وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

**جـــــــامعة عبد الحميد إبن باديس بمستغانم**

**كلية العلوم الاقتصاديـة والتجارية وعلوم التسيير**

**قسم المالية و المحاسبة**

**مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستير**

**تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير**

**من إعداد الطالب: عدالة أسامة**

**الموضوع:**

# دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار دراسة حالة صندوق الخدمات الإجتماعية و الثقافية لمؤسسة سونلغاز

**من إعداد الطالب:**

**عدالة أسامة**

**تحت إشراف الأستاذ:**

**بلعياشي**

**السنة الجامعية 2015/2014**

# إهداء

أهدي ه ذا العمل إلى الوالدين العزيزين
وإلى كل أفراد عائلتي كل باسمه
وإلى كل أصدقائي وإخوتي وأبناء جلدتي

# شكر وتقدير

لله الحمد والمنة على إنجاز هذا العمل فهو أحق أن يشكر
ثم شكر وتقدير إلى كل من د.مقدم عبيرات و د.مسعود صديقي على توجيهاتهم
وإرشاداتهم لإعداد هذا العمل
كما أتقدم بتشكراتي وإحتراماتي لكل أساتذة كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير
بجامعة عمار ثليجي بالأغواط على
معلوماتهم الغزيرة والتي كانت عونا لي في إنجاز هذا العمل
والشكر الجزيل للجنة المناقشة التي سيكون لها الدور في تقويم وتثمين هذا العمل
ولا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر لجميع موظفي مجمع صيدال خاصة
المراجعين منهم لما كان لهم من مساعدة
في إنجاز هذا العمل
شكر وتقدير لكل هؤلاء ولكل من مد يد العون لي.
وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله ولا نزكي على الله عملا راجين منه أن يجعله
من صالح الأعمال
وأن ينفع به كل من يلتمس طريق العلم به
ولله الحمد والمنة

# المحتـويـات


| العـــنوان | رقم الصفحة |
|---|---|
| الإهداء | I |
| شكر وعرفان | II |
| المحتويات | III |
| فهرس الجداول | III |
| فهرس الأشكال | III |
| ملخصات | III |
| مقدمة عامة | III |
| **الفصل الأول: الإطار الفكري للمراجعة** | 01 |
| **تمهيد** ..... | 02 |
| **المبحث الأول:** ماهية المراجعة ..... | 03 |
| **المطلب الأول:** التطور التاريخي للمراجعة ..... | 03 |
| **المطلب الثاني:** مفهوم المراجعة ..... | 05 |
| **المطلب الثالث:** أهداف وأهمية المراجعة ..... | 08 |
| **المبحث الثاني:** أنواع المراجعة ..... | 13 |
| **المطلب الأول:** الأنواع المستقلة للمراجعة ..... | 13 |
| **المطلب الثاني:** الأنواع المتداخلة للمراجعة ..... | 17 |
| **المطلب الثالث:** العلاقة بين أنواع المراجعة ..... | 25 |
| **المبحث الثالث:** معايير و إجراءات المراجعة ..... | 29 |
| **المطلب الأول:** معايير المراجعة ..... | 29 |
| **المطلب الثاني:** أهداف المراجع ..... | 34 |
| **المطلب الثالث:** مسار عملية المراجعة ..... | 36 |
| **خلاصة** ..... | 40 |
| **الفصل الثاني: الإطار العلمي للمراجعة الداخلية** | 41 |
| **تمهيد** ..... | 42 |

**المبحث الأول:** ماهية المراجعة الداخلية ..... **43**
**المطلب الأول:** مفهوم وتطور المراجعة الداخلية ..... **43**
**المطلب الثاني:** أهمية و أهداف المراجعة الداخلية ..... **46**
**المطلب الثالث:** معايير المراجعة الداخلية ..... **50**
**المبحث الثاني:** الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية ..... **56**
**المطلب الأول:** تنظيم المراجعة الداخلية ..... **56**
**المطلب الثاني:** موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري ..... **60**
**المطلب الثالث:** آلية عملية المراجعة الداخلية و نماذج تقييمها ..... **66**
**المبحث الثالث:** تأثيرات المراجعة الداخلية ..... **73**
**المطلب الأول:** علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية ..... **73**
**المطلب الثاني:** مجالات المراجعة الداخلية ..... **80**
**المطلب الثالث:** دور المراجعة الداخلية في الرقابة الداخلية ..... **84**
**خلاصة** ..... **89**
**الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في صنع القرارات** **90**
**تمهيد** ..... **91**
**البحث الأول:** مفهوم القرار ..... **92**
**المطلب الأول:** المدلول العلمي لعملية إتخاذ القرار ..... **92**
**المطلب الثاني:** أنواع القرارات ..... **97**
**المطلب الثالث:** أساليب إتخاذ القرارات ..... **109**
**المبحث الثاني:** المراجعة الداخلية وميكانيزمات إتخاذ القرار ..... **120**
**المطلب الأول:** دور نظم المعلومات في عملية صنع القرارات ..... **120**
**المطلب الثاني:** المراحل والخطوات الأساسية في صنع القرار ..... **133**
**المطلب الثالث:** المشاركة في إتخاذ القرار ..... **151**
**المطلب الرابع:** العوامل المؤثرة في إتخاذ القرار ..... **158**
**المبحث الثالث:** صعوبات المراجعة الداخلية في صنع القرار ..... **164**
**المطلب الأول:** المركزية الشديدة وعدم التفويض ..... **164**
**المطلب الثاني:** ضغوط المديرين ..... **167**

**المطلب الثالث:** الإستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية ..... **171**
**خلاصة** ..... **174**
**الفصل الربع: دراسة تطبيقية لحالة صندوق الخدمات الإجتماعية و الثقافية لسونلغاز**
**تمهيد** ..... **175**
**المبحث الأول:** تقديم عام للمؤسسة..... **176**
**المطلب الأول:** نبذة تارخية للمؤسسة..... **176**
**المطلب الثاني: دراسة** الهيكل التنظيمي للمؤسسة..... **177**
**المطلب الثالث:** دور ووظائف المؤسسة ..... **179**
**المبحث الثاني:** عرض تقييمي للمراجعة الداخلية في المؤسسة..... **181**
**المطلب الأول:** تقديم المراجعة الداخلية للمؤسسة..... **181**
**المطلب الثاني:** مسار عملية المراجعة الداخلية.بالمؤسسة..... **182**
**المطلب الثالث:** تقييم المراجعة الداخلية للمؤسسة ..... **183**
**المبحث الثالث:** أهمية المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات ..... **185**
**المطلب الأول:أنواع** القرارات بالمؤسسة ..... **185**
**المطلب الثاني:** أثر المراجعة الداخلية على القرارات المتخذة في المؤسسة ..... **185**
**المطلب الثالث:** العوائق المواجهة للمراجعة الداخلية داخل المؤسسة ..... **186**
**خلاصة** ..... **187**
**خاتمة** ..... **188**
**المراجع**
**الملاحق**

# فهرس الجداول


| الرقم | العنـــوان | رقم الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة | 09 |
| 02 | المقارنة بين المراجعة القانونية و التعاقدية و الخبرة القضائية | 25 |
| 03 | خصائص المعلومات المحاسبية | 128 |
| 04 | مصادر المعلومات المستخدمة في العملية الإدارية | 130 |
| 05 | إستبيان حول تقييم المراجعة الداخلية | 182 |

# فهرس الأشكال


| الرقم | العنـــوان | رقم الصفحة |
|---|---|---|
| **01** | نظام المراجعة | 08 |
| **02** | أهمية المراجعة لدى مستخدمي القوائم المالية | 12 |
| **03** | المسار العام للمراجعة الخارجية | 23 |
| **04** | إجراءات معالجة المعلومات المالية للمراجع | 33 |
| **05** | العناصر المهمة للمراجع | 37 |
| **06** | مراحل عملية المراجعة | 38 |
| **07** | المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة الداخلية | 57 |
| **08** | المراجعة الداخلية المركزية | 57 |
| **09** | المراجعة الداخلية اللامركزية | 58 |
| **10** | المراجعة الداخلية المختلطة | 58 |
| **11** | تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي | 61 |
| **12** | موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي الرسمي | 61 |
| **13** | تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة | 64 |
| **14** | موقع المراجعة الداخلية من الناحية العملية وفقا للجنة المراجعة | 65 |
| **15** | خطوات عملية المراجعة الداخلية | 70 |
| **16** | أنواع أهداف الرقابة الداخلية | 85 |
| **17** | مراحل و ضع و تحديد نظام الرقابة الداخلية –إنشاء جو رقابي– | 86 |
| **18** | تنظيم نظام الرقابة الداخلي SCI | 87 |
| **19** | مدى التكامل بين القيادة و نظام الرقابة الداخلية | 88 |
| **20** | القيود المختلفة على إتخاذ القرارات | 96 |
| **21** | تصنيفات القرارات حسب أهميتها | 104 |
| **22** | تصنيفات القرارات وفقا لإمكانية برمجتها مع المراجعة الداخلية | 106 |
| **23** | المراجعة الداخلية كأداة مساعدة لتطبيق أساليب إتخاذ القرارات | 119 |
| **24** | نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة | 123 |

| | | |
|---|---|---|
| **25** | نظام المعلومات المحاسبية والأنظمة الفرعية الأخرى | 124 |
| **26** | طبيعة دور المراجعة الداخلية | 132 |
| **27** | خطوات إتخاذ القرارات | 133 |
| **28** | دورة حياة عملية مراجعة ما | 134 |
| **29** | مساهمة المراجعة الداخلية في صنع القرار | 135 |
| **30** | المراجعة الداخلية ووضع الأهداف والإستراتيجيات | 136 |
| **31** | النسق العام لصنع القرار | 138 |
| **32** | المراجعة الداخلية كأداة لتصرف مع المشكل (الخطر) المواجه | 139 |
| **33** | نموذج تحليل كثافة(درجة تركيز) المراجعة الداخلية | 140 |
| **34** | مسار العام لعملية المراجعة الداخلية من المشكلة محل القرار | 143 |
| **35** | التعاون المحتمل بين المراجعة الداخلية والإدارة | 145 |
| **36** | طبيعة المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات حسب المستويات الإدارية | 147 |
| **37** | المعلومة و إتخاذ القرار | 148 |
| **38** | المراجعة الداخلية و إتخاذ القرارات | 149 |
| **39** | وضع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة | 170 |
| **40** | الهيكل التنظيمي للمؤسسة | 177 |
| **41** | مكانة المراجعة الداخلة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة | 180 |

# مقدمة

## طرح مشكلة البحث:

عرفت البيئة لمحيطة بالمؤسسة تغيرات هائلة، مست جميع المجلات، الإقتصادية منها والسياسية والاجتماعية والثقافية، فكانت هناك حاجات متزايدة ومتعددة لأفراد هذا المحيط، وللمؤسسة لإتخاذ قرارات سليمة، تكون نسبة الخطأ فيها أقل ما يمكن، بغية تكييف وتعديل أوضاعهم بما يضمن تعظيم مكاسبهم وتقليل أعبائهم بأكبر ما يمكن، وفي ظل هذه التغيرات رفضت المؤسسات أن تظل على حالتها التقليدية، فرأت أنه من الصائب أن تتكيف وهذه التغيرات، فشهدت هي الأخرى تطورات كبيرة من حيث شكلها وطبيعة نشاطها وأساليب تسييرها، الأمر الذي أدى بزيادة ظهور الشركات المتعددة الجنسيات، المؤسسات الدولية و المؤسسات الافتراضية ، وظهرت سياسات مختلفة للمؤسسة من تقلص وتوسع واندماج وشراكة وتعاون بما يخدم مصالحها ووفقا لإمكاناتها، هذا فضلا عن الزيادة الملحوظة في حركة تحول الأموال، حيث شهدت الأسواق المالية تطورا كبيرا من حيث تنظيماتها ومتطلباتها وشروطها، وهذا نظرا للحركة الهائلة في حجم تداول الأسهم والسندات تلبية للحاجة الإقتصادية.

إن الأشكال المختلفة للمؤسسة والتي انفصل فيها المسير عن المالك أوجد حاجة ملحة لنوع من الرقابة، حفاظا على أموالهم، كما أوجد حاجة لإقامة نوع من الثقة مع مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، حيث أن الكثير منهم يعتمد عند إتخاذ قراراتهم الإقتصادية على علاقتهم بالمؤسسة ومعرفتهم لها، ومن ثم يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية، وتتمثل هذه الأطراف المستخدمة للمعلومات الظاهرة على التقارير المالية للمؤسسة في كل من الملاك والمقرضين والموردين والمستثمرين المحتملين والدائنين والموظفين والإدارة والعملاء والمحللين الماليين والاقتصاديين والمستشارين والسماسرة وضامني الإستثمار ...إلخ، فأصبحت التقارير المالية تلعب دورا هاما في الاقتصاد من حيث تقديم المعلومات المؤهلة لإتخاذ القرارات.

لجأ أصحاب الحاجة لمثل هذا النوع من المعلومات إلى المراجعة كوسيلة قادرة ومؤهلة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسات، فكان عمل المراجع بمثابة الضامن لسلامة وشرعية وصدق القوائم المالية النهائية للمؤسسة، فأصبحت بذلك المراجعة تلعب دورا هاما في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية، بمساهمتها بقدر كبير في تحقيق تقدم ونمو لكل من المؤسسات الاقتصادية والمجتمع، لما تضفيه من ثقة على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة، كما ساهمت المراجعة بقدر كبير في مساعدة المؤسسة لبلوغ أهدافها والتأكد من أن السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة، كما ساعدتها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها، محاولة من المؤسسة الوصول إلى أداء فعال وكفء بما يخدم غاياتها.

إن حال المؤسسة الجزائرية هو حال أي مؤسسة تريد النهوض بما يتوفر لديها من إمكانات للوصول إلى تعظيم منافعها والتحلي بصفات المؤسسة الفعالة، فمرت هي الأخرى بمجموعة من التغيرات الهيكلية التي جاءت تلبية لمتطلبات إصلاح الاقتصاد الوطني، إلا أنها وجدت نفسها أمام مجموعة من التحديات، فرضت عليه التصرف المناسب لتدارك الصعوبات ومواجهتها، والتكيف مع التطورات الحاصلة في محيطها، من أجل المحافظة على بقائها، وتحسين أداءها، بيد أن بلوغ ذلك جعل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تعمل على تبني الطرق والمناهج التسييرية الحديثة، فسعت مثلها مثل أي مؤسسة أخرى بتوفير جو رقابي تتابع وتدير من خلاله نشاطاتها فحرصت على إيجاد وتطبيق وسائل وقائية لممارسة أعمالها بفاعلية وكفاءة، بغرض تحقيق أكبر ربحية ممكنة وبأقل تكاليف، والمحافظة على موجداتها، والوقوف على حقوقها والامتثال إلى الالتزامات القائمة عليها وما يساعدها على ذلك هو إعداد منظومة متكاملة الحلق من أساليب وإجراءات رقابية تعمل على إرساء سبل العمل التي تشرف على تصميمها الإدارة العليا للمؤسسة وتسهر على تنفيذها مع جميع العاملين في نظامها الداخلي لتوفير قدر مقبول من الثقة لتحقيق ما تصبو إليه من أهداف وغايات، لقد لجأت هذه المؤسسات إلى المراجعة الداخلية كحلقة من حلق هذه المنظومة المتكاملة لمساعدتها على إنجاز أهدافها.

لقد أدى النمو المطرد في أنشطة الأعمال وكبر حجم المؤسسات وتعقد العمليات التي تقوم بها إلى زيادة الإهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بفاعلية وكفاءة، وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعة و حماية الأصول والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية، بل ذهب الإهتمام بالمراجعة الداخلية إلى أبعد من ذلك واتسع نطاق استخدامها، فأصبح يعتمد عليها في تقييم فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة و كفاءة وأمانة العاملين فيها، كما أصبحت تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بمعلومات ذات مصداقية وصالحة لإتخاذ القرارات، وبهذا أصبحت المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، حيث أن حاجة هذه المستويات الإدارية لمعلومات مؤهلة لإتخاذ القرارات المختلفة، زاد من اللجوء إلى أعمال المراجعة الداخلية كمساعد للوصول إلى ذلك فأصبحت المؤسسات بمستوياتها الإدارية المختلفة – بما في ذلك المؤسسة الجزائرية – تتخذ من المراجعين الداخليين كمستشارين تلجأ إليهم عند الإقبال على إتخاذ قرارات معينة، خاصة الإستراتيجية منها، لأن مسيري هذه المؤسسات يعلمون أن الخطأ في مثل هذه القرارات سوف يكلف المؤسسة غاليا ويستهدف كيانها وأهدافها، كما علموا أنه في مثل هذا النوع من القرارات يجب التريث والتأني مع الإلمام الكامل بحيثيات هذا القرار، حتى يضمن مردود يحقق إذ وانتقل الإهتمام والمراعاة الكلية بالقرارات الإستراتيجية وما تحتاجه من معلومات إلى المستويات الإدارية الأخرى، حيث أن هذه الأخيرة تولد معلومات تخدم القرارات الإستراتيجية وبالتالي هذه المعلومات هي نابحة من قرارات في كل من المستوى التكتيكي والتنفيذي، ومراعاة للمواصفات التي يجب أن تكون بها هذه المعلومات، يجب أن تتخذ هذه القرارات في هذه المستويات مبنية على ضوء طرق علمية وعملية بما يخدم الصالح

العام للمؤسسة، ومن أجل بلوغ ذلك استعانت هذه المستويات الإدارية- التكتيكية والتنفيذية — هي الأخرى بخدمات وظيفة المراجعة الداخلية وجعلت منها مرجعا تأخذه في الحسبان وتلجأ إليه عند الإقبال على إتخاذ قرارات معينة.

وعلى هذا الأساس فإن التساؤل الجوهري الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذه المذكرة يمكن صياغته على النحو التالي:

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

إن التسليم بأن إعتماد المؤسسة مراجعة الداخلية سوف يزيد من فاعلية وكفاءة أداء نشاطها هو ما يقودنا للبحث عن إجابة للأسئلة الفرعية التالية:

- هل أنه بتوفر جميع الشروط والمقومات الأساسية للمراجعة الداخلية تكون وحدها دون اللجوء إلى جهات خارجية مماثلة قادرة على بلوغ الأهداف المرجوة منها؟
- هل يمكن أن تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل كل القرارات المتخذة داخل المؤسسة؟
- هل أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على وجه العموم ومؤسسة سونلغاز على وجه الخصوص اعتمدت على مراجعة داخلية بمقوماتها الأساسية؟ وهل كانت هناك نتائج فعلية ساهمت المراجعة الداخلية في تحقيقها من خلال القرارات المتخذة؟

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نحاول بناء الفرضيات التالية:

- إن إعتماد مراجعة داخلية بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة وعلى جميع المستويات، كما تزيد توجيهات الخبرات الخارجية من فاعلية المراجعة الداخلية في الإسهام في عملية صنع القرارات.
- يتوقف إسهام المراجعة الداخلية في تفعيل جميع القرارات على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية وظيفة المراجعة الداخلية.
- تحاول المؤسسة الجزائرية تبني نماذج وطرق تسييرية رقابية حديثة تساعدها على بلوغ أهدافها، وتعتبر المراجعة الداخلية محل إهتمام بالنسبة لها، وهذا لما للمراجعة الداخلية من إسهام في تحقيق النتائج.

## تحديد إطار الدراسة:

إن زيادة إهتمام الباحثين والمهنيين بالمراجعة الداخلية كان نتيجة للتطور المتزايد للحاجات المختلفة بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة للأطراف المتعاملة معها، والتي كانت وليدة التغيرات المستمرة في العالم، ففرض عصر السرعة والمعلوماتية العديد من المتطلبات، وكان أبرزها المعلومات المؤهلة، لأنها سوف تعتمد في صنع العديد من القرارات والتي يرجى من ورائها تحقيق أهداف معلومة.

## أسباب إختيار الموضوع:

تعود أسباب إختيار هذا الموضوع إلى الإعتبارات الآتية:

**إعتبارات ذاتية:** ترتبط هذه الاعتبارات بشخص الباحث وهي فيما يلي:

- محاولة التعمق في دراسة آليات وفوائد المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة؛
- الرغبة في التحكم والتمييز بين المصطلحات المتشابهة والتي تخص المجالات الرقابية؛
- العمل على التكوين العلمي الجيد والمؤهل للباحث على أمل ممارسة مهنة المراجعة بصورة سليمة وفعالة مستقبلا؛
- تنمية القدرات المعرفية في المجالات المختلفة التي يستعان فيها بالمراجعة الداخلية كأداة مفعلة؛
- الإهتمام بالموضوع من خلال الإطلاع المستمر على الدراسات المتخصصة في المراجعة، وكذا تناول الجزء اليسير من المراجعة في مذكرة التخرج في الليسانس.

**إعتبارات موضوعية:** إن اختيارنا لهذا الموضوع راجع لعدة إعتبارات وهي:

- إن الإهتمام المتزايد بالمراجعة الداخلية من قبل المهنيين والباحثين لإيجاد أفضل الطرق والسبل لتطبيق مراجعة داخلية فعالة، في ظل ثورة هائلة من التغيرات في جميع الميادين أدت بالباحث إلى التطرق لهذا الموضوع من أجل تحديد الأبعاد النظرية والتطبيقية لوظيفة المراجعة الداخلية.
- نظرا لأهمية عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة بمختلف مستوياتها، تحاول إدارتها تفعيل هذه القرارات من حيث التعرف على المشاكل التي تحتمل قرارات عملية، وتحديد البدائل الممكنة لحلها، ومحاولة اختيار أفضلها بما يقلل إحتمال فشلها، ومحاولة إيجاد أنجع الطرق لتنفيذها وتطبيقها، حتى تضمن للمؤسسة بذلك عدم ضياع أصولها والتوفيق في بلوغ أهدافها.
- التأصيل المنهجي والعلمي والتطبيقي للمراجعة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية والممثلة في مؤسسة سونلغاز محاولة منه لاستخدامها للوصول إلى تحقيق أهدافها بفاعلية وكفاءة.

## أهمية الدراسة:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى الحاجة الملحة للمؤسسة إلى محيط رقابي يساعد إدارة المؤسسة على تحمل مسؤولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة والمحافظة على كيان المؤسسة و ضمان لها الاستمرار والنمو في ظل بيئة متغيرة.

- كما أن إدارة المؤسسة تقوم بإتخاذ قرارات بصفة مستمرة عبر جميع مستوياتها الإدارية لما يواجهها من فرص وتحديات مختلفة، فهي تعمل على ترشيد وتفعيل هذه القرارات، وكان من المهم الاستعانة بالمراجعة الداخلية لبلوغ ذلك.

- كما تنبع أهمية هذه الدراسة من حاجة المؤسسة الإقتصادية الجزائرية إلى التطبيق المشروع والفعال لوظيفة المراجعة الداخلية لمساعدتها في تأدية أنشطتها بصورة سليمة، من أجل تحقيق أهدافها المنشودة، والتكيف مع ما يحصل من تطورات.

## أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة تحديد إطار نظري للمراجعة بصفة عامة وإبراز موقع المراجعة الداخلية من هذا الإطار، مع تبيان مدى استفادة المراجعة الداخلية من هذا الإطار الكلي للمراجعة؛
- محاولة الولوج عبر الإطار العلمي والعملي للمراجعة الداخلية كوظيفة داخل المؤسسة؛
- إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة الداخلية في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية إتخاذ القرارات بصفة خاصة؛
- محاولة تشخيص واقع المراجعة الداخلية في المؤسسة الجزائرية ممثلة في مؤسسة سونلغاز للوقوف على أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة لهذه المؤسسة في العملية التسييرية من جهة، وأهمية إستخدامها لتحقيق نتائجها من جهة أخرى.

## المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

تستدعي طبيعة موضوع الدراسة إستخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الإقتصادية، لهذا يكون المنهج وصفيا في بعض الأجزاء المرتبطة بالمدخل العلمي للمراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة، ويتم الإستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمراجعة بما فيها الداخلية، كما يكون تحليليا في الجوانب المتعلقة بالربط المباشر بين المراجعة الداخلية وعملية إتخاذ القرارات من خلال العلاقة السببية القائمة بينهما، كما تم المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي في الدراسة الميدانية لمؤسسة سونلغاز أين تمت الاستعانة كذلك بمنهج دراسة الحالة، لنكشف من خلاله الأبعاد الميدانية للمراجعة الداخلية، والتطرق أيضا لتوجهات المؤسسة الجزائرية نحو تطبيق فعال لوظيفة المراجعة الداخلية، والولوج أكثر لمدى الإستفادة من المراجعة الداخلية كأداة لإتخاذ القرارات الإدارية.

كما استعمل الباحث المقابلة الشخصية مع مدير المراجعة الداخلية و المؤسسة ككل وبعض المراجعين لاستقصاء آلية عمل المراجعة الداخلية في المجمع كأداة بحث.

ومن بين أدوات البحث المستعملة كذلك المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف المراجع والبحوث المتناولة لموضوع الدراسة إضافة إلى المجلات والنشرات الإلكترونية والأقراص المضغوطة، وكذا الإعتماد على الإنترنيت كأداة بحث هي الأخرى.

إنطلاقا من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية ولاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، فيتناول الفصل الأول المدخل العلمي للمراجعة من خلال تقديم أهم الجوانب العلمية للمراجعة مع إبراز أهم أنواعها والمعايير التي تحكم مهنة المراجعة، مبرزين كذلك أهم النقاط التي يمكن الاستفادة منها في وظيفة المراجعة الداخلية.

أما الفصل الثاني فيعالج الإطار العلمي للمراجعة الداخلية، والذي يبين أهم التعريفات الواردة في المراجعة الداخلية مع التعريج للتطور التاريخي لها والأهداف المرجوة منها، كما تم التطرق في هذا الفصل لأهم الضوابط الأساسية التي تحكم هذه الوظيفة، ليتم تناول أهم المساهمات المؤثرة للمراجعة الداخلية في العملية التسييرية.

وفيما يخص الفصل الثالث فتطرقنا فيه لإسهامات المراجعة الداخلية في صنع القرارات من خلال تناول مفهوم وأهمية القرارات في المؤسسة وما تتطلبه هذه القرارات من معلومات، كما يتم تناول أهم مراحل إتخاذ القرارات الإدارية، ومدى مساهمة المراجعة الداخلية في كل مرحلة، بالإظافة إلى التطرق إلى أهم المؤثرات المختلفة فيها، مع التعريج كذلك للعراقيل والصعوبات التي تنقص من فاعلية المراجعة الداخلية على عملية صنع القرارات.

وبهدف تثمين البحث قمنا بإجراء إسقاط على واقع المؤسسة الجزائرية وذلك من خلال دراسة حالة مؤسسة سونلغاز في الفصل الرابع، بهدف التعرف عن واقع المراجعة الداخلية في المؤسسة، وللوصول إلى ذلك تناولنا في هذا الفصل تقديم المؤسسة، ونشأتها و ما هي أهم مكوناتها التنظيمية والهيكلية لكي يتسنى لنا معرفة أهمية المراجعة الداخلية في هذه المؤسسة ومدى الحاجة إليها، كما تطرقنا إلى الآلية التي تمارس بها وظيفة المراجعة الداخلية، ومدى مساهمة هذه الأخيرة في القرارات والنتائج المحققة، مع الإشارة إلى أهم الصعوبات التي تواجهها هذه الوظيفة في مؤسسة سونلغاز.

وقد تم اختتام هذا البحث بخاتمة عامة للموضوع، تضم جملة من النتائج والتوصيات المقترحة.

# الفصل الأول الإطار الفكري للمراجعة

**تمهيد:**

عرفت المراجعة تغيرات جذرية منذ ظهور أول ممارسة لها إلى غاية اليوم، ولقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة، وكانت محل إهتمام العديد من المهنيين و المؤسسات والهيئات الحكومية والباحثين والمفكرين ، كان لهم الفضل الكبير في إعطاء المراجعة نقلة نوعية وشكلية كبيرة في جميع جوانبها.
أصبح للمراجعة أهمية كبرى في الواقع الإقتصادي، وهذا لما ظهر من حاجات متزايدة من داخل المؤسسة ومن خرجها، فكانت هناك حاجة ملحة من داخل المؤسسة إلى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفعالية وكفاءة، تضمن به تحقيق أهدافها ومحاولة التقليل أقصى ما يمكن من الانحرافات التي من الممكن أن تظهر عند الممارسات لأنشطة.
كما كانت هناك حاجة لكل من له علاقة بالمؤسسة بما يضمن التعامل معها بشفافية بالغة من حيث، معطيات المؤسسة والأرقام الظاهرة على قوائمها المالية.
إن إعتماد أي مؤسسة للمراجعة له آثار ايجابية على طريقة التعامل مع قوائمها المالية، التي يبنون عليها قراراتهم، حيث المراجعة الضامن لشرعيتها وصحة وسلامة ما يظهر على القوائم المالية النهائية.
لقد جاءت الكثير من الإجتهادات والإهتمامات بمهنة المراجعة من أجل تطويرها وحاولت تذليل جميع الصعوبات التي كانت تواجه المهنيين أثناء أدائهم لعمليات المراجعة، كما أنهم قد وضعوا لهذه المهنة من المعايير التي تعمل على زيادة تحكيم وترشيد هذه المهنة، فهناك من المعاير التي تشترط وجود جملة من الشروط في الشخص المزاول لهذه المهنة، ومنها ما جاء ليحكم الكيفية والطريقة التي تتم به مزاولتها ، وكذا أهم المواصفات و الطريقة التي يتم بها إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة، وللوقوف على كل هذه الجوانب إرتأينا أن نتناول في هذا الفصل أعم الجوانب العلمية للمراجعة بصفة عامة، حيث يتم التطرق في المبحث الأول إلى أهم مفاهيم المراجعة بأبعادها التاريخية، نشأتها وأهم التعاريف الواردة فيها، وما هي الأهداف المرجوة من عملية المراجعة، أما في المبحث الثاني فسيتم تناول الأنواع المختلفة للمراجعة من عدة زوايا، أما في المبحث الثالث فسوف يتم تناول أهم المعايير التي تحكم مهنة المراجعة.

