

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: مالية والمحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة
الاقتصادية
دراسة حالة المؤسسة العمومية للأشغال العمومية لمستغانم

مقدمة من طرف الطالبين:

_ بلقروم محمد حكيم

_ بلحميدش شريف

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن شني يوسف	استاذ محاضر أ	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
مقررا	موزاوي عبد القادر	استاذ محاضر أ	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
مناقشا	رشيد أزموور	استاذ مساعد أ	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020.

تشكرات

باسم الله والحمد لله والصلاة والسلام على الله رسول الله صلى الله عليه وسلم.

نتقدم بشكرنا الجزيل و عرفاننا الخالص إلى أساتذتنا :

مزاوي عبد القادر و بن طاعة محمد

مجهوداهما القيمة خلال طيلة فترة انجاز المذكرة جزاهما الله

كل الخير

و لا يفوتنا أيضا أن نشكر كل الذين قدموا لنا يد المساعدة من

قريب أو من بعيد.

إهداء

اللهم لا علما لنا إلا ما علمتنا

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحيات

أهدي ثمرة عملي إلى:

من حملتني وأنا صغيرا ونصحتني وأنا كبير

أمي الغالية أطال الله في عمرها

إلى أبي رحمه الله وغفر له وأسكنه الفردوس الأعلى .

إلى كل عمال المؤسسة الوطنية للاعتماد والمراقبة التقنية بصفة عامة وإلى كل

من..... محمد وكمال وحمو وحمزة ومختار بصفة خاصة.

إلى إخوتي من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات والصعاب.

إلى أصدقائي وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون الذي أشهد لهم

بأنهم نعم الرفقاء في جميع الأمور " الأخ عمر ، إسلام ، إسماعيل ، يوسف "

إيمان ، نسرین ، أسماء ، هدى ، هاجر ، بختة ، أحلام .

بلقروم محمد حكيم

إهداء

إلى من أفضّلها على نفسي، ولمَ لا فلقد ضحّت من أجلي
ولم تدّخر جهداً في سبيل إسعادي على الدّوام
(أمّي الحبيبة).

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يُسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه
صاحب الوجه الطيب، والأفعال الحسنة.
فلم يبخل عليّ طيلة حياته
(والدي العزيز).

إلى أصدقائي، وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون

إهداء

تشكرات

قائمة المحتويات

قائمة الأشكال

01..... المقدمة العامة

الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة الداخلية

04..... تمهيد

05..... المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

05..... المطلب الأول : أساسيات حول المراجعة

08..... المطلب الثاني : مفهوم وتطور المراجعة الداخلية

09..... المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة الداخلية

11..... المطلب الرابع : معايير المراجعة الداخلية

15..... المبحث الثاني : الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية

15..... المطلب الأول : تنظيم المراجعة الداخلية

17..... المطلب الثاني : موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري

20..... المطلب الثالث : مهمة المراجعة الداخلية

23..... المبحث الثالث : خلافاً وتطبيقات المراجعة الداخلي

23..... المطلب الأول : العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

26..... المطلب الثاني : العلاقة بين المراجعة والرقابة الداخلية

27..... المطلب الثالث : تطبيقات المراجعة الداخلية

29..... خلاصة الفصل

الفصل الثاني : مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار

31..... تمهيد

32..... المبحث الأول : مدخل حول عملية اتخاذ القرار

32..... المطلب الأول : مفهوم القرار وأهميته

34..... المطلب الثاني : تصنيف القرار

37..... المطلب الثالث : أساليب اتخاذ القرار

40.....	المبحث الثاني : أثر المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات
40.....	المطلب الأول : أهمية المعالجة الآلية للمعلومات بالنسبة للمراجعة الداخلية
41.....	المطلب الثاني : دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار
44.....	المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار
47.....	المبحث الثالث : صعوبات المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار
47.....	المطلب الأول : المركزية الشديدة و عدم التفويض
48.....	المطلب الثاني : ضغوط المديرين
49.....	المطلب الثالث : الاستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية
52.....	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث : الفصل الثالث :الدراسة الميدانية حول المؤسسة العمومية للأشغال العمومية لمستغانم
57.....	المبحث الأول :تقديم عام للمؤسسة العمومية للأشغال العمومية مستغانم
65.....	المبحث الثاني :المراجعة الداخلية والية عملها في المؤسسة
71.....	المبحث الثالث :اهمية المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة
76.....	خاتمة
	قائمة المصادر والمراجع

قائمة الأشكال

والجداول

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
15	الوظائف الأساسية في قسم المراجعة الداخلية	1-1
17	تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي	1-2
18	المراجعة الداخلية المركزية.	1-3
18	المراجعة الداخلية اللامركزية	1-4
19	مراجعة داخلية مختلطة	1-5
20	تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة	1-6
52	وضع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة	2-1

قائمة الجدول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
69	تطور رأسمال المؤسسة	01
70	القدرات الإنتاجية في المؤسسة	02
70	الموارد البشرية في المؤسسة.	03
82	نتائج مقابلة مع مراجع داخلي في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية	04

عرف العالم بأسره في الآونة الأخيرة تطورا سريعا و مذهلا في كافة المجالات السياسية، الثقافية، الاجتماعية وكذا الاقتصادية. و لقد مس هذا التطور المؤسسات التي أخذت تتنوع من حيث الحجم والشكل و العمليات التي تمارسها ضمن نشاطها الاستغلالي، و مع اشتداد حدة المنافسة و انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة و ما تسبب به من تعذر التحكم الجيد لأصحاب رأس المال في إدارة مؤسساتهم ، ألحت الضرورة إلى تطوير مختلف الأنظمة الرقابية المطبقة داخل المؤسسة بما في ذلك المراجعة الداخلية.

تعتبر المراجعة الداخلية أحد الركائز الأساسية التي تقوم عليها جملة الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة، حيث تعمل على توظيف أشخاص تمتعون بالتأهيل العلمي و الخبرات العلمية و الاستقلالية التامة في طرح آرائهم و إعداد التقارير المختلفة لحلها و إيصالها بشكل مباشر للأطراف المعنية بها بهدف التأكد من مدى دقة و فاعلية الأنظمة و الإجراءات المطبقة في المؤسسة.

تعتبر عملية اتخاذ القرارات المناسبة و الرشيدة من أصعب المسؤوليات في المؤسسة خاصة الإستراتيجية منها. و لذلك فإن الإقبال على اتخاذ مثل هذه القرارات يحتاج إلى توفير معلومات موثوق منها، و هنا يأتي دور خلية المراجعة الداخلية في المؤسسة كونها المصدر الأساسي الذي يستند إليه أصحاب صنع القرار للحصول على المعلومات المؤكدة الخاصة بمختلف مصالح المؤسسة ، و التي ستستعمل لاحقا في عملية اتخاذ القرار. و على هذا الأساس و للإلمام بجميع جوانب الموضوع، ارتأينا أن يكون التساؤل الجوهري الذي سنعمل على الإجابة عنه كالتالي:

ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات في مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة ؟

و للمزيد من التفصيل اعتمدنا التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي المراجعة الداخلية ؟ و ما هو دورها و أهميتها في المؤسسة ؟
- هل يمكن الاعتماد على المراجعة الداخلية و حدها دون اللجوء إلى جهات خارجية مماثلة ؟
- هل تعتمد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على المراجعة الداخلية في اتخاذ قراراتها ؟
- هل تطبق المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية طبقا للمعايير و النظم المتفق عليها ؟
- و لمعالجة الإشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية الناجمة عنها نضع الفرضيات التالية:
- تساهم المراجعة الداخلية بشكل كبير في اتخاذ القرارات الرشيدة.
- إن اعتماد المراجعة الداخلية بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق الأهداف المرجوة منها كما تزيد توجهات الخبرات الخارجية من فاعلية المراجعة الداخلية.

-تعتمد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على المراجعة الداخلية في اتخاذ قراراتها؛
-المراجعة الداخلية تتعرض إلى معوقات و صعوبات كثيرة تحول دون تطبيقها وفقا للمعايير والنظم المتفق عليها.

كمنهج للبحث فقد عمدنا إلى تطبيق المنهج الوصفي كونه ملائم لإبراز جميع المفاهيم و الأطر النظرية المرتبطة بالمراجعة الداخلية من جهة و بعملية اتخاذ القرار من جهة أخرى . كما سندستعمل المنهج لتحليلي في إظهار كيفية تأثير المراجعة الداخلية على عملية اتخاذ القرار و كذا في تفسير و تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

قسمنا موضوع بحثنا إلى فصلين، فبدئنا في الفصل الأول بالحديث عن الإطار النظري للمراجعة الداخلية بداية من ماهية المراجعة الداخلية حيث عرضنا مفاهيم عامة حول المراجعة و المراجعة الداخلية، ثم تكلمنا عن الضوابط التي تحكم المراجعة الداخلية كموقعها في التنظيم و مهمتها، بالحديث عن علاقات و تطبيقات المراجعة الداخلية.

أما في الفصل الثاني و الذي يتمركز حول مساهمة المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار فتطرقنا إلى عرض مفاهيم عامة حول القرار و أساليب اتخاذه، ثم وضحنا أثر المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار انتهينا بالعوائق و الصعوبات التي تواجهها المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.

و قد ختمنا المذكرة بإبراز أهم النتائج المتوصل إليها، و تقديم بعض الاقتراحات في شكل توصيات، لتليها عملية استعراض المراجع التي تم اعتمادها حيث رتبناها حسب الترتيب الأبجدي حسب اللغة التي صدرت بها، بينما اعتمدنا منهجية الاقتضاب عند الإشارة إلى هذه المراجع في هوامش الصفحات أين اكتفينا بذكر اسم المؤلف مع رقم مؤلفه ضمن القائمة تاركين التفاصيل الأخرى لقائمة المراجع المعروضة في نهاية المذكرة .

تمهيد :

عرفت المراجعة الداخلية تغيرات جذرية منذ بداية ممارستها إلى غاية اليوم، ولقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة، حيث كانت محل اهتمام العديد من المهنيين والمؤسسات والهيئات الحكومية والباحثين، وكان لهم الفضل الكبير في إعطاء المراجعة نقلة نوعية وشكلية كبيرة في جميع جوانبها، وأصبحت لمراجعة الداخلية أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي،

وهذا لما ظهر لها من حاجات متزايدة من داخل المؤسسة ومن خارجها، فكانت هناك حاجات ملحة من داخل المؤسسة إلى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفاعلية وكفاءة، كما كانت هناك حاجة لكل من له علاقة بالمؤسسة إلى مزيد من الشفافية عند إجراء مختلف التعاملات معها.

ولقد وضعت عدة معايير لتحكم حسن سير نشاط هذه المهنة بكافة جوانبها سواء كانت تتعلق بالشروط التي يجب توفرها في المراجع الداخلي أو كيفية مزاوله نشاطه وصولاً إلى الطريقة التي يتم بها إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية أحد أهم الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة، لما تلعبه من دور في دعم قرارات الإدارة والتخفيف من المسؤولية الملقاة عليها .

كما تعد المراجعة الداخلية أداة بيد الإدارة تراقب بواسطتها كل ما يحدث داخل المؤسسة، وذلك بوجود نوع من التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، إذ يستفيد كل طرف من الآخر في أداء مهمته على أكمل وجه.

المطلب الأول : أساسيات حول المراجعة

ظهرت وظيفة المراجعة نتيجة التطور السريع الذي مس المؤسسة الاقتصادية مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى أنظمة رقابية داخلية وخارجية محكمة تعمل على تدعيم السير الجيد لمختلف أنشطة المؤسسة.

الفرع الأول: مفهوم المراجعة

تعددت التعريفات المتعلقة بالمراجعة، ولعلّ تعريف أحد لجان جمعية المحاسبة الأمريكية وهو الأكثر انتشاراً، حيث تعرف المراجعة على النحو التالي:"المراجعة هي عبارة عن A.A.A* عملية منظمة لجمع وتقديم أدلة إثبات- بشكل موضوعي -تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين¹ . كما تعرفها المعاهد والجمعيات المهنية كما يلي:"

المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية مخطط لها، تتم بواسطة تكليف شخص مؤهل يتصف بالحياد والاستقلالية، وتتضمن القيام بإنجاز الاختبارات اللازمة للحصول على أدلة للإثبات التي تمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية المدققة²

نلاحظ التعريفين السابقين قد تطرقا بشكل أساسي للجانب المالي والمحاسبي للمراجعة مع إهمال الجانب الإداري المتعلق بمهنة المراجعة.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف المراجعة

على قدر الأهمية التي تلعبها المراجعة ضمن المؤسسة على قدر الأهداف التي تسعى المراجعة لتحقيقها.

أ. أهمية المراجعة:

تلعب المراجعة دوراً هاماً في تلبية حاجات مختلف الأطراف الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة ويمكن تجسيد أهميتها من خلال ما يلي:³

* A.A.A : American Accounting Association.

¹ د. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، جامعة القاهرة، 2006، ص 18.

² د. حازم هشام الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول: المراجعة نظرياً، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003 ص 36

³ حازم هشام الألوسي، المرجع نفسه، ص 32-34.

- تمكن الملاك أو المساهمين من الاطمئنان على سلامة استثماراتهم في المؤسسة،
- تمكن المؤسسة من الاستفادة من البيانات المحاسبية التي تمت مراجعتها لأغراض التخطيط والرقابة ومتابعة أعمال المؤسسة.
- تلبية احتياجات الجهات الحكومية من معلومات متعلقة بالمؤسسة،
- تساعد النقابات والجمعيات المهنية والعمالية من التحقق من حسن سير أعمال المؤسسة، وقدرتها على تحقيق التوظيف والعمالة المستمرة.
- زيادة إمكانية الحصول على القروض من المصارف ومؤسسات الإقراض، كون القوائم المالية للمؤسسة تتمتع بدرجة عالية من المصدقية.
- توفر القوائم المالية المدققة لأطراف هم بحاجة إليها كشركات التأمين في حالة تعويض الخسائر، البائعين والمشتريين للمؤسسة، الشركاء في حالة انضمام شريك جديد.

ب. أهداف المراجعة:

- تتمثل أهداف عملية المراجعة في السابق في قيام مراجع الحسابات بالتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات، ونتيجة التطور الذي عرفته المؤسسة فقد تطورت أهداف المراجعة هي الأخرى لتشمل ما يلي:¹
- الوجود والتحقق: يجب على المراجع أن يتحقق من أن جميع العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية موجودة ضمن المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبية،
- الملكية والمديونية: يتأكد المراجع هنا من أن جميع عناصر الأصول هم مالك للمؤسسة وجميع عناصر الخصوم هي دين عليها،
- الشمولية: وذلك بالنسبة للبيانات المالية المثبتة بالدفاتر وكذا الأنشطة والأقسام المختلفة في المؤسسة،
- التقييم والتخصيص: يهدف المراجع هنا إلى تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها،
- العرض: يعمل المراجع على التأكد من مصداقية مخرجات النظام المحاسبي وكذا صحة الخطوات المتبعة التي تسبق عرض هذه المخرجات،
- إبداء رأي فني: وذلك من خلال العناصر التالية:
- تقييم الإجراءات والطرق المطبقة،
- تقييم الأداء داخل المؤسسة والنظام ككل.

¹ د. مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 23-25

تقييم الأهداف والخطط.

تقييم الهيكل التنظيمي .

تقييم الأنظمة الرقابية.

الفرع الثالث: أنواع المراجعة

تتعدد أنواع المراجعة بتعدد الجهات المكلفة بها وتنوع التشريعات التي تنظم الأنشطة الصناعية والتجارية والخدماتية للمؤسسات الاقتصادية ولقد قسمنا المراجعة إلى أنواع كما يلي¹:

أ. من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة:

تنقسم المراجعة الداخلية إلى:

- أجهزة رقابية عليا: ترتبط المراجعة الداخلية عادة بالمستويات العليا في الدولة لغرض منحها الاستقلالية المطلوبة لتحقيق الرقابة على منشآت القطاع العام.

- المكاتب الخاصة: يمتلك قسم المراجعة الداخلية خواص ويقدمون خدمات المراجعة بأسعار يتفق عليها الطرفان.

- أقسام المراجعة الداخلية: عبارة عن خلية مستقلة تابعة للإدارة العليا، تهدف إلى فحص وتقييم الأنظمة الرقابية والمحاسبية في المؤسسة.

ب. من حيث درجة الإلزامية:

تنقسم المراجعة الداخلية إلى:

- مراجعة إلزامية: تكون المراجعة الداخلية إجبارية بموجب نصوص التشريعات والقوانين النافذة.

- مراجعة اختيارية: تتم بمحض إرادة إدارة المؤسسة دون أن يكون هناك أي إلزام بضرورة إجرائها.

ج. من حيث نطاق المراجعة:

تتفرع المراجعة الداخلية هنا إلى:

- المراجعة الكاملة: تسمح بإعطاء المراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه.

- المراجعة الجزئية: تتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال المراجعة.

د. من حيث مدى الفحص:

يمكن تقسيم المراجعة إلى:

- المراجعة الشاملة: هنا يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر بشكل شامل وتفصيلي.

¹ د. محمد التهامي طواهر، د. مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات: الإطار النظري و. الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص 19.

-المراجعة الاختيارية: تعتبر الأكثر استعمالاً، بحيث يختار المراجع عينة من كل وحدة من وحدات المؤسسة لإجراء اختبارات عليها، ثم يعمم النتائج على جميع وحدات المؤسسة.

هـ. من حيث تاريخ الشروع في تنفيذ المراجعة:

يمكن تقسيم المراجعة إلى:

-المراجعة المستمرة: تكون على مدار السنة المالية وحتى نهاية الدورة.

-المراجعة النهائية: تكون في نهاية السنة المالية أي بعد إعداد القوائم المالية.

المطلب الثاني : مفهوم وتطور المراجعة الداخلية:

تعتبر لمراجعة الداخلية وظيفة رقابية تمارس في المؤسسات المختلفة وتنبع من الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة وتتأثر بأهدافها، وتتطور بتطورها. ولقد ظهرت الحاجة للمراجعة الداخلية لكونها وسيلة تهدف للحد من الأخطاء، الغش أو التحايل داخل المؤسسة.

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الداخلية

تعددت التعاريف حول المراجعة الداخلية من مرحلة إلى أخرى ومن هيئة إلى أخرى ومن أجل الوصول إلى

تعريف شامل نقترح التعريفات التالية:

من أوائل التعريفات "I.I.A" * يعد التعريف الصادر عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي حيث جاء فيه أن : "المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطة بها بدرجة عالية من الكفاءة، وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تم مراجعتها"¹

كما تعرف على أنها: "وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم وتهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطة بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل، التقييم، التوصيات، المشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها² أما المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية *T.F.A.C.I فقد عرفها على أنها: "نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية

* I.I.A : Institut of Internal Auditors.

¹ صالح محمد القراء، المراجعة الداخلية، مدونة الكترونية، ص.*/

www.sqarra.wordpress/inaudit/

² دفتحي رزق السوافري، د.سمير كامل محمد، د.محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص ص 65-66

* I.F.A.C.I : Institut Français de l'audit et du control interne.

حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة التي تساهم في خلق قيمة مضافة¹.

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

الفرع الثاني: التطور التاريخي للمراجعة الداخلية

يرى المؤرخون أن ظهور المراجعة الداخلية يعود إلى أكثر من ستة آلاف سنة مضت، حيث يعتقد بوجود دليل على أن هناك أنظمة رسمية لتسجيل والتحقق، كانت تستخدم في ذلك الوقت في منظمة الشرق الأدنى، وبدأ الاهتمام بالمراجعة الداخلية يزداد في أوروبا في القرن الثامن عشر الميلادي نتيجة ظهور حالات كثيرة للغش ومع النمو التزايد أنشطة الأعمال وزيادة حالات الفشل وإفلاس المؤسسات في الولايات المتحدة في الأربعينيات من القرن السابق، أدى إلى بدأ الاتجاه نحو ضرورة الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة تكون لها مقوماتها التي تمكنها من تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية في عام، وذلك بغرض تطوير المراجعة الداخلية كمهنة يعترف بها، وتجدر الإشارة إلى أن² المراجعة الداخلية لعبت في مراحلها الأولى دوراً محدوداً يقتصر على مراقبة الأنشطة والعمليات المالية، ومع مرور الزمن تطور دورها- أي المراجعة الداخلية -ليشمل تقييم كفاءة العاملين، التحقق من دقة اكتمال السجلات المحاسبية، تقييم فاعلية الأساليب الرقابية وغيرها.

نلاحظ من خلال التطور التاريخي للمراجعة الداخلية أن هذه الأخيرة أصبح لها ما يؤهلها لتلعب دوراً كبيراً في عملية اتخاذ القرار وذلك بواسطة مخرجاتها التي أصبحت أكثر دقة وشمولاً.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

تزايدت أهمية المراجعة الداخلية مع تزايد الحاجة إليها كأداة رقابية تساعد المسؤولين على أداء مختلف وظائفهم، كما أن أهدافها تطورت لتحقيق إشباع أكبر قدر ممكن من احتياجات ذوي المصالح المختلفة.

¹ Institut français des auditeurs et contrôleurs internes, audit internequalité www.ifaci.fr_p4

² فتحي رزق السوافري وآخرون، المرجع السابق، ص 65

الفرع الأول: أهمية المراجعة الداخلية

لقد أصبح لوظيفة المراجعة الداخلية مكانة بارزة في المؤسسة حيث ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم، فلم تعد تقتصر على الرقابة فحسب، بل أصبحت تمثل نشاط تقييمي لمراجعة وفحص مختلف العمليات والنشاطات وتحدد أهمية المراجعة بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، وتتضح بصورة خاصة من الاتجاهات المتزايدة خلال السنوات العشر الأخيرة، والتي تنادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة ويمكن أن نرجع ظهور هذه الاتجاهات لعدة عوامل مثل زيادة حالات فشل المؤسسات وإفلاسها، حيث خلصت الدراسات والبحوث التي تتناول أسباب انهيار هذه المؤسسات أن السبب الرئيسي وراء هذه المشكلة يكمن في ضعف الأداء الرقابي داخل المؤسسة نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة أو انخفاض جودة أداء لجان المراجعة أو غياب وظيفة المراجعة الداخلية¹.

