية حول المراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، القاهرة

● باللغة الفرنسية:

-Drapelet et all " Economie D'entreprise" édition Foucher, 1<sup>ere</sup> édition ; 2001.

- Lion ce Gero V "Audit et Control Interne ; Aspects ; Financiers ; Opération et Stratégique"  
4<sup>ème</sup> édition dallage ; paris 1992.

- Renard Jaques "Théorie et pratique de l'audit interne " édition organisation ; 3<sup>ème</sup> édition  
Paris 2000.