## المبحث الأول: ماهية المراجعة

إن التغيرات المتتالية التي مست جميع مجالات الحياة منذ نشأة الإنسان، ونخص بذلك المجالات الإقتصادية الكلية منها والجزئية ، ومجالات الإدارة، أدت إلى ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات أو العابرة للقارات وزيادة المؤسسات كبيرة الحجم، الشيء الذي أدى إلى تنامي حاجات هذه الأخيرة في جميع الميادين، وكان لزاما عليها تحديد أولويات هذه الحاجات من جهة، والوقوف على الكيفية التي تتم بها تلبية تلك الحاجات بما يتوفر لديها من إمكانيات مادية وبشرية، فتولدت لديها حاجة أكبر تمثلت في الإستعانة بجهاز رقابي محكم داخليا وخارجيا، فأدى تنامي هذه الحاجة إلى تطور الممارسة المهنية للمراجعة، منذ أول ممارسة لها إلى غاية ما وصلت إليه اليوم، فمس هذا التطور فلسفتها ومفهومها وطريقة ممارستها وكذا أهدافها، كما أدى هذا التطور أيضا إلى ظهور أنواع متعددة لها وعلى أثر ذلك سوف نتناول في هذا المبحث التطور التاريخي للمراجعة وما هي أهم التغيرات التي مستها، ثم يتم تناول مفهوم المراجعة وما هي أهم التعاريف التي وردت في هذا الشأن وأخيرا ما هي أهم الأهداف المرجوة من عملية المراجعة.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجياته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام، واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة [1] غير أن الأمر يختلف عن مراقبة الحسابات والتي لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها[2].

و بذلك نرى أن مهنة المراجعة بشكلها الحالي تستمد نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته والتأكد من مدى واقعية و صحة تلك البيانات الظاهرة.

وتدل الوثائق التاريخية أن هذه الحاجة أول ما ظهرت لدى الحكومات، إذ كانت حكومة قدماء المصريين واليونان تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة [3]، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة

---

[1]- حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطبعة ابن حيان، دمشق 1979/1972، ص 13.

[2]- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص07.

[3]- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل،الطبعة الأولى،عمان، الأردن، 2000، ص17.

بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها [1]، وهنا نجد أن كلمة مراجعة Audit أصلها هو الكلمة اللاتينية الكلاسيكية Audire (Audio, Auditum) وبمعنى يستمع[2].

ثم اتسع نطاق المراجعة ليشمل بذلك المؤسسات الاقتصادية للقطاع الخاص، وهذا نتيجة للتطور الذي مس مختلف الأنشطة والتي منها علم المحاسبة وهذا من خلال إتباع نظام القيد المزدوج، ولقد ذلك جاء في موسوعة لوفا باشيليو تحت عنوان geomatria, proprtoni, et summade de arithmatiqa, proportponnalita عام 1494[3].

إن التطور الذي مس علم المحاسبة كان نتيجة لإتباع نظام القيد المزدوج، وقد أدت سهولة استعمال هذا النظام إلى انتشار تطبيقه، و بذلك كان هذا الانتشار سببا رئيسيا في تطور كل من المحاسبة والمراجعة، ولقد أدى اتساع وكبر حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال – و بذلك فصل المساهمين عن الإدارة –إلى زيادة الحاجة إلى التأكد من دقة البيانات الظاهرة على السجلات و الدفاتر و مدى مطابقتها للواقع، مما دعا إلى اللجوء إلى مدققين للحسابات كوكلاء بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

و لقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في فينسيا بإيطاليا سنة 1581 وتأسست كلية Roxonati لتكوين الخبراء المحاسبين، و أصبح على مزاول مهنة المراجعة أن يكون عضوا في هذه الكلية، وانطلقت إلى باقي الدول الأخرى وأصبحت هذه الأخيرة تتجه إلى تنظيم هذه المهنة، وكان لبريطانيا الفضل الأسبق في هذا التنظيم المهني و أصبحت مهنة التدقيق مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنيرة عام 1854[4].

وبصدور قانون الشركات في بريطانيا عام 1862– والذي ينص على وجوب المراجعة من أجل حماية أموال الملاك من تلاعب الشركات — ساعد على زيادة الإهتمام بمهنة التدقيق، الأمر الذي أدى إلى انتشارها الواسع.

أما فرنسا فلم تعرف مهنة المراجعة إلا في سنة 1881، أما الولايات المتحدة الأمريكية عرفت هذه المهنة عام 1882 أين وجدت المراجعة البيئة الملائمة لزيادة وتيرة التنظيمات المتلاحقة على هذه المهنة، و تم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين سنة 1912، أما باقي الدول كألمانيا فعرفت هذه المهنة سنة 1896، و كندا سنة 1902، و أستراليا سنة 1904، وفنلندا سنة 1911، حتى وصلت إلى أنه لا يخلو بلد اليوم من وجود مهنة المراجعة.

---

[1]- خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص17.

[2] - M.Joras, L'histoire Du Mot Audit, Control Interne Et Audit Interne, Séminaire, Association Des Auditeurs Consultants Internes Algérienne, Sheraton Club Des Pins, Work School, 18 & 19 Juillet 2000, P : 97.

[3]– خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[4]– نفس المرجع، نفس الصفحة.

ومن الأسباب البارزة المساعدة في تطور هذه المهنة منذ أول ظهور لها إلى ما هي عليه اليوم، هو السياسات المالية والضريبية من جهة – أين ازدادت الحاجة لعمل المراجع – والتوسع في ملكية الأسهم والسندات، وكذا إنشاء الأسواق المالية حيث أصبحت مصادقة المراجع شرطا ضروريا لأي شركة تريد التسعير في البورصة وهذا من أجل إظهار الصورة الحقيقة لنشاط هذه الشركة.

## المطلب الثاني: مفهوم المراجعة

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة و تركز جلها على تبيان أهدافها، فنجد أن المراجعة عرفت على أنها "طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة و قرائن الإثبات بخصوص ما هو ظاهر على الدفاتر و السجلات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية"[1] .

وعرفت على أنها " اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة صادقة على الموجودات و الوضعية المالية ونتائج المؤسسة "[2].

كما عرف خالد أمين المراجعة " بأنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة في تلك الفترة "[3].

و عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة " أنها مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفاعلية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم "[4] .

---

[1]- AICPA, Auditing Concepts Committee, "Report of committee on Basic Auditing Concepts", The Accounting Review, vol. 47. Sept, 1972, p.72.

نقلا عن محمد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل– عمان. الأردن، الطبعة الأولى 1999، ص 11.

[2]- LIONNEL.C et GERARD.V : Audit et Control Interne, Aspects Financiers, Opération et Stratégiques, 4eme Edition, Dalloze, Paris 1992, p.17.

نقلا عن محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ب ط، 2003، ص 09.

[3]– خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[4]- LIONNEL.C et GERARD.V. op.cit. P22.

نقلا عن محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره،ص 10.

وعرفت المراجعة " أنها عمل فحص يسمح بتقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها، في نشاط أي مؤسسة بهدف ضمان شرعية و مصداقية المعلومات من أجل المسيرين، المساهمين، البنوك والمنضمات الحكومية "[1] .

كما نجد أن كلا من Bouquin وBécour عرف المراجعة " أنها النشاط الذي يطبق باستقلالية و وفقا لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملاءمة، و درجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق معايير المحددة لها "[2] .

من خلال هذه التعاريف المختلفة للمراجعة نجد جلها جاءت لتبين المفهوم التقليدي للمراجعة الذي يشمل فحص العمليات المالية ، التي أثبتت في الدفاتر والسجلات من واقع المستندات، والتأكد من صحتها ودقتها طبقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بشكل يجعل المراجع مقتنعا بأن البيانات المالية توضح بصدق المركز المالي للمؤسسة بتاريخ معين، و أن حساب النتيجة – سواء كان ربحا أو خسارة – يظهر حقيقة نتيجة النشاط خلال تلك الفترة المالية.

و لكي يصل المراجع المالي إلى مستوى الاقتناع فإن عليه الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات التي يراها ضرورية تبعا لما ورد في الدفاتر والسجلات، وما نصت عليه القوانين العامة في البلاد والنظام الأساسي في المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها.

و إذا لم يقتنع المراجع بهذه الأمور، فعليه أن يشير إلى ما وجده مخالفا في تقريره على شكل تحفظات تمثل اعتراضه على هذه المخالفات.

و حتى تتم هذه العمليات بكفاءة، فإنها يجب أن تعتمد على أسس و قواعد و معايير منطقية و ثابتة محددة لظروف إنجازها.

كما نلاحظ أن جل هذه التعاريف تتميز بالاتساع والعمومية ومن خلال تحليلها يبدو أنها تتميز بالخصائص التالية:

**1 – جاءت هذه التعاريف شاملة لكافة أنواع و ميادين المراجعة المختلفة مثل:**

- المراجعة الخارجية والتي تمارس بطريقة حيادية مستقلة بواسطة مراجع حسابات خارجي سواء تعاقدي أو قانوني.
- المراجعة الداخلية والتي تجريها الإدارة بواسطة شخص –خلية– مؤهل ويعمل داخل المؤسسة.

**2 –جاءت هذه التعاريف جلها تؤكد على ضرورة جمع الأدلة و القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية:**

---

[1]- Encyclopedia, France , 2003, CD.

[2]- J.C.Becour, H.Bouquin. Audit Opérationnel, 2eme Edition, Economica, Paris. 1996. p12.

بمعنى أن الأدلة و القرائن متعددة وليس من السهل الحصول عليها، لذلك يجب جمعها بطريقة موضوعية ودقيقة، بما يعرف عنه حنكة وصبر في العمل دون تحيز أو تسرع نتيجة لأهوائه الشخصية وبشكل عقلاني ومقنع تستخدم فيه خبرته وسعة إطلاعه بشكل يسمح بتقييم هذه الأدلة بكل واقعية.

**3 –جاءت هذه التعاريف جلها تحدد نتائج أنشطة و أحداث اقتصادية:**

بمعنى أن مهمة المراجع تشمل إضافة لفحص المعلومات الواردة في القوائم المالية، جميع الأنشطة الأخرى والمتضمنة أيضا فحص نظام المحاسبة والعمليات الناتجة عنه، و فحص نظام الرقابة الداخلية للتأكد من فعاليته وتحديد مدى الاعتماد عليه، كما على المراجع الاهتمام بالهدف المراد تحقيقه بالمؤسسة، والواجب عليه أخذه بعين الاعتبار عند تقييمه للأنشطة المحققة.

**4 –جاءت هذه التعاريف جلها تحدد معايير مقررة مسبقا:**

بمعنى أن عمل المراجع يستند إلى قواعد موضوعة بدقة ومفهومة إلى حد كبير لدى جميع الأطراف ذات العلاقة وهي تتمثل في معايير المراجعة الحيادية والذي يستند عليها المراجع الخارجي و المبادئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها، والمعايير المقررة للمراجعة الحكومية والمتمثلة في اللوائح والقوانين التي تعمل من خلالها الإدارات الحكومية، وغيرها من المعايير الأخرى والتي تراعي الرقابة الداخلية.

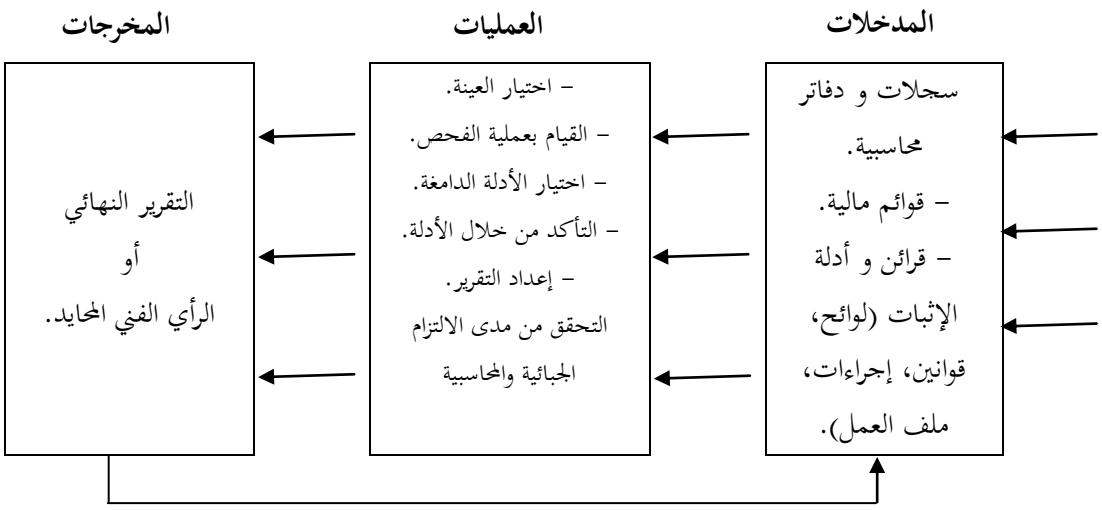
**5 –جاءت هذه التعاريف جلها تحدد ضرورة إيصال نتائج عملية المراجعة للأطراف المعنية:**

بمعنى أن عمله وسيلة من وسائل –الثقة– الاتصال بين معدي القوائم المالية وبين مستعمليها عن طريق التقرير المتضمن الرأي الفني المحايد كنتيجة عمل المراجع .

من خلال هذه الخصائص المتشابهة لدى معظم التعاريف يمكن الخلاص إلى تعريف شامل يتضمن كل ما سبق، و به يمكن القول أن المراجعة " هي عبارة عن عملية فحص لكم هائل من المعلومات، وفق مجموعة من الأدلة و القرائن بواسطة استقصاءات معينة من قبل شخص ذا تأهيل علمي و مهني، يعمل على إضفاء الصبغة الشرعية والصحيحة والسليمة على القوائم المالية الخاصة بفترة زمنية محدد، وذلك تبعا لمجموعة من المعايير الموضوعية تعكس احتياجات الأطراف المعنية لتلك القوائم المالية، وتوصيل نتيجة هذا الفحص لمستخدمي هذه القوائم المالية لتحديد مدى الاعتماد عليها ".

أما إذا أردنا أن يعطى تعريف للمراجعة وفق مدخل نظامي فيمكن اعتبار المراجعة " نظام مدخلاته هي مادة المراجعة –جميع السجلات و الدفاتر و الأدلة و القرائن– يتم معالجتها وفق مجموعة من العمليات – اختيار العينات ، الفحص، التأكد ، التقييم الاستقصاءات و .....– للخروج بالمخرج النهائي لهذا النظام والمتمثل في التقرير النهائي وبالضبط الرأي الفني المحايد "، ويظهر هذا النظام من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (01): نظام المراجعة**




**المصدر**: من تصور الباحث إنطلاقا من نظرية النظم

## المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة

### 1- الأهداف:

إن تتبع التطور التاريخي لأهداف المراجعة (التدقيق) ومضمونه المهني يقودنا إلى ملاحظة التغيير الهائل الذي يطرأ على هذه الأهداف وبالتالي المضمون، فكانت المراجعة هي مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء وغش وتلاعب وتزوير، إلا أن هذه النظرة تغيرت عندما قرر القضاء الإنجليزي صراحة سنة 1897 أن إكتشاف الغش ليس هدفا من أهداف عملية التدقيق وأنه ليس مفروضا في المراجع أن يكون جاسوسا أو بوليس سري، و يجب على المراجع أن لا يبدأ عمله و هو يشك فيما يقدم إليه من بيانات[1].

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

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

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

[1]- خالد أمين عبدالله، مرجع سبق ذكره، ص14.

| الفترة | الهدف من عملية المراجعة |
|---|---|
| قبل عام1500 | اكتشاف التلاعب و الاختلاس. |
| 1850-1500 | اكتشاف التلاعب و الاختلاس. |
| 1905-1850 | – اكتشاف التلاعب و الاختلاس.<br>– اكتشاف الأخطاء الكتابية. |
| 1933-1905 | – تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي.<br>– اكتشاف التلاعب و الاختلاس. |
| 1940-1933 | – تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي.<br>– اكتشاف التلاعب و الاختلاس. |
| 1960-1940 | تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي. |

**المصدر**: عبد الفتاح الصحن و آخرون، أسس المراجعة الدار الجامعية، الإسكندرية، ب ط، 2004، ص12.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن هناك تطور ملحوظ في الأهداف المرجوة من المراجعة ، من مجرد اكتشاف التلاعب و الاختلاس إلى تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي، حيث أن هذا الهدف الأخير أصبح ضروري خاصة لأي مؤسسة تريد التسعير في البورصة.

بل وقد ذهبت أهداف المراجعة إلى أبعد من ذلك، حيث انتقلت من مجرد قيام مراجع الحسابات بالتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش و تزوير، وفحص لمدى فاعلية و قوة نظام الرقابة الداخلية و خروج برأي فني محايد يبين نتاج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزه المالي في نهاية الفترة المالية [1]، إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة و الفاعلية في المؤسسات تحت المراجعة [2]، وتحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات بصورة عامة، بحيث لم يعد "

[1]- Taylor and Glezen,The Philosophy Of Evidence Gathering, Auditing Integrated Concepts and Process, 1994, Sixth Editing. P 525.

نقلا عن يوسف محمد جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة و الفعالية وتقييم الأداء....، نشرة إلكترونية شهرية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أيار حزيران 2003، ص 03، www.ascasociety.org ، 2005/04/13، 9h :45m.

[2]– نفس المرجع،نفس الصفحة.

تحقيق أكبر قدر من الربح " الهدف الأهم، بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها: " العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة "[1].

ولقد بذلت محاولات عديدة من الهيئات و المنظمات العلمية و المهنية في دول العالم لوضع القواعد و المعايير التي تحكم تأهيل مزاولي المهنة علميا و عمليا، بما يضمن مستوى معين من الأداء يقبله مستخدمي القوائم المالية ويمنح لهم الثقة فيما يصدره المراجعون من أحكام، والتغلب بذلك على الإشكال القائم حول الصعوبات التي تعترض المراجع – التي تتمحور حول عدم الدراية بأمور غير محاسبية مثل الإدارة، القانون، التسويق، بحوث العمليات، التمويل – عند قيامه بقياس الكفاءة و الفعالية وتقييم الأداء[2].

## 2 – الأهمية:

تتجلى أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية [3]، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، بحيث تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها وأهدف.

فتعتمد إدارة المؤسسة اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط و مراقبة الأداء وتقييمه، و من هنا تحرص على أن تكون تلك البيانات صحيحة و تعكس الحالة الفعلية و السليمة، أي تكون مدققة من قبل هيئة فنية محاسبية.

و يعتمد المستثمرون على هذه القوائم عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية و توجيه مدخراتهم إلى ما يحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولكي تكون هذه القرارات و التوجيهات سليمة، يجب أن تكون هذه القوائم على الأقل تعكس معلومات يمكن الوثوق بها، و هذا انطلاقا من تأشيرة المراجع الذي يؤكد ذلك.

كما تعتمد البنوك على هذه القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند قيامها بدراسة الوضعية المالية و المركز المالي الحقيقي للمؤسسة عند طلب هذا الأخير لمجموعة من التسهيلات الإئتمانية منها، أو طلب قروض.

و يعتمد كذلك الاقتصاديون في هياكل الدولة على هذه القوائم للوصول إلى تحديد المؤشرات الوطنية منها مثلا الدخل القومي، الناتج الداخلي الخام...، والقيام بعملية التخطيط الاقتصادي واتخاذ قرارات تنموية تخدم الصالح العام، لهذا وجب أن تكون المعلومات الظاهرة على هذه القوائم المالية تعبر عن واقع فعلي للمؤسسة.

أما الجهات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المدققة لأغراض كثيرة منها التخطيط و الرقابة، و فرض الضرائب و تحديد الأسعار و تقديم الإعانات لبعض الأنشطة والقطاعات .....الخ [4].

و كذلك نقابات العمال تعتمد على القوائم المالية عند التفاوض مع الإدارة بشأن الأجور و المشاركة في الأرباح و ما شابه ذلك، لذلك وجب أن تكون هذه القوائم عاكسة لصورة فعلية لحال المؤسسة.

---

[1]– خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2]– يوسف محمد جربوع ، مرجع سبق ذكره ، ص 04.

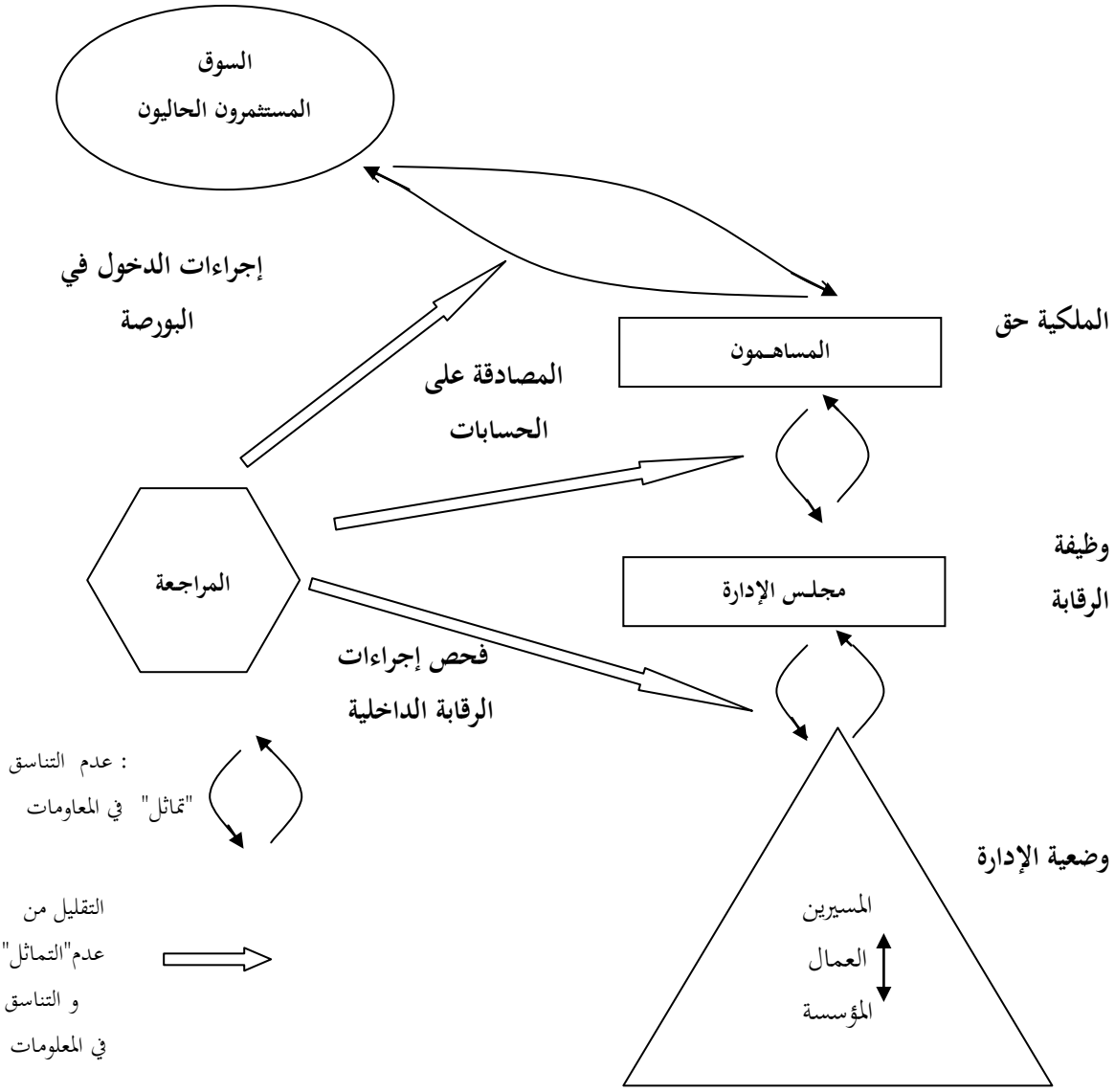
[3]– خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[4]– نفس المرجع، نفس الصفحة.

من الملاحظ أن المنتج المحاسبي أصبح يخدم عدة أطراف من فئات المجتمع و هذا بالاعتماد على هذا المنتج في اتخاذ مجموعة من القرارات، و لا يتم ذلك إلا إذا أمكن الوثوق في هذا المنتج، حيث أن هذه الثقة لن تستكمل إلا إذا تمت المصادقة على هذه القوائم من طرف هيئة خارجية محايدة التي تقوم بفحص انتقادي منظم و دقيق لتلك البيانات الظاهرة على هذه القواعد و إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات و شرعيتها و سلامتها.

يمكن أن نلمس أهمية المراجعة كذلك من خلال هذا الشكل:

**الشكل رقم(02): أهمية المراجعة لدى مستخدمي القوائم المالية**




**Source :** Benoit Pige, Audit et contrôle interne, , editions EMS, 2eme edition Benoit Pige, audit et contrôle enterne, 2e edition, EMS, Paris,2004, P98.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن المراجع يتدخل في كل مرة لكي يقلل من عدم التناسق في المعلومات بين الأطراف، وعدم التناسق هذا يكون حسب الحاجة من المعلومة لكل طرف سوءا كان المصدر للمعلومة أو مستقبلها، و عدم التناسق هذا يعكس لنا أهمية وجود عملية المراجعة.

## المبحث الثاني: أنواع المراجعة:

يوجد عدة تقسيمات للمراجعة، كل تقسيم ينظر إليه من خلال زاوية معينة، فمن الأنواع ما هو متداخل من حيث مادة المراجعة و منها ما هو مستقل تمام الاستقلال.

## المطلب الأول : الأنواع المستقلة للمراجعة :

في هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى تصنيفات أخرى للمراجعة أين تختلف مادة المراجعة من نوع إلى آخر و سوف يتم التركيز مع شيء من التفصيل على أهم أنواع المراجعة و الاكتفاء بالإشارة إلى بقية الأنواع فنجد من هذه الأنواع :

- المراجعة المالية (Audit Financier)؛
- مراجعة العمليات (Audit Operational) ؛
- مراجعة جبائية (Audit Fiscal)؛
- أنواع مختلفة أخرى للمراجعة.

كما نجد هناك شكلان أخرى من أشكال المراجعة و إن لم تختلف مادة المراجعة لكليهما و هما :

- المراجعة المركزية (Audit centralise)؛
- المراجعة اللامركزية (Audit décentralise).

### 1 – المراجعة المالية (Audit Financier) :

تعتبر المحاسبة تقنية إعلامية تعمد إليها المؤسسة – بالإضافة إلى أهداف أخرى للمحاسبة– من أجل الحصول على معلومات مالية تكون في شكل قوائم مالية حول نشاطها.

انطلاقا من هذه القوائم المالية يقوم المراجع بالاعتماد على أدلة و قرائن يدعم بها رأيه حول المصادقة على نوعية القوائم المالية، هنا جاء هذا النوع من المراجعة إذ يقتصر عمل المراجع هنا على فحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية و إبداء رأيه حولها [1] ، إذ يطلع المراجع في عمله هذا على جل المستندات المبررة . كما ينبغي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع الدراسة الذي هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة [2] و أنه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سلامته و بالتالي سلامة النظام المحاسبي و الحكم على مجموعة العمليات المسجلة رغم أنه اكتفى بدراسة مقررات العينة فقط .

[1]– محمد بوتين، مرجع سبق ذكره ، ص 11.

[2]- Raffegau. J et all, L'Audit Financier, Que Sais-Je, Paris, 1994, P:6.

إن المؤسسات الاقتصادية كانت تقدم معلومات مالية حول نشاطاتها مما أدى إلى كون المراجعة كفحص انتقادي للمعلومات المحاسبية البحتة، و ترك في الأذهان إلى اليوم أن كلمة مراجعة تعني مراجعة مالية خارجية للحسابات يقوم بها خبير أو محافظ حسابات مستقل[1] .

**2 – مراجعة العمليات (Audit Opérationnel) :**

إن هذا النوع من المراجعة و الذي يهتم بالناحية التسييري ة في مختلف نشاطات المؤسسة يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة و يزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي، بتحاليل و اقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات و تطوير المؤسسة باعتبارها معقد مفتوح على محيط مسيطر متقلب و أعقد منه، بتعبير آخر أن مراجع لعمليات يتعدى الناحية المالية و يتعمق في كل ما يدرسه، و يبحث عن الأسباب الحقيقية لجميع العمليات التي هو بصدد دراستها[2] .

و للإشارة أكثر لمفهوم مراجعة العمليات يمكن أن نرى تعريف المعهد الفيدرالي المالي الكندي لمراجعة العمليات إذ يقول " أن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة و التخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات و تقديم تعاليق و اقتراحات حولها "[3] و يتم القيام بمراجعة العمليات Audit Opérationnel بهدف تحليل الخطر و الانحراف الموجود في الأهداف الموضوعة من طرف مجلس الإدارة، و العمل على النصيحة بوضع الإجراءات اللازمة لذلك و اقتراح إستراتيجية جديدة[4] .

فنلاحظ أن مراجعة العمليات هي عبارة عن مراجعة أداء المؤسسة من أجل الوصول إلى التحقيق الفعلي للأهداف الموضوعة و هذا ما بينه Alain Mikol الذي اعتبر أن عبارة مراجعة العمليات Audit Opérationnel تعني جميع الإجراءات و المهام و العمليات التي تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة بهدف تحقيق ما تم وضعه من أهداف[5] .

و لقد استحدث هذا النوع من المراجعة تلبية للاحتياجات المتنامية في المؤسسات كبيرة الحجم، بل امتدت هذه الاحتياجات في الوقت الراهن و في ظل هذه التطورات السريعة إلى المؤسسات الصغيرة.

و كذلك جاء هذا النوع من المراجعة النقاط الأصعب وضوحا بالنسبة للمراجعة المالية و هذا لعدم إلمام هذا الأخيرة كامل القضايا الأخرى الغير محاسبة .

---

[1]– محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[2]– نفس المرجع، ص 16.

[3]– Raffegau. J et all – Op.Cit, P :11.

[4]– Alain Mikol, L'Audit Financier , Edition D'Organisation, Paris, 1999, P:10.

[5]- Ibidem, P: 11.

### 3- المراجعة الجبائية Audit Fiscal :

المراجعة الجبائية هي عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة[1].