من ناحية أخرى شهدت السنوات الأخيرة تغيرات كبيرة في أنشطة ملكية المؤسسات التي تركزت في يد عدد قليل من المستثمرين الذين نادوا بضرورة التغيير في المواصفات الإدارية والإجراءات والأساليب الرقابية بما يحقق الحماية لمصالحهم، ولقد جاء تقرير لجنة تريدواي الذي أصدر سنة 1987 م تلبية رغباتهم- أي رغبات المستثمرين- حيث نص التقرير على ضرورة وجود لجان مراجعة مستقلة وفاعلة، وإشراف دقيق للجان المراجعة للتأكد من استقلالية كل من المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين².

منذ ذلك الحين تقوم الهيئات الرسمية وغير الرسمية بإصدار المزيد من التقارير والتوصيات التي تظهر أهمية وجود خلية مراجعة داخلية ضمن المؤسسة، ولعل من الأمثلة الواضحة التي تبرز الحاجة إليها- أي للمراجعة الداخلية -هي تقويم وترشيد القرارات المتخذة على مستوى الإدارة العليا للمؤسسة من خلال توفير معلومات على درجة عالية الثقة، خاصة في ظل حساسية القرارات لنوعية المعلومات التي ترتكز عليها.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الداخلية

من خلال ما تطرقنا إليه من أهمية للمراجعة الداخلية يمكننا تحديد أهم الأهداف المرجوة منها، بحيث نعتبر الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة وذلك بتزويدهم بتحليل موضوعية للبيانات، وبتقارير صحيحة عن نشاط المشروع بوجه عام ويمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى ثلاثة أقسام كالتالي³:

أ. الفحص: يهدف المراجع الداخلي في هذه الحالة إلى فحص السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية.

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك

www.socpa.org.sa، المهني، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، جانفي 2004، ص 46

² فتحي رزق السوافري وآخرون، المرجع السابق، ص 145

³ د.عبد الفتاح الصحن، د.أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989، ص 20-24

ب. التقييم: يتم الحكم على النقام الموضوع داخل المؤسسة وإظهار نقاط القوة والضعف فيه، ثم تقييم المؤسسة ككل من النواحي التشغيلية، الإدارية والمحاسبية، واقتراح التعديلات المناسبة.

ج. مراقبة التنفيذ: تتم مراقبة التنفيذ من خلال الملاحظة والسؤال وفحص السجلات والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مرسوم له وبالنظر إلى هذه الأهداف من زاوية أخرى فإننا نستطيع تقسيمها إلى قسمين هما¹:
د. أهداف الحماية: يتم القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية مسبقاً لكل من: سياسات المؤسسة، الإجراءات المحاسبية، نظم الضبط الداخلي، سجلات المؤسسة، أصول المؤسسة وأنشطة التشغيل.

هـ. أهداف البناء والتطوير: تظهر أهداف البناء والتطوير من خلال الوظيفة الرقابية العلاجية والإرشادية التي يلعبها المراجع الداخلي في المؤسسة، إذ يتم اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصيحة للإدارة من أجل اتخاذ قرارات سليمة وفعالة.

المطلب الرابع : معايير المراجعة الداخلية:

لا تزال الجهود تبذل لتطوير مهنة المراجعة الداخلية من قبل القائمين على هذه المهنة من جهات رسمية وغير رسمية، ولقد أصدرت معايير المراجعة الداخلية سنة 1978 م 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 وتمثل تلك الأقسام في الاستقلالية، العناية المهنية، نطاق العمل، أدوات أعمال المراجعة وإدارة قسم المراجعة²:

الفرع الأول: الاستقلالية

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، أي مستقلاً عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية يتمتع باستقلالية كافية بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة بها، كما يجب أن يكون المراجع موضوعياً في أدائه لعمال المراجعة.

الفرع الثاني: العناية المهنية

يجب على المراجع الداخلي أن يؤدي مهامه بما يتفق والعناية المهنية اللازمة وهذا ما يتطلب³:

أ. بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية:

يجب القيام بما يلي:

¹ فتحي رزق السوافري وآخرون، المرجع السابق، ص 46

² د.عبد الفتاح الصحن، د.محمد السيد السرايا، د.فتحي رزق السوافري، الرقابة و المراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، القاهرة، 2006، ص 207

³ فتحي رزق السوافري وآخرون، المرجع السابق، ص 103

-أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية أن المراجعين الداخليين لديهم التأهيل العلمي والعملية المناسبين للقيام بعملية المراجعة في صورتها الصحيحة.

-يجب أن يكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة، المهارات والأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجعة.

-يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توفر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية.

ب. بالنسبة للمراجع الداخلي:

يجب توفر ما يلي:

-يجب على المراجع الداخلي الالتزام بمعايير سلوك المهنة.

-يجب أن يتوفر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال بفاعلية.

-يجب على المراجع الداخلي الحفاظ والزيادة من تأهيله الفني والعلمي عن طريق التعلم المستمر.

-يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال المراجعة.

إن عدم بذل العناية المعنية الكافية من شأنه إضعاف مصداقية مخرجات نظام المراجعة الداخلية وهذا ما سيفقد المراجعة الداخلية مدلوليتها، بل وتصبح أداة مدمرة لا محسنة ومرشدة لمتخذي القرارات المختلفة في مختلف المستويات الإدارية.

الفرع الثالث: نطاق العمل

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية داخل تنظيم معين والتأكد من جودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة، ولتحقيق ذلك ينبغي أن على المراجع القيام بما يلي¹:

-مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات وتصنيفها ثم اعتمادها في اتخاذ القرارات المختلفة.

-مراجعة النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بتلك السياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين واللوائح.

-مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول، والتحقق من وجود هذه الأصول كلما كان ذلك ممكناً.

-تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول.

-مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعة. على ضوء ما سبق فإننا نستطيع حصر نطاق المراجعة الداخلية في بعدين أساسيين وهما: ماذا يجب على المراجع الداخلي

¹ فتحي رزق السوافري وآخرون، المرجع السابق، ص 104

عمله، وأين يؤدي تلك الأعمال؟، ومنه فإن هذا المعيار جاء ليحدد مسؤوليات المراجعين الداخليين في المؤسسة بكل دقة.

الفرع الرابع: أدوات عمل المراجعة

يجب أن تتضمن أعمال المراجع كل من التخطيط لعملية المراجعة، فحص وتقييم المعلومات والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات، إذ يتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف للمراجعة ونطاق للعمل والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها وتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة والاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة المعينة، ثم القيام بمسح الأنشطة، المخاطر والإجراءات الرقابية وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء عملية المراجعة وأخيرا الحصول على الموافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة، حيث يتضمن فحص وتقييم المعلومات ضرورة قيام المراجع بتجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها لتدعيم نتائج المراجعة، وتتم عملية فحص وتقييم المعلومات على النحو التالي¹:

-تجميع المعلومات التي تتعلق بموضوع المراجعة بما يتفق مع أهداف ونطاق عملية المراجعة وذلك بدراسة العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية والمقارنة بين الأداء الفعلي والداء المخطط له.

-يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها، ملائمة ومفيدة لتوفير أساس قوي يمكن الاستناد إليه في الوصول إلى النتائج والتوصيات المرغوب فيها.

-يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات، تحليلها، تفسيرها، وتوثيقها بما يوفر تأكيدا كافيا للحفاظ على موضوعية المراجعة.

-يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة من قبل المراجع، مع مراجعة هذه الأوراق مع المشرف على إدارة قسم المراجعة الداخلية. يقوم المراجع، 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 على درجة عالية من الموضوعية والوضوح كما يجب أن يكون موقعا عليه من قبل المراجع، حيث يقوم هذا الخبير بمناقشة النتائج التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب قبل إصدار تقريره النهائي الموجه لإدارة العليا للمؤسسة. نلاحظ من هذا المستوى مدى الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في مساعدة المستويات الإدارية المختلفة وهذا من أجل اتخاذ القرارات والتدابير الصائبة ثم المساعدة على متابعة القرارات والإجراءات المتخذة.

¹فتحي رزق السوافري، المرجع السابق، ص 105

الفرع الخامس: إدارة قسم المراجعة

تقتضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير مشرف معين من قبل الإدارة العليا قسم المراجعة الداخلية وذلك بطريقة مناسبة بحيث¹:

-تحقق المراجعة الأغراض العامة والمستويات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها الإدارة.

-تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية.

-تتماشى جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية الداخلية وحتى يتمكن المشرف على

قسم المراجعة الداخلية من غدارة القسم بما يحقق تلك الأهداف العامة يجب توفر ما يلي: تكون لدى المشرف على قسم المراجعة الداخلية لائحة بأهداف، سلطات ومسؤوليات القسم. يقوم المشرف على قسم المراجعة الداخلية بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات القسم. يوفر المشرف على القسم سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في القسم. يضع المشرف على القسم برنامجا لاختيار وتطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية.

يقوم المشرف على قسم المراجعة بالتنسيق بين جهود كل من قسم المراجع الداخلية والمراجع الخارجية. كما تجدر الإشارة إلى وجوب أن يحظى قسم المراجعة الداخلية بتنظيم محكم يضمن تحقيق الأهداف المرجوة من خلية المراجعة، مما يدفع متخذي القرار إلى الوثوق بمخرجات هذه الخلية.

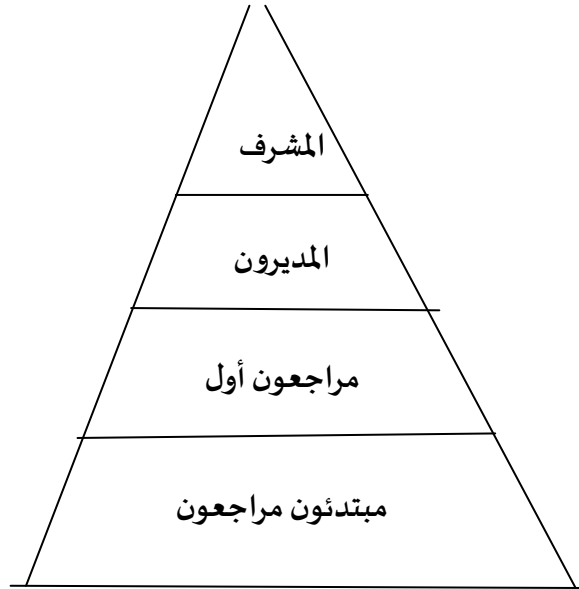
¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، المرجع السابق، ص213

المبحث الثاني : الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية:

تعتمد معظم الإدارات الحالية على وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز نظام الرقابة لديها، حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء وتراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، ولكي تؤدي المراجعة الداخلية دورها بصورة سليمة وبتفاعلية كبيرة يجب أن تحظى بمجموعة من الخصائص التي تضمن الأداء السليم للمهام المرابطة بها.

المطلب الأول : تنظيم المراجعة الداخلية:

عادة ما يتكون قسم المراجعة الداخلية من عدد قليل نسبيا من المراجعين ذوي المهارات العليا وذلك بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى، وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على مراجع داخلي واحد، كما قد يتسع قسم المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى ليشتمل أكثر من مئة مراجع، وينطوي قسم المراجعة الداخلية عادة على ثلاثة مستويات من المراجعين ممارسي المهنة وذلك كما يتضح من لشكل الآتي:



شكل 1-1: الوظائف الأساسية في قسم المراجعة الداخلية¹

تقع على عاتق المشرف المسؤولية العامة لقسم المراجعة الداخلية، حيث يقوم بإعطاء التوجيهات العامة، وإدارة العاملين معه بالقسم، والتنسيق مع المراجعين الخارجيين ووضع برامج للتحقق من جودة المراجعة. بينما يقوم مدير المراجعة الداخلية بإدارة أعمال المراجعة المختلفة، كما يتولى المراجع الأول الجوانب الإشرافية لأعمال المراجعة ويقومون بأداء الكثير من الأعمال الفعلية التفصيلية، في حين يتولى المراجعون

¹عبد الفتاح الحصن وآخرون، المرجع السابق، ص 233

المبتدئون أداء الأعمال الروتينية غير المعقدة، كما أن شكل وحجم خلية المراجعة الداخلية غير ثابتة ويختلف من مؤسسة إلى أخرى وفق معيارين أساسيين هما¹:

أ. حجم المؤسسة:

يعتبر حجم المؤسسة محددا أساسيا لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، فاختلاف أحجام المؤسسات يحتم إيجاد شكل محدد للمراجعة الداخلية، حيث أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ليست بحاجة إلى قسم للمراجعة الداخلية مماثل لتلك الأقسام الموجودة في المؤسسات ذات الحجم الكبير، حيث قد يؤدي هذا إلى حالة عدم الرشاد ويزيد من تكاليف عملية الرقابة بالمقارنة مع ما تدره خلية المراجعة الداخلية من منافع على التنظيم ككل.

ب. مركزية ولا مركزية المراجعة:

عادة ما تتطلب المؤسسات الكبيرة ذات الاتساع الجغرافي الواسع وجود هياكل قارة نسبيا لتسيير الأنشطة المختلفة في مناطق انتشارها، حيث تلجأ المؤسسات إلى تطبيق أحد الأنواع التالية للمراجعة الداخلية:

-مراجعة داخلية مركزية:

تعتمد المراجعة المركزية على مديرية واحدة للمراجعة الداخلية تقوم ببرمجة الزيارات الميدانية المختلفة لكافة فروع المؤسسة.

-مراجعة داخلية لا مركزية:

ينص نظام المراجعة الداخلية اللامركزية على تكوين قسم أو خلية للمراجعة الداخلية على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين للمؤسسة.

-مراجعة داخلية مختلفة:

تجمع المراجعة الداخلية المختلفة بين المراجعة المركزية والمراجعة اللامركزية، حيث تنص على تكوين مديرية للمراجعة الداخلية على مستوى المديرية العامة للمؤسسة وجعل فروع لها على مستوى كل منطقة نشاط. وتعتبر المراجعة الداخلية المختلفة أفضل أنواع المراجعة لأنها تجنب عدم كفاية عدد الزيارات وعدم المتابعة الآنية لمختلف فروع المؤسسة كما هو الحال في المراجعة المركزية، كما تجنب المراجعة الداخلية المختلفة غياب التنسيق بين فروع قسم المراجعة كما يحدث في نظام المراجعة الداخلية اللامركزية. كنتيجة فإن التنظيم والتحكم الجيد لقسم المراجعة الداخلية من شأنه أن يضيف مزيدا من الثقة من قبل المستويات الإدارية المختلفة على التقارير، النتائج والتوصيات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة مما يؤدي بهم إلى اعتمادها في اتخاذ قرارات مناسبة وملائمة.

¹د.مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة/2004الجزائر، 2003، ص54

المطلب الثاني : موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري:

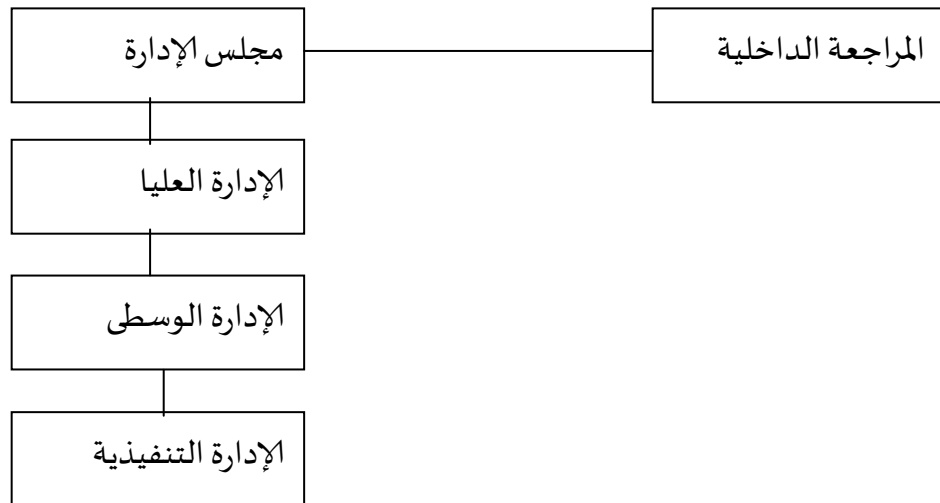
تتناول وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة المجال التقني والوقائي لأصولها ثم النواحي الإدارية بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمتها، حيث يقيم المراجع الداخلي عمل الغير ولكن لا يوجه الغير في عملهم فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لمجموع الموظفين الذين يراجع عملهم. إن أداء المراجع الداخلي لمهامه لا يمكن أن نتصور اكتماله إلا في ظل تمتعه باستقلالية تامة وهذا من ناحيتين أساسيتين هما¹:

-مكانه في التنظيم الوظيفي وارتباط عمله بالمستويات العليا، حيث أن تعقيد الإدارة له يحقق الاستقلال في عمله وتحقيق ما يوكل إليه من عمل.

-إن المراجع الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة ولهذا لا يجب أن يعهد إليه بأي مهام تسجيلية أو تنفيذية.

مما سبق يتبين لنا حتمية مراعاة استقلالية دائرة المراجعة الداخلية بشكل تام وأن تكون مبروطة بشكل مباشر مع الإدارة العليا، كما يفضل أن تكون خلية المراجعة الداخلية مبروطة بمجلس الإدارة بدلا من المدير العام لأجل ضمان تنفيذ التوصيات.

يمكن توضيح موقع قسم - خلية - المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال الشكل التالي:



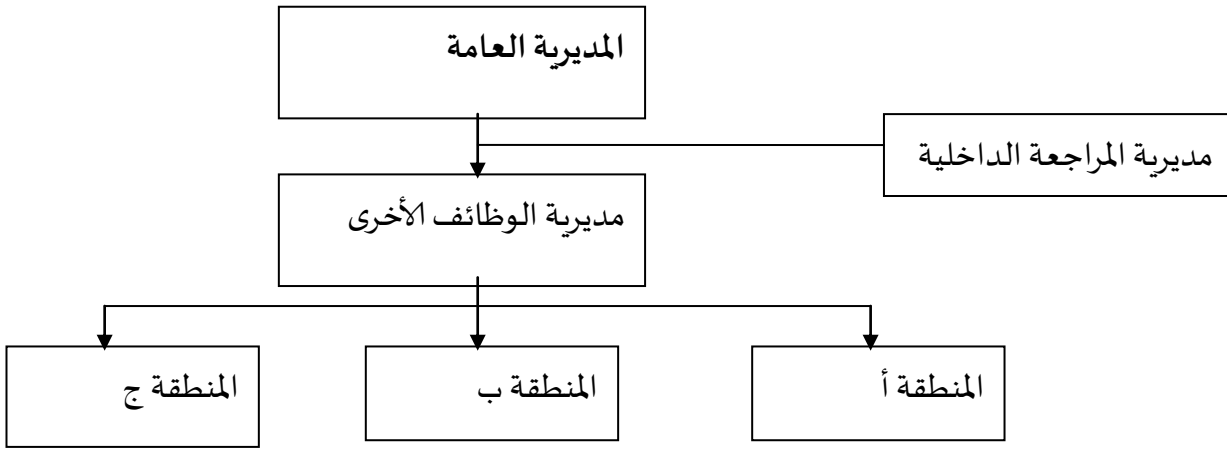
شكل 1-2: تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي

يظهر هذا الشكل ارتباط خلية المراجعة الداخلية مباشرة بمجلس الإدارة، أما إذا أخذنا بعين الاعتبار مركزية المراجعة الداخلية فإننا سوف نقف على ثلاثة مواقع لخلية المراجعة الداخلية داخل تنظيم المؤسسة.

¹د.محمد السيد السرايا، د.عبد الفتاح الصحن، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص194

فإذا أخذنا نموذج المراجعة الداخلية المركزية فسوف يكون موقع خلية المراجعة الداخلية

كالتالي:

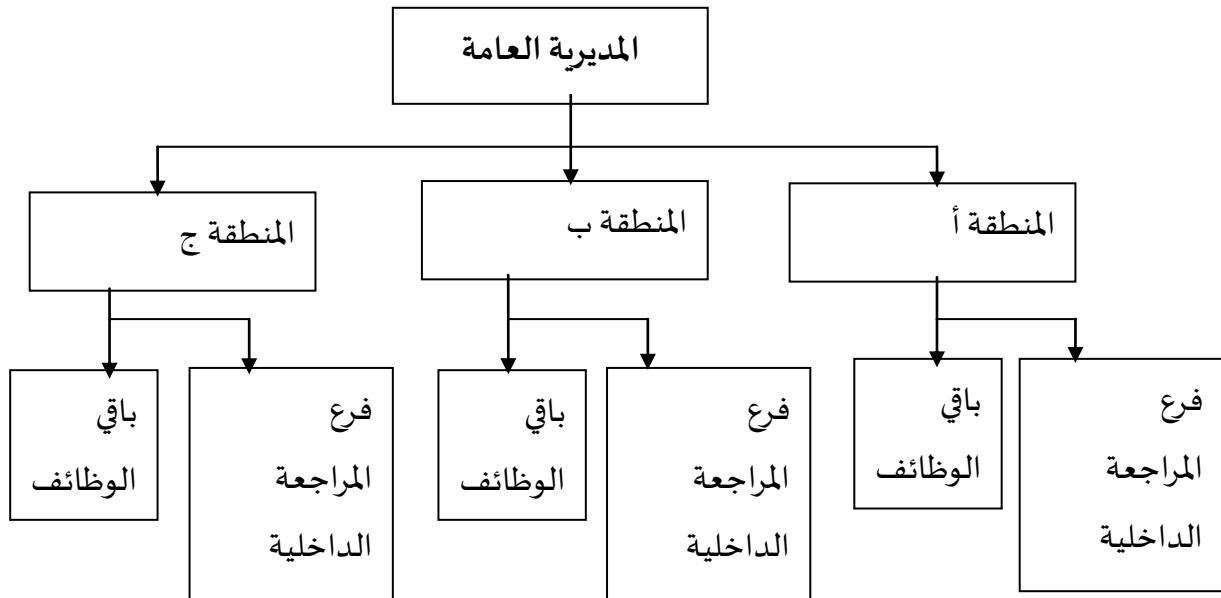


شكل 1-3: المراجعة الداخلية المركزية¹.

يعتبر هذا النوع أكثر الأنواع استقلالية نظرا للانفصال التام لخلية المراجعة الداخلية عن بقية الوظائف الأخرى.