في هذا النوع من المراجعة نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعميلة المراجعة الجبائية[2].

مراجعة تقوم بها مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة و ما يظهر عليها من معلومات و تستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة، بحيث تعمل على معرفة هل أن المؤسسة – أثناء إعدادها لهذه السجلات (التصريحات) المحاسبية– عملت بما يشرعه القانون عند معالجة أي عملية أم لا، و إذا لوحظ أي انحراف عن هذه التشريعات فإنه قد يكلف المؤسسة فقدان عدة امتيازات كاسترجاع الرسم على القيمة المضافة TVA و كذا فقدن الاستفادة من بعض التخفيضات الجبائية الممنوحة بالإضافة أنه تبدأ مصلحة الضرائب بفرض عقوبات مالية متلاحقة حول الأخطاء الموجودة، بل قد تذهب مصلحة الضرائب في هذا النوع من المراجعة إلى أبعد من ذلك و نقوم بمراجعة معمقة حول جميع العمليات من الممكن أن تمتد إلى سجلات محاسبية الخاصة بجميع السنوات السابقة إلى غاية تاريخ تأسيس المؤسسة.

و هذا النوع من المراجعة يشمل جميع العمليات أو السجلات الخاصة بكل أربع سنوات إلا أنه قد تم جعل هذا النوع من المراجعة سنويا

أما النوع الثاني من المراجعة الجبائية فهو المراجعة التي تقوم المؤسسة هي بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، إذ تعمل على تكليف إما جهة خارجية مراجع (محافظ) حسابات أو جهة داخلية، خلية المراجعة الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، و هذا من أجل تسير المخطر الجبائي للمؤسسة [3] إذ يكتفي هنا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية[4].

و يكمن الفرق بين النوعين في أن الأول ينجر عنه عقوبات مالية و فقدان العديد من الامتيازات الجبائية أما الثاني فتكون نتائج المراجعة في شكل تقرير به رأي فني، و مجرد اقتراحات و لكنها مهمة جدا و يظهر ذلك من خلال تكامل النوعين إذ أن النوع الثاني من المراجعة يؤهل القوائم النهائية للمؤسسة بأن تكون سليمة و شرعية فيبعد المؤسسة بذلك عن العقوبات المالية و ينبهها للاستفادة من الامتيازات الجبائية المقدمة .

– قد نجد نوعين آخرين للمراجعة أين لا تكاد تختلف مادة كل منهما [5] و هما المراجعة المركزية Audit centralise أن نجد تجمع جميع المراجعين في فريق عمل واحد داخل مقر اجتماعي واحد .

---

[1]- Jacques Duhem Et Michel Jammes, Audit & Gestion Fiscale De L'Entreprise, Edition EFE, Paris, 1996, P: 24.

[2] - محمد عباس الحجازي، المراجعة الأصول العلمية و الممارسة الميدانية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981، ص 75.

[3] - لمزيد من التفاصيل أنظر عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق و الرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة و النشر، العراق، 1988، ص 98.

[4]- P-Payraveau et H.Descottes G, Comptabilité et Fiscalité, Edition Dalloz, Paris, P:202

[5]- M.Joras, Op.Cit. P:102.

المراجعة اللامركزية Audit décentralise أين يعمل المراجعين في فرق مختلفة و مستقلة عن بعضها البعض .

## 4- أنواع أخرى للمراجعة :

### المراجعة الاجتماعيةAudit Social :

و هي المراجعة التي تهتم بالجانب الاجتماعي كمراجعة أجور العمال، مراجعة التأمينات لمختلفة للأشخاص، مراجعة التصريحات الاجتماعية Déclaration Sociales، مراجعة شروط لعمل كدرجة الخطر الناتج عن هذا العمل، التأثيرات الصحية لهذا العمل، السن القانوني للعمل كشرط منع استغلال الأطفال بالأجور الزهيدة[1].

### مراجعة الإعلام الآلي Audit Informatique :

و هي المراجعة التي تهتم بالجانب التقني للعمليات التسييري ة و نخص بالذكر هنا هو مراجعة الإعلام الآلي و مستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة، قيم مراجعة البرامج التسييري ة المستخدمة و البرامج الخبرة، و برامج دعم القرار[2] .

أي مراجعة جميع حسابات الإعلام الآلي التي تستخدمها المؤسسة.

### مراجعة الإستراتيجية Audit stratégique :

و يدرس هذا النوع من المراجعة الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة و ما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد و المسيطر و الغامض، رغبة في التطور أو البقاء على الأقل[3].

### مراجعة الجودة Audit Qualité:

هي عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط و نتائج المؤسسة و هذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج و النشاط تم إنجازها بصفة فعالة[4] .

أما مراجع الجودة L'auditeur Qualité هو شخص مؤهل يعمل على مراجعة نظام الجودة في المؤسسة و هذا وفقا لمعيار ISO 10011، و يعمل على مراجعة إدارة الجودة و ضمان الجودة و هذا وفقا لمعيار ISO 9000 إن الهدف من هذا الفحص هو أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة تمت وفقا لمعايير معينة من الجودة أم لا[5] .

---

[1]- Alain Mikol, Op.Cit, P:12.

[2]- M.Joras, Op.Cit, P:104.

[3]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[4]- M.Joras, Op.Cit, P:103.

[5]- Christophe Villalonga, L'Audit Qualité Interne Edition Dunod, Paris, 2003, P :14.

**المراجعة البيئية Audit Environnemental** :

هي عبارة عن مراجعة التأثيرات المختلفة لنشاط المؤسسة على البيئة و كذا مراجعة الإجراءات المتخذة من قبل المؤسسة من أجل التقليل أو الكف عن التأثيرات السلبية لنشاط المؤسسة على البيئة[1] .

– و قد نجد أنواع أخرى من المراجعة لا تخص المؤسسة فنجد على سبيل المثال لا على سبيل الحصر [2] مراجعة صفحات الويب Audit Sites WEB و المراجعة النووية Audit Nucléaire و هي تفحص البرامج النووية؛

– مراجعة الصيانة Audit de la maintenance ؛

– مراجعة طبية Audit Médical؛

– مراجعة درجات موجات التردد FM المذياع Audit des fréquences radio FM .....إلخ.

## المطلب الثاني: الأنواع المتداخلة للمراجعة

المقصود بالتداخل بين الأنواع هو أن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، و أن الاختلاف بين هذه الأنواع قد يكون على حسب اختلاف الزاوية التي ينظر للمراجعة من خلالها فقط، فيمكن أن نجد عدة أنواع حسب عدة زوايا[3].

تصنيف المراجعة:

**أولا:** من حيث ملكية المؤسسة موضوع المراجعة؛

**ثانيا:** من حيث الإلزام القانوني؛

**ثالثا:** من حيث القيام بعملية المراجعة؛

**رابعا:** من حيث مدى الفحص و حجم الاختيارات؛

**خامسا:** من حيث توقيت عملية المراجعة؛

**سادسا:**من حيث القائم بعملية المراجعة.

**أولا: أنواع المراجعة من حيث ملكية المؤسسة:**

قد تكون المؤسسة موضوع المراجعة مملوكة ملكية خاصة أو عامة أو مختلطة، ففي هذا المجال يمكن تقسيم المراجعة إلى نوعين:

[1]- Alain Mikol, Op.Cit, P:12.

[2]- Ibidem, P:13.

[3]– خال أمين، مرجع سبق ذكره، ص 25.

أ – مراجعة عامة؛

ب –مراجعة خاصة.

**أ– المراجعة العامة:**

تنصب المراجعة العامة على المؤسسات ذات الصبغة العمومية و الحكومية في حد ذاتها، و التي تخضع للقواعد الحكومية الموضوعية، و الأموال المستقلة في هذا النوع من المؤسسات لها صبغة المال العام و تمتلكها الدولة و لها الرقابة المباشرة عليها و هي إلزامية وفقا للقانون، و يقوم جهاز الرقابة التابع للدولة بفحص حساباتها و تقديم تقريره السنوي عنها، و هذا الجهاز متخصص في الرقابة المالية و رقابة تنفيذ الموازنة و حسابات الدولة، و الإدارات و المؤسسات التابعة لها.

ويتبلور دور هذا الجهاز في القيام بالسهر على الأموال العمومية المودعة في خزينة الدولة.و نجد هذا النوع من الرقابة خاصة لدى الدول التي كانت تنتمي للنظام الاشتراكي أين كانت المصلحة العامة هي سيدة الاقتصاد و كانت تتم عملية المراجعة من خلال عمليات رقابية مختلفة:

- مراقبة استعمال هذه الأموال و مدى تطابق هذا الاستعمال و القوانين؛
- الفصل في صحة و قانونية معاملاتها و حساباتها؛
- ملاحقة و محاكمة المسؤولين المخالفين للقوانين و الأنظمة المتعلقة بها.

**ب– المراجعة الخاصة:**

هي مراجعة المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد مهما كان الشكل القانوني لهذه المؤسسات ( أموال أو شركات تضامن ذات مسؤولية محدودة، جمعيات، نوادي....).

و سميت مراجعة خاصة لأن الذي يملك رأس المال عدد من الأفراد إما كبير، متوسط أو محدود كالمؤسسات الفردية[1].

**ثانيا: أنواع المراجعة من حيث الإلزام القانوني:**

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام إلى:[2]

أ. مراجعة إلزامية يتطلبها القانون (إجبارية)؛

ب. مراجعة إختيارية لا يلزم بها القانون.

**أ. المراجعة الإلزامية:**

المراجعة الإلزامية هي تلك المراجعة التي نص القانون على الوجوب القيام بها، و ألزم بها المؤسسات التي لها شكل قانون محدد، ففي الجزائر على سبيل المثال قد أخضع المشرع من خلال القانون التجاري في مادته رقم

---

[1] - محمد ياسين غادر، تقييم دور أجهزة الرقابة في المجال تحقيق أهداف عملية المراجعة بشكل عام، نشرة إلكترونية شهرية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، تشرين أول –كانون أول، 2003، ص 16، www.ascasociety.org ، 2005/04/13، 9h :45m.

[2] – خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 31.

609 شركات المساهمة للقيام بعملية المراجعة، أما في الشركات ذات المسؤولية المحدودة و شركة التضامن فأعفاها من إلزامية القيام بعملية المراجعة[1].

**ب. المراجعة الاختيارية:**

و هي المراجعة التي تختارها المؤسسة هي بنفسها دون أي إلزام قانوني، فكثيرا من الدول لا تلزم قانونيا مراجعة حسابات بعض المؤسسات، إلا أن قوانين الضرائب و التي تطلب اعتماد حسابات هذه المؤسسات و مستنداتها و بياناتها المالية من أحد المحاسبين، فالمحاسب في هذا المجال يقوم بتسجيل العمليات المالية و تصنيفها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و استخراج البيانات الختامية لها بغض النظر عن مراجعتها من قبل مراجع خارجي مستقل[2].

فنجد أن الشركات ذات المسؤولي ة المحدودة أو شركات التضامن أو ذات الشخص الوحيد يلجأ أصحابها بالاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المستخدم، و به الاطمئنان على نتائج الأعمال و تطورات الحالة المالية للمؤسسة، إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء و خاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد، حيث أن المشرع الجزائري نص في القانون التجاري في مادته 584 على تعيين مندوب للحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

**ثالثا: أنواع المراجعة من حيث القيام بعملية المراجعة:**

يمكن التمييز بين نوعين من المراجعة من حيث القيام بعمليات المراجعة:

أ –مراجعة كاملة؛

ب– مراجعة جزئية.

**أ– المراجعة الكاملة:**

المقصود بالمراجعة الكاملة أن يترك للمراجع إطارا غير محددا للعمل الذي يؤديه، و لا تضع الإدارة أو الجهة التي تعيين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع [3]، كما يترك للمراجع أن يقوم باختبار الاختيارات الضرورية و التي يراها أنها مناسبة و ذلك انطلاقا من خلال خبرته، و أن يبذل العناية المهنية اللازمة في عماه و هو مسؤول عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل.

**ب– المراجعة الجزئية:**

و هي تلك المراجع التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المحددة أو المعينة في مهمته، كأن يوكل للمراجع الخارجي بمراجعة بند معين من مجموع البنود، كمراجعة المخزون فقط أو الديون أو الحقوق، و هذا النوع من المراجعة من بين الأنواع الأكثر تطبيقا و انتشارا في المراجعة الخارجية، و في هذا النوع من المراجعة لا

---

[1] - القانون التجاري للجمهورية الجزائرية المادة 609.

[2] – محمد ياسين غادر، مرجع سبق ذكره،ص 17.

[3] – عبد الفتاح الصحن و آخرون، أسس المراجعة، دار الشباب الجامعية، الإسكندرية، ب ط ، 2003، ص 43.

يكون المراجع مسؤولا عن أي أضرار قد تنشأ أو يتم اكتشافها فيما بعد، إلا عن الحالات الجزئية المكلف بمراجعتها، أي إبراء ذمة المراجع من أي قصور و إهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه [1] .

**رابعا: أنواع المراجعة من حيث مدى فحص و حجم الاختبارات:**

تنقسم المراجعة في هذا المجال إلى نوعين هما:

أ –مراجعة شاملة (تفصيلية)؛

ب– مراجعة إختيارية.

**أ– المراجعة الشاملة (التفصيلية):**

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بمراجعة جميع القيود و الدفاتر و السجلات و الحسابات و المستندات، أي القيام بمراجعة جميع المفردات محل الفحص.

و هنا يمكن أن نجد الشمولية بالنسبة إلى بند معين أو قد تكون بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة [2]، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع و أصحاب المؤسسة و الذي يوضح طبيعة و شكل المراجعة و البند أو البنود المراد مراجعتها.

و نجد أن هذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم، أما في المؤسسات كبيرة الحجم فسوف يؤدي استخدامها إلى زيادة أعباء عملية المراجعة و تعارضها مع عاملي الوقت و التكلفة و ربما عرقلت السير العادي للنشاط داخل المؤسسة.

**ب– المراجعة الإختيارية:**

في هذا النوع قوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختبار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص ليعمم بعد ذلك نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات (المجتمع) التي تم اختيار هذا الجزء منها.

إن هذا النوع من المراجعة نجده خاصة عند قيام المراجع بعملية مراجعة مؤسسات ذات الحجم الكبير و ذات العمليات المتعددة بصورة كبيرة و التي يصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات (المفردات) [3].

و يتوقف تحديد حجم العينة إلى عدة اعتبارات، من أهمها ما يظهره فحص المراجع لنظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة من جهة و من مدى إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة الإختيارية من جهة أخرى، إلا أن ما تم ملاحظته أنه يتم اختبار و تحديد حجم العينة انطلاقا من رؤية شخصية يغلب عليها طابع الخبرة المكتسبة للمراجع، دون أي استعانة بطرق علمية، كاعتماد طرق إحصائية في عملية اختبار و تحديد حجم العينة.

---

[1]– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

[2]– نفس المرجع، ص28.

[3]– عبد الفتاح الصحن، و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص44.

إلا أن وقوع المراجع في أخطاء عن عملية الفحص أثناء عملية التعميم على كافة أفراد المجتمع و التي أساسها كان حول سوء تمثيل مفردات العينة لكامل المجتمع إلى ظهور الحاجة إلى تحسين طريقة تحديد و اختيار مفردات العينة و هذا من الخلال الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختيار العينة التي تمثل أحسن تمثل لمفردات المجتمع ككل[1].

**خامسا: أنواع المراجعة من خلال توقيت عملية المراجعة:**

تنقسم المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة إلى نوعين:

أ –مراجعة مستمرة؛

ب– مراجعة نهائية.

**أ– المراجعة المستمرة:**

تتم عملية المراجعة في هذا النوع على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ أنه عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة من برنامج عمل مضبوط مسبقا، نجد هذا النوع من المراجعة ف الواقع في المؤسسات كبيرة الحجم و متعددة العمليات أين لا تصعب المراجعة المالية من تحقيق أهدافها، و لهذا النوع من المراجع مزايا أهمها[2]:

– توفير الوقت الكافي للمراجع من أجل التوسع في نطاق الفحص و زيادة حجم الاختبارات الممكنة للقيام بعمله على وجه الدقة؛

– يسهل هذا الأسلوب من عرض القوائم المالية الختامية مصادق عليها في وقت مبكر من السنة المالية، و هذا من خلال قيام المراجع بعملية المراجعة خلال السنة الشيء الذي يمكنه من إبداء رأي فني محايد في الوقت المناسب؛

– إمكانية اكتشاف الأخطاء و التلاعبات أولا بأول مما يساعد على اقتراح سبل العلاج في الوقت المناسب، و طرق تفاديها و عدم حدوثها في المستقبل؛

– إن وجود مراجع باستمرار في المؤسسة له آثار نفسية على عمال المؤسسة و إدارتها من شأنه أن يقلل و بقدر كبير من الوقوع في الأخطاء و يقلل أو يمنع القيام بالتلاعبات و هذا خشية من اكتشاف الأمر بسرعة؛

– هذا الأسلوب يقلل من أخطاء عملية المراجعة لأنها تتم دون أي ضغط أو إرهاق موسمي.

و رغم أهمية المزايا المتوفرة في هذا النوع من المراجعة إلا أنه يوجد بعض العيوب لابد من ذكرها و هي[3]:

---

[1] – محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[2] – عبد الفتاح الصحن، و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص48.

[3] – محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص26.

– إن مراجعة العمليات قبل الإقفال باستخدام هذا النوع من المراجعة قد يساعد العاملين أو الإدارة في المؤسسة لإعادة تعديلها بعد مراجعتها؛

– قيام كافة الاختبارات في أوقات متقاطعة قد يترتب عليه سهوا في عدم مراجعة بعضها، لأن المراجع سيقوم بعملية الاختبارات في أوقات متعددة؛

– ظهور ثم تطور لصداقات أو علاقات شخصية بين القائمين بعملية المراجعة و الموظفين نظرا للوقت الطويل المستغرق و كثرة تواجد المراجع في المؤسسة مما يؤثر ذلك على حياد و استقلالية المراجع و نشأة عاطفة أو مصلحة تؤثر على رأي المراجع الذي يجب أن يتصف بالحياد؛

تكرار الزيارات و استمرارها من قبل المراجع إلى المؤسسة يؤدي إلى إرباك الموظفين عند أداء وظائفهم و كذا التعطيل المستمر لعمل موظفي المديريات محل المراجعة.

**ب– المراجعة النهائية:**

إن ما يميز هذا النوع من المراجعة هو أنها تتم بعد انتهاء السنة المالية و بعد الانتهاء من إعداد الحسابات و البيانات الختامية، و لهذا النوع من المراجعة مزايا جاءت على أنقاض عيوب المراجعة المستمرة و هي:

– التخفيف من احتمال التلاعب والتعديل في الأرقام التي مراجعتها، لأن جميع العمليات قد تم تسويتها و إقفالها؛

– عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة و هذا لعدم التردد المستمر على المؤسسة؛

– عدم إعطاء الفرصة لظهور علاقات شخصية بين المراجع و الموظفين مما يضعف حياد و استقلالية المراجع أثناء إبداء رأيه الفني حول ما وجده نتيجة للفحص؛

– إن إجراء عملية المراجعة في وقت محدد و مستمر يضعف من احتمالات السهو من جانب المراجعين القائمين على عملية المراجعة.

و في المقابل لا يخلو هذا النوع من عيوب فمنها[1]:

– فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما؛

– استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده.

جرت العادة على أن هذا النوع يصلح للتطبيق في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و يقتصر في غالب الأحيان على مراجعة عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا و كثيرا ما يطلق عليه "بتدقيق الميزانية"[2].

**سادسا: أنواع المراجعة من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة:**

[1]– خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 28.

[2]– نفس المرجع، ص 29.

من خلال هذه الزاوية يمكن تقسيم المراجعة إلى نوعين:

أ –المراجعة الخارجية؛

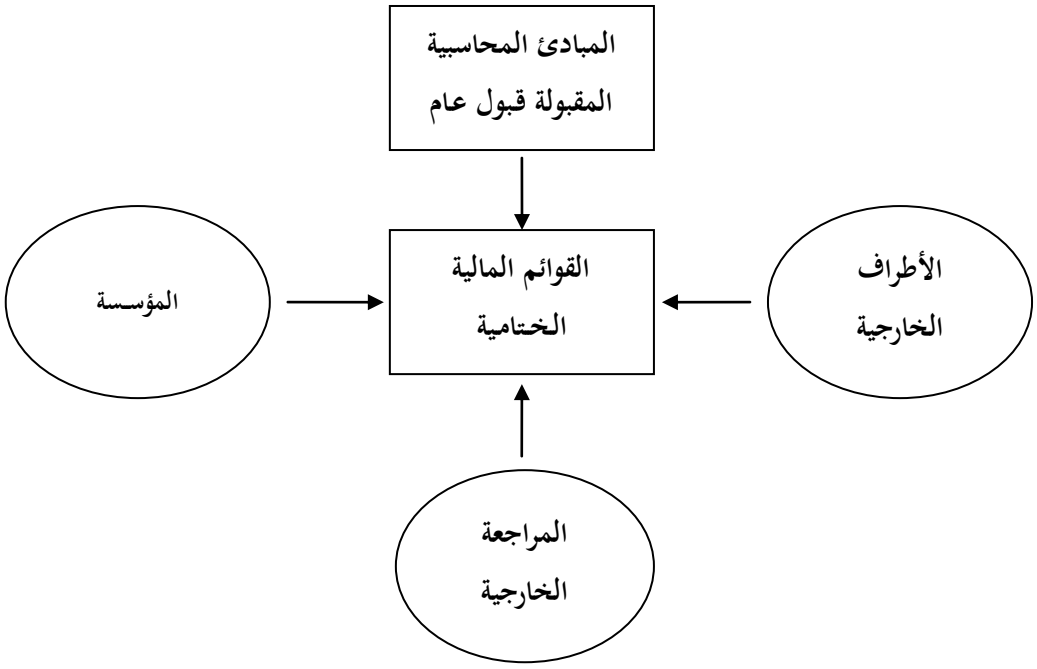
ب– المراجعة الداخلية.

و سيتم التطرق للمراجع الخارجية فقط، أما المراجعة الداخلية فسيتم تناولها بالتفصيل في الفصل الثاني.

**أ– المراجعة الخارجية:**

جاء هذا النوع من المراجعة تبعا للجهة التي تقوم بعملية المراجعة و التي هي جهة خارجية محايدة مستقلة تمام الاستقلال عن المؤسسة، بهدف فحص السجلات البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ثم الخلاص بعد ذلك إلى إبداء رأي فني محايد حول صدق و صحة و سلامة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي لتلك المؤسسة و ذلك لإضفاء عليها صيغة المصداقية بدرجة ما حتى يمكنها بلعب دورها في مساعدة آلية السوق لتعمل و بفاعلية لمصالحة منتجها و مستعملها على حد سواء [1]. و تتم عملية المراجعة وفقا لمسار يمكنه و تتم عملية المراجعة وفقا لمسار يمكنه إظهاره في الشكل التالي:

**الشكل رقم (03): المسار العام للمراجعة الخارجية**




**Source :** Bethoux. R et Ael, l'audit donne le secteur public, centre de librairie et d'éditions techniques, Paris, 1986, P 46.

[1]– عقاري مصطفى، التقارير المالية لمن، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية، جامعة قسنطينة، عدد 19، 2002،ص 29.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن المراجع يتدخل بين المؤسسة والأطراف الخارجية من خلال إضفاء صيغة المصداقية و هذا بقيامه بعملية المراجعة على القوائم المالية الختامية، و هذا وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، من أجل طمأنة مستعملي القوائم المالية النهائية بأن ما يظهر عليها من معلومات صادق و سليم و شرعي.

و في هذا النوع من المراجعة يمكن التمييز بين – و هو يعكس نوعا من التداخل الذي يمكن أن نلمسه بين الأنواع المختلفة للمراجعة – المراجعة القانونية وهي التي يلزمها القانون، و المراجعة التعاقدية الاختيارية و المراجعة التي تتم من خلال الخبرة القضائية Expertise Judiciaire و التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة[1].

## المطلب الثالث : العلاقة بين أنواع المراجعة

1- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 27

سيتم تناول هذه العلاقة بين زاويتين :

زاوية أين يتم تناول العلاقة بين ثلاث أنواع من المراجعة الخارجية و هي المراجعة القانونية Audit légal و المراجعة التعاقدية (الاختيارية) Audit contractuel ، و الخبرة القضائية Expertise judiciaire .

زاوية أين يتم تناول العلاقة بين المراجعة المالية و مراجعة العمليات و يتم تأجيل تناول العلاقة بين كل من المراجعة المالية و مراجعة العمليات مع المراجعة الداخلية إلى الفصل الثاني ثم التطرق بين هذه الثلاث أنواع.

إن لأنواع المراجعة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية الاختيارية (التعاقدية) الخبرة القضائية) فروق يمكن الوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي :

**جدول رقم (02): المقارنة بين المراجعة القانونية و التعاقدية و الخبرة القضائية**

| المميزات | مراجعة قانونية | مراجعة تعاقدية | خبرة قضائية |
|---|---|---|---|
| طبيعة المهمة | مؤسسات ذات طابع عمومي | تعاقدية | تحدد بكل دقة من طرف المحكمة |
| التعيين | من طرف المساهمين | من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة | من طرف المحكمة |
| الهدف | المصادقة على شرعية و هدف الحسابات و الصورة الصادقة ، تدقيق معلومات مجلس الإدارة | مهمة محددة حسب الاتفاقية | مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها |
| التدخل | مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية | مهمة محددة حسب الاتفاقية | مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها |
| الاستقلالية | تامة تجاه مجلس الإدارة | تامة من حيث المبدأ | تامة تجاه الأطراف |
| مبدأ عدم التدخل في التسيير | يجب احترامه تماما | يحترم مبدئيا في الجمعية الوطنية | ينبغي احترامه |
| إرسال التقرير إلى | مجلس الإدارة ، الجمعية العامة (عادية، غير عادية) | المديرية العامة، مجلس الإدارة | القاضي المكلف بالقضية |
| شروط ممارسة المهنة | التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات | التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية | التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء |

| | | | |
|---|---|---|---|
| إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير شرعية | نعم | لا | غير مهم |
| الالتزام | بحسب الوسائل | بحسب الوسائل أو بحسب النتائج، حسب نوع المهمة | بحسب النتائج مبدئيا |
| المسؤولية | مدنية، جنائية، تأديبية | مدنية جنائية تأديبية | مدنية جنائية تأديبية |
| التسريح | مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة | محددة في العقد | من طرف القاضي المشرف على الخبرات |
| الأتعاب | قانون رسمي | محددة في العقد | اقتراح من الخبير يحدد من طرف القضاء |
| طريقة العمل المتبعة | تقييم الإجراءات، تقييم نظام المراقبة الداخلية مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية | تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات | طريقة تتماشى و حاجة الخبرة القضائية المطلوبة |

**Source :** Nacer Eddine Sadi et Ali Mazouz, La Pratique Du Commissariat Aux Comptes En Algerie, , Edition SNC, Tome1, 1993, PP : 37-38.

**أ– العلاقة بين المراجعة المالية و مراجعة العمليات** :

نحاول التركيز على المقارنة بين الأهداف المتوخاة من كل نوع و إيجاد العلاقة بينهما .

يظهر الاختلاف بين المراجع المالي و مراجع العمليات في الأهداف، فإذا كان كل منهما يدرس الناحية المالية فإن هدف المراجع المالي هو المصادقة عليها حتى يطمئن الغير، أما مراجع العمليات فقد يدرس الحسابات و يتأكد من سلامتها بهدف تزويد متخذ القرار بمعلومات موثوق فيها، و إذا كان كل مراجع يمكن أن يعطي رأيه حول نوعية الحسابات فإن هذه الأخيرة لا تكتسب قوتها القانونية إلا بعد الحكم عليها بأنها شرعية و صادقة من طرف محترف محايد أي خارجي عن المؤسسة موضوع الدراسة[1] .

[1]– محمد بويتن، مرجع سبق ذكره، ص 18.

بالرغم من وجود هناك اختلاف بين المراجعة المالية و مراجعة العمليات إلا أنه لا يمكننا أن نضع حدا فاصلا و واضحا بين النوعين، لأن هناك نوع من التكامل، و هذا لكون كل من المراجعين يستعمل نفس مادة المراجعة في كثير من الأحيان.

إن المراجع المالي يعمل على المصادقة على جميع المعلومات المالية و المحاسبية من خلال القوائم المالية النهائية، مما يوجب عليه الإحاطة بجميع المبادئ و القواعد المحاسبية ليقوم على أساسها بعملية المراجعة، أما مراجع العمليات فإنه يذهب إلى أبعد من ذلك من حيث التكوين، إذ يحتاج المراجع إلى الإحاطة بقضايا غير محاسبية كالإدارة و الأعمال و التأمين و الجباية و التسويق و التمويل و الإحصاء و القانون و بحوث العمليات بالإضافة إلى بعض القضايا التقنية و الفنية، و لا يكتفي المراجع في هذا النوع من المراجعة بمجرد المصادقة على القوائم المالية بل يذهب إلى أبعد من ذلك و يعمل على تقديم الأداء و رفع مستوى الكفاءة و الفعالية من خلال مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها[1] .

**ب- العلاقة بين المراجعة المالية (المحاسبية) و المراجعة (الجبائية) :**

لا يختلف هذان النوعان من المراجعة من الناحية المنهجية المتبعة في عملية المراجعة، بحيث يعتمد المراجع في كلا النوعين على نظام المعلومات المطبق في المؤسسة [2]، كما أن في كل من النوعين يعتمد على قوانين و مبادئ و مجموعة من القواعد المحاسبية و الجبائية أثناء القيام بعملية المراجعة فمثلا في الجزائر نوع الإهتلاك المنصوص عليه في التشريعات الجبائية و الذي يمكن للمؤسسة أن تطبقه هو الإهتلاك بمعدل ثابت أو بمعدل متناقص و في الغالب المعدل الثابت، إلا بعد طلب المؤسسة عن المصادقة الضرائب بتطبيق نوع المتناقص، فهنا كلا من المراجع المالي و الجبائي سوف يقوم بعملية مراجعة التسجيلات المحاسبية الخاصة بالإهتلاك وفقا لهذه التشريعات فلا نجد أي اختلاف، و كذلك نفس الشيء للكثير، هذا الأخير يساعد المؤسسة في تسيير المخطر الجبائي الذي قد تقع فيه المؤسسة و يكلفها كثيرا، أما مراجعة العمليات فإنها الضبط الجيد لسيرورة العمليات و بالتالي تسيير جميع أنواع الخطر في المؤسسة و تساعد تحسين و تفعيل الأداء داخل المؤسسة، بحيث قد نجد مراجعة العمليات تقوم بها جهات داخلية في المؤسسة، بحيث تكون هناك مراجعة مستمرة على العمليات داخل المؤسسة مما يسهم بدرجة كبيرة في عملية تحسين اتخاذ القرارات المختلفة و بجميع مستوياتها من خلال ما تقدمه من معلومات حول كل صغيرة و كبيرة التي تخص مختلف العمليات داخل المؤسسة مما يقلل من احتمال الخطأ و الإهمال.