أما إذا أخذنا نموذج المراجعة الداخلية اللامركزية فإن تموضع قسم المراجعة الداخلية سوف يكون

كالتالي:



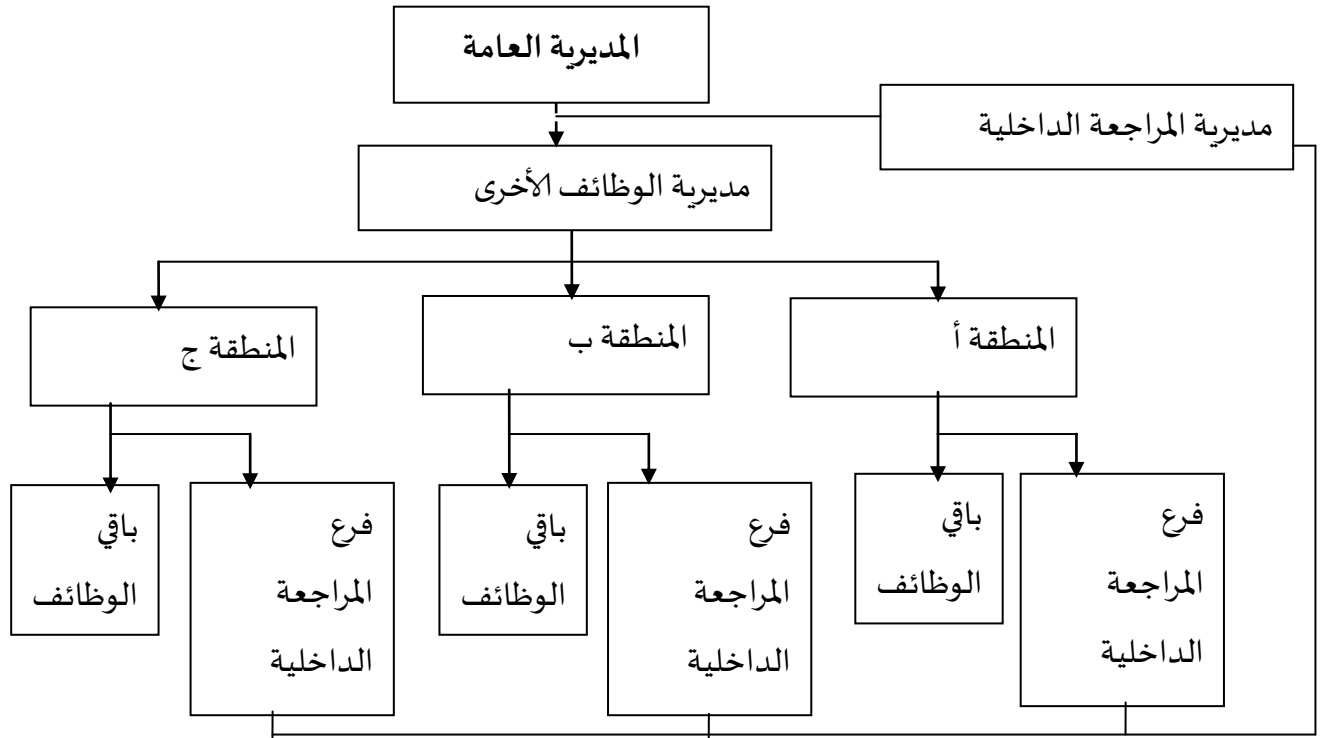
الشكل 1-4: المراجعة الداخلية اللامركزية

¹ مسعود صديقي، المرجع السابق، ص54

نلاحظ في هذا التموقع نقص نسبي في درجة استقلالية لأن وجود قسم للمراجعة الداخلية في كل منطقة من شأنه أن يندشأ نوعاً من المصالح مما يضعف درجة الاستقلالية.

في حين يكون تموقع قسم المراجعة الداخلية في النوع الثالث والمتمثل في المراجعة الداخلية المختلطة

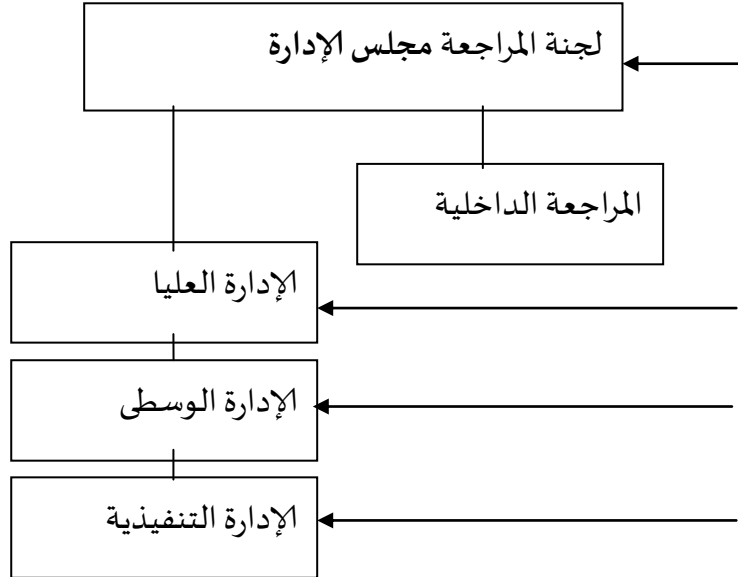
كالتالي:



الشكل 5-1: مراجعة داخلية مختلطة

في هذا النوع من التموضع نجد استقلالية أكبر من الموجودة في النوع الثاني لأن فروع المراجعة الداخلية المتواجدة في كل منطقة تعمل تحت وصاية مديرية المراجعة الداخلية التابعة للمديرية العامة. كما أن هناك اتجاهات متزايدة في الكثير من المؤسسات نحو إنشاء ما يطلق عليه بلجنة المراجعة¹، حيث يصبح موقع خلية المراجعة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي:

¹ فتحي رزق السوافري وآخرون، المرجع السابق، ص 82



شكل 1-6: تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة

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

المطلب الثالث : مهمة المراجعة الداخلية:

تختلف مهمة المراجعة الداخلية تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تديره، وتتم مهمة المراجعة الداخلية من خلال اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة، ثم بداية العمل الميداني وفي الأخير إنهاء وإتمام عملية المراجعة الداخلية.

الفرع الأول: اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة

تبدأ مهمة المراجعة الداخلية باختيار النشاط أو الجهة التي ستخضع لها عملية المراجعة، ويتم هذا وفق ثلاث طرق هي¹:

أ. الاختيار المنظم:

¹ عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدينة، 2008/2009، ص 72.

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

ب. الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا:

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

ج. الاختيار بناء على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة:

حيث قد يحتاج بعض المدراء "مدراء الدوائر" إلى مساعدة المراجع الداخلي لتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

الفرع الثاني: العمل الميداني للمراجعة الداخلية

يعتبر العمل الميداني الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وإجابات لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها ويتم العمل الميداني من خلال ثلاث خطوات هي¹:

أ. تخطيط عمل المراجعة:

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

ب. ورقة التغطية:

ورقة التغطية هي وثيقة تغطي في نفس الوقت وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الخير أيضا تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

ج. ورقة إبراز وتحليل المشاكل:

ترتبط ورقة إبراز وتحليل المشاكل بالمشكلات الميدانية التي يتعرض لها المراجع الداخلي عند قيامه بمهمته، كل ورقة يقابلها شكل معين وجمع وترتيب الأوراق عنده يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة.

الفرع الثالث: إنهاء مهمة المراجعة الداخلية

إن إنهاء مهمة المراجعة الداخلية هي آخر مرحلة، ويتم فيها وضع وإعطاء التقرير النهائي الذي يسلم إلى طالب خدماتها، ويمكن تلخيص خطوات هذه المرحلة فيما يلي¹:

¹ لظفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص79.

أ. هيكل التقرير:

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

ب. العرض النهائي:

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

ج. التقرير النهائي للمراجعة الداخلية:

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

د. حالة أعمال التحسين:

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقاً من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات وتنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

¹ لطفى شعباني، المرجع نفسه، ص 80.

المبحث الثالث : خلافات وتطبيقات المراجعة الداخلية:

لقد أشرنا سابقا في أنواع المراجعة إلى مراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وعلى هذا سنقوم بتوضيح علاقة المراجعة الداخلية بالخارجية، أيضا قلنا سابقا بأن المراجعة الداخلية هي أحد الركائز الأساسية التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية وسنوضح مدى العلاقة بين هذا الأخيرة والمراجعة الداخلية، وفي الأخير سنتطرق إلى مختلف تطبيقات المراجعة الداخلية في المؤسسة.

المطلب الأول : العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

يمكن تحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إلى جزأين، الأول نوضح فيه النقاط التي تختلف فيها المراجعة الداخلية مع الخارجية والجزء الثاني نوضح فيه مدى التكامل بين الطرفين.

الفرع الأول: أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

يمكن تلخيص أهم نقاط الاختلاف بين النوعين فيما يأتي:

أ. من حيث درجة الاستقلال:

يقصد بالاستقلال مدى حيادية المراجع عن إدارة المؤسسة، والمراجع الداخلي يخضع لتعليمات وأوامر الإدارة، كما أن هاته الأخيرة تقوم بتعيينه، فهو تابع لها ويتلقى منها الأوامر اليومية، ولا يعني هذا عدم تمتعه بأي درجة من الاستقلال، بل نجد في غالب المؤسسات تبعية قسم المراجعة الداخلية مباشرة للإدارة العليا¹. أما المراجع الخارجي فهو شخص محايد ويعتبر مستقلا تماما عن إدارة المؤسسة محل الفحص.

ب. من حيث نطاق العمل:

يتحدد نطاق عمل المراجع الداخلي بناء على احتياجات إدارة المؤسسة الاقتصادية بينما يتحدد نطاق عمل المراجع الخارجي وفق القانون والعرف المحاسبي السائد²

ج. من حيث الهدف من المراجعة:

إن الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية هو التأكد من قوة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها، أما الهدف الأساسي من المراجعة الخارجية فهو إبداء الرأي الفني المحايد نحو قدرة تمثيل القوائم المالية المنشورة لنتائج أداء المؤسسة الاقتصادية ومركزها المالي¹.

¹ فتحي رزق السوافيري وآخرون، المرجع السابق، ص 48

² فتحي رزق السوافيري وآخرون، المرجع السابق، ص 48

د. من حيث الأسلوب المستخدم لبلوغ هدف المراجعة:

يعتمد المراجع الداخلي على أسلوب الفحص المحاسبي للدفاتر والسجلات والمستندات والكشوف التحليلية والقوائم المالية بصورة شاملة، أما المراجع الخارجي يعتمد بالإضافة إلى أسلوب المراجع الداخلي على أسلوب العينات، حيث يقوم بطلب توضيحات للعمل على جمع أدلة إثبات أكبر لتمكنه من الحكم على صحة العمليات والأرصدة لدى المؤسسة الاقتصادية².

هـ. من حيث الاستفادة من عملية المراجعة:

تستفيد إدارة المؤسسة من خدمات المراجع الداخلي باعتباره موظف لدى مصالحتها، أما المراجع الخارجي فيستفيد من خدماته ملاك المؤسسة باعتبارهم المعنيين بها بالإضافة إلى أطراف أخرى كالبنوك، العمال، النقابات العمالية، الحكومة.....³

الفرع الثاني: مدى التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

على الرغم من الاختلافات المذكورة سابقا، إلا أنه هنالك مصلحة مشتركة ومتكاملة بين المراجعة الداخلية والخارجية، يساهم هذا التكامل في تحسين مستويات أداء المراجع الداخلي أو الخارجي على السواء، كما يعد هذا التكامل في بالغ الأهمية من عدة زوايا هي⁴:

أ. من زاوية المراجع الخارجي:

يمكن حصر أهمية التكامل من زاوية المراجع الخارجي في النقاط التالية:

-ثقة واطمئنان المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، ذلك لأن المراجعة الداخلية تسعى على مراقبته وتقييمه، أيضا اطمئنانه على دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر لأن هذه الخيرة قد فحصت من قبل المراجعين الداخليين.

-تسمح المراجعة الداخلية بشكل كبير في تقليل كلفة المراجعة الخارجية وكذا توفير الوقت اللازم للمراجع الخارجي من اجل توجيه عملية المراجعة في المناطق والأجزاء التي لم يشملها برنامج المراجع الداخلية.

ب. من زاوية المراجع الداخلي:

تتجلى أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية من زاوية المراجع الداخلي في كون أن المراجعة الداخلية تعد أحد الآليات الموجهة لعملية المراجعة الخارجية، والتي تتيح للمراجع الخارجي اكتشاف بعض

¹ فتحي رزق السوافيري وآخرون، المرجع السابق، ص 47

فتحي رزق السوافيري وآخرون، المرجع السابق ص 47

³ مسعود صديقي، المرجع السابق، ص 63

⁴ د. مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء-الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز

للمنظمات و الحكومات جامعة ورقلة، 0809 مارس، 2005، ص 29

الأخطاء التي لم يستطع المراجع الداخلي اكتشافها مما يتيح في النهاية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- عدم كفاية معايير المراجعة الداخلية.
- عدم تأهيل المراجع الداخلي.
- عدم الاستناد إلى خطوات عملية واضحة للمراجعة.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية.
- يمكن للمراجعة الداخلية واجهة هاته الأسباب عن طريق:
- تعديل المعايير أو إنشاء أخرى جديدة.
- توضيح طرق العمل.
- تكييف نظام الرقابة الداخلية بما يسمح بالقضاء على مواطن الضعف.
- تدريب وتأهيل المراجع الداخلي.
- ج. من زاوية المؤسسة الإدارية:

تتمثل أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية من زاوية الإدارة فيما يلي:
-توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد في اتخاذ القرارات الفعالة في المكان والزمان المناسبين.

- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية.
- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع، تقارير وملف المراجعة.
- تخفيض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين واستبعاد ازدواجية العمل.
- د. من زاوية الأطراف الخارجية:

تتمثل أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية من زاوية نظر الأطراف الخارجية في:
-اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع.

-اطمئنان أصحاب المؤسسة على أموالهم.
-الضح الآني بالمعلومات المفحوصة والتي تعبر عن الوضع الفعلي بما يسمح للأطراف على ضوءها باتخاذ القرارات المختلفة التي قد تكون تمويلية كالبنك، وقد تكون جبائية كمصلحة الضرائب، ...بمعنى كل حسب موقعه في البيئة الخارجية للمؤسسة من هنا يمكننا القول بأنه من الصعب التفريق بين المراجعة الداخلية والخارجية فلكل منها مزايا وعيوب ولكن يمكن الاستفادة من التكامل بينهما والذي يعود بالنفع في التقليل من الشك في عدم صواب القرارات المتخذة.

المطلب الثاني : العلاقة بين المراجعة والرقابة الداخلية:

قبل التطرق إلى العلاقة بين المراجعة والرقابة الداخلية، نقوم بتعريف الرقابة الداخلية وتوضيح أهم أهدافها، ثم نعود لإبراز العلاقة.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي مجموعة الخطط والأساليب والإجراءات المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية أصولها، والتأكد من صحة المعلومات المقدمة من المحاسبة والعمل على تحسين الأداء وضمان الامتثال لتعليمات الإدارة، وتمثل الأهداف الأساسية لنظام الرقابة الداخلية في ضمان ما يلي¹:

- موثوقية وسلامة المعلومات.

- احترام السياسات، الخطط، القوانين، الإجراءات والأنظمة.

- الحفاظ على الأصول.

- الاستخدام الاقتصادي والكفؤ للموارد.

- تحقيق الأهداف والغايات المسطرة.

الفرع الثاني: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

يمكن حصر اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة الداخلية في النقاط التالية:

- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة، وتعتبر

وظيفة الرقابة للمدير والتي يشاركه بفعالية في إنجاز المراجع الداخلي ضمانا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.

- قيام المراجع الداخلي بمختلف تطبيقات المراجعة) مراجعة العمليات، الأداء، الالتزام بالسياسات، يكون

لغرض تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة.

- قيام المراجع الداخلي بتزويد الإدارة بالمعلومات الرقابية خاصة أن هذا الأخير يمتاز بالاستقلالية عن الأنشطة

التشغيلية داخل المؤسسة فالمراجع الداخلي يتأكد من تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط،

وهذا ما يؤكد على اعتماد إدارة المؤسسة على المراجعة الداخلية لتحقيق الأداء².

¹ Lionel Collins, Gérard Valin, Audit et contrôle interne Principe, objectifs et pratique, Dalloz gestion finance, 3ème édition, 1986.p36

² عمر علي عبد الصمد، المرجع السابق، ص102

-عمل المراجع الداخلي داخل المؤسسة يجعله قريب من السجلات المالية، وعلى دراية كاملة نسبياً بالمشاكل التي تسمى المؤسسة، هذا الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات وإتمام عمليات الرقابة¹

نستنتج من كل ما تطرقنا إليه في العلاقة بين الرقابة والمراجعة الداخلية أن هذه الأخيرة ما هي إلا أداة من أدوات الرقابة الداخلية يكون الغرض منها التأكد من دقة وفاعلية الأنظمة والإجراءات المتبعة، ورفع التقارير إلى الإدارة عن نقاط الضعف والانحرافات، أيضاً تهدف المراجعة الداخلية إلى قياس مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث : تطبيقات المراجعة الداخلية:

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

الفرع الأول: مراجعة العمليات

تشمل مراجعة العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجودة أداء المسؤولين المرتبطة بوظائف تشغيل المؤسسة²، ويقوم المراجع الداخلي من خلال مراجعة العمليات بتكوين رأي حول الحكم على درجة الفاعلية داخل المؤسسة من خلال مراجعة مدى تحقق الأهداف المسطرة والمرغوب فيها، مع إمكانية من الاستعانة بنتائج المراجعات السابقة وبرامج التدريب وتقارير الأداء.

الفرع الثاني: مراجعة الأداء

قبل التطرق إلى مراجعة الأداء، نعرض أولاً إلى توضيح مفهومي الكفاءة والفاعلية لأنهما الركيزتين الأساسيتين لمراجعة الأداء، فيشير مفهوم الفاعلية إلى مستوى تحقيق الأهداف المسطرة. أما مفهوم الكفاءة فيرتبط بالموارد المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف أي استخدام موارد بدرجة أقل، يعني تحقيق كفاءة أكبر³. ونرجع إلى مراجعة الأداء حيث يتطلب القيام بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعمل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي وإذا كانت الكفاءة والفاعلية مقاييس الأداء فإنها لا تعتبر بمثابة إحلل أو بديل لتقييم أداء الإدارة ذاتها، إن ما تقدمه تقنيات المراجعة الداخلية يعتبر مصدراً للمعلومات لمساعدة الإدارة في عملية تقييم الأداء، كما تعتمد المراجعة الداخلية على مقاييس موضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء.

الفرع الثالث: مراجعة الالتزام بالسياسات

¹ فتحي رزق السوافيري، المرجع السابق، ص 43

² عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، المرجع السابق، ص 240

³ عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، المرجع السابق، ص 246

تهدف مراجعة الالتزام بالسياسات على تحديد ما إذا كان التنظيم يرقى عملية الالتزام بالسياسات والإجراءات والمعايير والقوانين والتعليمات الحكومية، بالإضافة إلى تحديد درجة هذا الالتزام¹ ولإنجاز مراجعة الالتزام بالسياسات ينبغي على المراجع الداخلي أن يعرف وبدقة ما هي السياسات والإجراءات والمعايير المطلوبة، ويحدد تقرير المراجعة الداخلية عادة درجة الالتزام الفعلية وبشير إلى عدد العناصر المحققة لهذه المتطلبات وكذلك عدد العناصر التي تمثل استثناءات، كما قد يشير تقرير المراجعة الداخلية إلى أسباب عدم الالتزام بالسياسات، وقد يمتد فحص المراجع الداخلي إلى الالتزام بالتعليمات القانونية وإبلاغ الإدارة عن أية مشاكل ناتجة عن عدم التطابق، وإن اكتشف التجاوزات والتصحيح المبكر لها يساعد في تجنب الانتهاكات القانونية وما يترتب عنها من عقوبات وغرامات.

الفرع الرابع: مراجعة أوجه الرقابة المالية

يمتد فحص المراجعة الداخلية بصدد أوجه الرقابة المالية إلى مجالين هما الرقابة على تدفق الموالم والمحاسبة عن هذه الأموال، وتصمم الرقابة المالية لأجل تحقيق ثلاثة أهداف رقابية داخلية هي²

- حماية الأصول المالية للمؤسسة.
- توفير الثقة والتكامل في المعلومات المالية.
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

كما يقوم المراجع بتقييم هذه الأنظمة الرقابية المالية من خلال مراجعة الوظائف الفرعية المتكاملة التي تشمل وظيفة الإدارة المالية للمؤسسة، ولقد جاءت هذه المراجعة لتحقيق الأهداف الرقابية السالفة الذكر، كذلك يتأكد المراجع من خلو القوائم المالية من أخطاء سواء كانت هامة أو غير هامة نسبياً من جهة، كذلك فإن التقليل من الأخطاء فيها يعطي صورة أفضل لعملية الفحص التي يجريها المراجع الخارجي، وبالتالي تطبيق نطاق الفحص لنظام الرقابة الداخلية مما يخفض من قيمة أتعاب المراجع الخارجي من جهة أخرى.

بما أن جميع الأحداث الاقتصادية في المؤسسة لها آثار مالية سواء كانت الظاهرة منها أو الخفية، فإنه يجب على المراجعة الداخلية التأكد أن صحة ودقة المعلومة المالية الظاهرة على وثائق المؤسسة والتي ستكون من النقاط المرجعية التي تعتمد عليها الإدارة بمستوياتها المختلفة في عملية اتخاذ القرارات المختلفة.

¹ عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، المرجع السابق، ص 250

² عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، المرجع السابق، ص 252

خلاصة:

تعد وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الوظائف في تنظيم المؤسسة، إذ أنها تساعد هذه الأخيرة في بلوغ أهدافها المسطرة من خلال تقديمها لها المعلومات ذات المصدقية، كما تحظى المراجعة الداخلية بمكانة هامة وبارزة في تنظيم المؤسسة إذ لأهميتها البالغة جعلت تابعة مباشرة للإدارة العليا لإعطائها المزيد من الاستقلالية عن باقي الوظائف المراجعة الداخلية بشكل كبير في مساعدة المراجع الخارجي على أداء مهامه إذ ينتج عن تكاملهما معا تحقيق المؤسسة لأهدافها بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية، كما تساهم المراجعة الداخلية بقياس مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية كما ان للمراجعة الداخلية تطبيقات شتى تسعى من خلالها إلى تقديم معلومات ذات درجة أقل من الخطأ والتي تساعد الإدارة ومنتخذي القرار في اتخاذ قراراتهم.

تمهيد :

لا يمكن أداء نشاط في المؤسسة ما لم يصدر قرار بصدده إذن فالقرارات الإدارية هي أساس عمل المؤسسة و التي يمكن من خلالها انجاز كل أنشطة و وظائف المؤسسة بما في ذلك وظيفة المراجعة الداخلية فلا يمكن للمراجع الداخلي أداء مهامه من دون أن يصدر قرار من الإدارة العليا في شأنه و يصدر القرار من قبل متخذ القرار و الذين يكونون في الغالب عبارة عن المديرين في المؤسسة و هذا عبر كل المستويات الإدارية وفق أساليب متعددة قد يستعملونها في اتخاذ القرارات.

يحتاج متخذ القرارات إلى معلومات يستخدمها في عملية اتخاذ القرارات و يحصل على هذه المعلومات من خلال ما تتوفر عليه المؤسسة من نظم معلومات و بما أننا في عصر التكنولوجيات الحديثة و لضمان تدفق معلومات تحمل مواصفات مؤهلة لعملية اتخاذ القرار فيلجأ المراجعون الداخليون إلى المعالجة الآلية للمعلومات عبر الحاسوب ليتمكنوا من إضفاء صيغة المصدقية و الشرعية على هذه المعلومات مما يساعد هذا في عملية اتخاذ القرارات عبر جميع مراحلها.

كما تتأثر عملية اتخاذ القرارات بمجموعة من العوامل الداخلية و الخارجية كما تواجه عملية المراجعة الداخلية عوائق و صعوبات تقلل من مساهمتها في عملية اتخاذ القرارات، و لفهم كل ما سبق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مدخل حول عملية اتخاذ القرارات نبرز فيه مفهوم القرار و أهميته بالإضافة إلى أنواعه أساليب اتخاذه، ثم نتطرق إلى إبراز دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار لتنتهي بالصعوبات التي تواجهها المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.

المبحث الأول : مدخل حول عملية اتخاذ القرار

إن عملية اتخاذ القرار هي جوهر الحياة برمتها، و عندما ننظر من منظار جزئي على مستوى المؤسسة يصبح القرار جوهر الحياة العلمية، لذلك يقضي المدير اغلب وقته في التفكير في حل المشاكل و اتخاذ القرارات المناسبة شأنها لأجل تحقيق الأهداف المرسومة، و لكي نفهم عملية اتخاذ القرار سنعرض فيما يلي مفهوم القرار و أهميته بالإضافة إلى استعراض أنواعه و أساليب اتخاذه.

المطلب الأول : مفهوم القرار و أهميته:

لا يمكن أداء نشاط ما لم يتخذ قرار بصده، فاتخاذ القرارات هي أساس عمل المدير و الذي يمكن من خلالها انجاز كل أنشطة المنظمة، وعليه سنقوم فيما يأتي باستعراض ماهية عملية اتخاذ القرار و بتعريفه ثم نبرز أهمية اتخاذ القرارات الإدارية.

الفرع الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار

يكاد يجمع علماء الإدارة على أن مفهوم القرار الإداري ينسجم مع العملية المعقدة التي تتم لاختيار الحل الملائم لمشكلة إدارية معينة مهما كانت طبيعتها، وان هذه العملية تتدخل فيها عوامل متعددة كاجتماعية الثقافية والفنية،...وفي اعتقادنا يمكن بيان ماهية عملية اتخاذ القرار من خلال تحديد الصفات المميزة لهذه العملية والتي نوجزها فيما يلي¹ :

- أنها تتأثر بعوامل ذات صبغة إنسانية واجتماعية، وهذا ما أكده سيمون في قوله ليس هناك قرار إداري في أي مؤسسة بعيدا عن تأثير العديد من الأشخاص
- أنها عملية تمتد في الماضي و المستقبل ؛
- أنها عملية قابلة للترشيد ؛
- أنها عملية تقوم على الجهود الجماعية المشتركة ؛
- أنها عملية تتصف بالعمومية و الشمولية ؛
- أنها عملية ديناميكية مستمرة ؛
- أنها عملية معقدة وصعبة.

الفرع الثاني: تعريف عملية اتخاذ القرار

هناك عدة تعاريف للقرار أو عملية اتخاذ القرار) تسمى في بعض المراجع بعملية صنع القرار(، و اكتفينا بذكر بعضها.

¹ - د.نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، دار الثقافة، عمان، 2006، ص 87

فيعرف القرار بأنه سلوك أو تصرف واع منطقي ذو طابع اجتماعي و يمثل الحل أو التصرف أو البديل الذي تم اختياره على أساس الفاضلة بين عدة بدائل و حلول ممكنة لحل المشكلة¹ ، و يمكن تعريف القرار بأنه الاختيار الحذر و الدقيق لأحد البدائل من بين اثنين أو أكثر من مجموعة البدائل² كما تعرف عملية اتخاذ القرار بأنها عبارة عن عملية اختيار حل معين من بين حلين أو أكثر من الحلول المتاحة في بيئة العمل، أي أنها تنتهي إلى تفضيل حل أو بديل مناسب بين عدد من البدائل المتاحة، ثم بعد ذلك يقوم متخذ القرار بتحديد المشكلة ثم تحديد بدائلها و حلها³ من هذه التعريفات نستنتج أهم العناصر اللازمة لوجود القرار وهي:

-البدائل المتاحة؛

-المشكلة محل القرار؛

-الاختيار الواعي للبدائل المتاحة.

الفرع الثالث: أهمية اتخاذ القرارات

يمكن توضيح أهمية اتخاذ القرارات في النقاط التالية:⁴

- اتخاذ القرارات عملية مستمرة، حيث يمارس الإنسان العادي اتخاذ القرارات طوال حياته اليومية، فمن قراراته هناك السهلة و البسيطة و هناك الحاسمة و المصيرية، ولا يختلف الأمر عن المؤسسة فهي مجموعة مستمرة و متنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج و التسويق و الأفراد و غيرها ؛
- اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله، و هي التي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث يقرر ما يجب عمله ؟ و من يقوم به ؟ و متى يتم القيام به ؟ ...وعليه كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري ؛
- اتخاذ القرارات الإستراتيجية يحدد مستقبل المؤسسة، حيث مثل هذه القرارات يكون لها تأثيرا كبيرا على نجاح المؤسسة أو فشلها ؛
- اتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة كالقرارات المتعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الموارد البشرية أو التمويل، و كذا القرارات الخاصة بإدارة رأس المال و استخداماته ؛
- اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية من تخطيط و تنظيم و توجيه و رقابة، لأن كلا من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة.

¹أ.د.محمد الصيرفي، القرار الإداري و نظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007، ص13.

² د.نواف كنعان، المرجع السابق، ص83

³ ناجي بن حسين، نظام الإعلام و اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية،

فرع إدارة الأعمال، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة /1997قسنطينة، 1996، ص 12

⁴د.أحمد ماهر، اتخاذ القرار ما بين العلم و الابتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص34

المطلب الثاني : تصنيف القرارات:

يختلف القرار الإداري باختلاف المركز الإداري الذي يشغله المدير متخذ القرار داخل المؤسسة، و بمدى الصلاحيات التي يتمتع بها، أيضا يختلف القرار الإداري باختلاف البيئة التي تعمل ضمنها المؤسسة، ونتيجة لهذه الاختلافات الكبيرة في القرارات الإدارية فقد صنّفها علماء الإدارة إلى عدة أنواع استنادا إلى معايير مختلفة.

الفرع الأول: تصنيف القرارات وفقا للناحية القانونية

تنقسم القرارات وفقا للناحية القانونية إلى أربعة معايير رئيسية¹

أ- معيار مدى القرار و عموميته:

يتضمن معيار مدى القرار و عموميته ما يلي:

-القرار التنظيمي المتعلق بالقواعد العلمية الملزمة التي تطبق على عدد غير محدود من الناس؛

-القرار الفردي المتعلق بمخاطبة الفرد معين.

ب- معيار تكوين القرار:

تنقسم القرارات حسب المعيار تكوين القرار إلى ما يلي:

-قرار بسيط لها كيان مستقل واثر قانوني سريع ؛

-قرارات مركبة، تتألف من عملية قانونية تتم على مراحل عديدة.

ج- معيار اثر الأفراد على القرار:

تنقسم القرارات حسب المعيار اثر القرارات على الأفراد إلى ما يلي:

-قرارات ملزمة أي إجبارية التطبيق ؛

-قرارات غير ملزمة.

د- معيار قابلية القرار للإلغاء أو التعويض:

تنقسم القرارات حسب المعيار قابلية القرار للإلغاء أو التعويض إلى ما يلي:

-قرارات قابلة للإلغاء أو التعويض ؛

-قرارات غير قابلة للإلغاء أو التعويض.

¹أ.د محمد الصبرفي، المرجع السابق، ص15

الفرع الثاني: تصنيف القرارات وفقا لطبيعة القرار

تقسم القرارات وفقا لطبيعة القرار إلى¹

أ-القرارات الأساسية والقرارات الروتينية:

القرارات الأساسية تتطلب إجراءات كثيرة قبل اتخاذها لمعالجة المشكلات التي لا تتكرر باستمرار وتكون في

الغالب قرارات إستراتيجية، أما القرارات الروتينية فتكون متكررة باستمرار وتتخذ لمعالجة الأعمال المتكررة

ب-القرارات التنظيمية و القرارات الفردية:

القرارات التنظيمية تتعلق بعمل المؤسسة ونشاطها و تتخذ من قبل المدير من خلال سلطة الرسمية، أما

القرارات الفردية فليس لها صفة رسمية و ترتبط بالشخص الذي يتخذها.

الفرع الثالث: تصنيف القرارات وفقا لشكل القرار

تصنف القرارات وفق شكل إصدارها إلى نوعين:²

أ-القرارات المكتوبة و القرارات الشفوية:

القرارات المكتوبة تكون في شكل لوائح أو تعليمات أو أوامر مكتوبة، أما القرارات الشفوية فتكون في صيغة

الكلمة المنطوقة وليس المكتوبة.

ب- القرارات الصريحة و القرارات الضمنية:

القرارات الصريحة هي التي يعبر عنها بألفاظ صريحة وواضحة، أما القرارات الضمنية فلا يعبر عنها بصراحة

وإنما تستنتج من سلوك متخذ القرار المدير.

¹ محمد الصرفي، المرجع السابق، ص16

² د.سليم بطرس جلدة، المرجع نفسه، ص87

الفرع الرابع: تصنيف القرارات وفقا للوظائف الأساسية للمؤسسة

تصنف القرارات حسب معيار الوظائف الأساسية للمؤسسة إلى الأوضاع التالية:

-قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية

-قرارات تتعلق بالعنصر البشري أو الأفراد

-قرارات تتعلق بالإنتاج

-قرارات تتعلق بالتسويق و المبيعات

-قرارات تتعلق بالتمويل.

الفرع الخامس: تصنيف القرارات وفقا لأهميتها

تصنف القرارات وفقا لمعيار الأهمية إلى ثلاث أنواع¹:

-القرارات الإستراتيجية؛

-القرارات التكتيكية؛

-القرارات التنفيذية.

أ-القرارات الإستراتيجية:

تتعلق القرارات الإستراتيجية بكيان المؤسسة و مستقبلها تتميز بالثبات النسبي طويل الأجل و بضخامة الاستثمارات أو الاعتمادات المالية اللازمة لتنفيذها، تصدر هذه القرارات في المستويات الإدارية العليا نظرا لأهميتها

ب- القرارات التكتيكية:

تهدف القرارات التكتيكية إلى تحديد الوسائل المناسبة لتحقيق الأهداف و ترجمة الخطط، كما تتعلق بكيفية استغلال المواد اللازمة للاستمرار في العمل، تتخذ هذه القرارات في المستويات الإدارية الوسطى.

ج-القرارات التنفيذية:

تتعلق القرارات التنفيذية بمشكلات العمل اليومي و النشاط الجاري في المؤسسة، تتميز بقصر مدى وتتخذ من طرف الإدارة المباشرة أو بما يسمى بالمستويات الإدارية الدنيا أو السفلى.

¹ د.سليم بطرس جلدة، المرجع السابق ص88

الفرع السادس: تصنيف القرارات وفقا لأساليب اتخاذها

تصنف القرارات حسب معيار أساليب اتخاذها إلى نوعين هما¹

أ-القرارات الكيفية (التقليدية):

يتم اتخاذ القرارات الكيفية بالاعتماد على أساليب تقليدية القائمة على التقدير الشخصي للمدير متخذ القرار وعلى خبرته و تجاربه

ب - القرارات الكمية (المعيارية):

يتم اتخاذ القرارات الكمية أو المعيارية بالاعتماد على القواعد والأسس العلمية المعروفة مثل بحوث العمليات، نظريات الاحتمالات،...

الفرع السابع: تصنيف القرارات وفقا لظروف اتخاذها

تصنف القرارات وفقا لمعيار ظروف اتخاذها إلى ثلاث أنواع:²

-القرارات في حالة التأكد ؛

-القرارات في حالة المخاطرة ؛

-القرارات في حالة عدم التأكد.

أ-القرارات في حالة التأكد:

تتخذ القرارات هنا في حالة التأكد التام في طبيعة التغيرات ونوعيتها والعوامل التي تؤثر فيها، وبالتالي فان آثار القرار ونتائجه تكون معرفة بصورة مسبقة.

ب - القرارات في حالة المخاطرة:

القرارات في حالة المخاطرة هي القرارات التي تتخذ في ظروف و حالات محتملة الوقوع، وعليه فانه على متخذ القرار أن يقدر الظروف والمتغيرات المحتملة الحدوث في المستقبل وكذا درجة احتمال وقوعها

ج-القرارات في حالة عدم التأكيد:

القرارات في حالة عدم التأكيد هي القرارات التي تتخذها الإدارة عندما ترسم أهداف المشروع العامة و سياساته في ظروف لا تعلم فيها مسبقا المتغيرات المتوقعة حدوثها بعد اتخاذ القرار و هذا بسبب عدم توفر المعلومات و البيانات الكافية وبالتالي صعوبة التنبؤ بها.

المطلب الثالث : أساليب اتخاذ القرارات:

تتخذ القرارات وفق أساليب عديدة و متنوعة حسب أهمية القرار المتخذ و الأطراف المعنية به، فهناك أساليب تقليدية تعتمد على التخمين والخبرة والحكم الشخص، وهناك أساليب كمية ورياضية تقوم على إتباع

¹ د محمد الصبري، المرجع السابق، ص90

² نفس المرجع، ص91

الطرق العلمية، وعليه فيما يأتي سنعرض بتفصيل أكثر لأهم الأساليب المتبعة في عملية اتخاذ القرارات والتي يمكن تقسيمها إلى أساليب تقليدية وأخرى علمية.

الفرع الأول: الأساليب التقليدية

يقصد بالأساليب التقليدية أو الكيفية تلك التي تفتقر للتدقيق و التمحيص العلمي، ولا تتبع المنهج العلمي في عملية اتخاذ القرارات، وسنعرض فيما يلي أهم الأساليب التقليدية المستخدمة في اتخاذ القرارات.

أ- الخبرة:

يقصد بالخبرة التجارب العديدة التي يمر بها المدير أثناء أدائه لمهامه الإدارية، والتي يخرج منها بدروس سواء من نجاحه أو فشله فيها، ولا تقتصر الخبرة على المدير وحده بل يمكنه الاستفادة و التعلم من خبرات الآخرين الذين سبقوه و زملائه و تجاربهم في حل المشكلات الإدارية واتخاذ القرارات الصائبة¹

ب - إجراء التجارب:

يقصد بأسلوب إجراء التجارب بان يتولى متخذ القرار بنفسه إجراء التجارب أخذا بعين الاعتبار جميع العوامل الملموسة و الغير ملموسة و الاحتمالات المرتبطة بالمشكلة محل القرار حيث يتوصل من خلال هذه التجارب إلى اختيار البديل الأفضل معتمدا في مدا الاختيار على خبرته العلمية²

ج-الحكم الشخصي:

يقصد بأسلوب الحكم الشخصي استخدام متخذ القرار لحكمه الشخصي و اعتماده على سرعة بديهته في إدراك العناصر الرئيسية الهامة للمواقف و المشكلات التي تعرض له، والتقدير السليم لأبعادها، والفهم العميق و السائل لكل التفاصيل الخاصة بها³ ، و يقوم هذا الأسلوب على أساس شخصية متخذ القرار و قدراته العقلية و اتجاهاته النفسية و الاجتماعية.

د-دراسة الآراء و الاقتراحات و تحليلها:

المقصود بأسلوب دراسة الآراء و تحليلها هو اعتماد متخذ القرار على البحث و دراسة الآراء و الاقتراحات التي تقدم له من طرف المستشارين المختصين و الزملاء حول المشكلة و تحليلها، ليتمكن على ضوءها من اختيار البديل الأفضل⁴ ، و يشبه هذا الأسلوب دور التقرير الذي يقوم به المراجع الداخلي و الذي سنراه لاحقا بالتفصيل في الفصل الثالث) الدراسة الميدانية.

¹ د.نواف كنعان، المرجع السابق، ص182

² د.نواف كنعان، المرجع السابق، ص184

³ د.نواف كنعان، المرجع السابق، ص185

⁴ د.نواف كنعان، المرجع السابق، ص186

الفرع الثاني: الأساليب العملية

أمام التطور الهائل الذي شهدته إدارات المؤسسات الحديثة في العمل الحالي و تعقد المشكلات، أصبح من الضروري على متخذي القرارات أن يتحولوا من استخدام الأساليب التقليدية إلى استخدام الأساليب العلمية في اتخاذ القرارات، و ستعرض فيما يأتي أهم الأساليب العلمية المطبقة من اجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات.

أ- بحوث العمليات:

نعني بأسلوب بحوث العمليات تطبيق الوسائل و الطرق و الفنون العلمية لحل المشاكل التي تواجه المديرين بشكل يضمن تحقيق أفضل النتائج¹، و يعتمد تطبيق هذا الأسلوب على صياغة المشكلة محل القرار بصورة نماذج رياضية و من إجراء مقارنة حسابية بين البدائل و اختيار البديل الأفضل.

ب – نظرية الاحتمالات:

تقوم نظرية الاحتمالات على استخدام فكرة الاحتمالات لبناء النماذج الرياضية و اختياره في سبيل التخفيف من درجة عدم التأكد و درجة المخاطرة بعد قيام الإدارة بجمع المعلومات اللازمة في هذا المجال²، و من أهم المعايير المستخدمة لقياس الاحتمالات في مجال اتخاذ القرارات هي الاحتمال الشخصي، الاحتمال الموضوعي و الاحتمال التكراري.

ج – أسلوب شجرة القرارات:

إن أسلوب شجرة القرارات هو وسيلة تستعمل في تحليل القرارات، و هو يعبر عن الاختيارات البديلة لمصطلحات كمية يمكن التوصل إليها أثناء عملية التمهيص لمشكلة ما، ويتم تمثيل سلسلة من القرارات الخيارية في شكل فروع و تمثل النتائج اللاحقة الممكنة في شكل مزيد من التفرعات و نقطة الاتصال التي يجب عندها اتخاذ القرار يشمل عقد القرار³.

د-نظرية المباريات الإدارية:

يقوم أسلوب المباريات الإدارية على افتراضات معينة على أساس التفكير المنطقي المسبق الذي يقول بأن الإنسان يسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح مع أقل قدر من الخسارة و انه يتصرف بحكمة، و أن منافسه سيكون على نفس القدر من الفهم و الحكمة في التصرف، و قد ساهمت هذه النظرية في حل المشكلات التي تتعلق بوجود منافسة حيث ثبتت جدواها في اتخاذ القرارات في مواقف و ظروف المنافسة، إذ أنه في مثل هذه

¹ د.سليم بطرس جلدة، المرجع السابق، ص71

² د.سليم بطرس جلدة، المرجع السابق، ص74

³ د.سليم بطرس جلدة، المرجع السابق، ص75

المواقف يجد متخذ القرار أن البدائل المتاحة تتم في إطار المنافسة لقرارات تتخذها مؤسسة أخرى إذ أن المباراة في اتخاذ القرارات قد تكون بين مؤسستين أو محتكر و آخر¹

هـ - التحليل الحدي:

يهدف أسلوب التحليل الحدي إلى دراسة و تحليل البدائل المتعددة المطروحة أمام متخذ القرار والمفاضلة بين هذه البدائل لمعرفة مدى الفائدة أو المنفعة المحققة من هذه البدائل مستخدما في ذلك القواعد التي أوجدها التحليل الحدي كأساس للمفاضلة بين تلك البدائل² ، ومن أهم هذه القواعد نجد التكلفة الحدية والعائد الحدي.

ي - البرمجة الخطية:

يقوم أسلوب البرمجة الخطية على افتراض وجود علاقة خطية بين المتغيرات المؤثرة في موضوع معين بحيث يمكن التعبير عن العلاقة القائمة بين المتغيرات المؤثرة بشكل معادلات خطية يتم حلها للوصول إلى القيمة الأفضل، وهذا يستلزم وجود هدف واضح مطلوب تحقيقه كتخفيض التكلفة لأدنى حد ممكن أو لتحقيق أقصى ربحية.

¹ د.نواف كنعان، المرجع السابق، ص194

² د.نواف كنعان، المرجع السابق، ص199

المبحث الثاني : أثر المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات:

يمر أي قرار وفي أي مستوى إداري بمجموعة من المراحل قبل خروجه في شكله النهائي ولا يمكن أن تتم هذه العملية إلا بتواجد معلومات، إذ تعمل أنظمة المعلومات داخل المؤسسة بضخ المعلومات حسب كل نوع ليتم انتقاء أفضلها وهذا بفضل عملية المراجعة الداخلية ليتم استخدامها في عملية اتخاذ القرارات الصائبة، وسنتطرق فيما يلي إلى تبيان دور نظم المعلومات الآلية في المراجعة الداخلية ثم يمد ذلك نبرز دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات و تنتهي بالعوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرارات.