**ج- العلاقة بين مراجعة العمليات و المراجعة الجبائية :**

تتجلى العلاقة بين المراجعة الجبائية و مراجعة العمليات فيما إذا كان هدف كل من النوعين متكاملان، بحيث أنه تعتبر مراجعة العمليات أوسع نطاقا من المراجعة الجبائية من حيث مادة المراجعة بحيث تشمل مراجعة

[1]- يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 03.

[2]- Jacques Duhmen et Michel Jammes, Op.Cit, P :24.

العمليات جميع الوظائف و جميع العمليات التي بالمؤسسة، و نلحظ هذا التكامل إذا كان من بين العمليات التي يتم مراجعتها تتعلق بأمور جبائية فنجد أن مراجعة العمليات حينها تستفيد من المراجعة الجبائية و العكس صحيح.

و قد لا نلحظ هذا التكامل بين النوعين في حالة تعدت مراجعة العمليات عمليات تتعلق بأمور جبائية، أين يتجلى الاختلاف بين النوعين، و تتضح جزئية أو قصور المراجعة الجبائية على أمور جبائية.

أما إذا قارنا بين مراجعة العمليات و المراجعة الجبائية التي تتم على مستوى مصالح الضرائب و المراجعة الجبائية التي تتم من خلال مراجع داخلي أو خارجي، فإننا نجد في المقارنة مع المرجعة الجبائية على مستوى مصالح الضرائب أن هذه الأخيرة قد ينجر عنها عقوبات مالية و فقدان امتيازات، أما مراجعة العمليات فينتج عنه رأي في شكل تقرير حول مدى سيرورة العمليات في المؤسسة، كما يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة لأكثر صوابا و أقل احتمال للخطأ.

أما علاقتها – مراجعة العمليات – مع النوع الثاني من المراجعة الجبائية فإنها تكمل في كون أن كلا من النوعين يستفيد من بعضهما إذا كانت العمليات موضوع المراجعة متشابهة فمثلا من هذه العمليات طريقة تقييم المخزون، و كذا مدى تطبق المبادئ المحاسبية أثناء القيام بعملية التسجيل[1] .

إلا أن الاختلاف بين هذين النوعين أن مراجعة العمليات تتسع فيها دائرة المراجعة إلى نطاق أبعد مما هو جبائي حيث تمتد إلى قضايا تمويلية تسييرية، أما المراجعة الجبائية فيزيد التركيز على الجانب الجبائي بحيث يتم التدقيق و بصفة معمقة حول التسجيلات المختلفة و يعتمد في ذلك على التشريعات الجبائية.

كما يمكننا أن نلمس الاختلاف بين النوعين في حال إذا ما كانت المراجعة الجبائية تتم على مستوى مصلحة الضرائب أين يختلف الأمر كليا خاصة على مستوى مخرجات نظام المراجعة إذ أنه قد تكون مخرجات نظام المراجعة الجبائية في شكل عقوبات مالية و فقدان بعض الامتيازات الجبائية أما مخرجات نظام المراجعة العمليات فتكون في مجرد إبداء رأي فني محايد من خلال التقرير النهائي الذي يهدف إلى تقييم الأداء و إعطاء دعما قويا لبلوغ الفاعلية الواجبة للقرارات المتخذة حول مسائل معينة.

[1] - P-Payraveau et H.Descottes G, Op. Cit, P:203.

## المبحث الثالث : معايير و إجراءات المراجعة

للقيام بعملية المراجعة يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط المؤهلة لذلك، و هذه الشروط تكون في شكل مجموعة من المعايير تخص كلا من المراجع في حد ذاته، إلى المهنة إلى التقرير النهائي، كما يجب أن تتم عملية المراجعة من خلال مراحل لابد منها بدءا من جمع المعلومات حول مادة المراجعة إلى غاية إبداء الرأي الفني المحايد.

### المطلب الأول : معايير المراجعة

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة و متعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون على ضوئها و يسيرون عليها في كافة مراحل العمل، و لمهنة المراجعة معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم، و هذه المعايير هي المرشد للقضاء و للمحاكم و للممارسين للمهنة و للدارسين أو المدرسين لهذا العلم، و لقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير المراجعة المتعارف عليها" [1]، و قد تضمن هذا الكتيب معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مستويات رئيسية هي :

- معايير عامة : و هي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، و من هنا أطلق عليها البعض المعايير الشخصية؛
- معايير العمل الميداني: و هي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية لمراجعة؛
- معايير إعداد التقرير: و هي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد النهائي و شروط ذلك التقرير.

**أولا : المعايير العامة:**

يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على تأهيل علمي ملائم و كفاءة لازمة في مراجعة الحسابات[2]، و تتمثل الكفاءة في جملة المعارف و الخبرات في شتى الميادين و التي تزداد اتساعا مع مرور الزمن، و يحصل المراجع عليها بعد تكوين نظري و ميداني و النجاح في شهادات من أعلى المستويات، و إلا فكيف يمكنه إذا انعدم فيه التأهيل العلمي أن يحمي المساهمين و أصحاب الحقوق على المؤسسة والمتعاملين معها، و كيف يمكنه أن يواجه المشاكل المعقدة التي تعترض طريقة أثناء القيام بالمهمة، والجزائر على سبيل المثال شددت على هذه المسألة في المادة الثالثة من القانون رقم 91- 08 المؤرخ في 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما أنه لا بد على مراجع الحسابات أن

---

[1]- American Institute of Certified Public Accountants, Generally Accepted Auditing Standards, New York, AICPA, 1954.

نقلا عن خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 55.

[2]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 38.

يلتزم دائما بالاستقلال في تفكيره في جميع الأمور التي تنتمي إلى المهمة المنوطة به، فاستقلالية تكون تجاه مختلف الأطراف الذين يتم رفع التقرير النهائي لهم، و الاستقلالية هنا تتمثل في نزاهة و استقامة و نضج المراجع و تمتعه بكافة حقوقه المدنية و عدم تعرضه لعقوبات سابقة، كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تضفي مزيدا من الثقة على البيانات المحاسبية التي يبدي رأيه فيها، خصوصا و أن الدائنين و المستثمرين و الدوائر الرسمية و غيرهم يعتمدون على رأي المراجع بصفته خبيرا مستقلا محايدا و الضامن لشرعية و صدق الحسابات.

إذن فعليه أن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراجعة، و أن لا يشاركهم أعمالهم و لا يربطه بالمؤسسة عقد عمل (مصلحة شخصية).

فنجد في الجزائر فيما يخص المراجعة القانونية (محافظ الحسابات) فإن المشرع الجزائري كان صارما بإصداره مجموعة نصوص للمحافظة على استقلالية المراجع، و عليه يشترط في محافظ حسابات شركة ما ما يلي [1] :

لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين في المؤسسة و أزواجهم؛

لا يتقاضى أية تعويضات، أتعاب، أجر، أو علاوات يدفعها له مسئولون أو أزواجهم، أو من طرف مؤسسة أخرى تملك عشر الأموال الجماعية في المؤسسة التي يراجعها ما عدا أتعابه بصفته كمحافظ حسابات المحدد قانونا، بالإضافة إلى ذلك فإن المشرع الجزائري و من خلال القانون 81،08 الموافق لـ 1991/04/27 المنظم لوظائف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في الجزائر [2] في المادتان 34، 47 بحيث يمنع محافظ الحسابات مما يأتي (المادة 34):

- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركات أو هيئة يراقب حساباتها؛
- أن يشغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد وكالته.

ولقد جاءت المادة 47 من مجموع النصوص التشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة بأنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم أثناء وكالته بما يأتي :

- أعمال التسيير بصفة غير مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو الإحلال محل مسيرين؛
- مهما المراقبة المسبقة لأعمال التسيير و لو بصفة مؤقتة؛
- مهام التنظيم و الإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

نلاحظ أن المشرع الجزائري وضع إجراءات و قوانين صارمة للحفاظ على استقلالية المراجع أثناء تأديته مهامه.

---

[1] – أنظر المادة 679 من القانون التجاري الجزائري.

[2] – مجموعة النصوص الشرعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة CNC، منشورات الساحل ، الجزائر، 2002، ص-ص،12-14.

كما على مراجع الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية و الواجبة في عملية المراجعة و وضع التقرير [1] و هذه العناية تتطلب مراجعة انتقاديه لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، و الأحكام التي يقررها المساعدون، كما تتطلب عناية لازمة بأوراق عمل المراجع و حصوله على أدلة و قرائن الإثبات.

**ثانيا: معايير العمل الميداني:**

إن توفر الكفاءة و الاستقلالية و العناية الكافية لدى مراجع الحسابات غير كاف، إذ للقيام بمهمته على أحسن وجه و إعطاء الرأي الصحيح حول شرعية و صدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله، و هي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به و بالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب مراجعة و مراقبة الحسابات، غير أنه من الصعوبة بمكان وضع معايير تنطبق على مختلف المؤسسات و مختلف مراحل تطورها و من هذه المعايير نذكر أنه على المراجع [2] .

- أن يضع مخطط واف لعملية المراجعة و مراقبة الحسابات و الإشراف على أعمال مساعديه، و عليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها و له أن يساعده في ذلك أعوان على أن يشرف على أعمالهم، إذ ليس له الحق تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، و هو المسئول المسؤولية الكاملة؛
- جمع أدلة و قرائن الإثبات تبرر الرأي الفني المحايد و تكوين ملفين الجاري و الدائم يبرر المراجع الرأي الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة بالإعتماد على جملة من الأدلة الأساسية أو بعضها مثل المستندات، الجرد المادي، المصادقات، الاستفسارات و البيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة و غيرها، و عليه تكوين الملف الدائم، و الذي يتمثل في الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة الاستعمال في الدورات اللاحقة تتعلق بحياة المؤسسة عملها و مراحل تطورها، هياكلها، و نظمها (التعرف على المؤسسة محيطها، هياكلها، طرق العمل، المعلومات المحاسبية و المالية الدائمة، الاتفاقيات المبرمة....إلخ) بحيث ينقح سنويا فيما إذا كانت هناك تغيرات، كما عليه تكوين الملف الجاري (ملف المراجعة)، و الذي يتعلق بالسنة الحالية و يتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة المالية و المحاسبية منها مع أدلة الإثبات التي يتم جمعها، بالإضافة إلى هذين الملفين فإن المراجع يدون كل ملاحظاته و كل التساؤلات و الاستفسارات و ما يجب عمله في جل (أوراق عمل) تمهيد الكتابة التقرير النهائي.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية: و هنا يجب على المراجع دراسة النظام المطبق و تقييمه و ذلك بعد تحديد نطاق عملية المراجعة و مدى الاختبارات، و أن تحديد هذا النطاق عائد لتقدير المراجع و حكمه الشخصي، أما تقدير كفاية نظام الرقابة الداخلي – المتمثل في مجموعة الضمانات التي

[1] – عبد الفتاح الصحن و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 52.

[2] – خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 58.

تساهم في التحكم في المؤسسة- فيتطلب معرفة الإجراءات و الأساليب المقررة و تفهمها مع التحقق إلى درجة معقولة من أن هذه الإجراءات و الأساليب مطبقة فعلا و حسب الخطة المرسومة لها.

**ثالثا : معايير إعداد التقرير :**

تنتهي كل مهمة المراجعة بكتابة تقرير يتضمن رأي المراجع النهائي حول شرعية و صدق الحسابات و بصفة عامة فإن من معايير التقرير يجب أن[1] :

- ينص صراحة على تطبيق أو عدم تطبيق المبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها؛
- فيما إذا كان تطبيقها باستمرار من دورة إلى أخرى؛
- إن القوائم المالية تظهر حقيقة المركز المالي و أن الوضعية المالية ناتجة فعلا عن العمليات التي قامت بها المؤسسة.

و يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية ككل أو امتناعه عن إبداء الرأي، و في الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.

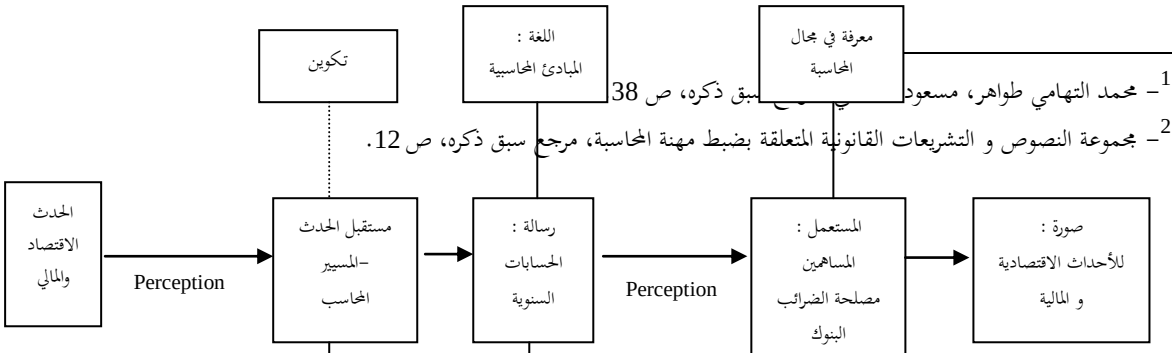
و لقد جاء في المادة 29 من القانون 80.91 الموافق لـ 1991/04/27 و المنظم لوظائف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في الجزائر بالآتي[2]:

يشهد محافظ الحسابات أن الحسابات المدعمة صحيحة و ذلك بناءا على وثائق محاسبية أو تقرير محافظي الحسابات في المؤسسات التي تملك فيها الشركة اسمها، و يترتب عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية و صحة الوثائق السنوية.

إن على المراجع أن يبدي رأيه بناءا على نوعين من المعايير، معايير عامة للمراجعة و تضبطه من جهة و معايير أخرى و تتمثل في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو معايير أخرى غير محاسبية يعتمد عليها أثناء قيامه بمهامه.

و من خلال المدخل النظامي يمكن أن نبرز الدور الذي تلعبه هذه المعايير في عملية المراجعة و هذا وفقا للشكل التالي :

**الشكل رقم (04): إجراءات معالجة المعلومات المالية للمراجع**




[1]- محمد التهامي طواهر، مسعود [illegible] مرجع سبق ذكره، ص 38

[2]- مجموعة النصوص و التشريعات القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

ادراك الرأي ادراك الحدث

**Source :** Laurent Herve et Philipebuch-Lestrade, La Pratique De L'Audit, 4eme Edition, Economica, 1992, P.21.

## المطلب الثاني : أهداف المراجع

للقيام بمهمة المراجعة و إنجازها بنجاح على المراجع تحديد أخطار المؤسسة محل الدراسة و طرح مجموعة من الأسئلة الأساسية على نفسه و تلقي الإجابة الصحيحة عليها.

**أولا : تحديد الأخطار**

لا شك أن لكل مؤسسة محيط تنظم إليه و هيكل و تنظيم إداري و محاسبي، كما أن لكل مؤسسة سياستها العامة المنتهجة من طرف مسيريها، و على المراجع المتدخل دراسة كل هذا و ذلك من أجل تحديد الأخطار العامة التي قد تعترض سير المؤسسة حقل الدراسة، بتعبير آخر تتعرض المؤسسة لأخطار آتية من المحيط و القطاع الذي تنشط فيه و قوانينه، و تتعرض لأخطار نتيجة لتنظيمها و شكلها القانوني و هيكلها، كما تتعرض لأخطار تنجم عن السياسة العامة المنتهجة من طرف المسؤولين، إذ توجد هذه المؤسسة في شكل ذا طابع تجاري أو إنتاجي أو إداري، و لهذا لابد من التعرف على السياسة المالية، السياسة التجارية المتبعة و دون إهمال الجانب الاجتماعي في هذه السياسة[1].

إن دراسة التنظيم الإداري و المحاسبي ستسمح للمتدخل التعرف على الطرق المتبعة في جمع، تحليل و معالجة المعلومات المالية و المحاسبية و تدفقها، كما ستسمح من الوقوف على وجود أو عدم وجود إجراءات رقابية، و كذا التأكد من وجود مصلحة المراجعة الداخلية و مدى فاعلية هذه الأخيرة و كل هذا ليس بالأمر البسيط.

**ثانيا : الأسئلة التي على المراجع طرحها على نفسه و تلقي الإجابة عليها:**

حتى يتسنى للمراجع إعطاء الرأي حول صدق و شرعية الحسابات هناك مجموعة من الأسئلة [2]، أساسية يطرحها المراجع على نفسه و عليه تلقي الإجابة عليها، و هي :

1) أسئلة تخص التسجيلات questions relative aux enregistrements و تتمثل في:

1 - هل أن كل العمليات الواجبة التسجيل تم تسجيلها في الحسابات ؟

يتحقق المراجع من خلال هذا السؤال من شمولية التسجيلات ويقصد بها ، أي أن كل العمليات المحاسبية قد سجلت و لم ينس و لم يتناسى المحاسب أية عملية من عمليات الدورة التي هو بصددها، فنقول عن حساب المورد من الموردين على سبيل المثال أنه شامل إذا تضمن كل فواتير الشراء ثم التسديدات التي تمت دون نسيان العمليات الأخرى (تسبيقات، تخفيضات تجارية خارج الفاتورة، تخفيضات مالية، مردودات مشتريات...).

2 - هل أن كل التسجيلات التي قام بتسجيلها في الحسابات تعبر فعلا عن عملية حقيقية ؟ و هنا يتحقق المراجع في هذه الحالة من حقيقة التسجيلات هل أن ما تم تسجيله بالدفاتر المحاسبية له ما يقابله فزيائيا؟ و هذا في حالة الجواب بنعم، دليل على احترام مبادئ المحاسبة، مثال دخول استثمار يعني الفاتورة صحيحة، التسجيل صحيح، الآجل يمكن اعتباره استثمارا، ملكية المؤسسة للاستثمار، الرسم على القيمة المضافة TVA لم يدخل في القيمة

[1]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 60.

[2]-Raffegeau, J et all, Op. Cit, P: 35.

الأصلية في حالة كونه قابلا للاسترجاع بتعبير آخر، القول أن كل التسجيلات حقيقة يعني أنها ناتجة عن عمليات حقيقية و أن هذه الأخيرة سجلت حقيقة.

3 - هل أن العمليات التي تم تسجيلها خلال الدورة موضوع المراجعة تخص هذه الدورة فقط، وهل أن ليس هناك عمليات تخص الدورة المعنية و سجلت على دورة أخرى ؟ يتحقق المراجع في هذه الحالة من مدى احترام مبدأ استقلالية الدورات، مثال في المبيعات: لم تسجل أي عملية بيع للدورة (ن) في الدورة (ن+ 1) و هذا تعبير عن استقلالية الدورات، و لم تسجل أية عملية بيع للدورة (ن- 1) في الدورة (ن) و هذا الآخر تعبير عن حقيقة التسجيلات، و باختصار يمكن القول فيما يخص التسجيلات أن شمولية التسجيلات تعني أن الموجود هو مسجل في المحاسبة و لا يختلف عنه، و أن الحقيقة تعني أن المسجل في المحاسبة هو الموجود حقيقة و لا يختلف عنه.

2) أسئلة تخص الأرصدة Questions Relatives Aux Soldes:

4 - هل أن الأرصدة الظاهرة بالميزانية لعناصر الأول و عناصر الخصوم موجودة في الواقع؟ لابد من تحقق المراجع من الوجود الفعلي للأرصدة المعنية في الواقع فمثلا المخزون موجود وجودا ماديا، حق المؤسسة تجاه الزبون موجود فعليا.

5 -هل عناصر الأصول و عناصر الخصوم مقيمة كما يجب ؟ يتحقق المراجع في هذه الحالة من حقيقة تقييم الأرصدة، مثال : المؤونات مقيمة كما يجب و لها ما يبررها، ترجمة الحقوق و الديون بالعملة الصعبة بالعملة المحلية كما يجب.

3) أسئلة تخص الوثائق المالية Question Relatives aux document financier :

6 - هل تم إعداد الوثائق المالية على حسب ما يرام ؟ يتأكد المراجع عند تصفحه لهذه القوائم من حيث الشكل خاصة، مثلا: هل هناك أخطاء في الترتيب أو جمع أصناف مالية، عن غير حق في الميزانية.

7 - هل القوائم المالية التي تم إعدادها مرفقة بالمعلومات المكملة الضرورية لفهمها ؟ يتحقق أو المراجع هنا من أن المعلومات المتضمنة في الوثائق المالية و المحاسبية مرفقة بمعلومات خارج المحاسبة تفصيلية مفسرة لها. مثلا كيف تقييم المخزونات، تغيير الطرق المحاسبية، العمليات ما بعد الميزانية ... الخ.

إن مراجعة التسجيلا ت لا يعوض مراجعة الأرصدة لأنها لا تكشف على كل الأخطاء و الانحرافات خاصة فيما يخص الأرصدة الآتية من دورات سابقة كما أن مراجعة الأرصدة لا تعوض مراجعة التسجيلات لأنها لا تكشف النسيان و كل أنواع الإلغاء غير المبررة[1].

## المطلب الثالث : مسار عملية المراجعة

يجب على المراجع أن يقوم بأداء خدمته على أحسن وجه، فلذلك يعمد إلى اتخاذ عدة خطوات تمهيدية عند البدء بتنفيذ عملية المراجعة و ما يقتضيه ذلك من وضع خطة عمل و برنامج الأداء، و ما يتطلبه من استخدامه لعدة ملفات، إذ يمكن إيجاز كل هذه الخطوات و الإجراءات في ثلاث مراحل متكاملة و ضرورية، تتكون كل مرحلة من خطوات عدة لابد من القيام بها حسب تسلسلها حتى يتمكن من الانتقال إلى المرحلة الموالية و إنهاء المهمة الموكلة إليه.

و هذه المراحل هي[2] :

1- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة؛

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

3- فحص الحسابات.

يحصل المراجع على نوعين من العناصر، عناصر الفهم Elément de compréhension و عناصر الإثبات Element de preuve، أين تختلف الأهمية لهذه العناصر بالسنة لكل عنصر كما يظهر في الشكل الموالي :

**الشكل رقم (05): العناصر المهمة للمراجع**

[1]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 64.

[2]- نفس المرجع، ص 65.

**Source**: Raffégeau.J et all, op.cit, P: 66.

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن الأهمية بالنسبة لعناصر الفهم في مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة أكثر من عناصر الإثبات، إذ على المراجع في هذه المرحلة الفهم و الإطلاع على القوانين و قيود المحيط المباشر لها ليبدأ أكثر فأكثر في المرحلتين الثانية و الثالثة في جمع ما أمكن من عناصر الإثبات يدعم بها حكمه النهائي.

و حتى يتأكد المراجع و يطمئن من الأخطار المحتملة و حتى يستطيع الحصول على أجوبة الأسئلة التي سبق تناولها، عليه إتباع مسلكا عاما متكونا من ثلاث مراحل كبرى ضرورية و لولاها لما تمكن من فهم المؤسسة التي يراجعها بحصوله على معرفة عامة حولها، و تلك هي المرحلة الأولى، و لما تمكن من فهم نظامها الإداري الذي تسير عليه و ما يتضمنه من ضمانات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية في المرحلة الثانية، و لما استطاع في الأخير فهم محتوى الحسابات و طرق المتبعة و لما تمكن من تدقيقها و إعطاء رأي صائب مدعم بأدلة حولها إذا لم يقم بفحص تلك الحسابات و الوثائق المالية في مرحلة ثالثة.

و يمكن إيجاز هذه المراحل الثالث بخطواتها في الشكل التالي :

**الشكل رقم (06): مراحل عملية المراجعة**

| مرحلة 1 |
| --- |
| الحصول على معرف عامة حول المؤسسة |
| 1- أشغال أولية :<br>- التعرف على الوثائق الخارجية؛<br>- التنظيم المهني؛ |

المرحلة 2 تقييم نظام الرقابة الداخلية

1- جمع الإجراءات :

- استعمال خرائط تتابع الوثائق مابين المصالح؛
- ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.

2- اختبارات تطابق الفهم :

- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام و حقيقته.

3- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية:

- نقاط قوة النظام؛
- نقاط ضعف النظام.

} تشخيص

4- اختبارات الاستمراريتي :

- اختبارات للتأكد من نقاط القوة في الواقع.

5- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية :

- نقاط قوة للنظام؛
- ضعف في تصور النظام، وثائق الحوصلة.

المرحلة 3 فحص الحسابات

تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلي

1- نقاط قوة النظام :

- برنامج أدنى لفحص الحسابات (اختبارات السريان، المراجعة التحليلية).

2- نقاط ضعف النظام :

- تعديل البرنامج (اختبارات إضافية، تدعيم برنامج فحص الحسابات)؛
- اختبارات السريان و التطابق.

**المصدر**: محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 68، 78.

من خلال هذا الشكل يمكن ملاحظة جميع الخطوات التي يمر بها المراجع أثناء أدائه لعملية مراجعة ما، وإهمال أو تقصير في خطوة ما من شأنه أن يضعف النتائج المتوصل إليها.

**خلاصة:**

إن المراجعة هي عبارة عن عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، إن هذه العملية تمكن المراجع من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليه.

وحتى تتم هذه العملية بكفاءة فإنها يجب أن تعتمد على قواعد وأسس ومعايير منطقية وثابتة محددة لظروف إنجازها، كما أن الشخص المزاول لهذه المهنة يجب عليه أن يكون مستقل ومؤهل تأهيلا علميا ومهنيا كافيين لتقرير ما إذا كانت القوائم المالية الختامية صحيحة، ولقد أدت الإهتمامات المتزايدة من قبل المهنيين والباحثين وكل من تولدت لديهم الحاجة للمراجعة إلى تطوير الممارسة العملية لهذه المهنة، ونظرا لتشعب تقسيمات المراجعة وتنوعها، وتعدد ميادينها و إختلاف أساليبها، تعدد ت أهدافها بما يخدم من تحقيق غاية كل نوع من أنواعها، ولقد جاءت هذه الأهداف وليدة الأهمية الكبيرة للمراجعة في المؤسسة ومن له علاقة بها، إذ أن الصفة الرقابية التي تتمتع بها المراجعة جعلت هؤلاء وهؤلاء يلجؤون إلى المراجعة للوقوف على ممتلاكاتهم والمحافظة عليها من الإختلاس والإهمال والضياع، وكذا الوقوف على نشاط المؤسسة لتحقيق أكبر فاعلية وكفاءة لها من أجل تطويره والوصول إلى جودة عالية لمنتجاتها، ونظرا كذلك لصفتها الرقابية أصبحت جميع الأسواق المالية تشترط على المؤسسات التي تريد الدخول في البورصات القيام بإعتماد مراجعة موثوقة حتى يتم الوثوق في قوائمها المالية المنشورة، و الإعتماد عليها في عملية إتخاذ القرارات المختلفة، كما أن المراجعة تسهم بدرجة كبيرة في هذه العملية داخل المؤسسة خاصة بعدما تطورت هذه المهنة وأصبحت تساعد المؤسسة في رفع مستوى كفاءة وفاعلية عملياتها.

# الفصل الثاني
# الإطار العلمي
# للمراجعة الداخلية

**تمهيد:**

تسعى إدارات المؤسسات منذ زمن طويل إلى إيجاد وتطبيق وسائل وقائية لإدارة مؤسساتهم بفعالية عالية بغرض المساعدة على تحقيق الربحية والمحافظة على الموجودات ومراقبة المطلوبات والإلتزمات وكذلك منع أو تخفيف تأثير الأحداث السلبية المفاجئة، وما يساعد على ذلك هو إعداد منظومة متكاملة الحلق من أساليب وإجراءات رقابية تعمل على إرساء مجموعة من قواعد العمل التي تشرف على تصميمها الإدارة العليا، وتسهر على تنفيذها مع جميع العاملين، لتوفير قدر مقبول من الثقة والإطمئنان، لتحقيق أهداف المؤسسة من حيث كفاءة وفعالية العمليات ودقة وصحة وسلامة التقارير المالية و الإلتزام بتنفيذ القوانين و الأنظمة.

تعتبر المراجعة الداخلية حلقة من الحلاقات الرقابية في المؤسسة، إذ تعتمد عليها الإدارة في التخفيف من المسؤولية الملقاة على الإدارة، كما تعتبر المراجعة الداخلية بمثابة أعين للإدارة تراقب من خلالهم كل كبير وصغيرة تحدث في المؤسسة، وتعتبر المراجعة الداخلية قديمة الممارسة إلا أنها لم تلقى الإهتمام الواسع إلا بعدما برزت الحاجة الملحة، فزادت من إهتمام الباحثين والمهنيين، فقاموا بتطويرها وإرساء مجموعة من القواعد اللازمة لممارستها داخل المؤسسة، وهذا لما تقدمه من خدمات تساعد الإدارة في التسيير الجيد والفعال للمؤسسة، كما أن هناك نوع من التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، إذ يستفيد كل طرف من الآخر في أداء مهمة على أحسن وجه بما يخدم المصالح الداخلية والخارجية للمؤسسة، ولقد جاء هذا الفصل ليتم فيه دراسة المراجعة الداخلية من جميع جوانبها حتى نتمكن من تحديد الدور الذي يمكن أن تلعبه الداخلية في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية صنع القرارات على وجه التحديد، لذا سيتم التطرق في المبحث الأول إلى التعريف بالمراجعة الداخلية والوقوف على أهميتها والأهداف المرجوة منها، وفي المبحث الثاني سيتم التطرق لأهم الضوابط الأساسية التي تحكم هذه الوظيفة، ليتم تناول أهم تأثيرات الوظيفة على جميع المستويات التسييرية في المبحث الثالث.

## المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعتماد الضوابط المحاسبية و الإدارية التي تتمثل في الاحتفاظ بالموجودات، و بتصميم السجلات المالية بصورة تمكن من الاعتماد عليها، و بتنفيذ العمليات بكفاءة معقولة، و هذا و تتمكن الإدارة عادة من تنفيذ مسؤولياتها بالاستعانة بإدارة المراجعة الداخلية

## المطلب الأول: مفهوم وتطور المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية هي وظيفة رقابية تمارس في المؤسسات المختلفة منذ قرون مضت، و هي تنبع من الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة و تتأثر بأهدافها، و تتطور مع تطورها، و لقد نشأ الطلب على المراجعة الداخلية نتيجة الحاجة لوجود وسيلة تحقق مستقلة بغرض الحد من الغش، الأخطاء في السجلات المحاسبية و بغرض حماية الأصول.

و يرجع المؤرخون وجود المرجعة الداخلية إلى أكثر من ستة ألاف عام مضت [1]، حيث يعتقد بوجود دليل على أن هناك أنظمة رسمية للتسجيل و التحقق كانت تستخدم في ذلك الوقت في منطقة الشرق الأدنى، و بدأ الاهتمام بالمراجعة الداخلية يزيد في أوربا في القرن الثامن عشر الميلادي نتيجة ظهور حالات كثيرة للغش، و مع انتقال المحاسبة إلى الدول الأوربية و المراجعة إلى الولايات المتحدة و النمو المضطرد في أنشطة الأعمال بدأ الاتجاه نحو ضرورة وجود وظيفة رقابية مستقلة داخل المؤسسة.

و نظرا لأن اهتمام الإدارة في الماضي كان ينصب أساسا على حماية الأصول، و بالاحتفاظ بتسجيلات مالية دقيقة، و الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعة، و الحد من حالات الغش، فقد ينظر لوظيفة المراجعة الداخلية على أنها امتداد لعمل المراجع الخارجي، و أدت هذه النظرة الضيقة لمجال عمل المراجع الداخلي إلى التركيز على الجوانب المالية فقط للعمليات و أنشطة المؤسسة، و كان المراجع الداخلي في ذلك الوقت يلعب دورا محدودا، كما لم تكن هناك حاجة لإنشاء نشاط مستقل على شكل قسم أو إدارة للمراجع الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

و لقد أدى النمو المطرد في أنشطة الأعمال، و كبر حجم المؤسسات, و تعقد العمليات التي تقوم بها، إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة و ظهور الحاجة إلى وجود المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بفاعلية و كفاءة، و ذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية، حماية الأصول، التحقق من دقة و اكتمال السجلات المحاسبية و ما تحتوي عليه من بيانات و تقييم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة كفاءة العاملين فيها إذ ترتب على ذلك الاعتراف بالدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية كوظيفة رقابية تمتد إلى كل الجوانب المالية و التشغيلية في المؤسسة واتسع نطاق

[1] - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، مشروع معايير المراجعة الداخلية و قواعد السلوك المهني، مكتبة الملك فهد الوطنية، النشرة الإلكترونية، الرياض، يوليو 2004، ص 5. www.socpa.org.sa.26/07/2005,15h:43m

استخدامها و أصبحت تستخدم كأداة لفحص و تقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية و مد الإدارة العليا بالمعلومات، بهذا أصبحت المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات و اتصال بين المستويات الإدارية المختلفة و الإدارة العليا، انعكس هذا التطور الملحوظ للمراجعة على شكل برنامج المراجعة، فقد كان البرنامج في السنوات الأولى لظهور المراجعة يرتكز على مراجعة العمليات المحاسبية و المالية و لكن بعد توسيع نطاق المراجعة، أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم نواحي النشاط الأخرى.

إن الزيادة في حالات الفشل و إفلاس 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 الغرض منها، حيث تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة في عام 1941[1] و ذلك بغرض تطوير المراجعة الداخلية كمهنة يعترف بها، و أدى إنشاء فروع عديدة لهذا المعهد في عدد كبير من الدول، إلى انتشار فكرة "المهنية" في المراجعة الداخلية و ضرورة تطويرها كمهنة تتوافر لها مقوماتها من وجود معايير مهنية لممارستها، و الترخيص بمزاولتها، و قواعد السلوك المهني يجب الالتزام بها، مع ضرورة التعليم و التطوير المستمر لممارسي المهنة.

من خلال التطورات التي حصلت في البيئة المحيطة بالمؤسسة والتي انعكست على مهنة المراجعة الداخلية أصبحت تمارس كوظيفة داخل المؤسسات و في بيئات متنوعة من الناحية القانونية أو الثقافية و في مؤسسات تختلف في غرضها، و حجمها، وهيكلها التنظيمي، و شكلها القانوني، و عن طريق أفراد داخل أو خارج المؤسسة.

نلاحظ من خلال هذا التطور التاريخي للمراجعة الداخلية أن هذه الأخيرة لها ما يؤهلها من المقومات أن تلعب دورا كبيرا في عملية اتخاذ القرار و على جميع المستويات، خاصة الإدارة العليا.

فالنقلة الملحوظة من مجرد المراجعة المحاسبية لتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية و اكتشاف الأخطاء إلى أن أصبحت تستخدم كأداة لفحص و تقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية و متابعة العمليات...، كل هذا من شأنه أن يزيد من الوثوق في مخرجات هذا النظام (نظام المراجعة الداخلية) و الاعتماد عليه في عملية اتخاذ القرار.

و يعد أول تعريف للمراجعة الداخلية [2] هو التعرف الصادر من معهد المراجعين الداخليين الأمريكي " I I A" فقد جاء فيه أن المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية و المالية، و العمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، داخل التنظيم للقيام بالمسئوليات المنوطة بها بدرجة عالية من الكفاءة و ذلك عن طريق توفير التحليل و التقييم و التوصيات و المشورة و المعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.

---

[1] – فتحي رزق السوافيري و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002،ص65.

[2]- www.theiia.org, 08.05.2003, 16h:10m.

و عرفت المراجعة الداخلية على أنها حلقة من حلاقات الرقابة الداخلية و أداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة حول سيرورة العمليات المحاسبية و المالية و العمليات التشغيلية الأخرى[1].

و عرفت كذلك " ETIENNE" (المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة وظيفة مستقلة للتقييم الدوري لصالح المديرية العامة)[2] .

أما المعهد الفرنسي للمراجعة و الرقابة الداخلية Institut Française De L'audit Et Du Contrôle Interne (IFACI) فقد عرف المراجعة الداخلية على أنها نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات و إعطاء نصائح من أجل القيام بالتحصينات اللازمة و التي تساهم في خلق قيمة مضافة.

و لقد جاء HAMMINI ALLEL بتعريف للمراجعة الداخلية يبين فيه أن المراجعة الداخلية بها شخص أو أشخاص مؤهلون تابعون تنظيميا للإدارة العليا ومستقلون عن باقي الوظائف بما فيها المحاسبة والمالية، و هي وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة.

و يقتصر عملها على مختلف الوظائف و الدوائر و العمليات، فمن خلال المراجعة الداخلية يتم مراجعة عمليات مختلف الوظائف من أجل القيام بالتحسينات اللازمة للوصول لتطبيق جيد لسياسات و الإجراءات المتبعة في الوحدة[3] .

كما تساعد المؤسسة على الوصول للأهداف المسطرة بشكل منظم ومنهجي.

و تعتبر هذه كإجراءا ت لإدارة المخاطر Management des Risque و رقابة المؤسسة و إعطائها اقتراحات من أجل تدعيم فعاليتها[4].

من خلال هذه التعاريف المختلفة حول المراجعة الداخلية يظهر ما يلي:

تعد المراجعة الداخلية وظيفة (نشاط) مستقلة داخل تنظيم معين ، هذه الاستقلالية نسبية لأن هذه الوظيفة تابعة تنظيميا للإدارة العليا، و الاستقلالية تكن عن مختلف الوظائف الأخرى داخل المؤسسة.

– يقوم بهذه الوظيفة شخص أو أشخاص مؤهلون تابعين للمؤسسة.

–يتمثل عمل هذه الوظيفة في إجراء عملية مراجعة (فحص، تقييم، إعداد تقرير) دورية حول عمليات جميع الوظائف الموجودة داخل المؤسسة.

---

[1]- عبد الفتاح الصحن و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص38.

[2]- Etienne.B, L'audit Interne Pour Quoi Et Comment, Les Edition D'organisation France, 1989, p20.

[3]- Hammini Allel, Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003, p :35.

[4]- www.IFACI.fr,Prise De Position IFACI, Audit Interne-Qualité, Mai 2004 P:04, 05/01/2005, $10^h$:28.

–يتم إبلاغ الإدارة العليا بمدى سيرورة العمليات و مدى تجسيد السياسات و تحقيق الأهداف مع اقتراح مجموعة من التحسينات من شأنها أن تزيد في فاعلية و كفاءة المؤسسة.

و من خلال هذه العناصر يمكن أن نستخلص تعريف شامل للمراجعة إذ نعتبرها أنها وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، يقوم بها شخص (أشخاص) تابع للمؤسسة، حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية المؤسسة قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، و التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، و أن العمليات شرعية والمعلومات صادقة و أن التنظيمات فعالة و الهياكل واضحة و مناسبة، و كذا مساعدة إدارة المؤسسة في تحقيق أهدافها المسطرة.

## المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

### أولا: أهمية المراجعة الداخلية

تحدد أهمية المراجعة الداخلية بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، و تتضح بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد خلال السنوات العشر الأخيرة و الذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، و يمكن أن نرجع ظهور هذا الاتجاه إلى ثلاث عوامل و هي زيادة حالات فشل المؤسسات و إفلاسها و التغيير في أنماط الملكية و التغيرات في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسات.

و يلاحظ في السنوات الأخيرة ظهور العديد من حالات فشل المؤسسات – خصوصا تلك الحالات التي انهارت فيها شركات عملاقة– و لفت ذلك أنظار المستثمرين، المشرعين، الباحثين، وغيرهم من المهتمين بمجالات الأعمال و الاقتصاد، و أجريت العديد من الدراسات و البحوث التي تتناول أسباب انهيار هذه المؤسسات، و خلصت إلى أن السبب الرئيسي هو ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة أو انخفاض جودة أداء لجان المراجعة أو غياب وظيفة المراجعة الداخلية[1].

من ناحية أخرى، شهدت السنوات الأخيرة تغييرا في أنماط الملكية – خصوصا عند ظهور شركات المساهمة– نتيجة تحول ملكية الأسهم من المستثمر الفرد إلى المؤسسات الاستثمارية، مثل صناديق الاستثمار، البنوك، و غيرها. و أدى ذلك إلى تركيز الملكية في يد عدد قليل من المستثمرين الذين أصبح لهم تأثير فعال على مجلس الإدارة، و بدأ هؤلاء المستثمرون ينادون بضرورة التغير في المواصفات الإدارية و الإجراءات و الأساليب الرقابية التي تستخدمها المؤسسات بما يحقق الحماية لمصالحهم.

[1]- Abott et All, 2000, Beasly et All,2000.

نقلا عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 46.

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

1- صدور تقرير لجنة تريدواي في عام 1987م و الذي وضع العديد من التوصيات للحد من الغش في القوائم المالية، و لتحسين الرقابة و الأداء الرقابي في المؤسسات، و ينادي التقرير بضرورة تحسين الأداء الإداري، و وجود لجان مراجعة مستقلة و فاعلة، و إشراف دقيق للجان المراجعة للتأكد من استقلالية كل من المراجع الخارجي و المراجعين الداخليين؛

2- صدور تقرير اللجنة المنبثقة عن الجمعية الوطنية لمديري الشركات الولايات المتحدة في عام 2000م و الذي يتعلق بلجان المراجعة، و تضمن إرشادات عملية لعمل لجان المراجعة بما يحقق التحسين في الأداء الرقابي في شركات المساهمة، و لقد تبنت هيئة الرقابة و الإشراف على أسواق المال بالولايات المتحدة التوصيات التي قدمتها هذه اللجنة و تم العمل بها منذ عام 2000م؛

3- صدور عدد من التوصيات لمعهد المراجعين الداخليين في أبريل 2002م و التي قدمت إلى سوق الأوراق المالية بنيويورك و التي تضمنت ضرورة الالتزام بمبادئ الأداء الرقابي، و الإفصاح عن تقييم مجلس الإدارة لفاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة، و ضرورة إنشاء، و الإبقاء على وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية على أن توفر لها الموارد الكافية و الأفراد المؤهلين؛

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

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

**ثانيا: أهداف المراجعة الداخلية**

من خلال هذه الأهمية يمكن تحديد أهم الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية من جهة و أهداف أفراد إدارة المراجعة الداخلية من جهة أخرى، إذ لابد أن نميز بين هذين النوعين من الأهداف.

فإذا أردنا التطرق إلى الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية فيمكن القول بأنه بالرغم من أن الهدف الرئيسي لقسم (دائرة أو خلية) المراجعة الداخلية في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم، فإن المراجعين الداخليون يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- مراجعة و تقييم نظم الرقابة الداخلية؛
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف؛
- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة و إجراءاتها؛
- حماية أصول المؤسسة؛
- منع الغش و الأخطاء و اكتشافها إذا ما وقعت؛
- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة و التقارير المالية، و التأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر و بدقة عن الواقع؛
- القيام بمراجعات منتظمة و دورية للأنشطة المختلفة و رفع تقارير النتائج و التوصيات إلى الإدارة العليا؛
- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية؛
- تقييم أداء الأفراد بشكل عام؛
- التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية؛
- المشاركة في تخفيض التكاليف ومنع الإسراف والتبذير ووضع الإجراءات اللازمة لها.

ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى[1]:

**1- أهداف الحماية:**

حيث يتم القيام بأعمال الفحص و المطابقة بين الأداء الفعلي و المعايير الموضوعة مسبقا لكل من:

- سياسات المؤسسة؛
- الإجراءات المحاسبية؛
- نظم الضبط الداخلي؛
- سجلات المؤسسة،
- أصول المؤسسة؛
- أنشطة التشغيل.

**2- أهداف البناء (التطوير):**

[1]- فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص46.

يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد وظيفة رقابية علاجية و إرشادية إذ يتم اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص و المطابقة و تقديم النصح للإدارة من أجل اتخاذ قرارات سلمية و فعالة، و على ذلك يعمل المراجع الداخلي على فحص و مراجعة و تتبع و تحديد و تحليل النتائج الإيجابية و السلبية، و وضع الحلول لها و القيام بعملية التشخيص الممكنة، أين يتم تحديد نقاط القوى و الضعف و رفع كل هذا بتوصيات و مقترحات إلى الإدارة، و بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية و المالية يقوم المراجع الداخلي ب:

- تحقيق مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات و الخطط الموضوعة؛
- التحقق من حماية الأصول؛
- اقتراح ما من شأنه تطوير و تحسين الأداء؛

كما يمكن أن نقسم هذه الأهداف بحسب ما يصبوا المراجع الداخلي إلى تحقيقه إلى مداخل مختلفة:

- مدخل مراجعة مدى الالتزام؛
- مدخل مراجعة العمليات.

**أ- مدخل مراجعة مدى الالتزام:**

تهدف (المراجع) عملية المراجعة من هذا المدخل إلى التحقق إذا كان العاملون في المستويات الإدارية المختلفة، قد التزموا بنص الأوامر و التعليمات الصادرة عن الإدارة العليا و اتبعوا الإجراءات المناسبة في تنفيذ واجباتهم، و تتم هذه المراجعة من خلال ثلاث مستويات هي:

أ.1 - مستوى التحقق:

بموجب هذا المستوى يبحث المراجع عن أدلة و براهين تثبت صحة أية عملية يراجعها، و يحرص المراجع هنا على جمع معلومات من أعمال المؤسسة من جهة خارجية محايدة مثل:

- شهادة الرصيد الصادرة عن البنوك؛
- رسائل و أجوبة المدينين و الدائنين؛
- إعادة تقييم الممتلكات من قبل متخصصين.

أ.2 - مستوى المراجعة المستندية:

يعتمد المراجع في هذا المستوى على المستندات التي تثبت صحة القيود و المطابقة القانونية للشروط و الواجبات الإتباع في المعاملات و العمليات، و بموجب هذا المستوى لا يفحص المراجع أكثر من السجلات و الدفاتر و الوثائق.

أ.3 - مستوى مراجعة النظم:

يركز المراجع وفقا لهذا المستوى على النظام نفسه، فيأخذ كل نظام على حدى، و يفحصه و يقيمه و يحاول ربطه مع النظم الأخرى، و ذلك للتحقق من أن النظم الموضوعة تعمل بشكل صحيح، و أنها تحقق الغرض الذي وضعت من أجله و أنها لا تتعارض في الأهداف.

**ب- مدخل مراجعة العمليات:**

يسعى المراجع في مراجعته للعمليات إلى الحصول على أدلة و قناعات تثبت ارتفاع كفاية العمليات، و فعالية السياسات و الإجراءات و وسائل الرقابة المتبعة لتدعيم كفاءة تلك العمليات.

و بشكل أساسي فإن هذه المراجعة تشتمل على فحص و تقييم الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

يتبع المراجع الداخلي في مراجعة العمليات مستويين لتحقيق غايات المراجعة و هما:

ب.1 - المستوى التنظيمي:

يركز المراجع الداخلي في هذا المستوى اهتماماته على الوحدة التنظيمية، حيث يخضع جميع عملياتها و أنشطتها لمراجعته و تحليله و تقييمه، و يشمل فحصه مراجعة أهداف و خطط و أساليب و إجراءات هذه الوحدة، و لكنه لا يخرج بفحصه عن الحدود التنظيمية لهذه الوحدة.

ب.2 - المستوى الوظيفي:

يتبع المراجع الداخلي في هذا المستوى العملية أو النشاط محل المراجعة من بداية العملية أو النشاط إلى نهايته، و حتى و إن اخترقت إجراءات هذه العملية الحدود التنظيمية للوحدات المختلفة، فالعمليات كثيرا ما تشترك في إنجازها أكثر من وحدة تنظيمية، و على المراجع أن يقوم بفحص جميع الإجراءات التي تمت في المراحل التي قطعتها في مختلف الوحدات التنظيمية، و من أمثلة العمليات التي تراجع عمليات الشراء، البيع وإصدار الأوراق المالية.

## المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية

لقد تطورت نظرة المجتمع لمهنة المراجعة الداخلية بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة، و ذلك يرجع أساسا إلى الجهود التي يبذلها القائمين على هذه المهنة و بعض الهيئات غير الحكومية المهتمة بهذه المهنة و هذا للحفاظ على معايير عالية المستوى للمهنة و التأكيد على وضع المراجعة الداخلية كوظيفة إدارية رئيسية تساهم بدرجة كبيرة في توجيه عمليات التنظيمات و تحقيق أهدافها.

و لقد أصدرت معايير للمراجعة الداخلية سنة 1978 من قبل معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث تم تقسيم معايير المراجعة الداخلية إلى خمسة أقسام تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم و تتمثل تلك الأقسام في[1] :

- الاستقلالية؛

[1]- فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص102.

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

و لقد تم التعديل و إضافة معايير أخرى حسب الحاجة (المشكلة) التي تواجه المهنيين، لكن هذه التغييرات (الإضافات و التعديلات) ليست بالشكل الكبير و سيتم التطرق لهذه التقسيمات الخمسة فيما يلي:

**أولا– الاستقلالية:**

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها أي مستقلا عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، و هذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة بها، كما يجب أن يكون المراجع موضوعيا في أدائه لأعمال المراجعة[1].

حسب هذا التقسيم تبين أنه تؤدى عملية المراجعة الداخلية بكل موضوعية و تعمل على التقليل من الفجوة بين تحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية و بين عدم تحقيقها، و يزيد بذلك من فاعلية عملية المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى المساعدة و بصفة كبيرة الإدارة العليا في أداء مهامها مما يعني الوصول إلى اتخاذ قرارات سليمة و كذا تفعيل القرارات المتخذة مسبقا.

**ثانيا– العناية المهنية:**

يجب أن تؤدى أعمال المراجعة الداخلية بما يتفق و العناية المهنية اللازمة – عناية الشخص الحريص– و هذا يتطلب ما يلي[2]:

1. بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية :

– يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من أن المراجعين الداخليين لديهم التأهيل العلمي و العملي المناسبين للقيام بعملية المراجعة في صورتها الصحيحة.

– يجب أن يكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة، و المهارات، و الأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجعة.

– يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية.

2– بالنسبة للمراجع الداخلي:

– يجب على المراجع الداخلي الالتزام بمعايير السلوك المهنة؛

---

[1]– نفس المراجع، ص103.

[2]– نفس المرجع، نفس الصفحة.

– يجب أن تتوافر لدى المراجع الداخلي المعرفة و المهارات و الأصول الضرورية لأداء أعمال المراجعة.

– يجب أن تتوافر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد و القدرة على الاتصال بفعالية.

– يجب على المراجع الداخلي الحفاظ و الزيادة من تأهيله الفني و العلمي عن طريق التعلم المستمر.

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

إن أي نقص في الالتزام بهذا التقسيم من شأنه أن يفقد المراجعة الداخلية مدلوليتها، بل و تصبح أداة مهدمة لا محسنة و مرشدة لمتخذي القرارات المختلفة في مختلف المستويات، لأن عدم بذل العناية الكافية من قبل المراجعين الداخليين قد يؤدي إلى إضعاف قوة و مصداقية –مدلول– المعلومة داخل المؤسسة، و يؤدي ذلك للوقوع في أخطاء عديدة و مواجهة مشاكل لم يتم الإعداد لها –مفاجئة– لنصل بذلك أمام نظام رقابي هش غير قادر على تحديد و إدارة المخاطر التي سوف تواجه المؤسسة و غير قادر على التنبأ بالفرص التي من الممكن أن يتم استغلالها، أو يكون غير قادر بذلك على تحسين أداء الأفراد في المؤسسة.

**ثالثا– نطاق العمل:**

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص و تقييم مدى كفاية و فاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين و جودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة.

و لتحقيق ذلك يتعين على المراجع القيام بما يلي:

– مرجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية و التشغيلية و الوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات و تصنيفها ثم اعتمدها في إتخاذ القرارات المختلفة؛

– مراجعة النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بتلك السياسات، و الخطط، و الإجراءات، و القوانين، و اللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات و التقارير، و يجب أن يحدد ما إذا كان هناك التزام في التنظيم أم لا؛

– مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول، و التحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكنا؛

– تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول ؛

– مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعة، و ما إذ كانت العمليات و البرامج قد تم تنفيذها كمما هو مخطط.

يتبين من خلال هذا المعيار بأنه يساهم بدرجة كبيرة في متابعة و ترشيد القرارات التي تم اتخاذها، و ما هي أهم النتائج المتوصل إليها للقيام بالإجراءات التابعة و اللازمة و بذلك تتحدد المسؤوليات المختلفة.

**رابعا– أدواة أعمال المراجعة:**

يجب أن تتضمن أعمال المراجعة كل من تخطيط عملية المراجعة و فحص و تقييم المعلومات، و التقارير عن النتائج و متابعة التوصيات، إذ يتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف للمراجعة و نطاق للعمل و الحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها و تحديد الموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة و الاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة المعينة، ثم القيام بمسح للتعرف على الأنشطة، المخاطر، الإجراءات الرقابية و ذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء عملية المراجعة، كتابة برنامج المراجعة، و تحديد كيف و متى و لمن ترسل نتائج عملية المراجعة و أخيرا الحصول على الموافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة.

و يتضمن فحص و تقييم المعلومات ضرورة قيام المراجع بتجميع المعلومات و تحليلها و تفسيرها و توثيقها لتدعيم نتائج المراجعة، و تتم عملية فحص و تقييم المعلومات على النحو التالي[1]:

1. تجميع المعلومات التي تتعلق بموضوع المراجعة و بما يتفق مع أهداف و نطاق عملية المراجعة و يتم ذلك باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية و التي تشتمل على المقارنات بين الفترة الحالية و الفترة السابقة و المقارنات بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط، و دراسة العلاقات بين المعلومات المالية و المعلومات غير المالية التي تتعلق بها و دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات، و مقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في مؤسسات أخرى من نفس الحجم و الشكل و النشاط.
2. يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها، ملائمة و مفيدة لتوفير أساس قوي يمكن الاستناد إليه في الوصول إلى النتائج و التوصيات، بمعنى أنه يجب أن تستند تلك المعلومات إلى حقائق كافية و مقنعة بحيث يسمح للشخص المؤهل أن يصل إلى نفس النتائج، كما يجب أن تكون المعلومة ملائمة لتدعيم النتائج و التوصيات و تتماشى مع أهداف المراجعة، كما تساعد المعلومات المفيدة في تحقيق المؤسسة لأهدافها.
3. يجب اختيار إجراءات المراجعة المناسبة كاختيار نوع الاختبارات، وأساليب المعاينة الإحصائية التي سوف تستخدم...إلخ.
4. يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات، تحليلها ، تفسيرها و توثيقها بما يوفر تأكيدا كافيا للحفاظ على موضوعية المراجع و التأكد من تحقيق أهداف المراجعة.
5. يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة من قبل المراجع، مع مراجعة هذه الأوراق مع المشرف على إدارة (قسم) المراجعة الداخلية.

[1]– الهيئة السعودية للمحاسبين و القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 89.

يقوم المراجع – بعد انتهائه من عملية المراجعة – بإعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص و التقييم، و قد يعد المرجع أيضا تقارير مؤقتة خلال عملية المراجعة، و في جميع الأحوال يجب أن يكون التقرير موقعا عليه من قبل المراجع، كما يقوم هذا الأخير بمناقشة النتائج و التوصيات التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب قبل إصدار تقريره النهائي مع الإدارة العليا للمؤسسة.

نلاحظ من هذا المستوى مدى الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في مساعدة المستويات الإدارية المختلفة و هذا من أجل اتخاذ تدابير و قرارات صائبة و التقليل من احتمال خطئها كما يساعد على متابعة القرارات و الإجراءات المتخذة من قبل و مدى تحقق الأهداف المرجوة منها، و بالتالي مدى ملائمة السياسات المنتهجة لبلوغ هذه الأهداف، كما يجب أن تتوفر في هذه التقارير الموضوعية والوضوح، وتكون محددة و بناءة و تعد في الوقت المناسب إذ يشمل التقرير عادة على نطاق ونتائج عملية المراجعة، كما يجب أن يتضمن رأي المراجع ويجب أن يتضمن التقرير توصيات المراجع بشأن التحسينات الممكنة مع ذكر الجوانب المرضية في الأداء و أي إجراءات تصحيحية لازمة، كما قد يتضمن التقرير وجهة نظر الجهة محل المراجعة في النتائج و التوصيات و يجب مراجعة التقرير عن طريق المشرف على قسم المراجعة الداخلية قبل إصداره بصورته النهائية.

و بعد إصدار تقرير المراجعة يجب على المراجع الداخلي متابعة ما تم فيه و ذلك للتأكد من أنه قدتم اتخاذ الإجراءات المناسبة للتعامل مع نتائج المراجعة الداخلية.

إنه كلما كان عمل المراجع الداخلي منظما و محددا و واضحا و ملائما ساعد ذلك المستويات المختلفة في فهم النتائج و التوصيات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة و تفسيرها و تحليلها بشكل يقود متخذي القرارات في جميع المستويات إلى اختيار البديل الأفضل لحل المشاكل المحددة، و متابعة هذا القرار بما يضمن فعاليته و مردوديته.

**خامسا– إدارة قسم المراجعة:**

تقضي معايير الراجعة الداخلية بضرورة أن يدير المشرف على قسم المراجعة الداخلية ذلك القسم بطريقة مناسبة و يكون المشرف على قسم المراجعة الداخلية مسئولا على إدارة القسم بحيث[1]:

1. تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة و المسئوليات التي اعتمدتها الإدارة العليا و قبلها مجلس الإدارة.
2. تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة و فاعلية.
3. تتماشى جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية الداخلية و حتى يمكن المشرف على قسم المراجعة الداخلية إدارة القسم بما يحقق تلك الأهداف العامة يجب أن:

[1]– فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص107.

- تكون لدى المشرف على قسم المراجعة الداخلية لائحة بأهداف و سلطات و مسئوليات القسم*؛
- يقوم المشرف على قسم المراجعة الداخلية بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات القسم؛
- يوفر المشرف على قسم سياسات و إجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في القسم؛
- يضع المشرف على قسم برنامج لاختيار و تطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية؛
- يقوم المشرف على قسم المراجعة بالتنسيق بين جهود كل من قسم المراجعة الداخلية و المراجع الخارجي.

يجب أن يحظى قسم الراجعة بتنظيم محكم يضمن تحقيق أهداف المراجعة وكيف لا والمؤسسة كلها تضع نظاما رقابيا من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة فكذلك قسم المراجعة يحتاج إلى إجراءات تنظيمية تضمن رقابة سليمة على أعمال المراجعة الداخلية من أجل بلوغ الأهداف المرجوة منها في أحسن حال، و عندها يمكن التكلم عن الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات المختلفة، لأن متخذي القرارات إذا رأو أن قسم المراجعة يقوم بعمله بصفة غير منتظمة و غير دقيقة فإنه يشكك في النتائج والتوصيات التي يصل إليها و بذلك يعدلوا متخذو القرارات عن العمل بهذه النتائج و التوصيات، تمثل هذه المعايير إطارا عاما للقواعد التي يلتزم بها المراجعون الداخليون في ممارسة المهنة.

## المبحث الثاني: الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية

* – للإطلاع على هذه المسؤوليات و السلطات أنظر نفس المراجع، ص 100.

تعتمد معظم الإدارات حاليا على وظيفة المرجعة الداخلية في تعزيز نظم الرقابة لديها، حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء، و تراجع كافة العمليات الإدارية و المالية و التشغيلية، و لكي تؤدي المراجعة الداخلية دورها بصورة سليمة و بفاعلية كبيرة يجب أن تحظى بمجموعة من الخصائص التي يجب توافرها، و تمس هذه الخصائص قسم المراجعة الداخلية في حد ذاته بحيث يجب أن يؤدي مهامه تحت ضل تنظيم محكم، كما تمس هذه الخصائص أيضا الكيفية التي يتموضع بها قسم المراجعة الداخلية داخل تنظيم المؤسسة ككل بحيث يجب أن يتصف بما يؤهل قسم المراجعة الداخلية لأداء مهامه بكل نزاهة و موضوعية و جدية.

## المطلب الأول: تنظيم المراجعة الداخلية

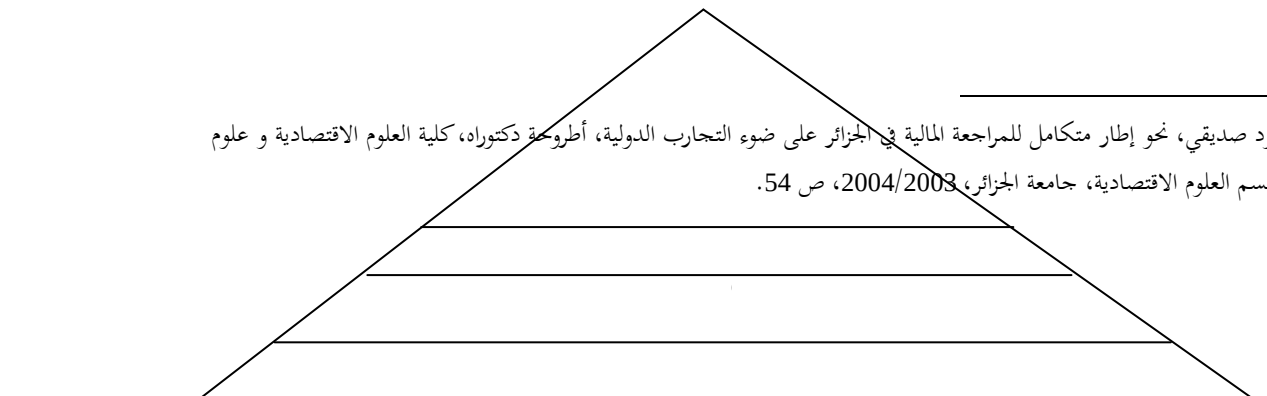
يتكون قسم المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل نسبيا من المراجعين ذوي المهارات العالية و ذلك بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى و قد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مراجع داخلي واحد، كما أنه قد يتسع قسم المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى ليتضمن عدد كبير من المراجعين يعملون هم وحدهم تحت تنظيم كبير محكم بخلاف المصالح الأخرى.

و على هذا الأساس يتحدد شكل و حجم المراجعة الداخلية في المؤسسة إلى معيارين أساسيين هما[1]:

**أولا– حجم المؤسسة**: يعتبر حجم المؤسسة محددا أساسيا لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، فلا يمكن في هذا المجال أن نصمم هيكل للمراجعة الداخلية موحدا بين المؤسسة المحلية، الوطنية أو الدولية، فاختلاف شكل و حجم المؤسسة يحتم إيجاد شكل محدد للمراجعة الداخلية فمثلا المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لا تحتاج إلى قسم للمراجعة الداخلية بحجم قسم مماثل في مؤسسة ذات حجم كبير، فهذا يقودنا إلى حالة عدم الرشاد و يزيد من تكاليف عملية الرقابة بالمقارنة من تدره من منافع على التنظيم الإداري ككل.

و ينطوي الهيكل التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية عادة على ثلاث مستويات من المراجعين ممارسي المهنة و ذلك كما هو مبين في الشكل التالي:

**الشكل رقم (07): المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة الداخلية**



[1] – 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، ص 54.

**المشرف:** المصادقة على الحسابات

توجيهات، تنسيق، برنامج

**المديرون:** تسيير مهام المراجعة، برمجة الزيارات

**المراجعون في الصف الأول:** تحقيق رقابة المراجعة، مباشرة عملية المراجعة

**مراجعون مبتدئون:** تحقيق الرقابة القاعدية (على مستوى القاعدة)

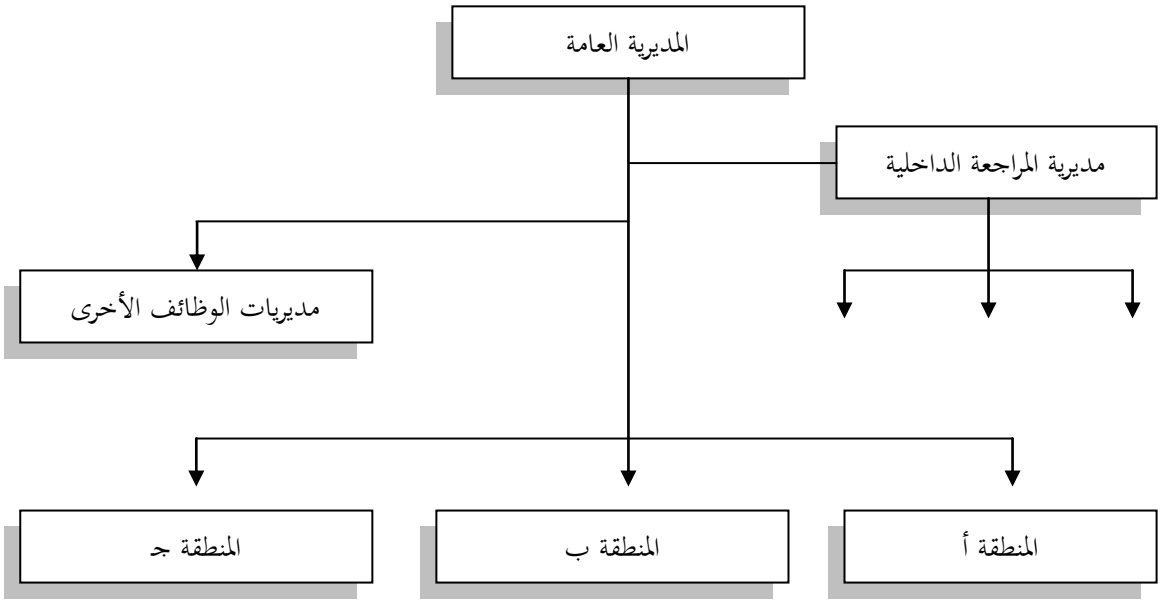
**Source**: Benoit Pige, , Op.Cit, P 72.

يتحمل المشرف على قسم المراجعة كل المستويات العامة للقسم، و هو يقوم بإعطاء التوجيهات العامة للقسم، كما يقوم بالتخطيط و وضع سياسات و إجراءات المراجعة، و إدارة العاملين معه بالقسم، و التنسيق مع المراجعين الخارجيين و وضع برنامج و النماذج المختلفة للتحقق من جودة المراجعة.

**ثانيا– مركزية و لا مركزية المراجعة** : إن كبر و حجم المؤسسات و اتساعها جغرافيا يحتم وجود هياكل قارة نسبيا لتسيير الأنشطة في مناطقها بغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، يجود نوعين من المراقبة الداخلية وفقا لهذا الوضع هما:

**1– مراجعة داخلية مركزية** : تكون باعتماد مديرية واحدة للمؤسسة الكبيرة لتقوم ببرمجة الزيارات المختلفة الميدانية لفروع هذه المؤسسة و هذا كما يظهر في الشكل التالي:

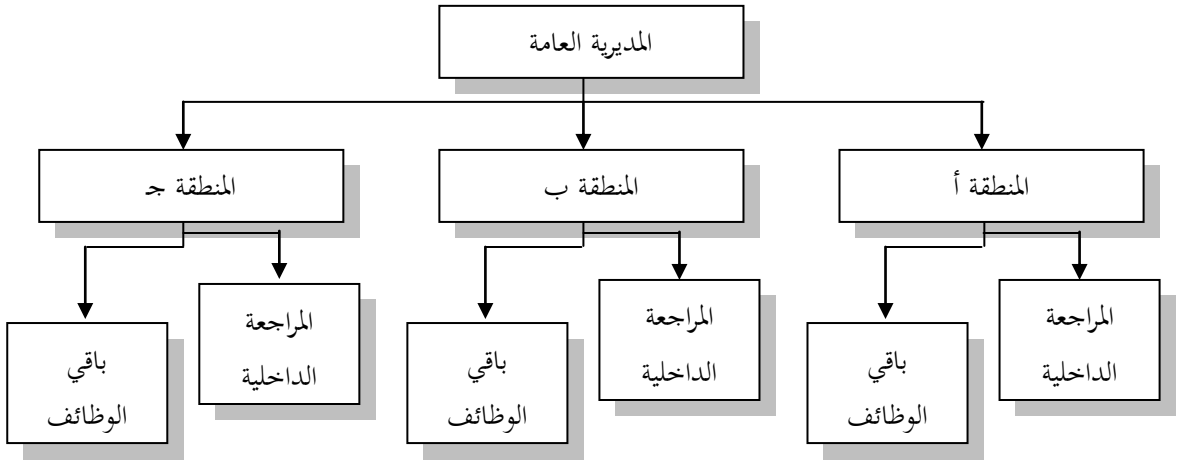
**الشكل رقم (08): المراجعة الداخلية المركزية**




**المصدر:** من تصور الباحث انطلاقا من أطروحة مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص54.

2. **مراجعة داخلية لا مركزية:** في ظل هذا النوع هياكل المراجعة الداخلية على مستوى كل منطقة نشاط أي يكون على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين للمؤسسة قسم للمراجعة و يظهر هذا في الشكل التالي:

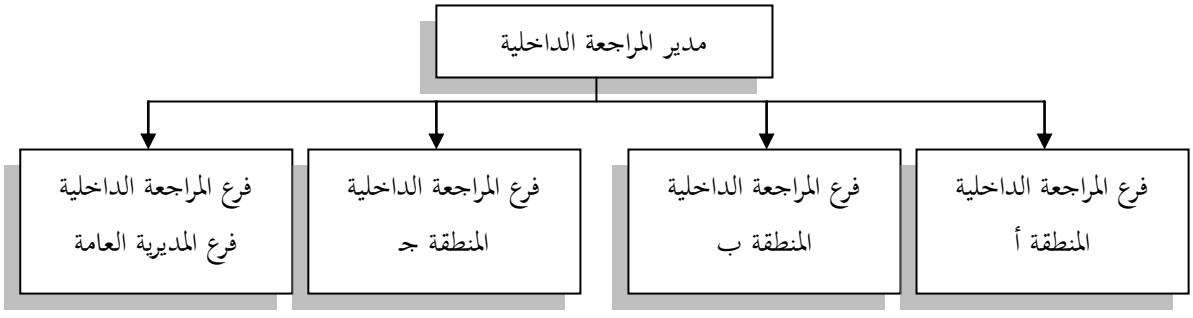
**الشكل رقم (09): المراجعة الداخلية اللامركزية**




**المصدر**: من تصور الباحث انطلاقا من أطروحة دكتوراه مسعود صديقي، مرجع بق ذكره، ص55.

**3- مراجعة داخلية مختلطة** : في هذا النوع من المراجعة الداخلية يتم المزج بين النوعين الأولين المراجعة الداخلية المركزية و اللامركزية بحيث يتم إرساء مديرية للمراجعة الداخلية على مستوى المديرية العامة للمؤسسة و جعل فروع لها على مستوى كل منطقة نشط و هذا وفقا للشكل التالي:

**الشكل رقم (10): المراجعة الداخلية المختلطة**




**المصدر**: مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص56.

تختلف أداء مهمة المراجعة الداخلية كما يختلف التنظيم الداخلي لمهنة المراجعة الداخلية حسب درجة مركزية المراجعة الداخلية فالشكلين الأولين تتخللهم جملة من النقائص تبعا لطبيعة كل واحد كالبطء في تنفيذ الزيارات و عدم المتابعة الآنية و غياب التنسيق بين فروع المراجعة و الاستفادة من الحالات الموجهة في كل فرع و كذا التقدم

اللامتوازن في عملية المراجعة بين الفروع، أما النوع الثالث فيسمح لمديرية المراجعة الداخلية من تقديم رأي فني واحد عن الأعمال التي تقوم بها على مستوى المناطق من خلال إشرافها على الفروع المختلفة لها و إلزامهم بالتقييد بإجراءات و معايير المراجعة و حثهم على العمل على تحقيق الأهداف من أي فحص كما أن هذا الشكل يقتضي:

- الإشراف على عمل المراجعين على مستوى المناطق؛
- السهر على التقييد بالإجراءات و المعايير؛
- العمل على تحقيق الأهداف المتوخاة من عملية المراجعة؛
- المقابلة و المتابعة الآنية في عين المكان من قبل مراجعي المناطق؛
- التنسيق بين جميع الفروع.

إلا أنه ما يمكن ملاحظته أنه يعاب على هذا النوع من التكلفة المفرطة، فإن مثل هذا النوع يحتاج إلى موارد بشرية مؤهلة من جهة و إلى وسائل مادية و مالية من جهة أخرى مما قد يفقد مدلول المراجعة.

إن التنظيم الجيد و المحكم لقسم المراجعة الداخلي من شأنه أن يضفي مزيدا من الثقة من قبل المستويات الإدارية المختلفة على التقارير و النتائج و التوصيات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة مما يؤدي بهم إلى اعتمادها في اتخاذ قرارات مناسبة و ملائمة مقللين بهذا الاعتماد من احتمال عدم فاعلية –خطأ– القرارات المتخذة.

## المطلب الثاني: موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري

إن وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة تتناول المجال التقييمي في المؤسسة و كذلك الوقائي لأصول المؤسسة ثم النواحي الإنشائية بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمة المؤسسة، فإن مجالها يتسع و يجعلها أداة رقابية للمستويات العليا للمؤسسة، فالمراجع الداخلي يقوم بعمله من واقع مهامه الوظيفة و مسئولياته أمام الإدارة العليا، فهو يقيم عمل الغير و لكن لا يواجه الغير في العمل فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذين يراجع عملهم[1]، فالمراجع الداخلي مستقل في تنفيذ مهام وظيفته ولا يملك السلطة على إعطاء الأوامر بصفة مباشرة للموظفين، فهو يتأكد من التماشي مع السياسات و الإجراءات و السجلات و فحصه بغرض مسئولية المخطئ، حيث أن ما يقوم به من فحص لا يبعد المسئولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل.

إن أداء المراجع الداخلي لمهامه لا يمكن أن نتصور اكتمالها إلا في ظل تمتعه باستقلالية تامة عن باقي الوظائف [2] إذ تعتبر استقلالية المراجع الداخلي أحد المعايير الهامة للمراجعة، و يعتبر هذا المعيار ضروريا لكفاءة تنفيذ برنامج المراجعة و لكن كيف يتسنى تحقيق هذا الاستقلال للمراجع الداخلي و هو موظف بالمؤسسة يقوم بتقديم خدماته للإدارة العليا، ففي ظل العلاقة الوظيفية للمراجع الداخلي لا يمكن أن يتحقق الاستقلال الكامل و من ثم يتحول الأمر إلى تحقيق نوع من الاستقلال في الوضع التنظيمي للمراجع الداخلي بالنسبة للإدارات و الأقسام بالمؤسسة و الوضع الأمثل هو أن يتبع المراجع الداخلي تنظيم الإدارة العليا للمؤسسة و من مقتضيات الاستقلال أن يكون المراجع الداخلي بعيدا عن وضع السياسة و الإجراءات و إعداد السجلات أو الارتباطات أو أي عمل تنفيذي آخر يكون من الطبيعي أن يتولى مراجعته و تقييمه فيما بعد و في ظل هذا الوضع يقدم تقاريره لمجلس الإدارة أو معالجة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة.

و من خلال هذا يمكن القول أن المراجع الداخلي مستقل في عمله من ناحيتين[3]:

1. مكانه في التنظيم الوظيفي و ارتباط عمله بالمستويات العليا حيث أن تعضيد الإدارة له يحقق الاستقلال في عمله و تحقيق ما يوكل إليه من عمل، فرئيس إدارة المراجعة مسؤول أمام المستويات العليا للإدارة، نظرا لأن ما سيكشفه عمله أثناء تأديته له هو اهتمامات مجلس الإدارة.
2. إن المراجع الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص و التقييم و مراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة و لهذا لا يجب أن يعهد إليه بأي مهام تسجيلية أو تنفيذية.

من خلال هذا يجب أن تراعى استقلالية دائرة المراجعة الداخلية بشكل تام و أن تكون مربوطة بشكل مباشر مع الإدارة العليا الذي من مسؤولياتها متابعة أمور المؤسسة و إصدار التعليمات و وضع الضوابط و الأنظمة –

---

[1]– محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998،ص194.

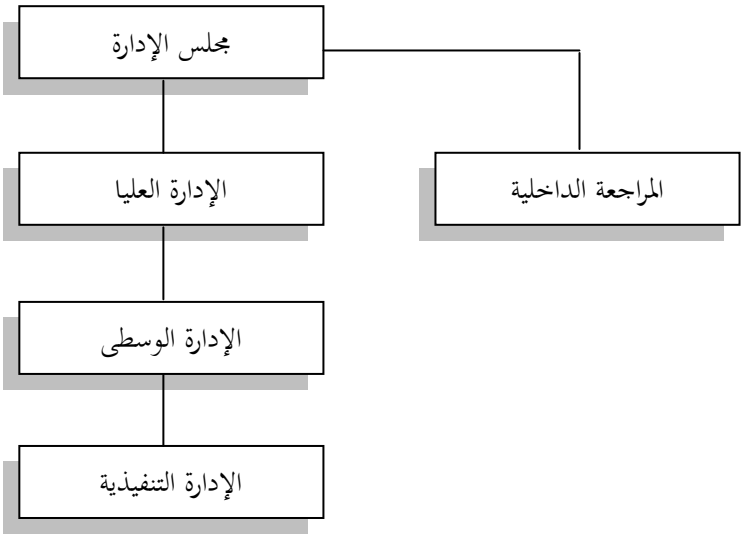
[2]– محمد أمين، المراجعة الداخلية، مركز الخبرات الإدارية و المحاسبية، مارس2001،ص 04، www. camecenter.com, 10h :42m. 15/02/2005

[3]– محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص194.

إصدار القرارات الإستراتيجية – قد تكون مرتبطة مع المدير العام و لكن لأجل ضمان تنفيذ التوصيات فمجلس الإدارة هو من يجب الارتباط معه[1].

و يمكن أن يظهر لنا موقع قسم أو دائرة المراجع الداخلي من خلال الشكل التالي:

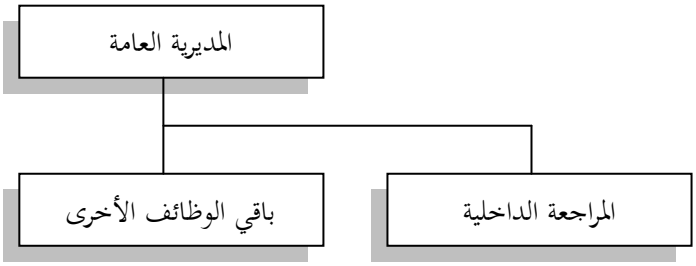
**الشكل رقم (11): تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي**




**المصدر**: عماد الحانوتي مرجع سبق ذكره، ص 03.

و من الممكن أن نجد موقع قسم أو دائرة المراجعة الداخلية يأخذ تموضعا آخر و هذا من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (12): موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي الرسمي**



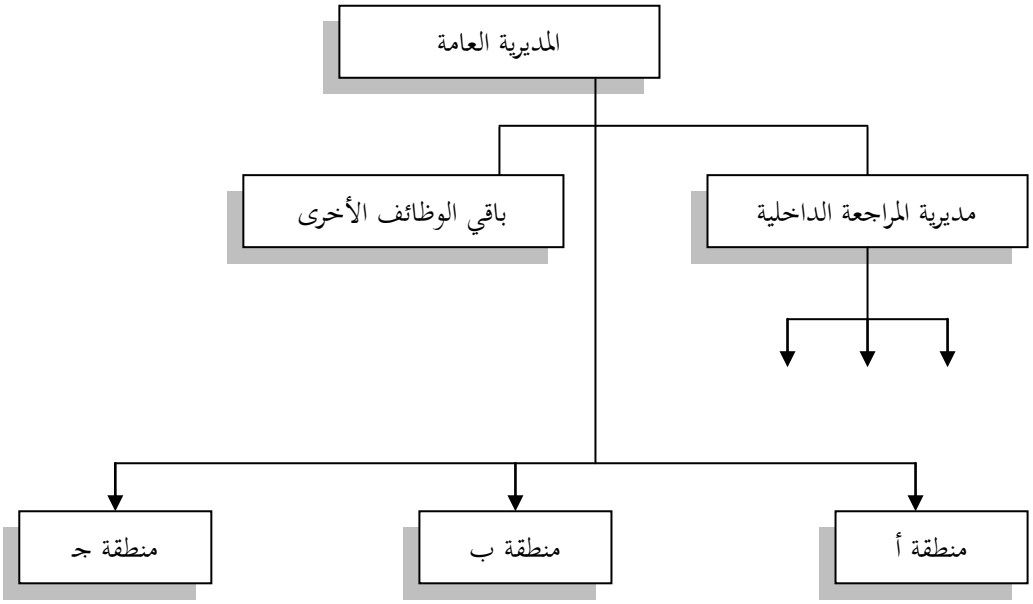

**المصدر**: من تصور الباحث.

أما إذا أخذنا بعين الاعتبار مركزية المراجعة الداخلية فإننا نقف على ثلاث أنواع كما رأينا سابقا:

- مراجعة مركزية؛
- مراجعة لامركزية؛
- مراجعة مختلطة.

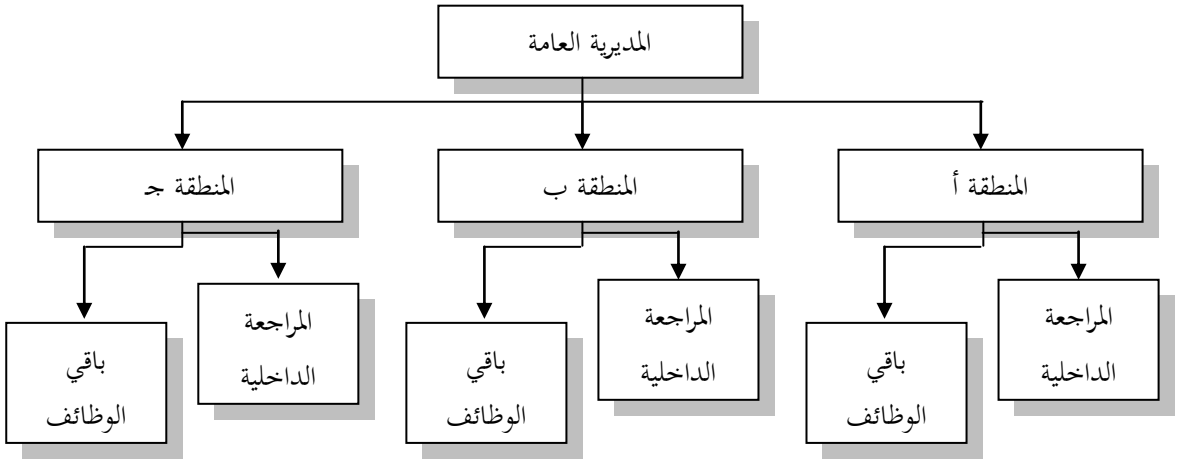
[1] - عماد الحانوتي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، نشرة إلكترونية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، أيار 2002، ص02.

في كل نوع من هذه الأنواع يتخذ موضع المراجعة الداخلية موضعا معين.
فإذا أردانا أخذ النوع الأول فإن قسم المراجع الداخلية يكون مماثل للشكل رقم(08)




**المصدر**: من تصور الباحث انطلاقا من أطروحة مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص54.

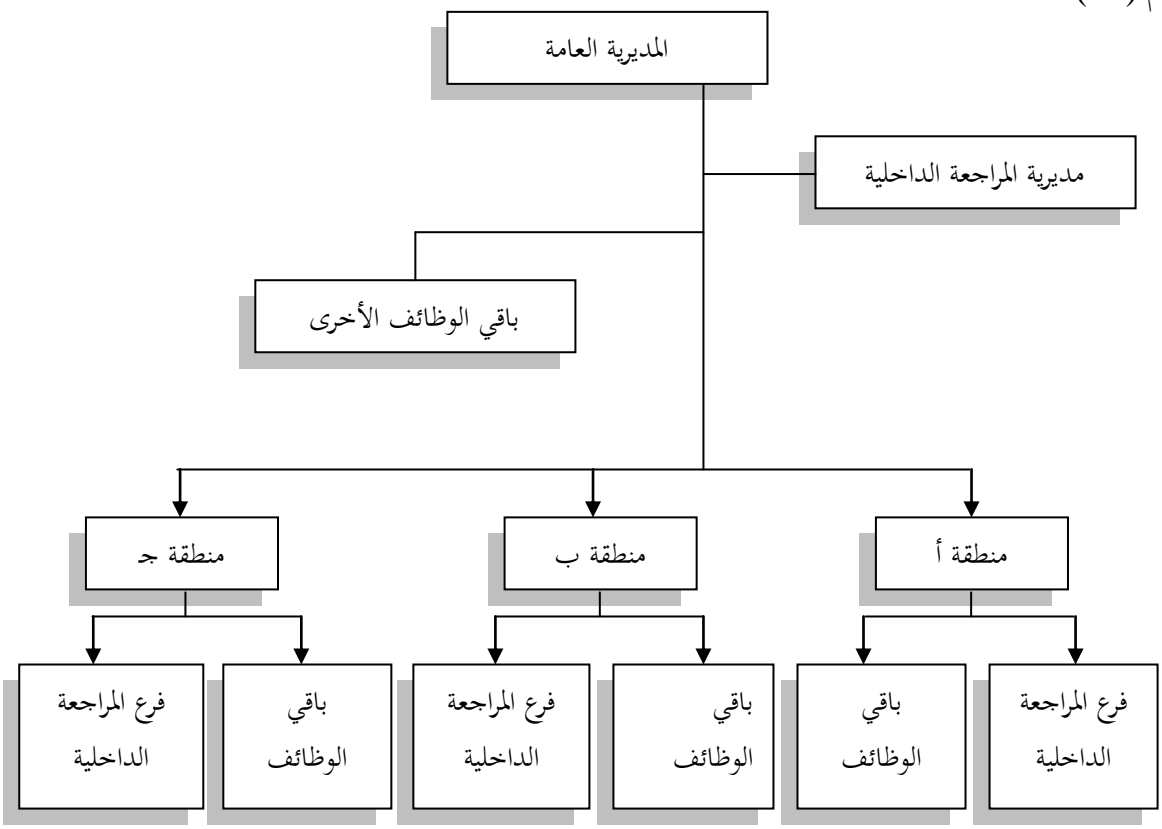
أما إذا أخذنا النوع الثاني فإن تموضع قسم المراجعة الداخلية يكون كما في الشكل رقم (09):




**المصدر**: من تصور الباحث انطلاقا من أطروحة دكتوراه مسعود صديقي، مرجع بق ذكره، ص55.

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

أما النوع الثالث و المتمثل في المراجعة الداخلية المختلطة فيكون موقع المراجعة الداخلية كما في الشكل رقم (10):




**المصدر**: من تصور الباحث انطلاقا من أطروحة مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص56.

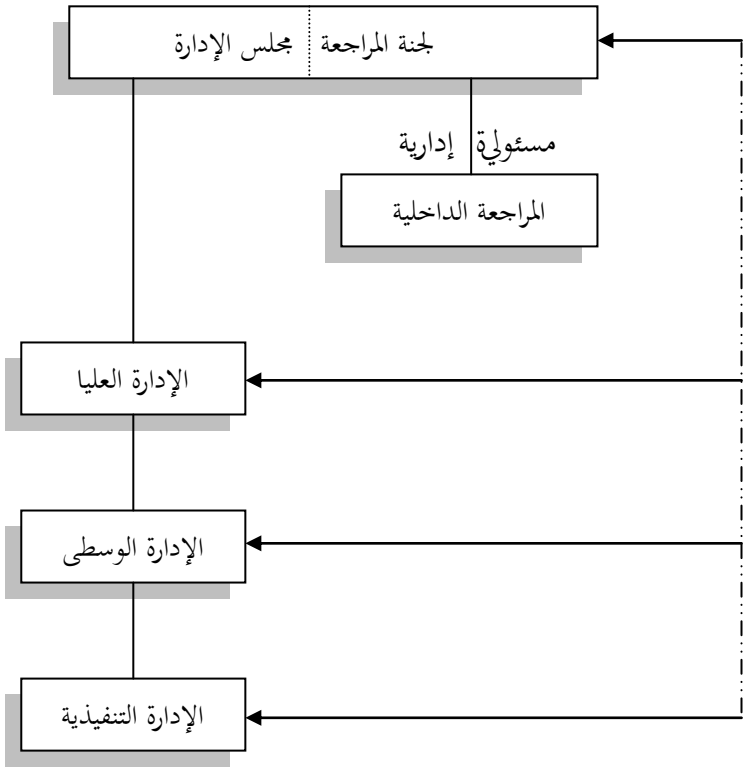
في هذا النوع من التموضع نجد فيه أكثر استقلالية من النوع الثاني لأن الفروع المراجعة الداخلية المتواجدة في كل منطقة تعمل تحت وصاية مديرية المراجعة الداخلية التابعة للمديرية العامة.

و هذا النوع أقل استقلالية من النوع الأول لأن وجود فروع في كل منطقة من شأنه أن تنشأ فيه نوع من المصالح بفقد مدلول الاستقلالية على الأقل على مستوى المنطقة.

هناك اتجاهات متزايدة في الكثير من الشركات نحو ما إنشاء ما يطلق عليه بلجنة المراجعة و تتكون لجنة المراجعة من أضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين و ذلك بغرض الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية [1]، مما يزيد من استقلالية قسم المراجعة الداخلية عن الإدارة، و كلما زادت العلاقة بين لجنة المراجعة و قسم المراجعة الداخلية كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية و الموضوعية في الفحص و التقدير، و يجب أن تكون لجنة المراجعة مسئولة على الأقل على الإشراف على توظيف، و ترقية، و مكافأة رئيس قسم المراجعة الداخلية (المشرف)، و يجب أن يتم اعتماد جميع السياسات و المعايير و الإجراءات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة، فيكون بذلك توضع قسم المراجعة الداخلية وفقا للجنة المراجعة الداخلية و الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي:

[1]- فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 82.