المطلب الأول : أهمية المعالجة الآلية للمعلومات بالنسبة للمراجعة الداخلية:

قبل التطرق للدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات، لا بد أن نعرج على نظام المعلومات ونبين دور المعالجة الآلية للمعلومات بالنسبة إلى المراجعة الداخلية لان إدارة أي مؤسسة تستلزم وجود معلومات لاستخدامها في اتخاذ القرارات¹ ، وفي ظل التطورات الراهنة في مجال تكنولوجيا المعلومات أصبح من الضروري في عملية المراجعة الداخلية اللجوء إلى المراجعة الآلية من اجل زيادة درجة الموثوقية في البيانات التي تجعلها أساسا يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرارات، و فيما يلي سنقوم بعرض مفاهيم حول نظم المعلومات وتكنولوجيا المعلومات ثم نبرز أهمية المعالجة الآلية للمعلومات بالنسبة للمراجعة الداخلية.

الفرع الأول: مفاهيم حول نظم وتكنولوجيا المعلومات وعلاقتها بالمراجعة الداخلية

تعرف نظم المعلومات بأنها مجموعة الإجراءات التي تتضمن تجميع وتشغيل وتخزين وتوزيع ونشر واسترجاع المعلومات بهدف تدعيم عمليات ضح القرار والرقابة داخل المؤسسة²

إن عملية المراجعة الداخلية هي عملية منتظمة تهدف إلى التحقق من مطابقة تأكيدات الإدارة للمعايير الموضوعية وتوظيف النتائج للأطراف ذات العلاقة، ولما كانت الموارد المتاحة للمراجع محدودة فإنه مكلف بتوجيه الموارد المحدودة توجيهها أفضل لجمع الأدلة التي تمكنه من الخروج بالنتيجة المناسبة، لذلك بدأ الاهتمام بدراسة مدى فعالية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة الداخلية لمساعدة المراجع فيها³ ، فالأنظمة الالكترونية لم تغير المناهج و الطرق المحاسبية والإدارية. كما أن أهداف المراجعة الداخلية لم تتغير ولكن الأدوات التي يستخدمها المراجعون لتحقيق هذه الأهداف قد تغيرت، و استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة الداخلية يساهم في توفير أسس أفضل لممارسة الحكم الشخصي من قبل المراجعين. كما أنها تساهم في تقليل تكاليف عملية المراجعة مما يؤدي إلى تحسين عملها بشكل عام مما يساهم في الارتقاء بالمهنة إلى المستوى الذي تخدم فيه الأطراف المستفيدة على أحسن وجه.

¹ - Hamini Allel. Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable. Entreprise publique économique. Office des Publications Universitaire. 1993. P44.

² د. إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية: مدخل النظم، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005، ص120.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الداخلية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات

لا يمكن للمراجع الداخلي أداء مهنته دون استخدام الحاسوب وهذا للأسباب التالية¹:

-التطور المستمر في مهام وإجراءات المراجعة الداخلية نتيجة التشغيل الإلكتروني للبيانات

للمحاسبة؛

-توفير الوقت اللازم لأداء عملية المراجعة الداخلية. و بما أن المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات تتطلب

بان يكون لدى المراجع معرفة ودراية بصفة النظام الإلكتروني فإنه من الأفضل مشاركة المراجع في تصميم

النظام وهذا ما يساهم في تحقيق ما يلي:

-ضمان اكتشاف الأمور الشاذة و تقليل احتمال التحايل و التلاعب بالمحاسب الإلكتروني نظرا لإمكانية وضع

نظم رقابية أفضل

-تمكن المراجع من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة و القرائن و تزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء و الغش

-معالجة المشكلات المختلفة بفقدان الدليل المستندي و عدم توافر مسار المراجعة.

-تزويد المراجع بنسخ لكل البرامج المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية الهامة و التعديلات فيها. و بالتالي فإن

استخدام الحاسوب في مجالات المراجعة المختلفة يساعد في تقليل الوقت المبذول استخدامه و يساعد

الحاسوب المراجع الداخلي على تحقيق الأمور التالية:

-تحسين جودة عملية المراجعة بشكل عام ؛

-إمكانية استخدام أساليب جديدة) حديثة في المراجعة

-إمكانية انجاز بعض عمليات المراجعة المعقدة بدرجة أكثر سهولة

-تسهيل عملية مراجعة أعمال المراجعين من قبل الشركاء أو المديرين.

المطلب الثاني : دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار:

تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في عملية اتخاذ القرارات بحيث تساعد على تأهيل المعلومات لتكون

جيدة و ذات مواصفات كاملة و كافية، ليتم استعمالها في عملية اتخاذ القرار للحصول على معلومات ذات جودة

و فعالية. ولتوضيح الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار نقوم بإبراز دور مراجعة الداخلية

في كل مرحلة من مراحل عملية اتخاذ القرار و المتم فيما يلي:²

-تحديد المشكلة

-إيجاد البدائل

¹لطيفة فرجاني، المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومة ص6

www.philadelphia.edu.jo/courses/accountancy/Files/Accountancy/207.doc

²د.زيد منير عبوي، القيادة و دورها في العملية الإدارية، دار البداية الطبعة الأولى 2007 ، ص 157

-تقييم و تقويم البدائل

-اختيار البديل أو الحل الأفضل

-تنفيذ القرار

-المتابعة و التقويم

الفرع الأول: دور المراجعة الداخلية في تحديد المشكلة

يعتبر أصل عملية اتخاذ القرار هو وجود مشكلة تتطلبه وجود حل و لتحديد أي مشكلة ما داخل المؤسسة يجب أن يتم الفحص المستمر للوضع الداخلي و الخارج للمؤسسة للكشف عن حالات عدم الاتفاق أو التناسق أو التوازن بين ما هو كائن وما يجب أن يكون داخل المؤسسة.

تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في تحديد المشكلة لكن قبل التطرق لهذا الدور يجب التذكير بان المراجعة الداخلية تعمل على وقاية المؤسسة من المشاكل و التنبؤ بها قبل وقوعها حتى يتسنى للمؤسسة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتفاديها، أما دور المراجعة الداخلية في عملية تحديد المشكلة فيتمثل في تحديد درجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر أو المشكلة على المؤسسة مع توضيح أقسام أو مصالح المؤسسة المعنية بهذه المشكلة و من المتسبب الرئيسي بها.

الفرع الثاني: دور المراجعة الداخلية في إيجاد البدائل

إن وجود مشكلة داخل المؤسسة يقتضي تبين الحلول و الآراء حولها ذلك لان المشكلة التي ليسى لها حل واحد لا تعد مشكلة بل واقع مفروض لا بد من التسليم به حيث تطرح مختلف البدائل للنقاش و يتم دراستها و تقييمها حتى يتم اختيار الحل الأفضل الأكثر ملائمة.

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

الفرع الثالث: دور المراجعة الداخلية في تقييم البدائل

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

يبرز دور المراجعة الداخلية في هذه الخطوة في أنها تعمل على تقديم و اقتراح البدائل التي تراها مناسبة و هذا بعد دراسة المشكلة، حيث تعتبر هذه البدائل المقترحة احد أهم مخرجات نظام المراجعة الداخلية في المؤسسة وتكون عادة في شكل تقارير.

الفرع الرابع: دور المراجعة الداخلية في اختيار البديل الأفضل

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

الفرع الرابع: دور المراجعة الداخلية في تنفيذ القرار

بعد تحديد متخذ القرار البديل الأفضل من بين البدائل التي تم تقييمها ن يصل إلى مرحلة التنفيذ، و هو وصول القرار إلى من سيقوم بتنفيذه و قد تكون هذه المرحلة أكثر المراحل استهلاكاً للوقت، وهذا يعود أساسا إلى آثار ونتائج التنفيذ على المؤسسة، حيث إذا لم يتم تنفيذ القرار على الوجه المطلوب سوف يؤدي إلى إضاعة الجهود المبذولة في الخطوات السابقة كما قد يؤدي إلى نتائج غير متوقعة تؤثر سلبا على نشاط المؤسسة ككل، لذا يجب مراعاة الطريقة التي ينفذ بها هذا القرار و من الممكن أن يكون ذلك بمساعدة قسم المراجعة الداخلية و هذا بحكم طبيعة نشاطها و تعاملها مع جميع المستويات الإدارية داخل المؤسسة.

الفرع الخامس: دور المراجعة الداخلية في متابعة تنفيذ القرار

إن المؤسسات الناجحة تلتزم بالقيام بقياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها و مقارنتها مع النتائج التي كانت من المرجو تحقيقها، فإذا ما وجد انحراف فيجب إجراء بعض التغييرات التي تكفل تحقيق التوازن وذلك بإعادة النظر إلى جميع مراحل عملية اتخاذ القرار و التأكد من التطبيق و السير الجيد لكل مرحلة من مراحلها.

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

جهة، و من جهة أخرى و بحكم مشاركة المراجعة الداخلية في جميع مراحل عملية اتخاذ القرار من شأنه أن يجعل قسم المراجعة الداخلية ساهرا على التطبيق الجيد للقرارات المتخذة و مصدرا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذ هذا القرار.

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار:

تتأثر عملية اتخاذ القرار بمجموعة من العوامل يمكن تناولها كالاتي¹ :

-العوامل الإنسانية

-العوامل التنظيمية

-العوامل البيئية.

الفرع الأول: العوامل الإنسانية:

تظهر العوامل الإنسانية المؤثرة في عملية اتخاذ القرار عند عملية الاختيار بين البدائل المتاحة أمام متخذ القرار، حيث تتفاعل فيه – أي متخذ القرار – عدة عوامل منطقية و غير منطقية، موضوعية و شخصية، و يمكن تقسيم العوامل الإنسانية إلى عوامل نفسية و أخرى تتعلق بالجوانب الشخصية كما يلي²

أ-العوامل النفسية:

لقد كان لهاربرت سيمون الفضل في إبراز أهمية الجوانب النفسية و أثرها على عملية اتخاذ القرار في المنظمات الإدارية إذ جعل الجانب النفسي هو المتحكم في سلوك الفرد المسؤول أثناء اتخاذه للقرار، فإذا كان القرار النفسي ايجابيا سيصل القرار المتخذ إلى مستوى كبير من السلامة و المنطق، أما إذا أثرت العوامل النفسية تأثيرا سلبيا على متخذ القرار فمعنى ذلك أن الخلل و عدم الرشد سيكون هو الطابع الغالب على القرارات الصادرة أو المتخذة، كما تجدر الإشارة إلى أن الحالة النفسية و المعنوية المسيطرة على المساعدين والمفوضين في عملية اتخاذ القرار بمختلف مراحلها له أهمية كبيرة، و خاصة على البيانات و المعلومات التي يقدمونها والتي ستستغل فيما بعد في عملية اتخاذ القرار.

ب - الجوانب والعوامل الشخصية:

إذا تجمعت لدى متخذ القرار الصفات القيادية المثلى فهذا يعني أنه ستوفر له القدرة و بعد النظر في الحم على الأمور بدقة و عناية، كما أن عنصر الخبرة أو التجربة إذا وجد إلى جانب الصفات القيادية عند متخذ القرار ستسمح له بالاستفادة من التجارب الماضية في استبعاد الحلول التي فشلت من قبل في حل المشاكل المشابهة للمشكلة محل البحث، فإذا ما توفرت العناصر السابقة ضمن شخصية متخذ القرار فمعنى ذلك أنه – متخذ القرار – هو أنسب ما يكون لإصدار القرارات الصحيحة.

¹ د.نراف كنعان، المرجع السابق، ص 312-265

² أ.د محمد الصيرفي، المرجع السابق، ص 145

الفرع الثاني: العوامل التنظيمية:

إلى جانب العوامل الإنسانية التي سبق عرضها، يوجد أيضا بعض العوامل التنظيمية و التي نذكر منها¹

-الاتصالات الإدارية

-التفويض و اللامركزية الإدارية.

أ -الاتصالات الإدارية:

تعتبر الاتصالات الإدارية من الوسائل الهامة التي تمكن متخذ القرار من الحصول على المعلومات والبيانات المطلوبة لاتخاذ القرار، ومن هنا فان سلامة القرارات الإدارية و رشدها تعتمد بدرجة كبيرة على سلامة وفاعلية الاتصالات التي يجريها متخذ القرار للحصول على المعلومات.

ب - التفويض و اللامركزية الإدارية:

ينتج عن تفويض المدير متخذ القرار لبعض اختصاصاته و سلطاته إلى مرؤوسيه مجموعة من المزايا تنعكس آثارها الايجابية على اتخاذ القرارات، فالتفويض يساعد من جهة على تنمية قدرات المرؤوسين في مجال اتخاذ القرار، و من جهة أخرى يساعد التفويض المدير على التركيز على القضايا الهامة خاصة مع زيادة حجم التنظيمات الحديثة و تعقد أعمالها و نشاطاتها. كذلك نجد من أهم المزايا التي تترتب عن التفويض أو اللامركزية الإدارية هي تحقيق السرعة في اتخاذ القرارات و توفير كوادر قيادية جديدة للمناصب العليا في المستقبل. كما توجد هناك بعض العوامل التي يمكن إدراجها ضمن العوامل التنظيمية التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار مثل:

-طبيعة المشكلة محل القرار و درجة تعقدها و الوقت المتاح لحلها؛

-النمط الإداري – مركزي أو غير مركزي – و مدى تعدد المستويات الإدارية و نوع القرار وأهميته

-درجة كفاءة و خبرة و تأهيل المدير متخذ القرار.

الفرع الثالث: العوامل البيئية:

هناك مجموعة من العوامل أو القيود البيئية المحيطة بالمؤسسة و التي تؤثر على فاعلية القرارات

المتخذة، من أهمها:

-طبيعة النظام السياسي و الاقتصادي في الدولة؛

-مدى انسجام القرارات مع الصالح العام؛

-التقاليد الاجتماعية و القيم الدينية؛

-النصوص التشريعية،

-التقدم التكنولوجي.

¹د.عبد الغفار حنفي، د.عبد السلام أبو قحف، أساسيات تنظيم و إدارة الأعمال، الدار الجامعية، 2004، الإسكندرية، 2003، ص150 .

أ- طبيعة النظام السياسي والاقتصادي في الدولة:

إن طبيعة النظام السياسي و فلسفته تؤثر بشكل مباشر على عملية اتخاذ القرار، ذلك لأن عملية اتخاذ القرار تتأثر بمدى القيود التي يفرضها النظام السياسي على حرية القيادات صانعة القرار، أو توجيه قراراتها لتأتي منسجمة مع فلسفة النظام، كما يؤثر النظام الاقتصادي على فاعلية القرارات إذ يجب أن تكون قرارات القيادات الإدارية منسجمة مع الاتجاه الاقتصادي السائد في الدولة.

ب- مدى انسجام القرارات مع الصالح العام:

على متخذ القرار أن يراعي مدى تحقيق القرار لأهداف مجموع المواطنين و ليست أهداف فئات محددة منهم، حتى يضمن بذلك تحقيق انسجام بين المؤسسة و الصالح العام.

ج- التقاليد الاجتماعية و القيم الدينية:

تؤثر التقاليد الاجتماعية و العادات الموروثة و القيم الدينية على القرارات المتخذة من خلال التأثير في سلوك و اتجاه متخذ القرار عند اتخاذه للقرار هذا من جهة، و من جهة أخرى تمثل هذه القيم و التقاليد مجموعة من القيود التي يجب على متخذ القرار أن يحترمها ليضمن حسن التنفيذ من باقي الموظفين في المؤسسة، كما تعتبر القيم الدينية عاملا فعالا في إقناع الجماهير بكثير من القرارات كتمهيد لإصدارها وتنفيذها.

د- النصوص التشريعية:

إن الأنظمة و اللوائح و التعليمات كلها تشكل قيودا رسمية مفروضة على المدير متخذ القرار بحكم منصبه الرسمي، حيث يعتبر القرار الإداري جزءا من السياسة العامة للدولة لذا يكون المدير متخذ القرار مضطرا أن يأخذ في الاعتبار عدة عوامل كالالتزام بالقوانين، مدى ملائمة القرار للأهداف العامة للمؤسسة، احترام الأنظمة المالية و المحاسبية المعمول بها،...

و- التقدم التكنولوجي:

لقد أدت الثورة التكنولوجية إلى حدوث تطورات فنية في مجال اتخاذ القرار و لعل من أبرزها اختراع الحاسوب، و الذي يلعب دورا هاما في تجميع البيانات و تخزينها و تحليلها و حفظها بشكل دقيق و منظم، و كذا تطبيق الأساليب الرياضية الحديثة المستخدمة في عملية اتخاذ القرار.

المبحث الثالث : صعوبات المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار:

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

المطلب الأول : المركزية الشديدة و عدم التفويض:

نخص بالذكر هنا النمط الإداري الأوتوقراطي – الفردي – الذي يقوم المدير فيه باتخاذ قراراته دون الرجوع إلى المستويات الإدارية الأخرى، و يتدرج هذا النمط الأوتوقراطي في شدته بين نقطتين تمثل إحداهما السلوك الأوتوقراطي المتسلط أو المتحكم و تمثل النقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق، كما يتوسط هذين النقطتين سلوك يكاد يكون وسطا في شدته بين النمطين السابقين وهو السلوك الأوتوقراطي الصالح، و مهما تفرعت أنواع النمط الأوتوقراطي فقد بينت الدراسات العلمية أن متخذي القرار في ظل هذا النمط تتولد لديهم حالة من عدم الرغبة في تفويض الاختصاصات و الصلاحيات للقيادات في الصف الثاني من السلم الإداري، كما تتميز القرارات في هذا النمط بأنها تتأتى من الأعلى إلى الأسفل، وهي غير قابلة للمناقشة¹، ويكون عمل المراجعة الداخلية في ظل هذا الأسلوب مقتصر على التأكد من السير العادي للنشاط في جميع المستويات الإدارية، و لا يمكن للمراجعة الداخلية الطعن في القرارات المتخذة و لا تقييمها بالإضافة إلى أنه لا يتم الأخذ بأي اقتراح تبديهي في التقارير المختلفة، حيث يؤمن المسيرون في ظل هذا النمط بالدور التقليدي للمراجعة الداخلية و التمثل في المصادقة على ما هو ظاهر في القوائم المالية دون التدخل في شؤون التسيير و ما شابهها. كما يجدر بالذكر أيضا أن النمط القيادي الديمقراطي لا يشكل دائما البيئة المثلى التي تسمح للمراجعة الداخلية بالتدخل في عملية اتخاذ القرار، وهذا ما أثبتته الباحثان " تانباوم و ماكجريجور" من خلال مجموعة من الدراسات حول درجة المشاركة في ظل النمط الديمقراطي حيث توصلا إلى مجموعة من النماذج نذكر منها:

أ- النموذج الأول:

هو نموذج المدير الذي يضع حدودا معينة و يطالب من مرؤوسيه المشاركة في اتخاذ القرارات في تلك الحدود فقط.

ب - النموذج الثاني:

يقوم المدير بتقديم مشروع قرار – ورقة عمل – قابلة للتعديل أو حتى الإلغاء، و يتيح لمرؤوسيه فرصة المشاركة في اتخاذ القرار من خلال استطلاع – المدير – لأرائهم و ردود فعلهم حول هذا القرار قبل أن يصبح نهائيا.

¹ د. نواف كنعان، المرجع السابق، ص 211

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

المطلب الثاني : ضغوط المديرين:

من خلال تناولنا للعوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات، رأينا كيف يتأثر متخذ القرار بعوامل ومتغيرات نابعة من البيئة الداخلية و الخارجية للمؤسسة، وقد أثبتت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين في المؤسسات المختلفة أيا كان نوعها، نشاطها أو حجمها، يتعرضون لضغوط عديدة تؤثر بشكل أو بآخر على مردوديتهم في اتخاذ القرارات السليمة، فبالرغم من أداء خلية المراجعة الداخلية لعملها على أحسن وجه و وفقا لجميع المتطلبات إلا أن مساهمتها في عملية اتخاذ القرارات تحت هذه الظروف سوف تكون محدودة أو حتى منعدمة، و يمكن تقسيم هذه

الضغوط إلى:

-الضغوط الداخلية ؛

-الضغوط الخارجية.

الفرع الأول: الضغوط الداخلية

تنشأ الضغوط الداخلية في المؤسسة أو داخلها، وهي منتشرة أكثر في بلدان العالم الثالث و نجد منها:

أ-ضغوط الرؤساء:

إن المدير الذي لا يعرف حدود سلطته أو لا يخول السلطة الكافية من رؤسائه، غالبا ما يحجم عن اتخاذ القرارات الحاسمة، و هناك عدة أسباب تدعو المدير متخذ القرار للالتزام بسلطة رئيسه، فمن جهة يريد المدير إن يضمن الحصول على موافقة رئيسه على قراراته و من جهة أخرى فإن الرئيس عادة ما يستغل سلطته الواسع و خبرته الكبيرة لاقتراح حلول و تبريرها 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 و مختلفة عن مراكز القوى الرسمية، تشكل ضغوطا على المدير متخذ القرار و تؤثر 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، و هذا ما من شأنه أن يشكل عامل. ضغط حقيقي على المدير متخذ القرار¹.

¹ د.نواف كنعان، المرجع السابق، ص 307

ج- ضغوط داخلية أخرى:

انه يعتبر من الضغوط الداخلية ضيق الوقت لدى المدير أو اضطراره إلى اتخاذ قرارات تحت ظروف معينة، حيث لا تكون هناك فرصة كافية للحصول على المعلومات الوافية عن البدائل و دراستها، كما يعتبر من الضغوط الداخلية تلك الخاصة بإمكانيات المؤسسة المالية و مدى قدرتها على توفير السيولة اللازمة لمواجهة عملياتها الجارية، وتوفير الإمكانيات اللازمة سواء أكانت عناصر بشرية أو مستلزمات مادية.

الفرع الثاني: الضغوط الخارجية

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

أ- ضغوط الرأي العام:

تفرض ضغوط الرأي العام على المدير كونه عضوا في المجتمع و عليه أن يتعامل معه، و لذلك فإن القرار الذي يكون فعالا في وقت أو في منطقة معينة قد لا يكون فعلا في وقت أو في منطقة أخرى، فقد تعارض مثلا بعض فئات الرأي العام قرارات قد تعود عليها بالأضرار و لو كانت هذه الأضرار بسيطة أو غير مباشرة، مثل القرارات الخاصة برفع أسعار بعض السلع أو الخدمات

ب - الضغوط الاقتصادية:

تتمثل الضغوط الاقتصادية في حالات التضخم و الانكماش أو التغير في نسب الفوائد، كذلك التذبذب في أسعار العملات و حالات العرض و الطلب المختلفة و غيرها من العوامل التي تؤثر تأثيرا مباشرا على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها كما تنعكس آثارها على القرارات فتحد من فاعليتها.