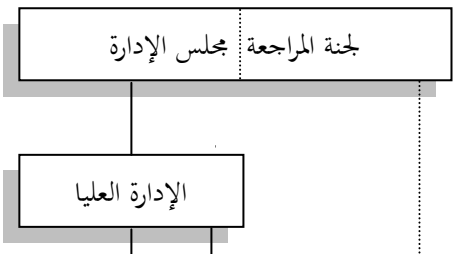
**الشكل رقم (13): تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة**




**المصدر**: فتحي السوافيري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص83.

على الرغم من أن المساءلة الإدارية لقسم المراجعة الداخلية يجب أن تكون للجنة المراجعة، إلا أن الواقع العملي قد يختلف كثيرا عن ما يجب أن يكون، ذلك أن أعضاء لجنة المراجعة هم من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين و لديهم الكثير من المسؤوليات الأخرى خارج الشركة مما يجعل عملية إشرافهم على قسم المراجعة الداخلية أمرا من الصعوبة بمكان، نتيجة لذلك فإن أقسام المراجعة الداخلية تكون من الناحية العملية تحت المساءلة الإدارية للإدارة العليا كما هو مبين في الشكل التالي:

**الشكل رقم (14): موقع المراجعة الداخلية من الناحية العملية وفقا للجنة المراجعة**



**المصدر**: فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص84.

تشارك لجنة المراجعة عادة في المساءلة الإدارية لقسم المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا و ذلك باعتماد توظيف، و فصل المشرفين على قسم المراجعة الداخلية و باعتماد جداول عمل هذا القسم و كذلك خططه التوظيفية و موازنة مصروفاته و مراجعة أداء المراجعين الداخلين بالمشاركة في الإدارة العليا.

إن اتخاذ المراجعة الداخلية وضعا محددا يضمن استقلالية عملها عن باقي الوظائف من شأنه أن يؤهل عمل إدارة المراجعة الداخلية إلى القيام بعملية المراجعة بأحسن حال و بما يضمن فعالياتها، و بالتالي يكون مخرج نظام المراجعة الداخلية قابل للاعتماد عليه في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات،إن وجود خلية أو قسم للمراجعة الداخلية داخل التنظيم الإداري – المؤسسة – من شأنه أن يكون له منعكس نفسي على سلوك الموظفين في كل مستوى إداري معين مما يؤدي بكل واحد منهم المحاولة من أن يؤدي عمله في أحسن حال و بالتالي اتخاذ قرارات بأقل احتمال خطأ.

## المطلب الثالث: آلية عمل المراجعة الداخلية و نماذج تقييمها

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة و نوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها و النظام الإداري الذي تسير عليه إدارتها، فعلى المراجع الداخلي أن يجيب على ثلاث أسئلة و هي [1]:

- ماذا يجب عليه أن يقوم بمراجعته؟
- متى تتم المراجعة؟
- لأي غرض تتم المراجعة؟

بداية يجب على المراجع مراجعة ذلك الجزء من نظام الرقابة الذي يحقق أفضل منفعة مقابل التكلفة التي يتم تحملها و تتضمن تلك التكلفة وقت فريق المراجعة و ما يتعلق به من تكلفة، كما تتحقق المنفعة من ما يتم التوصل إليه من عملية المراجعة بما يمكن من تحسين الرقابة على الجوانب الرئيسية في عمليات التنظيم، و ذلك إلى جانب تجنب ما كان يمكن أن يقع من خسائر و هناك منفعة أخرى تترتب على المراجعة الداخلية، ذلك أنه في حال عدم وجود أية عيوب في نظام الرقابة، فإنه يكفي أن يشعر أفراد التنظيم أن ما يقومون به من أنشطة يحتمل أن يخضع للمراجعة بصفة دورية كي ينشأ لديهم حافزا لتحسين أدائهم و تحقيق رقابة داخلية أفضل.

و على الرغم من أن تكلفة القيام بعملية المراجعة تعتبر من العوامل التي يأخذها المراجع في الاعتبار، إلا أن العامل الأساسي الذي يحكم توزيع الموارد التي تتعلق بالمراجعة الداخلية هو مخاطر الفشل في تحقيق واحد أو أكثر من أهداف الرقابة الداخلية، و يمكن تصنيف تلك المخاطر تبعا للأهداف الخمسة للرقابة الإدارية على النحو التالي[2]:

عدم دقة المعلومة المالية و التشغيلية؛

- الفشل في إتباع السياسات، و الخطط، و الإجراءات، و القوانين؛
- ضياع الأصول؛
- الاستخدام غير الاقتصادي و غير الكفء للموارد؛
- الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية.

و هناك بعض المخاطر التي يصعب – و قد يكون من المستحيل — فرض رقابة عليها، و في هذه الحالة يمكن للإدارة شراء تأمين بما يخفض حجم الخسارة المتوقعة إلى أدنى حد ممكن، و تحاول الإدارة بصفة عامة

تخفيض المخاطر عن طريق:

- زيادة الإجراءات الرقابية؛
- التأمين ضد الخسائر الممكنة؛

[1]- فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص77.

[2]- نفس المرجع، ص78.

– البحث عن عائد أكبر عندما تتحمل مخاطر أعلى.

إن تحديد وقت عملية المراجعة يتوقف على قيام المراجع – بجانب تحديده نوع المخاطر الممكنة– بتحديد حجم المخاطر القائمة، و لتحقيق ذلك فقد يقوم بدراسة التنظيم ككل و تقدير المخاطر النسبية التي تتعلق بالأنشطة المختلفة، ثم يقوم بترتيب تلك الأنشطة بحسب المستويات النسبية للمخاطر بحيث يتم فحص الأنشطة التي تنطوي على مخاطرة أكبر أولا، ثم يقوم المراجع بوضع إستراتيجية للمراجعة و خطة تكون ملائمة يأخذ بعين الاعتبار عند وضعها[1] :

– دراسة هيكل المؤسسة؛

– دراسة الأنظمة الإدارية و المالية في المؤسسة؛

– الوقت اللازم لتنفيذ الخطة.

و بعد وضع البرنامج الذي يراه كافي لإتمام عملية المراجع يقبل على مباشرة عملية المراجعة و التي تتلخص في ما يلي[2]:

**أولا– الفحص:**

إن نشاط المراجع الداخلي فيما يختص بالفحص فإنه يشمل السجلات المحاسبية و مراقبة الأصول و التحقق من التقارير المالية، و تظهر فاعلية المراجعة الداخلية في المؤسسة حيث يقوم المراجع الداخلي بزيارة الفروع نظرا لبعدها عن المركز الرئيسي و الإدارة المركزية للمؤسسة، مما يقتضي فحص سجلاتها و رقابة أصولها،

و قد لا يتمكن من تطبيق رقابة داخلية بالفروع نظرا لصغرها و عدم جدواه اقتصاديا، على هذا فإن على الإدارة المركزية أن تتأكد من أن المسؤوليات الملقاة على مديري الفروع فيما يخص الحفاظ على الأصول و التسجيل الدفتري قد نفذت بصورة سليمة، و كأمثلة للمراجعة الداخلية في هذا المجال عدْ النقدية و مراجعة مذكرات التسوية و التأكد من أرصد العملاء ...إلخ .

و يمتد الفحص و التحقق إلى التقارير المستخرجة من سجلات المؤسسة، حيث أن الإدارة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات و البيانات الواردة التقارير لتسيير النواحي التشغيلية و اتخاذ القرارات اليومية التي لن تكون سليمة إلا إذا كانت التقارير صحيحة.

إن الهدف من الفحص و التحقيق يتمثل في التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية و المستندية و سلامة التوجيه المحاسبي و جمع الأدلة و القوانين التي تثبت صدق ما تتضمنه السجلات و ما يترتب عليه من أمانة البيانات المحاسبية و إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

**ثانيا– التحليل:**

---

[1]– عماد الحانوتي، مرجع سبق ذكره، ص 03.

[2]– محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص188.

يقصد بالتحليل الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية و الحسابات، الإجراءات المحاسبية و المستندات و السجلات و التقارير التي تقع داخل نطاق الفحص و يتطلب إجراء المقارنة و الربط بين العلاقات أي بعض المؤشرات، و كذلك التمعن بقصد اكتشاف الأمور الغير طبيعية مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصله مدين و يرتبط التحليل بالتحقيق و ليس هناك حد فاصل بينهما.

**ثالثا– الالتزام:**

يقصد بالالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة بأداء العمليات وفقا للطرق و النظم و القرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم، فقد يتم التوصل إلى نتائج مرضية و مع ذلك يهم الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح بها و بما يتمشى مع السياسات،إذ يتعين عليه زيارة المواقع من وقت إلى آخر و عدم الاعتماد على الآخرين، كما أن إدارة المراجعة الداخلية لا تقتصر على المحاسبين و المراجعين، و إنما يمكن أن تزود بقانونيين ومختصين في خصوصيات نشاط المؤسسة، هذا للإلمام بجميع نواحي النشاط.

**رابعا– التقييم:**

إن عملية الفحص و التحليل ينتج من خلالها للمراجع الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع و نقاط الضعف فيه مما ينعكس على التقرير الشخصي الموضح لمدى كفاءة و فعالية و اقتصادية السياسات و الإجراءات التي تسير عليها المؤسسة و ما لديها من تسهيلات و أفراد بقصد ترشيد الأداء و تطويره إذ يقتضي التقييم تجميع البيانات و المعلومات و تقصي الحقائق و بالاستعانة بآراء المسئولين و اقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء و الاقتراحات.

**خامسا– التقرير:**

يبرز التقرير الذي يقدمه المراجع الداخلي آراء فنية حول المشكلة و أهميتها و طريقة معالجتها و ما توصل إليها من نتائج و توصيات .

كما يفضل عرض التقرير على المسئول على النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير عن بعض الأمور، و تتبلور قدرة المراجع الداخلي على العرض الواعي و الواضح لما قام به من فحص و تقصي.

من خلال كل ما سبق فإنه على العموم يجب أن تقتضي عملية المراجعة ما يلي[1]:

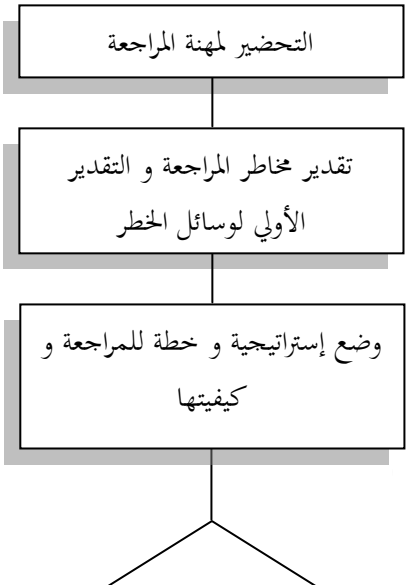
- التخطيط الميداني و الورقي؛
- فحص و تقييم المعلومات التي تم التوصل إليها؛
- توصيل النتائج إلى مجلس الإدارة؛
- المتابعة لتنفيذ النتائج و التوصيات.

[1]– عماد الحانوتي، مرجع سبق ذكره، ص03.

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

ويمكن إظهار الخطوات التي يتم القيام بها عند أداء مهام المراجعة الداخلية من الشكل التالي:

**الشكل رقم (15): خطوات عملية المراجعة الداخلية**



نعم

لا

**Source:**Benoit Pige, Op. Cit, P87.

يقوم المراجع بالتأكد من درجة إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية فإذا كانت نتائج هذه الأخيرة تنبأ بأن نظام الرقابة الداخلية قوي و هو مطبق كما جاء في اللوائح التنظيمية و الإجراءات، فإن المراجع يقلل و يخفف من درجة الفحص و التقييم و يكتفي بأخذ عينة ممثلة ثم يعمم النتائج التي توصل إليها، أما إذا توصل إلى أنه لا يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية لأنه هش و ضعيف فعليه أن يقوم بتكثيف عملية الفحص تعتمد المراجعة الداخلية على مجموعة من المقومات الأساسية، تؤهلها لتؤدى بصورة فعالة، ومن بين هذه المقومات كالآتي :

- تعمل إدارة المراجعة الداخلية في استقلال تام عن باقي الإدارات و هذا الاستقلال الوظيفي هو أحد أركان قوتها؛
- تعمل إدارة المراجعة الداخلية على بناء سلطات صريحة، و ينحصر عمل إدارة المراجعة في عملية المراجعة الداخلية فقط؛
- تعتبر المراجعة الداخلية جزء من الرقابة الداخلية أي أنها تعمل بجوار الضبط الداخلي و لذلك يجب عدم الخلط بينهما، فالمراجعة الداخلية تتم بعد إتمام العمليات أما الضبط فيتم بطريقة تلقائية أي مع العملية؛

- تقوم إدارة المراجعة الداخلية على التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية و ليس مهمتها وضع هذه السياسات؛
- لا تتدخل إدارة المراجعة الداخلية في شؤون الموظفين و ينبغي أن يكون هناك علاقة تعاونية بين إدارة المراجعة و الموظفين، و يجب على المراجع أن يساعده على أداء مهمتهم و يتعرف على الصعوبات التي تواجههم، كما يجب على المراجع أن لا يتدخل في توقيع الجزاءات على الموظفين؛
- يجب أن يكون موظفي إدارة المراجعة الداخلية على درجة من التأهيل العلمي و المهني و مدربين في أعمال المحاسبة و المراجعة و الإدارة.

**نماذج استرشادية للقيام بعملية المراجعة الداخلية:**

يمكن أن تستخدم هذه النماذج في إدارة المراجعة الداخلية [1]. و هذه النماذج استرشادية و يمكن لإدارة (قسم) المراجع الداخلية استخدام أي نماذج أخرى تكون ملائمة لعملياته و تتفق مع متطلبات المعايير المهنية للمراجعة الداخلية. و تتضمن هذه النماذج ما يلي:

- نموذج(1) – نموذج تقويم مقابلة شخصية لمتقدم للعمل بإدارة المراجعة الداخلية (الملحق رقم 01)؛
- نموذج(2) – نموذج تقويم لمتقدم لوظيفة في إدارة المراجعة الداخلية (الملحق رقم 02)؛
- نموذج(3) – سجل التدريب على رأس العمل (الملحق رقم 03)؛
- نموذج(4) – سجل التكليفات للمرجع (الملحق رقم 04)؛
- نموذج(5) – تقرير تقويم الأداء (الملحق رقم 05)؛
- نموذج(6) – قائمة للتحقق من اكتمال عملية المراجعة (الملحق رقم 06)؛
- نموذج(7) – قائمة التحقق من المسح الأولي (الملحق رقم 07)؛
- نموذج(8) – قائمة للتحقق من اكتمال أوراق العمل (الملحق رقم 08)؛
- نموذج(9) – قائمة للتحقق من اكتمال فحص المراجعة الداخلية (الملحق رقم 09)؛
- نموذج(10) – قائمة للتحقق من اكتمال المعاينة لأغراض المراجعة (الملحق رقم 10)؛
- نموذج(11) – جدول تخطيط طويل الأجل لعمليات المراجعة (الملحق رقم 11)؛
- نموذج(12) – تحليل لعملية مراجعة داخلية (الملحق رقم 12)؛
- نموذج(13) – تحليل لاحق للمراجعة (الملحق رقم 13)؛
- نموذج(14) – سجل التكليف بعملية المراجعة (الملحق رقم 14)؛

[1]- Paul E. Heeshen and Lawrence B. Sawyer, Internal Auditor's Handbook, The Institute of Internal Auditors, Altemonte Springs, 1984.

نقلا عن : الهيئة السعودية المحاسبين القانونيين، ص.ص، 225.201.

- نموذج(15) – سجل الرقابة على عمليات الراجعة (الملحق رقم 15)؛
- نموذج(16) – تقرير الوقت (الملحق رقم 16)؛
- نموذج(17) – سجل الوقت للعملية (الملحق رقم 17)؛
- نموذج(18) – ملخص الوقت (الملحق رقم 18)؛
- نموذج(19) – نموذج تتبع إعداد تقرير المراجعة الداخلية (الملحق رقم 19)؛
- نموذج(20) – نموذج إخطار بإقفال ملف عملية المراجعة الداخلية (الملحق رقم 20)؛
- نموذج(21) – إستبانة لتقويم فاعلية المراجعة (الملحق رقم 21)؛

## المبحث الثالث: تأثيرات المراجعة الداخلية

تنشأ علاقة تكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، فيستفيد كل طرف من الآخر، فيستغل هذا التكامل في زيادة الفاعلية التسييرية للمؤسسة، حيث يحدد المراجع الخارجي للمراجع الداخلي ما ينبغي القيام به، من أجل بناء نظام رقابة قوي وفعال، ويستفيد هو الأخر من المراجعة الداخلية من خلال التنبيهات التي يقدمها المراجع الداخلي له، حيث أن هذا التكامل له آثار إيجابية على العملية التسييرية بصفة عامة، وعلى عملية إتخاذ القرارات بصفة خاصة، كما يعمل على تفعيل العمليات الرقابية داخل المؤسسة.

## المطلب الأول: علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية

يمكن تناول هذه العلاقة من زاويتين، الأولى يتم تناول فيها أهم النقاط التي تتميز فيها المراجعة الداخلية عن المراجعة الخارجية، أما الزاوية الثانية فسيتم تناول مدى التكامل بين المراجعتين و ما هي أهم نقاط هذا التكامل و درجة استفادة كل طرف.

**أولا– التمييز بين المراجعة الداخلية و الخارجية:**

يمكن أن نميز بين المراجعة انطلاقا من عدة زوايا و هي:

من الناحية التاريخية تعد المراجعة الداخلية أقدم ممارسة و تأسسا من المراجعة الخارجية [1] حيث تأسست في ظل الأحداث التي تقع على مستوى دائرة المراجعة المحاسبية رغم أنه لم يتم الاعتراف بالمراجعة الداخلية في شكلها الحالي إلا في سنة 1941.

1- من حيث الهدف:

إن انفصال الملكية على التسيير في ظل المؤسسات و خاصة منها المسعرة في البورصة و ذات النشاطات المالية و الاقتصادية الكبيرة، حتم على هؤلاء الملاك أن يستعينوا بمن ينوبهم للمحافظة على أموالهم من أشكال الإسراف و التلاعب عن طريق إيفادهم بالمعلومات الضرورية الدالة على مستوى الأداء الإداري لهؤلاء المسيرين، فالحاجة لطبيعة المعلومات ولدت الحاجة لما يعرف بالمراجع الخارجي باعتباره الشخص المدرب و المؤهل علميا لفحص القوائم المالية الختامية للمؤسسة و كذا تقييم مدى الاعتماد على السياسات و الثبات في تطبيق الطرق المحاسبية في إعدادها، إذا فالهدف من المراجعة الخارجية هو:

المصادقة على حسابات و ضمان الشرعية و السلامة للصورة الحقيقية للحالة المالية للمؤسسة[2].

و هذا من خلال إبداء الرأي الفني المحايد و الذي لا يمكن لوصول إليه إلا إذا ارتبط ارتباطا كليا بمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما.

أما المراجع الداخلي فيسعى إلى التحقق من أن النظام المحاسبي و النظام الإداري ككل يولد معلومات ذات مصداقية و صالحة لاتخاذ القرارات في الوقت و المكان المناسبين [3]، في خضم التأكد من صلابة و سلامة نظام الرقابة الداخلية باعتباره أحد العناصر الأساسية في البنية الرقابية في المؤسسة لأن المعلومات المتقطعة تؤثر على

---

[1]- L'audit Interne Vers Une Collaboration Ronforcée Avec Ses Partenaires Externe, P :06, www.ifac.com, 03/01/2002, 14h :57m.

[2]- Ibidm, p:01.

[3]- مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص62.

الإدارة في اتخاذ القرارات، كما تؤثر عليها سلبا المعلومات التي لا تعكس الواقع الفعلي للعنصر المعبر عنه في ظل هشاشة أحد النظامين السابقين.

2- من حيث القائم بعملية المراجعة:

إن المراجعة الخارجية فهي معرفة في الإطار التشريعي و القانوني بحيث يقوم بمراجعة الخارجية شخص مهني مستقل عن المؤسسة، بمعنى أن المراجع الخارجي جاء داخل تنظيم خاص به هو و بمهنته ليخدم أطراف أخرى لها أغراض في المؤسسة.

أما تنظيم أو وضع المراجعة الداخلية معرفة في إطار قانوني الداخلي للمؤسسة و تكون تابعة للمديرية العامة أو مجلس الإدارة للمؤسسة و من يقوم بهذه المهام تابعين للمؤسسة أي أنهم موظفون لديها يتمتعون بتأهيل علمي و عملي يؤهلهم للقيام بهذه المهام داخل تنظيم المؤسسة و هؤلاء الموظفين تعيينهم الإدارة.

3- من حيث نطاق العمل:

يتوقف تحديد نطاق الراجع الخارجي على طبيعة الاتفاقية المبرمة بينه و بين الأطراف المعينة له، فإذا كانت مراجعة قانونية يجب الالتزام بجميع الخطوات المؤدية إلى الرأي الفني المحايد له من خلال التقييد بالمعايير و الإجراءات المتعارف عليها لكشف مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة.

أما إذا كانت مراجعة تعاقدية فهنا المراجع مجبر بالتقييد بما هو وارد في الاتفاقية كمراجعة عنصر معين أو تقييم بند معين، بينما يتوقف تحديد نطاق فحص المراجعة بما يكفل ممارسة الرقابة على جميع الأقسام في المؤسسة.

إن عملية المراجعة الخارجية تطورت من مراجعة تفصيلية إلى اختيارية تقوم على أسلوب العينة الإحصائية، و هذا في حالة المراجعة العادية، و ذلك لعدة عوامل منها ضيق الوقت و كثرة الجهد و ضخامة التكلفة، و لكن بما أن المراجع الداخلي هو يعمل باستمرار طول العام لدى المؤسسة فإن لديه من الوقت ما يكفي لإجراء فحص تفصيلي موسع للعمليات[1].

4- من ناحية المستفيد:

يستفيد من خدمات المراجع الخارجي ملاك المؤسسة باعتبارهم المعنيين بها من أجل ضمان سلامة أموالهم و الحفاظ عليها من الغش و السرقة و التلاعب و الإجابة عن كل انشغالاته م المتمثلة في التنازل عن أسهمهم في المؤسسة أو زيادة شراء أسهم الغير، بالإضافة إلى أطراف أخرى هي الأخرى تستفيد من خدمات المراجع الخارجي و هم البنوك و العمال و النقابات العمالية، الحكومة... .

[1]- خالد أمين،مرجع سبق ذكره، ص183.

إن التأهيل العملي و العلمي لهذا المراجع يحمل الأطراف الأخرى من المستثمرين المحتملين، البنوك، المؤسسات الاستثمارية، هيئة سوق المال، الإدارة، نقابات العمال، الحكومة، بعين الاعتبار لرأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية المقدمة من قبل المؤسسة في اتخاذ القرارات المختلفة.

بينما تستفيد من خدمات المراجع الداخلي إدارة المؤسسة لاعتباره موظف لدى مصالحها، فهو بذلك موجه في عملياته للإجابة عن حاجات التسيير في المؤسسة و التقليل من احتمال عدم صواب القرارات المتخذة[1].

5- من حيث الاستقلال:

إن بالنسبة للمراجع الخارجي فتناولت بعض الدراسات الأكاديمية و كذا النصوص التشريعية مفهوم الاستقلال بنوع من الصراحة لاعتبار أن غيابه يوحي بوجود تقرير غير صادق عن العمل المطلوب من المراجع، فالاستقلال يعني عن إدارة المؤسسة [2]، حتى أن هناك بعض النصوص التشريعية التي جاءت لتجسد و لتحافظ على هذا المعيار فنجدها جاءت لتأكد على ضرورة عدم وجود أي صلة قرابة أو أن يكون مساهما في تلك المؤسسة، و كل هذه الاهتمامات جاءت لتوفير الجو الملائم لكي يتسنى للمراجع من أن يبدي رأيه الفني المحايد تجاه ما يجده أثناء عمله دون أي ضغط.

أما استقلال المراجعة الداخلية نسبي لأن المراجع الداخلي لا يعدو كونه موظفا بالمؤسسة خاضعا بالتبعية لإدارته و هو مستقل عن الأقسام التي يراجعها، إلا أن هذه الاستقلالية النسبية لا تمنعه أن يبدي الرأي الصادق عن الواقع الفعلي للأقسام دون الوقوع في القيود التي توحي بالتبعية للإدارة من جهة أو العلاقات مع المستخدمين الآخرين باعتبارهم زملاء عمل من جهة أخرى، إن هذا الرأي يحتم على المراجع أن يكون مستقلا في تفكيره صارما في تنفيذ الإجراءات العملية و موضوعيا في تحكيمه[3].

**ثانيا- التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية:**

يعتبر التكامل بين المراجع الداخلي و الخارجي الغاية الأساسية الممكنة من تحقيق الكفاءة الإدارية عن طريق الضخ المتواني للمعلومات ذات المصداقية للإدارة بغية اتخاذ القرارات في الوقت المكان المناسبين و تحقيق مستويات أعلى من الرشادة في القرارات المتخذة من قبل مستعملي المعلومات المصادق عليا من قبل المراجع.

و التكامل كما جاء به المعهد الفرنسي للمراجعة و الرقابة الداخلية يعني أن"المراجعين الخارجيين يستعملون نتائج المراجع الداخلي لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة و بشرط أن المراجعين الداخليين يحافظون على استقلاليتهم و نوعية كفاءة أعمالهم".

---

[1]- مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص63.

[2]- خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص183.

[3]- نفس المرجع، نفس الصفحة.

و التكامل أيضا هو: في حالة وجود نوعين من المراجعة يكون هناك تعاون كامل بين المراجعين الخارجيين و الداخليين أمر ضروري لابد من تحقيقه مع الحفاظ على استقلال كل منهما[1] .

إن الفائدة من هذا التكامل تكمل هي[2].

- إن أعمال التنسيق و التعاون بين المراجع الخارجي و الداخلي تمكن من منع الازدواجية و تكرار العمل من قبل الاثنين؛
- إن تجنب تكرار العمل يوفر الوقت لتركيز عملية المراجعة الخارجية أو الداخلية في بنود أخرى، مما يسمح من الفحص المؤدي إلى الرأي الصادق و السليم؛
- إن تجنب تكرار العمل يؤدي إلى التقليل من النفقات؛
- إن التكامل الإيجابي يؤدي إلى تبادل المنافع و المصالح بين المراجع الخارجي و الداخلي؛
- إن عملية التنسيق و التعاون بين الاثنين لابد أن تفقد خاصية الاستقلال لكلا المراجعين؛

فباعتبار أن للمراجعة الداخلية الوقت الكافي لتقييم نظام الرقابة الداخلية و كذا تقييم مستويات النشاط في جميع الأقسام و المرتبطة منها على الخصوص بالمعلومات المالية المراد فحصها و التعليق عليها، وجب على المراجع الخارجي التركيز عليها من خلال تقييمها ثم إعداد التقرير على ضوء هذا التقييم فيما يرتبط بمنهجية أسلوب العمل و كذا حجم الاختبارات و مواطنها و طبيعتها، بشكل عام تختبر المراجعة الداخلية من خلال المستويين التاليين[3]:

- التأكد من طبيعة المراجعة الداخلية في المؤسسة كوظيفة، انطلاقا من الإمكانيات المادية و البشرية و الطرق و الأساليب و المناهج المستعملة في عملية الفحص و التحقيق ثم التقرير؛
- التأكد من سلامة الممارسة الميدانية للمراجعة الداخلية في المؤسسة و مدى القدرة على اكتشاف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية و كذا مواطن اللبس في الأداء على مستوى الوظائف.

إن النسق الحالي للمراجعة الداخلية و الخارجية لابد أن يدعم من خلال تأهيل و تطوير المعارف الفكرية و القرارات التطبيقية لدى المراجع الخارجي حول الجوانب النظرية و التطبيقية المؤطرة للمراجعة الداخلية و العكس صحيح بالنسبة للمراجع الداخلي، إن هذا التحدي يقابله تحدي أكبر يتمثل في تطوير المؤسسات الاقتصادية في العالم، إذ أخذت هذه الأخيرة عدة أشكال و مواصفات و أصبحت تسيير بعدة أنماط، كما أنها تتبنى عدة أنظمة، فانتشارها جغرافيا – شركات متعددة الجنسيات– طرح عدة تحديات أهمها[4]:

- اختلاف الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى؛

---

[1]– شوقي عطاء الله، المراجعة كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين، العدد الثامن، مصر، 1967، ص118.

[2]– مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص65.

[3]– نفس المراجع، نفس الصفحة.

[4]– نفس المراجع ، ص66.

- اختلاف اقتصاديات الدول و ما ينجر عنه من آثار على فروع هذه الشركات؛
- تنوع وتباين متطلبات البورصة؛
- اختلاف العناصر المؤثرة على القوائم المالية الختامية للشركات كالنظام الجبائي و شبه الجبائي، و النظام المصرفي و القضائي...إلخ.

كما أن الانتشار الجغرافي للمؤسسة كبيرة الحجم في الدولة الواحدة و ممارسة هذه المؤسسات لأساليب التجارة الجديدة كالتجارة الالكترونية و إنشاء بعض المؤسسات خاصة منها الافتراضية، أصبح يعقد عملية الرقابة لذا فتأهيل المراجعة الداخلية باعتبارها ملازمة للمؤسسة أمر أساسيا لتفعيل نمط الرقابة الداخلية ومن ثمة تسهيل و توجيه عملية المراجعة الخارجية بما يخدم طالبي الرأي الفني المحايد.

يساعد هذا التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية في تحسين مستويات أداء المراجع الداخلي و الخارجي على السواء و به تحسين الدور الذي يلعبه كل منهما نحو الجهة المخصوص لخدمتها.