ج- ضغوط العلاقات الاجتماعية والشخصية للمدير خارج نطاق العمل:

أوضحت الدراسات التطبيقية إن العلاقات الشخصية للمدير خارج نطاق العمل تلعب دورا بارزا في توجيه قراراته، وخاصة في الدول النامية حيث تشكل هذه العلاقات جملة من الضغوطات التي تبرز بشكل واضح عند الإعلان عن وظائف شاغرة، إجراء حركة الترقيات أو التنقلات، التعاقد على الإنشاءات أو التوريدات وغيرها، عادة ما تكون هذه الضغوطات من أشخاص يستمدون الحق في الضغط من مراكز رسمية أو من هيئات لها طابع خاص كالنقابات المهنية و المالية، الهيئات الدينية أو التنظيمات الحزبية.

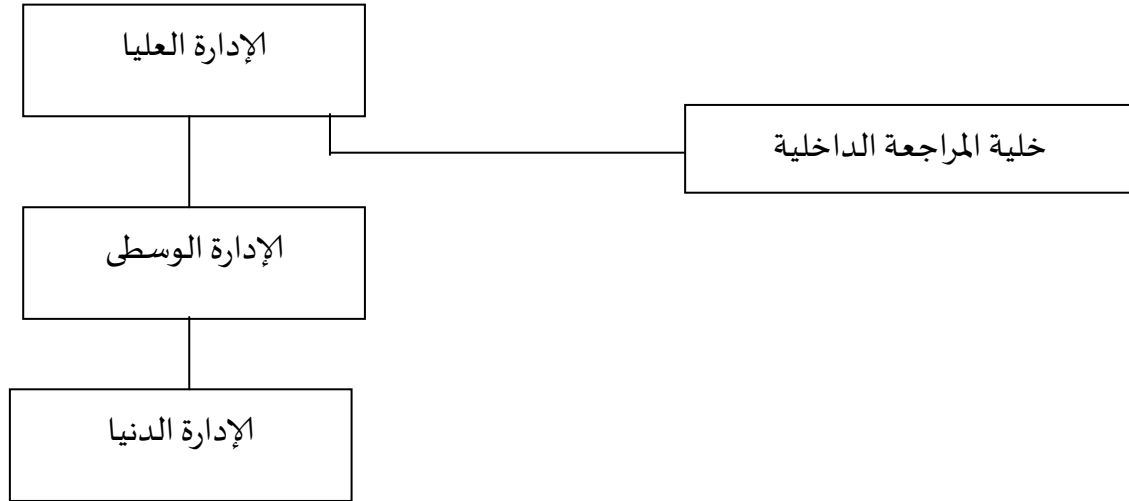
المطلب الثالث : الاستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية:

إن من أكثر الأمور خطورة في المراجعة الداخلية هي إن تكون مرتبطة مع المديرية المالية للمؤسسة مما يعرض أهداف المراجعة الداخلية إلى البيروقراطية بل وإلى عدم تحقيق الأهداف بالكامل، من هنا كان من

الضروري أن تكون دائرة المراجعة الداخلية مستقلة بما يكفي لأداء المسؤوليات المنوطة بها، إلا أن التطبيقات العملية أثبتت انه في أي حال من الأحوال لا يمكن أن تكتمل استقلالية المراجع الداخلي و هذا من خلال زاويتين.

الفرع الأول: زاوية تنظيمية رسمية

إن المراجع الداخلي هو أولا و أخيرا موظف داخل المؤسسة، و هو مسؤول عن أعماله أمام مجلس الإدارة العليا و نجد ذلك من خلال تموضع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وفقا للشكل الآتي:



شكل 1-2: وضع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة¹

نلاحظ من خلال الشكل إن كيفية تموضع خلية المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة جاء ليعمل على الحفاظ على أداء مهمة المراجعة الداخلية بعيدا عن جميع أنواع الضغوطات و نشأة المصالح بينها و بين باقي الوظائف في المؤسسة، و بما إن المراجع الداخلي هو مسؤول أمامة لإدارة العليا فهو يعمل فطريا على إرضاء الإدارة العليا، فإذا كانت هناك قرارات تم اتخاذها أو إجراءات تم سنها و شرع في تنفيذها و كانت الإدارة العليا هي الجهة المسؤولة عن ذل فان المراجع الداخلي إذا رأى أن هذه القرارات غير صائبة أو أنها في غير محلها فانه لا يستطيع الطعن فيها أو انتقادها، خاصة إذا كان الأسلوب الإداري المنتهج هو أسلوب أوتوقراطي، و بالتالي فان تبعية المراجعة الداخلية للإدارة العليا تنظيميا، من شأنه إن يحد من الاستقلالية المطلوبة للمراجعة الداخلية داخل المؤسسة حتى تمارس مهامها بعيدا عن جميع الضغوطات.

الفرع الثاني: زاوية غير رسمية

أما الزاوية الثانية و التي من الممكن أن ننظر منها إلى محدودية استقلالية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة و التي ستؤثر سلبا في درجة مساهمة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار، و هي أن التواجد

¹فتحي رزق السوافري و آخرون. المرجع السابق، ص84

المستمر للمراجع الداخلي في المؤسسة ينشأ علاقات غير رسمية بينه وبين باقي الموظفين والعمال الآخرين في الدوائر والمصالح الأخرى. هذه العلاقات غير الرسمية تتمثل في بروز نوع من المصالح المشتركة بين الموظفين والمراجع الداخلي، تؤثر سلباً على التقارير المعدة حول عمليات معينة، وبالتالي تؤثر في مسار القرارات التي سوف تتخذ، بالإضافة إلى بروز علاقات ذات طابع عاطفي بحيث يصبح المراجع الداخلي يتغاضى على بعض الأخطاء التي قام بها زملائه الموظفين حتى لا يتم اتخاذ قرارات صارمة تضر بمركزهم الوظيفي أو حتى تتسبب في طردهم، فبذلك نلاحظ أن هذا النوع من القرارات قد يسهم بقدر كبير في إبطال الاستقلالية القائمة بين المراجع الداخلي وباقي الموظفين، وبالتالي يؤثر ذلك في الدور الذي تسهم به المراجعة الداخلية في القرارات المتخذة، ذلك إن المراجع الداخلي لم يعمل على إيصال المعلومة السليمة و الشرعية لمتخذ القرار، حتى يتسنى له اتخاذ القرارات السليمة. تمر عملية اتخاذ القرار بمجموعة من المراحل الهامة، انطلاقاً من تحديد المشكلة محل الدراسة وصولاً إلى متابعة تنفيذ القرار، و تحتاج عملية اتخاذ القرار إلى معلومات ذات مواصفات معينة، حتى تكون القرارات المتخذة ذات جودة وفاعلية.

خلاصة:

وهنا يأتي دور المراجعة الداخلية كأحد أهم المصادر الموثوق بها المنتجة للمعلومات ذات المصدقية والشفافية العالية، كما أن دور المراجعة الداخلية لا يقتصر فقط على تزويد متخذي القرار في المستويات المختلفة بالمعلومات الملائمة، بل يتعدى ذلك ليشمل جميع مراحل عملية اتخاذ القرار. انه من الصعب على متخذ القرار أن يتخذ قرارات على درجة عالية من السلامة و الفعالية، رغم العون الكبير الذي تقدمه المراجعة الداخلية للمسؤولين أثناء اتخاذهم للقرارات، فمن جهة هناك عدة عوامل تؤثر على مصدري القرار أو منفذيه، ومن جهة أخرى نجد أن المراجعة الداخلية تتعرض هي الأخرى إلى العديد من المعوقات التي تقف دون مساهمتها فعليا في عمليات اتخاذ القرار.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية حول المؤسسة العمومية للأشغال العمومية لمستغانم

تقديم عام للمؤسسة العمومية للأشغال العمومية لمستغانم

المراجعة الداخلية والية عملها في المؤسسة

اهمية المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة

تمهيد :

تعتبر المؤسسة العمومية للأشغال العمومية لمستغانم من أهم المؤسسات الجزائرية الرائد في مجال الأشغال العمومية، وتعمل هذه المؤسسة ضمن نطاق ولاية مستغانم وما جاورها من ولايات، يتركز نشاط المؤسسة العمومية للأشغال العمومية لمستغانم في كل ما يتعلق كإنجاز أعمال الصيانة، العصرية التخطيط والبناء في مجال الهياكل القاعدية والبنى التحتية كالطرق بمختلف أنواعها ، طرق السيارات، طرق المطارات وحتى في مجال السكن الحديدية...

منذ سنة 1998 تم تبني مهنة المراجعة الداخلية في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية فأصبحوا يهتمون بهذه المهنة في مختلف العمليات التسييرية للمؤسسة، أيضا أصبحت المراجعة الداخلية تساهم بدرجة عالية في تفعيل وترشيد اتخاذ القرارات وهذا في جميع المستويات الإدارية بصفة عامة وفي المستويات الإدارية العليا بصفة خاصة ولرؤية مدى مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية لمستغانم ، ارتأينا أن نبدأ أولا بإعطاء تقديم عام للمؤسسة من حيث تاريخها، هيكلها التنظيمي وأفاقها، ثم التركيز على خلية المراجعة الداخلية وهذا من خلال موقعها في التنظيم، ثم منهجية عملها، لنقوم بعد ذلك عن تقسيم المراجعة الداخلية بحد ذاتها، ثم ندخل صلب الموضوع أين نتحدث عن الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات في المؤسسة مبرزين أهم الانجازات والتغيرات التي أحدثتها في المؤسسة لتنتهي بالصعوبات والعوائق التي تواجهها مهنة المراجعة الداخلية في هذه المؤسسة.

المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة العمومية للأشغال العمومية لمستغانم:

لتقديم المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بمستغانم بصفة عامة و شاملة ، يجب علينا أولا القيام بتعريفها ثم نتطرق إلى هيكلها التنظيمي مع شرح مختلف تقسيماته ، وأخيرا نوضح الانجازات التي قامت بها و الآفاق التي تتطلع لها مستقبلا.

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة العمومية للأشغال العمومية لمستغانم:

لتعريف بالمؤسسة العمومية للأشغال العمومية يجب علينا التطرق إلى إعطاء لمحة تاريخية عن المؤسسة ثم الحديث عن شكلها القانوني، ومجال عملها.

الفرع الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة العمومية للأشغال العمومية :

تأسست المؤسسة العمومية للأشغال العمومية سنة 1979 بموجب المرسوم رقم 216/79 المؤرخ في 10 نوفمبر 1979، ثم انتقلت إلى الاستقلالية في 6 مارس . 1989 وفي إطار إعادة هيكلة القطاع العمومي الاقتصادي، أصبحت المؤسسة العمومية للأشغال العمومية تابعة للشركات القابضة العمومية للانجاز والأشغال الكبرى وهذا في سنة 1997 إلا انه هذه الأخيرة تمت تصفيتهما، لتصبح المؤسسة العمومية للأشغال العمومية لمستغانم مرة أخرى تابعة وهذا منذ سنة 2002 إلى يومنا (SINTRA) الملكية شركة تسيير المساهمات للأشغال العمومية هذا ويوجد مقر المؤسسة العمومية للأشغال العمومية في المنطقة الصناعية حاليا

الفرع الثاني : الشكل القانوني للمؤسسة :

أخذت المؤسسة العمومية للأشغال العمومية في المنطقة الصناعية حاليا شكل شركة ذات أسهم، وبدأت نشاطها برأسمال قدره 2.000.000 دج مقسم إلى 100 سهم وموزع على الشكل التالي:

✓ حصص مساهمة للبناء بنسبة % 40 من رأس المال.

✓ حصص مساهمة للصناعات الغذائية بنسبة % 30 من رأس المال.

✓ حصص مساهمة للإلكترونيات، الاتصالات والإعلام الآلي بنسبة % 30 من رأس المال.

ولقد تطور رأسمال المؤسسة العمومية للأشغال العمومية من بداية نشاطها وخلال دورة

حياتها على النحو الآتي:

الجدول رقم 01 : تطور رأسمال المؤسسة

السنة	1989	1993	2000	2003	2007
رأس المال (دج)	2.000.000.00	30.000.000	85.000.000.000	300.000.000.00	1.200.000.000.00

المصدر: تم إعداده من طرفنا بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

الفرع الثالث : مجال ونطاق عمل المؤسسة :

تنشط المؤسسة العمومية للأشغال العمومية في المنطقة الصناعية حاليا هي قطاع الأشغال العمومية، أين تركز أشغالها الرئيسية في أعمال الصيانة، التحديث، التهيئة، الانجاز،... للبنى التحتية لمختلف أنواعها الطرق، المطارات، السكك الحديدية.. وهذا عبر عدة ولايات على غرار ولاية مستغانم في المنطقة الصناعية حاليا وهي: باتنة، ميلة، أم البواقي وسوق أهراس .

كما تقوم المؤسسة العمومية للأشغال العمومية في المنطقة الصناعية حاليا بإنتاج عدة منتجات وبصفة عامة يمكن حصر منتجات ومهام المؤسسة في النقاط التالية :

-القيام بأشغال الحفر العامة.

-إنتاج كل ما يتعلق بالطرق والأرصفة أي إنتاج الحصى الطبيعي، الحصى المسحوق، إنتاج الخليط ما بين الحصى والرمل والاسمنت أي المادة السوداء المستخدمة في تعبئة الطرق، الطلاء السطحي.

-قنوات الصرف الصحي أي القيام بأعمال حفر البالوعات، وضع أنابيب صرف المياه....

-إنتاج الخرسانة المسلحة.

-القيام بالأعمال المتعلقة بتهيئة الطرق أي الإشارات، حواجز الحماية....

-تجهيز المشاريع بالمعدات اللازمة له والآلات والعتاد.

كما تقوم المؤسسة العمومية للأشغال العمومية ببيع الحصى والمادة السوداء المستعملة في

تعبئة

الطرق، وتتميز المؤسسة بالجودة في مواصفات أعمالها ومنتجاتها، ولذلك فقد تحصلت على شهادة (150) تتم في سنة 2007 و 2010 على التوالي وهذا (2000/9001 الايزو في سنة 2004 من اجل منهجها التسييري والنوعي في أداء أشغالها حسب الأسلوب العالمي للتنظيم ولتحقيق كل هذه المهام والأشغال،

تعتمد المؤسسة العمومية للأشغال العمومية لمستغانم على عتاد كامل ومتطور وفعال للقيام بنشاطاتها والجدول التالي يبين القدرات المادية التي تملكها المؤسسة لانجاز أعمالها.

الجدول رقم 02: القدرات الإنتاجية في المؤسسة

القدرات والوسائل المستعملة في المؤسسة	
عدد الوحدات	نوع الآلات والمعدات
79	آلات الحفر
391	معدات النقل بما في ذلك السيارات والحافلات
30	آلات إنتاج المادة السوداء
10	محطات سحق الحصي (المحاجر)
03	محطات إنتاج المادة السوداء:
52	معدات السحق و الضغط
52	معدات الطاقة
266	معدات أخرى
873	المجموع

المصدر: تم إعداده من طرفنا بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

أما الموارد البشرية التي تتوفر عليها المؤسسة العمومية للأشغال العمومية في المنطقة الصناعية حاليا فيمكن تمثيلها في الجدول التالي وهذا حسب المستويات الإدارية

الجدول رقم 03 الموارد البشرية في المؤسسة .

النسبة	عدد العمال	المستويات الإدارية
%9	82	الإدارة العليا (الإطارات والمديرين)
%52	470	الإدارة التكتيكية (رؤساء الدوائر والمصالح)
%39	349	الإدارة التنفيذية (العمال والموظفين التنفيذيين)
%100	901	المجموع

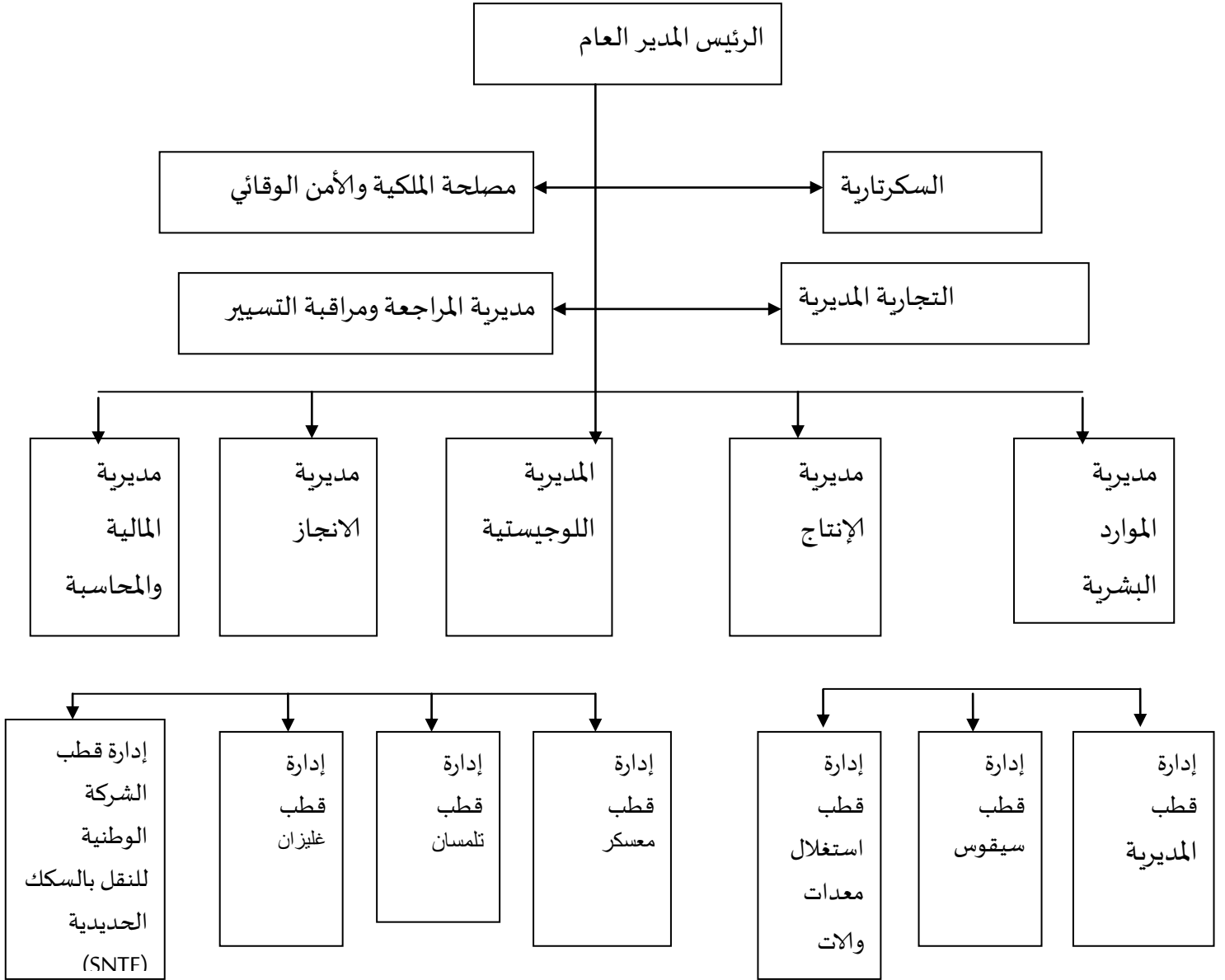
المصدر: تم إعداده من طرفنا بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للأشغال العمومية :

لقد تمت إعادة هيكلة الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للأشغال العمومية في عدة مرات حسب الإصلاحات الاقتصادية التي مست جميع المؤسسات العمومية الجزائرية، وحسب الهيكل الحالي فالمؤسسة العمومية للأشغال العمومية مقسمة إلى سبعة مديريات كالآتي:

- مديرية تجارية.
- مديرية الانجاز.
- مديرية الإنتاج.
- مديرية الموارد البشرية.
- مديرية المالية والمحاسبة.
- مديرية المراجعة ومراقبة التسيير.
- المديرية اللوجيستية.

الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للأشغال العمومية لمستغانم



المصدر: تم إعدادده من طرفنا بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

سنقوم بشرح مختلف تقسيمات الهيكل التنظيمي الموضح في الشكل السابق كما يلي:

أ-الرئيس المدير العام:

يعمل الرئيس المدير العام في الإدارة العليا و يمثل أعلى سلطة في المؤسسة ، من مهامه تحديد الاستراتيجيات و وضع السياسات التي تتبعها المؤسسة، أيضا توجيه و تنسيق العمل بين مختلف المديرية المركزية، واتخاذ القرارات المهمة التي من شأنها تحديد منهجية نشاط المؤسسة.

ب-السكرتارية:

لن مهمة السكرتارية تتمثل في استقبال واستعمال ومعالجة البريد الوارد للمؤسسة، أيضا استقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها إلى المدير.

ج-مصلحة الملكية والأمن الوقائي:

تتمثل مهمة مصلحة الملكية والأمن الوقائي في السهر على سلامة ممتلكات المؤسسة، وتوفير الظروف الوقائية اللازمة تفاديا لأي طارئ من شأنه عرقلة نشاط المؤسسة.

د-مديرية المراجعة ومراقبة التسيير:

تتمثل مهمة مديرية المراجعة ومراقبة التسيير في مراقبة الإجراءات التسييرية في المؤسسة، والحرص على تطبيق ووضع القوانين واللوائح والإجراءات الداخلية.

هـ-المديرية التجارية:

تتمثل مهمة المديرية التجارية في إعداد ملفات الصفقات والمناقصات، ومتابعة المشاريع، ودراسة الأسعار.

و-مديرية الموارد البشرية:

تتمثل مهمة مديرية الموارد البشرية في السهر على السياسات المتعلقة بالعمال والأجور كتسيير أجور العمال، العلاقات الاجتماعية، التكوين، توفير شروط العمل.

ز-مديرية المالية والمحاسبة:

تتمثل مهمة مديرية المالية و المحاسبة في اقتراح مخططات التمويل ومتابعة تنفيذها، أيضا توفير السيولة اللازمة لضمان السير العادي للمؤسسة والعمل على الحفاظ على التوازن المالي وإعداد الميزانيات بمختلف أنواعها ومختلف التسجيلات المحاسبية.

ر-المديرية اللوجيستية:

تهتم المديرية اللوجيستية بضمان توفير الموارد المالية اللازمة التي تستعملها المؤسسة في أداء مختلف أشغالها وهذا في الوقت المناسب وبأقل تكلفة.

س -مديرية الإنتاج:

تتمثل مهام مديرية الإنتاج في إنتاج الحصى، إنتاج المواد السوداء، والسهر على السير الحسن لإنشاءات الإنتاج الخاصة بالتغليف والتغطية، وتشرف على ثلاثة أقطاب هي:

-إدارة قطب مديرية؛

-إدارة قطب سيقوس؛

-إدارة قطب استغلال المعدات والآلات.

وتحقق مديرية الإنتاج ما يقارب 50 % من رقم أعمال المؤسسة.

ص -مديرية الانجاز:

تتمثل مهمة مديرية الانجاز في انجاز ومتابعة المشاريع وإجراء المقاربة بين التخطيط المنوب وبين تحقيق المشاريع.

المطلب الثالث : انجازات وأفاق المؤسسة العمومية للأشغال العمومية :

قامت المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بانجازات لا تعد ولا تحصى خلال فترة نشاطها، فمثلا خلال السنتين الأخيرتين فقد قامت بحوالي 180 مشروعا منها مشاريع خاصة بمشروع القرن أي الطريق السيار -شرق-غرب -كما للمؤسسة أهداف وأفاق تطمح إلى تحقيقها مستقبلا، ولمعرفة كل هذا سنقوم بعرض المشاريع التي قامت بها مؤخرا ثم بعرض آفاق المؤسسة.

الفرع الأول : أهم انجازات المؤسسة العمومية للأشغال العمومية :

لكثرة الانجازات التي قامت بها المؤسسة العمومية للأشغال العمومية اخترنا من كل ولاية مشروعين، حيث في كل مشروع أبرزنا نوعه، طوله إذا كان طريق، تكلفته، مدة انجازه، وحالته ما إذا كان قد استلم أو لم يستلم بعد.

الفرع الثاني : آفاق المؤسسة العمومية للأشغال العمومية لمستغانم :

تطمح المؤسسة العمومية للأشغال العمومية في توسيع حصتها التسويقية على مستوى الولايات التي تنشط فيها أي مستغانم ، وهران ، شلف ، عين تموشنت ، وهذا في ظل نقص المشاريع المعروفة خاصة في الآونة الأخيرة مع اشتداد المنافسة مع القطاع الخاص، ولذلك فقد طلبت المؤسسة تدخل الجهات الحكومية من اجل إعطاء الأفضلية للشركات العمومية، أيضا طلبت نص قوانين تضمن توزيع المشاريع حسب قاعدة نوعية أئمن كما تطمح المؤسسة إلى التوسع نحو أسواق جديدة ابتداء من عام 2023 في كل من ولاية تلمسان ، معسكر و غليزان حيث تتوقع أن تجني في هذه الولايات الثلاث ما يقدر ب

1.500.000.000 دج/سنويا كرقم أعمال.

وسيتم تطوير وتوسيع المؤسسة عبر ثلاث مراحل نذكرها:

- في المرحلة الأولى تقوم باستعادة حصة سوقية لا تقل عن 300.000.000 دج ووضع نظام من اجل التحكم في التكاليف وفترات الانجاز.

- في المرحلة الثانية تقوم بدعم نظام التسيير بوسائل الإعلام الآلي واستعمال أحدث الطرق العلمية في انجاز المشاريع الكبرى.

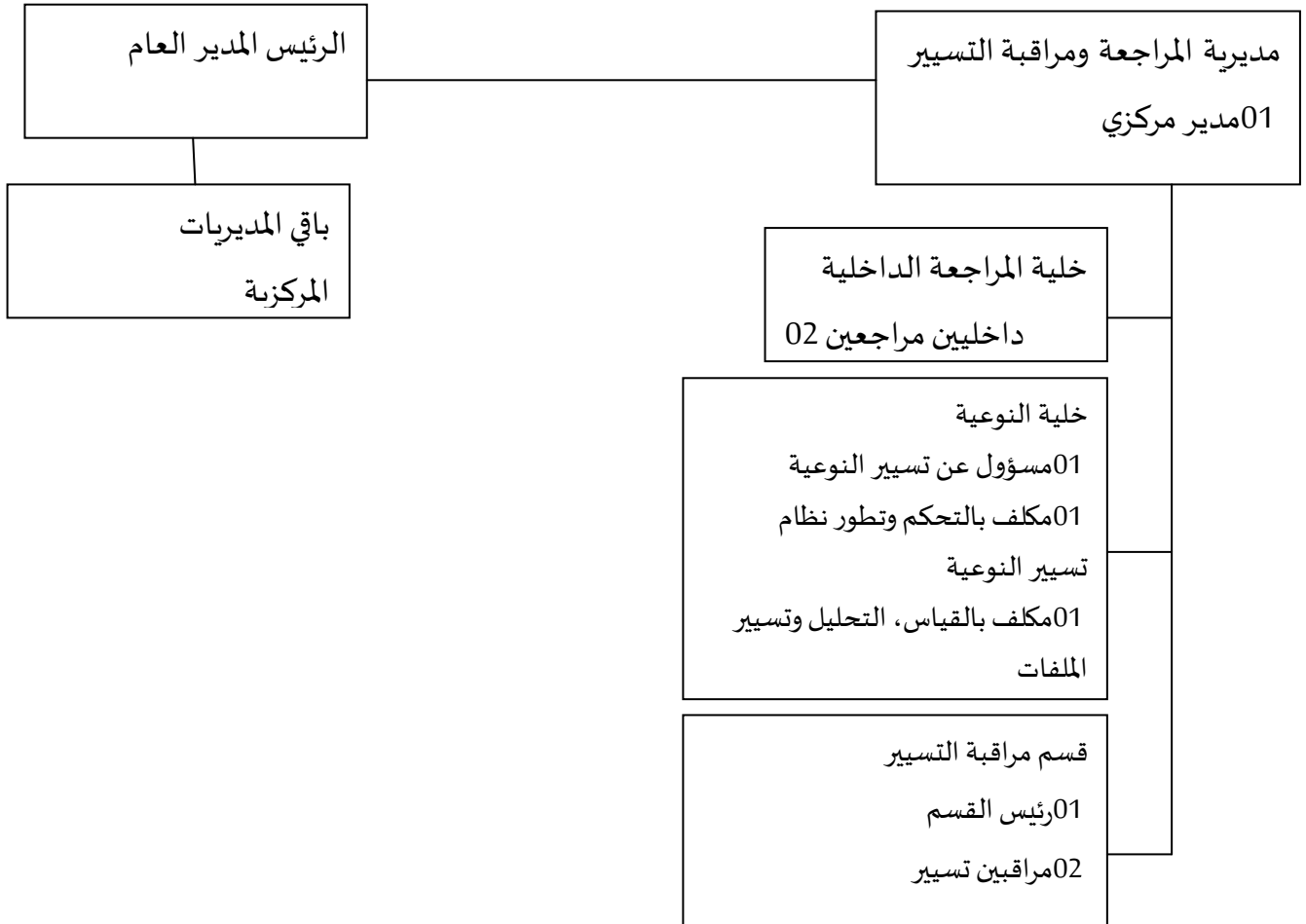
- في المرحلة الثالثة تطمح إلى تكثيف الجهود من اجل تطوير المؤسسة.

كما تطمح المؤسسة العمومية للأشغال العمومية إلى استثمار ما يقارب 02 مليار دينار ما بين سنتي 2010 و 2012 على شكل محطتين إنتاجيتين. واحدة لإنتاج الحصى وأخرى لإنتاج الخليط المادة السوداء كما تطمح المؤسسة إلى زيادة عدد العمال بنسبة % 05 سنويا وتتوقع إن ترتفع مردودية أعمالها ب53%. في

سنة 2014

المبحث الثاني : المراجعة الداخلية وآلية عملها في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية :
بعد القيام بالتعريف بالمؤسسة محل الدراسة، سنقوم بدراسة تفصيلية للمراجعة الداخلية وهذا من خلال تقديمها وفق موقعها في الهيكل التنظيمي، ثم شرح آلية عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة وتنتهي إلى تقييم المراجعة الداخلية بذاتها في المؤسسة.
المطلب الأول : تقديم المراجعة الداخلية في المؤسسة:

اعتمدت المؤسسة العمومية للأشغال العمومية المراجعة الداخلية في سنة 1998 لأول مرة وكانت عبارة عن خلية تابعة للمدير العام المساعد، وبعد سنوات قليلة من اعتمادها أثبتت خلية المراجعة الداخلية مكانتها في التنظيم بعد حملة من الإصلاحات الهامة التي أدخلتها في مختلف النواحي التسييرية للمؤسسة لترتقي بعد ذلك وتصبح عبارة عن مديرية لمراجعة وأصبحت تابعة للرئيس المدير العام مما جعلها أكثر استقلالية من السابق لأداء مهامها، وفي الشكل الآتي نوضح مكانة خلية المراجعة في الهيكل التنظيمي، بصفة أكثر تفصيل.



المصدر: تم إعداده من طرفنا بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

من الشكل نلاحظ اعتماد المؤسسة على مديرية مراجعة واحدة تقوم ببرمجة مختلف الزيارات الميدانية لمختلف المديريات والأقسام الأخرى وإنها تابعة مباشرة للرئيس المدير العام، ولقد رأينا مديرية المراجعة

هذا النمط مسبقا في الفصل الأول عندما تكلمنا عن موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي إذ يطلق على هذا النمط اسم المركزية أي مراجعة داخلية مركزية، ورغم انه من المفروض أن تكون المراجعة الداخلية تابعة للمجلس الإداري إلا انه في مؤسسة الأشغال العمومية تجدها تابعة للرئيس المدير العام وهذا ما يقلل من استقلاليتها بعض الشيء من حيث ضمان تنفيذ التوصيات، ومما نلاحظ أيضا إن مديرية المراجعة ومراقبة التسيير تضم إلى جانب خلية المراجعة الداخلية، خلية النوعية وقسم مراقبة التسيير.

الفرع الأول : مديرية المراجعة ومراقبة التسيير :

يتأأس مديرية المراجعة ومراقبة التسيير مدير مركزي واحد ويقوم بالإشراف على خليتين واحدة للمراجعة وأخرى للنوعية، بالإضافة إلى قسم مراقبة التسيير، كما يقوم ويعمل على مناقشة التقارير النهائية لكل عملية مراجعة مع مجلس الإدارة والرئيس المدير العام.

الفرع الثاني : خلية المراجعة الداخلية:

تتكون خلية المراجعة الداخلية من مراجعتين داخليين ، يقومان بتطبيق برنامج المراجعة السنوي وهذا بإجراء مختلف الزيارات الميدانية للمديريات والأقسام والمصالح، كما يقومان بكتابة التوصيات وتحريها على شكل تقارير وتقديمها للمدير المركزي، وسترى في عملية المراجعة عملها بالتحديد

الفرع الثالث : خلية النوعية

تتكون خلية من ثلاثة أشخاص، مسؤول عن الخلية ومساعدين مكلفين بأداء مهام الخلية، ولا تختلف مهام هذه الخلية عن خلية المراجعة الداخلية إلا في أنهم يقومون بمراجعة الأداء والنوعية في تسيير مهام المؤسسة ككل.

الفرع الرابع : قسم مراقبة التسيير :

يتكون قسم مراقبة التسيير من رئيس القسم، ومراقبين تسييريين، مهمتهم مراقبة كل الجوانب التسييرية للمؤسسة، ولا تختلف صلاحياتهم عن صلاحيات خلية المراجعة إلا في أنهم لديهم الحق في مراقبة كل الأقسام والمديريات في أي وقت أي مراقبة مستمرة، وليست كما هي الحال بالنسبة لخلية المراجعة الداخلية أين تؤدي مهامها حسب المهمات الموكلة إليها. أي حسب البرنامج السنوي للمراجعة.

المطلب الثاني : مسار واليات عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة:

تعتمد المؤسسة العمومية للأشغال العمومية على المناهج العلمية المتعارف عليها في عمليات المراجعة الداخلية، كم تسعى قدر الإمكان إلى تطبيق المعايير العالمية للمراجعة الداخلية، وتتم عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة عبر آليات محددة ضمن القانون الداخلي للمؤسسة.

الفرع الأول : منهجية عملية المراجعة الداخلية:

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة، فتتحدد أهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات فيها، حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسنى للمراجع الرجوع إليها مباشرة مهامه واخذ المعلومات اللازمة لعملية المراجعة .

كما توجد هناك تكاليف أو مهام استثنائية يتم تنفيذها تحت طلب الرئيس المدير العام في حالة اكتشاف عمليات وقع عليها ليس أو ظهور بعض الأخطاء أو وجود انحرافات سواء كانت كبيرة أو خطيرة أم سطحية

فقط .وفي كل الأحوال فإنه يتم إعداد تقرير حول المهمة مهما كانت درجة أهميتها ويمكن تلخيص آلية عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية في الخطوات التالية:

في بداية السنة تقوم المؤسسة بتحديد برنامج العمل الذي تراه مناسبا لتحقيق أهدافها وفرض أكبر قدر ممكن من الرقابة، حيث تقوم لجنة المراجعة الداخلية بتحديد المهام بكل دقة وتوقيت كل مهمة، ليتم بعد ذلك رفع برنامج العمل إلى الرئيس المدير العام للمصادقة عليه، كما يمكن للرئيس المدير العام إبداء ملاحظات أو اقتراحات فيما يتعلق ببرنامج العمل، حيث تأخذ لجنة المراجعة الداخلية هذه الاقتراحات في النظر وتقوم بإجراء التعديلات اللازمة على برنامج العمل قبل إعادة طرحه من جديد للرئيس المدير العام تبدأ عملية المراجعة من خلال اعتماد أول مهمة ضمن البرنامج العمل المسطر، حيث ترسل خلية المراجعة الداخلية ورقة عمل للمصلحة المعنية بعملية المراجعة تحتوي على جميع التفاصيل المتعلقة بالمهمة مثل: تاريخ البدء بالمهمة، ما هي المهمة، ما هي الإجراءات التي سيتم مراجعتها، من هم الموظفون المعنيون بعملية المراجعة وغيرها من التفاصيل المتعلقة بالمهمة.

يذهب المراجع الداخلي إلى مديرية المصلحة التي ستتم فيها عملية المراجعة ويعقد جلسة مفتوحة مع

مسؤولي المصلحة يتم خلالها مناقشة المحاور الرئيسية المتعلقة بالمهمة وابرز الأهداف.

تشرع المراجعة في المهمة بالتواصل مع الموظفين المعنيين بعملية المراجعة، حيث يقوم بشرح

تفصيلات المهمة وما هي المعلومات التي قد يحتاجها أثناء مهمته.

يقوم المراجع الداخلي بإجراء تقييم لنظام الرقابة الداخلية للمصلحة لمعرفة درجة المخاطر التي تواجهها المصلحة، ثم يبدأ الفعلي في المهمة

بعد الانتهاء من المهمة يقوم المراجع الداخلي بكتابة تقرير أولي حول المهمة التي قام بها، ويقوم بعرض هذا التقرير على مديرية المصلحة التي أجريت فيها عملية المراجعة للمناقشة وإيضاح النقاط الغامضة التي قد تنشأ نتيجة سوء تفاهم بين المراجع الداخلي وموظفي المصلحة، حيث أبدت التجربة أن المراجع الداخلي قد يسجل بعض الأخطاء في تقريره ليست موجودة على أرض الواقع أو العكس.

تتمثل المرحلة التالية في كتابة التقرير النهائي الذي يعتبر خلاصة جهد المراجع الداخلي، حيث يوجه مباشرة إلى الرئيس المدير العام الذي يقوم بدراسة التقرير ويتخذ القرارات اللازمة إذا تطلب الأمر ذلك هنا يقوم المراجع الداخلي بمتابعة تنفيذ القرارات أو التوصيات التي اقترحها- وضعها- الرئيس المدير العام والتأكد من حسن تطبيقها، أما في حالة عدم تطبيق القرارات أو وجود خلل ما في التطبيق فيقوم المراجع الداخلي بكتابة تقرير حول الموضوع ليتم إرساله إلى الرئيس المدير العام الذي سوف يتخذ الإجراءات الملائمة حول هذه القضية.

الفرع الثاني : معايير إعداد التقارير في المؤسسة :

لجعل تقارير المراجعة الداخلية مفهومة وواضحة وسهلة الاستعمال وضعت المؤسسة العمومية للأشغال العمومية من القيود أو الشروط التي تتعلق بكيفية إعداد التقارير:

- ✓ بعد تقرير المراجعة الداخلية اثر كل عملية مراجعة يجب أن يشمل على كل المعلومات المتعلقة بمهمة المراجعة من أهداف، نطاق، منهجية، النتائج والخلاصة. كما قد يحتوي التقرير على التوصيات التي تهدف إلى تحسين سير النشاط الخاضع لعملية المراجعة.
- ✓ يقدم التقرير الأولي عن قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة ليقوم بالنظر فيه والمصادقة عليه في الآجال المحددة.

✓ يضم التقرير لنهائي للمراجعة الداخلية ملاحظات المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية، كما قد يضم الاقتراحات العملية لحل المشكل المطروح والمقدمة من طرف المسؤول عن قسم المراجعة الذي يستطيع حتى اقتراح تواريخ محددة لتجسيد الحلول المطروحة.

✓ يجب أن يضم التقرير النهائي الآراء الخاصة بالمراجع الداخلي في حالة عدم اتفاق بين هذا

الأخير والمسؤول عن خلية المراجعة الداخلية.

✓ يوجه التقرير النهائي للمراجعة الداخلية إلى الرئيس المدير العام في التاريخ المحدد ضمن برنامج

العمل.

✓ يتحمل الرئيس المدير العام وحده مسؤولية تطبيق توصيات ونصائح المراجعين الداخليين واتخاذ الإجراءات اللازمة حول النتائج المتوصل إليها في التقرير النهائي.

✓ بالإضافة إلى التقارير النهائية يقدم المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية للرئيس المدير العام

✓ الأعمال، الاقتراحات والتوصيات المقدمة من طرف المراجع الخارجي طيلة سنة كاملة وهذا بشكل ملخص عن طريق تقرير استثنائي.

✓ يقدم المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية التقرير الملخص بشكل سنوي للرئيس المدير العام

حيث يضم هذا التقرير جميع الأعمال المنجزة من طرف خلية المراجعة الداخلية، جدول زمني خاص بتطبيق التوصيات المدونة في مختلف أنواع التقارير، وعلى العموم فيضم التقرير الملخص أهم النقاط المتوصل إليها في التقارير السابقة. مع ملاحظة أن التقرير الملخص يتم عرضه بشكل دوري على مجلس الإدارة.

✓ للمراجع الداخلي الحرية في تدوير الصعوبات والعراقيل التي واجهها في المصلحة المعنية بعملية

المراجعة ضمن التقرير إن أراد هو ذلك.

✓ يجب أن تعد كل التقارير وفقا للنموذج المحدد مسبقا من طرف مديرية المراجعة

ومراقبة التسيير، إلا أنه قد يختلف شكل التقرير من مهمة إلى أخرى حسب متطلبات المهمة

وعموما فإن شكل التقرير يضم المحاور التالية: العنوان، المقدمة، أهداف المهمة، وسائل واليات

العمل، العرض أو صلب الموضوع، الملاحظات، التوصيات، النتيجة النهائية أنظر الملحق رقم 03

✓ يجب على المراجع الداخلي أن يحترم جميع معايير إعداد التقارير سواء كانت مبرمجة أم

استثنائية نظرا لما تسمح به التقارير من تجسيد لجهد المراجع الداخلي وتبيان دقة وتفاني عمله

من جهة، ومن جهة أخرى لما تقدمه هذه التقارير من معلومات ملائمة لمتخذي القرار.

المطلب الثالث : تقييم المراجعة الداخلية للمؤسسة :

تبذل خلية المراجعة الداخلية في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية جهدا كبيرا أثناء أدائها لمهامها

مستعينة في ذلك بإحدى مختلف الأجهزة من حواسيب وشبكات اتصال داخلي، كما تعمل على الرفع من

كفاءة موظفيها عن طريق إدراجهم في دورات تكوينية، إلا أنه قد تصوب خلية المراجعة الداخلية بعض

النقائص أو التساهلات، وللوقوف على مدى كفاءة وفاعلية عملية المراجعة الداخلية للمؤسسة

العمومية للأشغال العمومية تم استعمال أداة المقابلة مع احد المراجعين الداخليين في المؤسسة وكانت

نتائج هذه المقابلة كالاتي:

جدول رقم 04: نتائج مقابلة مع مراجع داخلي في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية :

الأسئلة	قابل للتحسين	مقبول	جيد	نعم	لا
أسئلة عامة					
هل تعتقد أن المراجعة الداخلية قيمة مضافة للمؤسسة				*	
بشكل عام كيف تقيم		*			
أسئلة تتعلق بالهيكل التنفيذي للمراجعة الداخلية					
كيف تقيم مدى ملائمة الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية لتحقيق الاستقلالية	*				
كيف تقيم مدى تماشي الهيكل التنظيمي لخلية الم.الد. مع مايفرض عليها من مهام		*			
هل تساهم الهيكلة الحالية لخلية المراجعة الداخلية في تحديد المشاكل			*		
أسئلة تتعلق بعمليات مهام المراجعة الداخلية					
ما مدى ملائمة نطاق المراجعة الداخلية مع الاحتياجات الحالية والمستقبلية للمؤسسة		*			
كيف تقيم آليات المستخدمة في المراجعة الداخلية من تحقيق النتائج المرجوة		*			
كيف تقيم جودة برنامج العمل السنوي من ناحية الوضوح والدقة		*			
هل ترك برنامج العمل بعض النقاط الحساسة دون تغطية				*	
أسئلة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية					
كيف تقيم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة	*				
كيف تقيم كفاءة الموظفين في مصلحة مراقبة التسيير	*				
أسئلة تتعلق بطاقم خلية المراجعة الداخلية					
كيف تقيم درجة استقلالية طاقم خلية المراجعة الداخلية	*				
كيف تقيم كفاءة وفاعلية طاقم خلية المراجعة الداخلية بالنسبة للمهام العادية		*			
هل يحفظ طاقم خلية المراجعة الداخلية بدورات تكوينية مناسبة				*	
كيف تقيم كيفية تعامل المراجع الداخلي مع المهام المعقدة	*				

من خلال نتائج هذه المقابلة نلاحظ انه على العموم فقد نجحت المراجعة الداخلية في قدر معين من النفعية للمؤسسة من خلال تحقيق نتيجة مضافة مما يثبت أن خلية المراجعة الداخلية تستحق مكانها في المؤسسة بكل جدارة، أما فيما يخص هيكلية خلية المراجعة الداخلية وتموضعها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة فقد أظهرت المقابلة أن هذا التموضع لا يخدم بشكل كبير استقلالية المراجعة الداخلية كما

لا يسمح إلا بتحقيق القدر الضروري فقط من الأعمال والمهام دون بلوغ درجات عليا من الكفاءة والفاعلية، بينما يبدو أن مهام وعمليات المراجعة الداخلية تسير عموما على وجه مقبول سواء تعلق الأمر بمدى ملائمة المراجعة الداخلية لاحتياجات المؤسسة أو من حيث الآليات والمناهج المتبعة في عملية المراجعة، إلا أن برنامج العمل يبقى يعاني من بعض النقائص التي قد تكلف المؤسسة الكثير على المدى المتوسط، القصير أو الطويل، وفيما يخص نظام الرقابة الداخلية فنجد أنه يحتاج إلى المزيد من التحسين والتطوير الذي من شأنه أن يخفف من ضغط المهام الملقاة على كامل المراجعين الداخليين، كذلك من خلال هذه المقابلة اتضح لنا أن طاقم المراجعة الداخلية لا يزال في حاجة إلى اكتساب المزيد من الخبرات والمهارات لكن قيام المؤسسة بتوفير دورات تكوينية هذا الطاقم من شأنه أن يزيد من كفاءتهم وفعاليتهم أثناء أدائهم لمهامهم المختلفة.

من خلال هذه المقابلة ومن خلال ما وجدناه داخل مصلحة المراجعة الداخلية نستطيع القول أن المراجعة الداخلية في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بمستغانم لا ترتقي إلى المستوى المثالي من عدة جوانب، إلا أن الموظفين داخل هذه المصلحة-مصلحة المراجعة الداخلية-وعبر سعيهم الدائم للنهوض بالمؤسسة وحمايتها من كافة أنواع الغش والتلاعب ساهموا ولا زالوا يساهمون في النهوض بالمراجعة الداخلية في المؤسسة وترقيتها وتطويرها قدر المستطاع.

المبحث الثالث : أهمية المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بمستغانم :

تلجأ الإدارة العليا في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية إلى مديرية المراجعة ومراقبة التسيير التابعة للمؤسسة في كبيرة وصغيرة لتستفيد من خبرات وتجارب المراجعة الداخلية حيث لاحظنا أن الرئيس المدير العام لا يتوانى في الحضور شخصيا إلى قسم المراجعة الداخلية لطلب النصيحة حتى في القضايا البسيطة نسبيا. كإثبات من أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة لمتخذي القرار.

المطلب الأول : اثر المراجعة الداخلية على القرارات المتخذة في المؤسسة :

تعتبر المراجعة الداخلية من الأدوات الأساسية التي تستعين بها المؤسسة العمومية للأشغال العمومية في مختلف مصالحها. فعلى مستوى كل خلية يتم الاستعانة بأعمال ونتائج المراجعة الداخلية إما لمواجهة مخاطر معينة أو للمبادرة في تجسيد خطوات تحسينية معينة، كما تلعب المراجعة الداخلية بالإضافة إلى دورها الرقابي دورا هاما في عملية اتخاذ القرار حيث تتدخل -أي المراجعة الداخلية- في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرار، حسب كل موقف أو

مشكلة. فقد يستعان بالمراجعة الداخلية في كشف أو تحديد معالم مشكلة معينة، تجميع البدائل الممكنة لحل مشكلة ما أو في تحديد الحل الأفضل ناهيك عن الاستعانة بها-أي المراجعة الداخلية- في عملية تنفيذ ومتابعة القرارات المتخذة. كذلك يمكن النظر إلى مساهمة خلية المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بمستغانم من زوايا أخرى، حيث تعتبر المراجعة الداخلية المصدر الأكثر موثوقية الذي يقوم بعملية التوريد الدائم والمنظم للجهات المعنية في المؤسسة حسب كل مستوى إداري بالمعلومات المؤهلة لاتخاذ القرارات السلمية وهذا بضمان شرعية المعلومات الصادرة من خلية المراجعة الداخلية وسلامتها ومصداقيتها ومن ناحية أخرى فإنه لا يمكن التغاضي عن الدور الذي تلعبه الزيارات أو مهام المراجعة الداخلية لمختلف المصالح في عملية اتخاذ القرار، من خلال ما تسمح به هذه الزيارات من متابعة عملية ميدانية للقرارات المتخذة وتمكين مسؤولي مختلف مصالح المؤسسة العمومية للأشغال العمومية من الدراية الكاملة بما يجري في المؤسسة بمختلف الأبعاد وأدق التفاصيل .

ويعتبر من الصعب حصر جميع القرارات التي ساهمت فيها خلية المراجعة الداخلية بشكل أو بآخر داخل المؤسسة العمومية للأشغال العمومية نظرا لتنوعها وتحدها، وللوقوف على مدى مساهمة خلية المراجعة الداخلية للمؤسسة في عملية اتخاذ القرارات المختلفة اخترنا بعض القرارات التي ساهمت فيها الخلية -أي خلية المراجعة الداخلية- منذ نشأتها سنة 1998 وحتى يومنا هذا.

-قرار فرض عملية المقاربة بين البيانات المالية المتواجدة على مستوى الدفاتر المحاسبية لمصلحة المالية والمحاسبية وبقية المصالح أو الأقسام الأخرى، مما ساهم في توحيد المعطيات المالية بين قسم المالية والمحاسبية وبقية الأقسام الأخرى في المؤسسة.

-قرار فصل المهام المتعلقة بمصلحة الموارد البشرية بين عمليات حساب، دفع وتسجيل الأجور التي كانت موكلة لموظف واحد، مما قلص من إمكانية التلاعب بأموال المؤسسة.

-قرار فرض اليقظة القانونية على جميع مصالح المؤسسة بمختلف مستوياتها الإدارية والتنفيذية، أي إلزام جميع الأقسام داخل المؤسسة بتعيين معلوماتها المتعلقة بالقوانين المنظمة لسير نشاط المؤسسة وهذا فور الإبلاغ بصدورها-أي صدور القرارات-.

-قرار توحيد الإجراءات وقواعد العمليات بين جميع فروع المؤسسة وبالتالي اعتماد منهج موحد لأداء الوظائف وتحرير الوثائق بين جميع المصالح، وهذا ما لم يكن مطبق في المؤسسة.

-قرار غلق المحلات التعاونية التابعة للخدمات الاجتماعية الخاصة بالمؤسسة بل الكشف عن عمليات اختلاس أموال اثر إحدى مهام المراجعة الداخلية.

- قرار إعادة النظر في نظام الأجور المطبق داخل المؤسسة، حيث لم يكن موافق للقوانين والتشريعات المعمول بها على المستوى الوطني، فتم رفع أجور بعض الكفاءات مع الإبقاء أو التخفيض في أجور البعض الآخر.

-قرار توثيق جميع الإجراءات والعمليات في المؤسسة، حيث كانت أغلبية الإجراءات تقوم على الاتصال الشفهي بين موظفي المصالح المختلفة حيث كان من الصعب على مسؤولي المصالح تحديد وربط المسؤوليات بالدقة المطلوبة.

-قرار حوسبة نظام المعلومات في المؤسسة مما سمح بتسهيل انتقال المعلومات بين مختلف مصالح وفروع المؤسسة وبالتالي توفير الجهد والوقت.

من خلال ملاحظتنا لهذه القرارات نجد أن المراجعة الداخلية قد تمكنت من إضفاء العديد من التحسينات والتطويرات الهامة في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية ، وهذا بفضل دورها الفعال في التأثير على متخذي القرار داخل المؤسسة بما يسمح بتحقيق الأهداف أو تجاوز المشاكل سواء تعلق الأمر بالحاضر أو المستقبل.

المطلب الثاني : العوائق المواجهة للمراجعة الداخلية في المؤسسة:

يسعى طاقم المراجعة الداخلية في المؤسسة العمومية للأشغال العمومية بمستغانم بان يؤدي مهامه بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية، حيث يستعين عمال مصلحة المراجعة الداخلية أثناء تأديتهم لمهامهم بأحدث المناهج والتقنيات والأدوات المتاحة من اجل تأدية واجبهام اتجاه المؤسسة على أكمل وجه إلا انه قد تواجههم بعض العراقيل والصعوبات، التي إما أنها تسبب في تشتت جهودهم والحد من فاعليتهم أثناء أدائهم لمهامهم، أو أنها قد تتحول نهائيا عن إمكانية بلوغهم للأهداف المرجوة من عملهم.

➤ نقص الموارد:

تعاني خلية المراجعة الداخلية من نقص في الموارد البشرية -أي من مراجعين-هذا النقص من شأنه أن يزيد من كثافة الأعمال على المراجعين وبالتالي نقص مردود يتهم أثناء أدائهم لأعمالهم، حيث كان من الأجدر زيادة طاقم المراجعة الداخلية مما يسمح بتخصيص وتوزيع أفضل للمهام وبالتالي تحقيق مردودية أكبر عند القيام بمختلف الأعمال، كما أن هناك نقص أو عدم الكفاءة في بعض الموارد المادية كالحواسيب والآلات الطابعة، حيث أن موظفي قسم المراجعة الداخلية قد يضطرون في بعض الأحيان إلى التنقل إلى المصالح الأخرى من اجل طباعة أو نسخ بعض الأوراق المهمة أو التقارير النهائية التي تم التوصل إليها، مما يؤثر سلبا على سرعة وسرية واكتمال عملية المراجعة.

➤ نقص درجة سيولة المعلومات :

هناك ضعف في نظام المعلومات الموجودة عبر مختلف مصالح المؤسسة والذي ينتج عنه بطء في حركة المعلومات، حيث انه عندما يقدم المراجع الداخلي على عملية مراجعة، ويحتاج فيها مثلا إلى سجلات أو دفاتر خاصة بمصلحة معينة، يتم مراسلة المصلحة المعنية بعملية المراجعة وإبلاغها بضرورة إحضار هذه الاحتياجات إلى مديرية المراجعة الداخلية.

فان ذلك يستغرق وقتا كبيرا، إما لبطء المصلحة المعنية بتنفيذ الأمر المدون في البلاغ، أو نتيجة لعدم وصول البلاغ أصلا للمصلحة أو الجهة المعنية، مما يضطر المراجع الداخلي إما للانتظار لفترات طويلة وبالتالي بذل جهود مضاعفة لأداء مهامه في وقتها المحدد لها وأما انه ينتقل من مصلحة إلى أخرى لكي يعمل على اكتمال السجلات والدفاتر التي هو بحاجة إليها للقيام بعملية المراجعة، وفي كلتا الحالتين فان المراجع الداخلي سيضطر إلى بذل مجهود هو في غنا عنه وسيؤثر بشكل أو بآخر في أدائه لمهامه.

➤ ضعف درجة أهمية المراجعة الداخلية عند بعض الموظفين :

إن تدني أهمية المراجعة بين الموظفين الذين تكون أعمالهم محل المراجعة يضاعف درجة تعاونهم مع المراجعين الداخليين أثناء أدائهم لمهامهم، فيصبح من الضروري على المراجع الداخلي ان يبذل مجهودا وان يستغرق وقتا أطول من اجل بلوغ ما يصبوا إليه من نتائج وأهداف.

➤ عدم تطبيق توصيات المراجعة الداخلية :

إن افتقار المؤسسة لنظام جزائي صارم يدفع البعض من الموظفين إلى الاستخفاف أو حتى عدم تطبيق النتائج والتوصيات المتأنية من قسم المراجعة الداخلية لان القرارات التي كانت المراجعة الداخلية هي الأصل في اعتمادها، فيكون بذلك المراجع الداخلي في مواجهة نفس المشاكل أو الأخطاء التي كان قد صرح بها في المرة السابقة في إحباط المراجع والتقليل من عزمته أثناء قيامه بمهامه.

➤ ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة :

تتميز بعض مصالح المؤسسة بنظام رقابة داخلية مما يضطر المراجع الداخلي إلى توسيع نطاق المراجعة لتغطية النقص الموجود في نظام الرقابة الداخلية بهدف كشف اكبر قدر ممكن من الأخطاء وبالطبع سيكون هذا على حساب الوقت المتاح أمام المراجع الداخلي لانجاز مهمته والمحدد مسبقا في برنامج العمل السنوي.

➤ الاعتقادات السائدة بين الموظفين :

إن الاعتقاد السائد بين عند بعض الموظفين في المؤسسة بان المراجع الداخلي هو عبارة عن شرطي يقوم بعملية تفتيش من شأنه أن يجعل الجو العام الذي يؤدي فيه المراجع الداخلي عمله اقل ربحية، كما إن البعض الآخر قد يعتقد بان المراجع الداخلي لم يأتي اثر مهمته إلا ليقوم بعملية وشاية إلى المسؤولين

الذين سيقومون بدورهم بمعاينة الجهة المتسببة في الخطأ، وهذا ما يدفع الموظفين عادة إلى عدم تزويد المراجعين الداخليين بالمعلومات الكافية. خاصة إذا كانت هذه المعلومات تحمل في ثناياها الكشف عن بعض الأخطاء.

➤ الاستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية :

يواجه المراجع الداخلي في المؤسسة وعلى الدوام حقيقة انه لا يستطيع الطعن في القرارات المتخذة من قبل الإدارة العليا للمؤسسة، الأمر الذي يؤدي به -أي المراجع الداخلي- إلى مجارات مثل هذه القرارات حتى وان كان له رأي آخر فيها، حيث كان من الأول أن يكون قسم المراجعة الداخلية تابعة للجنة المراجعة مما سيزيد من موضوعية المراجع الداخلي في مثل هذه المواقف.

تسعى المؤسسة العمومية للأشغال العمومية لبلوغ مجموعة من الأهداف على المدى الطويل المتوسط والقصير، ومجارات المنافسة الشديدة من القطاع الخاص للحفاظ على حصتها السوقية ولما لا التوسيع فيها، وذلك بما يتوفر لها من إمكانيات مادية، بشرية ومالية، وتعتبر التغيرات الهيكلية التي مرت بها المؤسسة احد أهم العوامل التي ساهمت في تكوين نظام رقابي يمكنه وبصورة سلمية من الوقوف على كل ما يجري داخل المؤسسة ولعل من بين أهم انجازات 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 -خاصة النتائج والتوصيات- في عملية اتخاذ القرارات عبر جميع المستويات وكافة المصالح والأقسام لتصبح بذلك القرارات المتخذة أكثر جدوى وفاعلية مما مكن المؤسسة العمومية للأشغال العمومية من تليين العقوبات وتحقيق أفضل دلالات إنجازات والنظر إلى المستقبل بكل ثقة وتفاؤل

خلاصة الفصل :

تعتبر المؤسسة العمومية للأشغال العمومية لمستغانم من أهم المؤسسات الجزائرية الرائد في مجال الأشغال العمومية كما تسعى المؤسسة لبلوغ مجموعة من الأهداف على المدى الطويل المتوسط والقصير، ومجارات المنافسة الشديدة من القطاع الخاص للحفاظ على حصتها السوقية ولما لا التوسيع فيها، وذلك بما يتوفر لها من إمكانيات مادية، بشرية ومالية

تعتمد المؤسسة العمومية للأشغال العمومية على المناهج العلمية المتعارف عليها في عمليات المراجعة الداخلية، كم تسعى قدر الإمكان إلى تطبيق المعايير العالمية للمراجعة الداخلية، وتتم عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة عبر آليات محددة ضمن القانون الداخلي للمؤسسة

إن دراستنا حول المراجعة الداخلية ودورها في إتخاذ القرار ، أخذتنا إلى معالجة جميع جوانب هذا الموضوع والبحث في مختلف نواحيه .

ومن خلال كل هذه المجهودات استطعنا تكوين صورة شاملة وعلى درجة معتبرة من الواقعية حول دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار والخروج بجملته من النتائج أهمها :

✓ تتوقف درجة مساهمة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية المراجعة الداخلية كأداة تسيير فعالة تمثل أحد أهم مصادر المعلومات التي يمكن الإعتماد عليها والثوق بها في عملية اتخاذ القرار .

✓ تعتبر المراجعة الداخلية بالإضافة إلى كونها إحدى أهم أنظمة الرقابة الداخلية من بين الوسائل الأكثر فاعلية المستعملة في توجيه وترشيد عملية اتخاذ القرار لما توفره من دعم في كل خطوة من خطواته انطلاقا من مرحلة تحديد المشكلة وصولا إلى متابعة تنفيذ القرار ، كما تزيد فاعلية هذه المساهمة إذا كان هناك تعاون وتكامل بين المراجع الخارجي ومصالحة المراجعة الداخلية في المؤسسة .

✓ قد تتعرض المراجعة الداخلية في المؤسسة رغم توفرها على جميع المقومات الأساسية إلى العديد من الضغوطات التي تحول دون مساهمتها الفعال في عملية اتخاذ القرار ، سواء كانت ضغوطات داخلية كالمركزية الشديدة أو خارجية مثل الضغوط الاقتصادية .

✓ تتبنى المؤسسات الجزائرية نظام المراجعة الداخلية منذ فترة قصيرة نسبيا إلا أن هذا النظام يسير نحو الأفضل يوما بعد يوم .

ضرورة الاستعانة بالمراجعة الداخلية داخل المؤسسة من ناحية كأحد أحدث الأنظمة الرقابية وأكثرها ومن ناحية أخرى كمصدر موثوق به يسمح بالتوريد الدائم والمستمر للمعلومات ذات الجودة العالية التي لا يمكن الاستغناء عنها في عملية اتخاذ القرارات .

وأخيرا ومن خلال جميع ما سبق نستطيع اقتراح مجموع من التوصيات المتعلقة بالموضوع ونذكر منها :

- ضرورة اعتماد نظام المراجعة داخلية فعال لما يقدمه من قيمة مضافة للمؤسسة .
- يجب إعادة النظر في تموضع خلية المراجعة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية بما يكسب المراجعة الداخلية أكثر استقلالية .
- العمل على الرفع من كفاءة مراقبة التسيير بما يسمح بتقليص نطاق المراجعة الداخلية وتخفيف العبء الملقى على المراجعين الداخليين وبالتالي الوصول إلى نتائج أفضل في عملية المراجعة .
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمراجعين الداخليين وتصحيح نظرة الموظفين نحوهم .
- من أجل الرقي بالمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر وتحسين ظروف عملها يجب العمل على تطبيق معايير المراجعة الداخلية .
- ضرورة تبني نظام معلومات متكامل ومتناسق يزيد من سيولة المعلومات بين مختلف مصالح المؤسسة .

قائمة المراجع:

1- المراجع باللغة العربية:

1-1 الكتب:

1. إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية: مدخل النظم، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005.
 2. أحمد ماهر، اتخاذ القرار ما بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
 3. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، جامعة القاهرة، 2006
 4. حازم هشام الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق، الجزء الأول: المراجعة نظريا، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003
 5. زيد منير عبوي، القيادة و دورها في العملية الإدارية، دار البداية الطبعة الأولى 2007
 6. سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الراية، الجامعة الأردنية، الطبعة الأولى، 2008
 7. عبد الغفار حنفي، د.عبد السلام أبو قحف، أساسيات تنظيم و إدارة الأعمال، الدار الجامعية،
 8. عبد الفتاح الصحن، د.أحمد نور، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989
 9. عبد الفتاح الصحن، د.محمد السيد السرايا، د.فتحي رزق السوافري، الرقابة و المراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، القاهرة، 2006
 10. فتحي رزق السوافري، د.سمير كامل محمد، د.محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002
 11. محمد التهامي طواهر، د.مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات: الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006
 12. محمد السيد السرايا، د.عبد الفتاح الصحن، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998
 13. محمد الصيرفي، القرار الإداري و نظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007
 14. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، دار الثقافة، عمان، 2006
- 2-1 الرسائل الجامعية:
15. عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدية، 2009/2008
 16. لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003
 17. مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003

18. ناجي بن حسين، نظام الإعلام و اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة الأعمال، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة /1997 قسنطينة، 1996

13-1 المؤتمرات:

19. مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء -الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات جامعة ورقلة ، 0809 مارس، 2005

2-المراجع باللغة الفرنسية:

1-2 الكتب:

20. Hamini Allel, Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, Entreprise publique économique, Office des Publications Universitaire, 1993.

21. Lionel Collins, Gérard Valin, Audit et contrôle interne Principe, objectifs et pratique, Dalloz gestion finance, 3ème édition, 1986

2-2 مراجع عبر شبكة الانترنت:

22. Institut français des auditeurs et contrôleurs internes, audit internequalité www.ifaci.fr

23. www.sqarra.wordpress.com/inaudit/

24. www.socpa.org.sa

25. www.philadelphia.edu.jo/courses/accountancy/Files/Accountancy/207.doc

تعتبر مراجعة الداخلية نشاط تقييمي مستقل وجد في مؤسسات لمراقبة العمليات محاسبة والمالية والعمليات الأخرى من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة وهذا نوع من مراجعة يتعامل أساسا مع الأمور المحاسبة والمالية ولكنه قد يتعامل بشكل ما بعض الأمور ذات طبيعة تشغيلية وهذا ما يجعلها الأداة الأكثر فاعلية ، كما أن هدف الرئيسي للمراجعة هو حماية أصول المؤسسة من جميع أعمال التلاعب والإهمال ويضمن حسن سير عملياتها وسلامة العمليات المالية من حالات الأخطاء والغش وهنا يبرز دور المراجع الداخلي الممثل في التحري على نقاط القوة أو نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية بطريقة تجعله يتمكن من كشف الثغرات الموجودة في نظام الرقابة داخلية واقتراح وسائل العلاج بطريقة سلمية .

الكلمات المفتاحية: مراجعة الداخلية , الرقابة داخلية , عملية اتخاذ القرار . المؤسسة العمومية للأشغال

Summary :

The Internal Audit Is An Independent Evaluative Activity Found In Institutions To Monitor Accounting, Financial And Other Operations In Order To Provide Preventive And Curative Services To The Administration. This Is A Type Of Audit That Deals Mainly With Accounting And Financial Matters, But It May Deal In Some Way With Some Matters Of An Operational Nature And This Makes It The Most Effective Tool, As The Main Objective Of The Audit Is To Protect The Assets Of The Institution From All Acts Of Manipulation And Neglect And To Ensure The Smooth Running Of Its Operations And The Safety Of Financial Operations From Cases Of Errors And Fraud. Internal Oversight And Suggesting Treatment Methods In A Peaceful Manner.

Keywords: Internal Audit , Internal Control , Decision-Making Process .