كما يعد هذا التكامل بالغ الأهمية بحسب زوايا متعددة و هذه الزوايا هي [1]:

- من زاوية المراجع الخارجي؛
- من زاوية المراجع الداخلي؛
- من زاوية المؤسسة؛
- من زاوية الأطراف الخارجية عن المؤسسة؛

- أما من زاوية المراجع الخارجي فتتجلى هذه الأهمية في:

- ثقة و اطمئنان المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة لاعتبار أن المراجعة الداخلية تسعى على تقييم هذا النظام للوقوف على فاعليته؛
- اطمئنان المراجع الخارجي على دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر، لأن المراجعة الداخلية قد فحصت المستندات و راجعت النظام المحاسبي و وقفت على مدى الالتزام بالطرق و المبادئ المحاسبية و كذا مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في قسم المحاسبة؛
- إن المراجعة الداخلية التي عادة ما تكون شاملة لجميع البنود تسهم بشكل كبير في إنقاص كلفة المراجعة الخارجية و كذا توفير الوقت للسماح للمراجع الخارجي من فحص بنود أخرى، كما أنه تتيح للمراجع الخارجي توجيه عملية المراجعة؛
- أخذ في حسبان المراجع الخارجي كفاءة أداء المراجع الداخلي بما يخدم الأهداف المتواخاة من المراجعة؛

[1]- مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص67.

- إن كبر حجم المؤسسات وتوزيعها جغرافيا يحتم على المراجع الخارجي من زيادة ساعات العمل بما يتناسب و طبيعة المؤسسة، لذا و في ظل وجود مراجعة داخلية كوظيفة لدى الإدارة فهي تراقب مختلف أجزاء هذه المؤسسة سواء في المنطقة الواحدة أو في المناطق الأخرى، إن هذا الشكل يسمح للمراجع الخارجي من توجيه عملية المراجعة في المناطق أو الأجزاء التي لم يشملها برنامج المراجعة الداخلية.

– أما الأهمية من زاوية المراجع الداخلي فتظهر في أن المراجعة الداخلية أحد الآلية الموجهة لعملية المراجعة الخارجية فضلا على أنها مصدر ثقة و اطمئنان لدى للمراجع الخارجي من شأنه أن يسمح بكشف بعض الأخطاء و التدليس التي لم يستطع المراجع الداخلي أن يكشفها، مما يتيح في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها و التي يمكن إيجازها فيما يلي:

- عدم كفاية معايير المرجعة الداخلية؛
- عدم تأهيل المراجع الداخلي؛
- عدم الاستناد لخطوات عملية واضحة للمراجعة؛
- ضعف نظام الرقابة الداخلية.

إن معالجة هذه الأسباب من قبل مختلف الهيئات كل على حسب مسؤولياته يدعم و يؤهل المراجعة الداخلية سواء:

- بخلق هياكل خاصة بها؛
- تعديل المعايير أو إنشاء أخرى جديدة؛
- تأهيل و تدريب المراجع الداخلي؛
- توضيح خطوات العمل؛
- تكييف نظام الرقابة الداخلية بما يسمح القضاء على مواطن الضعف؛
- زيادة خبرة المراجع الداخلي من جراء احتكاكه المستمر بالمراجع الخارجي خاصة في معالجة بعض البنود الجديدة أو في توجيه عملية الفحص أو تعامله مع بعض المواقف المعينة.
- إضفاء الثقة على عمل المراجعة في المؤسسة سواء من قبل الإدارة أو من الأطراف الأخرى في ظل تكامل النوعين لاعتبار أن نقص النوع يكمل من الآخر و العكس صحيح فضلا على أنه يصحح في السنوات القادمة من قبل مرتكبيه؛
- استعمال الأساليب الإحصائية و استخدام الإعلام الآلي في المراجعة الداخلية يجعلها أكثر عملية و مهنية و يظهر على نتائجها الصحة و المصداقية؛

– أما الأهمية من زاوية المؤسسة تتمثل في:

- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت و المكان المناسبين؛
- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة و كذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعلومات، مسار المعاجلة و إلى غير ذلك مما يسمح لها من القضاء على هذه المواطن؛
- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أورق عمل المراجع، تقارير و ملف المراجعة؛
- خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين و باستبعاد ازدواجية العمل؛
- فحص أعمال الفروع المختلفة للمؤسسة الواحدة، بما يسمح من بسط الرقابة المستمرة للإدارة عليها؛

– و تتجلى أهميته من زاوية الأطراف الخارجية عن المؤسسة فيما يلي:

- اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي؛
- شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين؛
- اطمئنان أصحاب المؤسسة عن أموالهم؛
- الضخ الآني بالمعلومات المفحوصة و التي تعبر عن الواقع الفعلي للعنصر بما يسمح للأطراف على ضوئها من اتخاذ قرارات مختلفة، قد تكون تمويليه كالبنك و قد تكون جبائية و قد تكون من المستثمرين المحتملين، بمعنى كل على حسب موقعه في البيئة الخارجية للمؤسسة.

يمكن أن نقول أن هذا التكامل يساهم في تحسين القرارات المتخذة في المؤسسة بصفة غير مباشرة و هذا من خلال تحسين جودة كل من المراجعة الداخلية و الخارجية من خلال تأثير منهما على الآخر إيجابا، فنلاحظ أن الدور الذي سوف تلعبه المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار سوف تزيدها جودة مما يعود بالنفع في التقليل من الريب في عدم صواب القرارات المتخذة.

## المطلب الثاني: مجالات المراجعة الداخلية

تطبق المراجعة الداخلية في العديد من المجالات التي لها تأثير على العملية التسييرية في المؤسسة، ويمكن الوقوف على أهم الانحرافات الصادرة منها والعمل على السيطرة عليها أو التقليل منها، كما أن هذه المجالات تدر معلومات يعتمد عليها في عمليات صنع القرارات، لذا وجب أن تكون هذه المعلومات مؤهلة بالقدر الكافي الذي يقلل من إحتمال الخطأ في القرارات المتخذة، تتجلى هذه المجالات فيما يأتي [1]:

– مراجعة العمليات؛

[1]– فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص122.

- مراجعة الأداء؛
- مراجعة الالتزام بالسياسات؛
- مراجعة أوجه الرقابة المالية؛
- مراجعة القوائم المالية؛

**أولا- مراجعة العمليات:**

تشمل مراجعة العمليات فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية و جودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم، في هذا الصدد يفحص المراجعون و يقيموا مختلف الأنشطة المرتبطة بهذه الوظائف كالتسويق و النقل و الإنتاج و إدارة المخزون و الأمن و تشغيل البيانات بواسطة الحاسب الآلي و إدارة الأفراد و الإدارة المالية و المحاسبية.

و يعتبر الأساس في فهم مراجعة العمليات هو فهم أوجه الرقابة الداخلية في التنظيم، فمعظم المراجعين الداخليين يوافقون على اعتبار أن أهداف و أنواع و طرق الرقابة الداخلية تغطي كافة عمليات التنظيم.

يعتبر اصطلاح "مراجعة العمليات" عاما لعديد من الناس حيث يمكن أن يستخدم بطريقة مرادفة لاصطلاح "مراجعة داخلية" حيث تعتبر هذه الفئة أن كل ما يقوم به المراجع الداخلي يعتبر مراجعة عمليات فيعمل المراجع الداخلي على قياس كفاءة الأعمال بالوحدات التشغيلية الروتينية منها و التكتيكية و الإستراتيجية كما يستخدم المراجع الداخلي أدوات التحليل المالي في تقييم و متابعة قرارات عدة، إن تقييم الكفاءة يتطلب تجميع المعلومات الكافية على التدفقات الخارجية و الداخلية المرتبطة التي تحت المراجعة.

كما يقوم المراجع الداخلي من خلال مراجعة العمليات بتكوين رأي حول الحكم على درجة الفاعلية داخل المؤسسة، من خلال مراجعة مدى تحقق الأهداف المسطرة و المرغوب فيها، و يمكن للمراجع أن يستعين بنتائج المراجعات السابقة و برنامج التدريب و تقارير الأداء.

**ثانيا- مراجعة الأداء:**

تركز مراجعة الأداء على الكفاءة و الفاعلية، و يتطلب القيام بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعمل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، و إذا كانت الكفاءة و الفاعلية مقاييس للأداء إلا أنها لا تعتبر بمثابة إحلال أو بديل التقييم أداء الإدارة ذاتها. إن ما توفره تقييمات المراجعة الداخلية يعتبر مصدرا للمعلومات لمساعدة الإدارة ذاتها في عملية تقييم الأداء، أي أن هذه المعلومات هي أحد العوامل التي تؤثر على أحكام الإدارة و التي يعتبر العديد منها خاضعا للحكم الشخصي للإدارة، و على الجانب الآخر فالمراجعة الداخلية تعتمد في جزء كبير منها على مقاييس موضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء، و تقاس الكفاءة نتيجة إجراء مقارنة بين

المعايير التشغيلية و بين الأداء الفعلي المقابل لها، كذلك ترتبط مراجعة الأداء بمفهوم الفاعلية بدرجة أكبر لارتباطها بالأهداف[1].

للوقوف على مراجعة الأداء و مفهومها يجب أن نعرج أولا على مفهوم كلا من الفاعلية و الكفاءة.

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

يرجع النقد الذي وجه أحيانا إلى المراجعة الداخلية بصفة عامة ربما إلى صعوبة اعتمادها على معايير واضحة و أن العنصر الشخصي يسيطر و يهيمن في الكثير من المواقف على المراجعين الداخليين بدرجة أكبر من أدلة الإثبات المتاحة، و بالطبع يؤثر هذا الحكم الشخصي على القرار الخاص بالحكم على مدى فاعلية أداء التنظيمات من قبل المراجع الداخلي، و على الرغم من هذا الضعف في عملية التقييم فإن برامج تقييم الأداء و الحوافز و دراسات الحصة السوقية قد تم تقييم فاعليتها في ظل إمكانية ضبط و قياس الفاعلية بصورة تقريبية،و على ضوء ما سبق تتضح أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تقييم الأداء، ومن ثم يظهر جليا مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تدعيم عملية اتخاذ القرار.

**ثالثا– مراجعة الالتزام بالسياسات:**

تهدف مراجعة الالتزام بالسياسات إلى تحديد ما إذا كان التنظيم يراعي عملية الالتزام بالسياسات و الإجراءات و المعايير و القوانين و التعليمات الحكومية بالإضافة إلى تحديد درجة هذا الالتزام، و تعبر طبيعة مراجعة الالتزام بالسياسات أكثر موضوعية بالمقارنة بتطبيقات المراجعة الداخلية الأخرى و بصفة خاصة للمراجعة الإدارية، و يرجع السبب في ذلك إلى ضعف الحكم الشخصي في هذه النوعية من المراجعة مقارنة بالمراجعات الأخرى[2].

و لإنجاز مراجعة الالتزام بالسياسات ينبغي أن يعرف المراجع الداخلي و بدقة ما هي السياسات و الإجراءات و المعايير المطلوبة، حيث غالبا ما تكون معاني هذه العناصر في صورة مستندات، و بالتالي تكون هذه المستندات هي النشاط المطلوب رقابته، فمثلا تحدد مواصفات الوظائف الرئيسية في المؤسسة في كتيبات رسمية، و لتحديد ما إذا كان موظفو التنظيم يحققون هذه المتطلبات فإن المراجع الداخلي عليه فحص المواصفات الفعلية من ناحية و النمطية من ناحية ثانية، و تصبح عملية الفحص سهلة نسبيا إذا أعد لكل موظف ملف خاص به، كما تحتاج تلك المراجعة إلى إجراء مسح شامل لأوجه الرقابة الداخلية في التركيز و التنظيم على إجراء اختبارات تفصيلية، و يحدد تقرير المراجعة الداخلية عادة درجة الالتزام الفعلية و يشير إلى عدد العناصر المحققة لهذه المتطلبات و كذلك عدد العناصر التي تمثل استثناءات، كما قد يشير تقرير المراجعة الداخلية إلى أسباب عدم الالتزام بالسياسات، كما يمتد فحص المراجعين الداخليين إلى الالتزام بالتعليمات القانونية و إبلاغ الإدارة عن أية مشاكل ناتجة عن عدم التطابق و أن اكتشاف التجاوزات و التصحيح المبكر لها يساعد في تجنب الانتهاكات

---

[1]– فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص130.

[2]– نفس المرجع، ص132.

القانونية و ما يترتب عليها من عقوبات و غرامات و إن إنجاز ذلك من مهمة المراجع الخارجي لتضييق نطاق فحص الرقابة الداخلية.

و لقد تطورت مراجعة الالتزام بالسياسات في الوقت الحاضر لدرجة أنه أصبح هناك مراجعين متخصصين في هذا المجال و بصفة خاصة في مجال الحكومي، حيث تتطلب مهنتهم هذه التدريب الواسع و الدرجة العالية من الناحية الفنية و النواحي التفصيلية[1].

تتطلب مراجع الالتزام بالسياسات و الإجراءات و القوانين و القواعد الحكومية و التي تتطلب بمن يشغل هذه المهنة التعرف على المعايير و الأدوات اللازمة لتجميع المعلومات و كيفية التعامل مع الإدارة للعمل على تشجيع العاملين و تحفيزهم على حدوث المطابقة السليمة.

**رابعا– المراجعة المالية:**

يمتد فحص المراجعة الداخلية بصدد أوجه الرقابة الداخلية المالية إلى مجالين[2] :

- رقابة الأموال؛
- رقابة على المحاسبة عن الأموال؛

عادة تعتبر مراجعة إدارة الحصول على واستخدام أموال المؤسسة — التمويل– بمثابة مراجعة عمليات أو مراجعة إدارية، و تهتم المراجعة المالية بنطاق تدفق الأموال و المحاسبة عن هذه الأموال.

فيهتم المراجع الداخلي في هذه الحالة بالجوانب الرقابية الموضوعة لأجل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، و التي تتمثل في:

- حماية الأصول المالية للمؤسسة؛
- توفير الثقة و التكامل في المعلومات المالية؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.

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

جاءت هذه المراجعة لتحقيق الأهداف الرقابية السالفة الذكر، إلا أنه و في المقابل يدور هناك استفسار حول السبب الذي من أجله يهتم المراجعون الداخليين بعدالة القوائم المالية في تمثيل المركز المالي للمؤسسة و نتائجه عن الفترة المعدة فيها تلك القوائم المالية، لاسيما و أن المراجعون الخارجيين هم الذين يعتبرون مسئولون عادة عن إبداء الرأي نحو مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي و نتائج المؤسسة، و يرجع السبب في الرد حول هذا الاستفسار في أن المراجع الخارجي معرض للفشل في اكتشاف الأخطاء الهامة نسبيا [3]، و أن اكتشافها يتوقف

---

[1]– فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص133.

[2]– نفس المراجع، ص134.

[3]– فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص138.

على تطبيق معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، لذلك يجب أن يتأكد أيضا المراجع الداخلي من خلو القوائم المالية من الأخطاء سواء كانت هامة أو غير هامة نسبيا من ناحية، كذلك فإن تقليل الأخطاء فيها يعطي صورة أفضل لعملية الفحص التي يجريها المراجع الخارجي، و بالتالي تضييق نطاق الفحص لنظام الرقابة الداخلية مما يخفض من قيمة أتعاب المراجع الخارجي من ناحية ثانية، و على اعتبار أن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يعتبر بمثابة أحد موارده، و لذلك فإن تبديد جزء من هذا المورد و على اعتبار المراجع الداخلي أحد موظفي المؤسسة يعمل على المحافظة على موارد المؤسسة.

بما أن جميع الأحداث الاقتصادية في المؤسسة له آثار مالية سواء كانت الظاهرة أم لا، و أن المراجعة المالية أقدم أنواع المراجعات فكان من الضروري أن يكون المجال المالي في المؤسسة هو أحد مواد المراجعة الداخلية، و لما كان ذلك فإن هناك دورا على المراجعة الداخلية أن تقدمه في أحسن حال و بفاعلية كبيرة للحد من خطأ و عدم دقة المعلومة المالية الظاهرة على وثائق المؤسسة و التي سوف تكون من بين النقاط المرجعية التي تعتمد إليها المؤسسة بمستوياتها المختلفة في عملية اتخاذ القرارات المختلفة، لذا فمن غير اللائق أن تكون هذه القرارات المتخذة مبنية على أسس هشة لأن ذلك سوف يؤدي بالمؤسسة إلى الوصول إلى حالات غير مرغوب فيها.

## المطلب الثالث: أثر المراجعة الداخلية في الرقابة الداخلية

يدور هناك بعض الخلط بين مفهوم التدقيق الداخلي أو المراجعة الداخلية Audit interne و بين مفهوم الرقابة الداخلية و الحقيقة أن كلا المفهومين متكاملين مع بعضيهم ا حيث يشتركان في أن أهدافهما إدارية و مالية على حد سواء[1]، فمفهوم الرقابة الداخلية هو أنها عبارة عن مجموعة من الأنظمة و القوانين المالية و الإدارية تضعها الإدارة لأجل التأكد من سير الإجراءات للوصول إلى نهاية هذه العملية بشكل سوي، و قد عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نظام الرقابة الداخلية[2] " بأنها تشتمل على الخطة التنظيمية و الطرق المتناسقة و المقاييس التي تتخذ داخل المنظمة لحماية أصولها، و التأكد من صحة البيانات المحاسبية، و التأكد من إمكانية

[1]- عماد الحانوتي، مرجع سبق ذكره، ص 01.

[2]- نفس المرجع، نفس الصفحة.

الاعتماد عليها و تعزيز الكفاية التشغيلية، لتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية" إذن الرقابة الداخلية مهمة للسيطرة على الإجراءات في المؤسسة و التأكد من سلامتها أما التدقيق الداخلي فهو آلية وظيفتها التحقق من عمل الرقابة الداخلية.

و طالما أن المراجع الداخلي يعمل داخل المؤسسة فهو يسعى أساسا لخدمة الإدارة أو مجلس الإدارة من خلال عملية الرقابة و لذلك ينحصر اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة في النقاط التالية[1]:

أولا- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي التخطيط و التنظيم و التوجيه و التنسيق و الرقابة، و تعتبر وظيفة الرقابة للمدير و التي يشاركه بفاعلية في إنجازها المراجع الداخلي ضمانا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.

ثانيا- يشمل نشاط المراجعة الداخلية، مراجعة مالية و مراجعة مدى الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعة و مراجعة تشغيلية للأنشطة و كافة الإجراءات و العمليات للتحقق من كفايتها و مدى انتظامها، و رابعة خاصة بتقييم الأداء من فاعليته وكفاءته و لذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات إنما يعمل على مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.

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

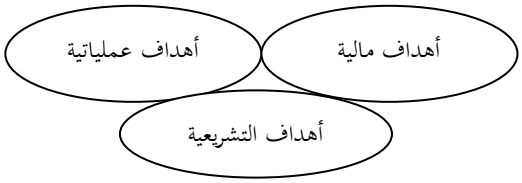
رابعا- يعد المراجع الداخلي أحد العاملين بالمؤسسة فإن قربه من السجلات يجعله على دراية كاملة نسبيا بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة و إتمام عملية الرقابة.

تعتبر الإدارة بمثابة العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية و طالما أن احتياجات الإدارة تتطور بصورة سريعة و متنامية و معقدة و سواءا كانت نتيجة للتغييرات الجذرية في البيئة الخارجية أو الداخلية، فإن ذلك يزيد و يضاعف من اعتماد الإدارة على مجهودات المراجعة الداخلية و يتضح من ذلك الدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه في عملية اتخاذ القرارات في جميع المستويات.

يمكن ملاحظة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في عملية الرقابة و هذا من خلال تحديد أنواع أهداف نظام الرقابة الداخلية و التي تظهر كالآتي:

**شكل رقم (16) أنواع أهداف الرقابة الداخلية**

[1]- فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص42.




**Source:** Mise En Place D'un Système De Contrôle Interne, Berne, Décembre 2003, P:05 http://www.google.fr/search 16/01/2005, $10^{H}$:42.

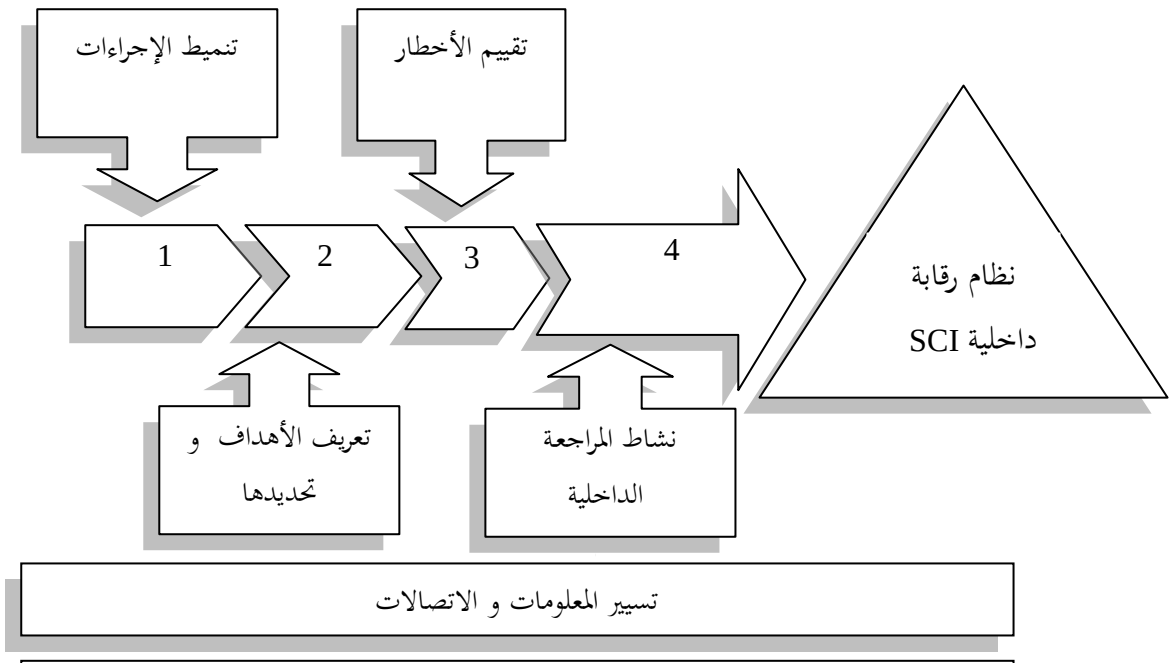
إن المراجعة الداخلية تعمل على مساعدة الرقابة الداخلية في تحقيق هذه الأنواع المختلفة من الأهداف، فهي تساعد إدارة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية كمراجعة الإجراءات الخاصة بالمردودية، الإستمرارية، النمو، زيادة الحصة السوقية ...إلخ، هذا من خلال الوقوف على ما يجب القيام به وما تم تحقيقه، بالإضافة إلى تحقيق وتحديد أهم الفرص والتهديدات في هذا الشأن.

أما بالنسبة للدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في بلوغ الأهداف التشغيلية، فنلمسه من خلال مراجعة ومتابعة الإجراءات التشغيلية المختلفة داخل المؤسسة.

أما فيما يخص الأهداف التشريعية للرقابة والدور الذي يمكن للمراجعة الداخلية أن تلعبه في هذا الشأن هو التأكد من أن ما يتم إتخاذه من إجراءات وقرارات يتماشا والنصوص القانونية في البلد الذي تنشط به المؤسسة، وأنه ليس هناك أي تعارض أو أي مخالفة لهذه التشريعات، بمعنى أن كل عمل أو إجراء أو قرار يتخذ داخل المؤسسة له ما يبرره من الناحية التشريعية.

و يمكن رؤية هذا الدور للمراجعة الداخلية كذلك من خلال كون هذه الأخيرة حلقة مكملة لنظام الرقابة الداخلية و تعمل على ضمان التسيير الجيد للمعلومات و عملية الاتصال داخل التنظيم و في نفس الوقت مكونة بذلك مع النظام الرقابي كله جو رقابي تعمل في ظله المؤسسة، بحيث يتسنى لها وضع أهدافها و متابعتها بصورة سليمة من خلال وضع معايير للإجراءات، تعمد إليها في عملية تقييم و تعريف الأخطار المحيطة بها و يمكن تجسيد كل هذا في الشكل التالي:

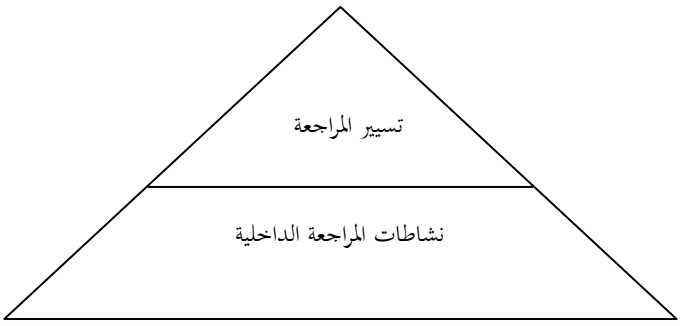
**الشكل رقم (17): مراحل و ضع و تحديد نظام الرقابة الداخلية –إنشاء جو رقابي–**



**Source**: Mise En Place D'un Système De Contrôle Interne, Art. Cit, P.10.

كما أن هذه الحلقة في نظام الرقابة الداخلية تعمل إضفاء نوع من التكامل و التنسيق بين نشاطات الرقابة من خلال الإجراءات الرقابية، بحيث أن نشاطات الرقابة تأتي متكاملة و مطبقة لرقابة في شكل إجراءات تساهم في ضمان تنفيذ التوجيهات المقدمة من قبل الإدارة، يظهر هذا التكامل في الشكل التالي:

**الشكل رقم (18): تنظيم نظام الرقابة الداخلي SCI**




| |
|---|
| المعلومات و الاتصالات |

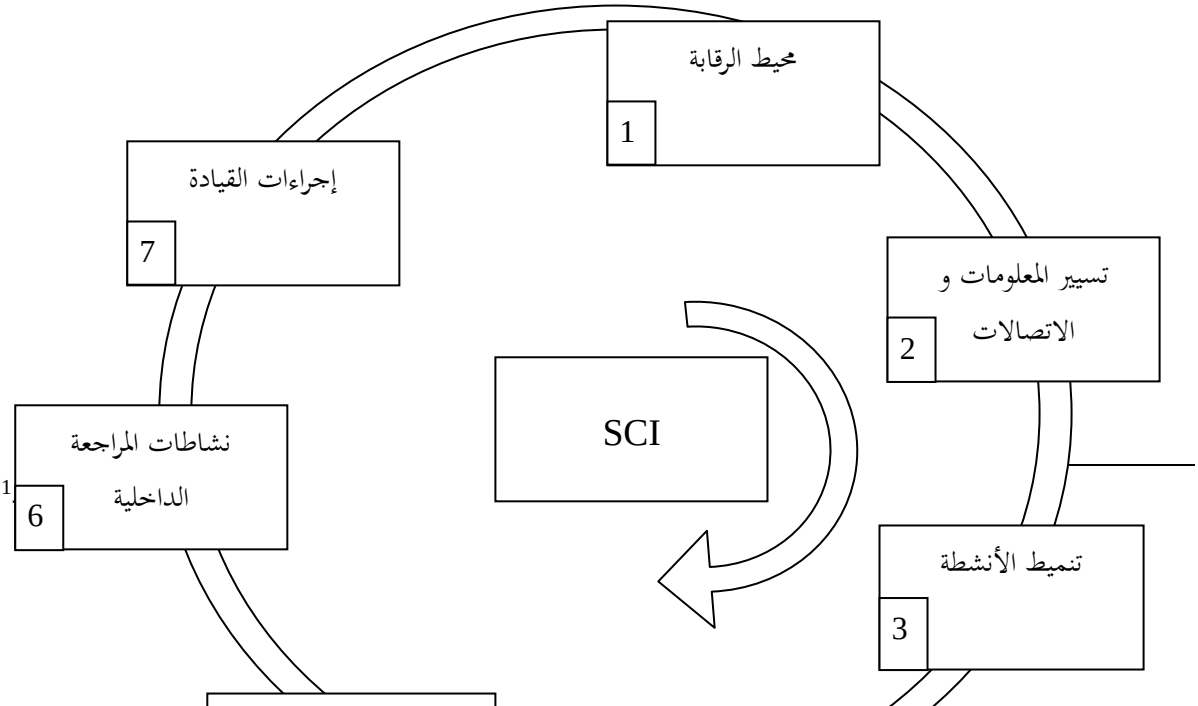
| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| الإجراءات | الإجراءات | الإجراءات | الإجراءات | الإجراءات | الإجراءات |

**Source**: Mise En Place D'un Système De Contrôle Interne, Art. Cit, P.11

و لإعطاء الصورة الصحيحة و تجسيد العلاقة بين مختلف الأوجه الرقابية و بين عملية اتخاذ القرار و خاصة منها القرارات الإستراتيجية فإن هذا يقودنا إلى كيفية استخدام هذه الأوجه الرقابية في عملية اتخاذ قرار أثناء عملية القيادة، فليس مجرد وضع نظام رقابي متكامل الحلق يعني أن المؤسسة ستضمن تحقيق الأهداف المرجوة، فيحتاج هذا إلى وضع نظام آخر تستطيع من خلاله التحكم في تسييرها الذاتي و هذا النظام هو نظام قيادة فعال يعمل وفق منهج معين من إدارة المؤسسة وباستعمال نظام الرقابة الداخلي يعمل هذا النظام وفقا لتحديد المحيط الرقابي و يعمل على التسيير الجيد للمعلومات و الاتصالات، كما يجري تنميط لنشاط المؤسسة لكي يمكن المقارنة و معرفة الانحرافات الحاصلة، و يعمل على تحديد الأهداف التي ترغب المؤسسة بالوصول إليها و هذا مع مراعاة الأخطار المحتملة مواجهتها و بالاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية يتم اتخاذ إجراءات قيادية بمعنى اتخاذ قرارات مناسبة[1].

و يمكن أن نرى عملية القيادة وفقا لنظام الرقابة الداخلية وفقا لهذا الشكل:

**شكل رقم (19) مدى التكامل بين القيادة و نظام الرقابة الداخلية**



**Source**: Mise En Place D'un Système De Contrôle Interne(SCI), Art .Cit, P.13

نلاحظ من هذا الشكل أن المراجعة الداخلية تلعب دورا كبيرا في كلا من نظام الرقابة الداخلية و عملية القيادة أي في مساعدة الإدارة العليا في عملياتها المختلفة – اتخاذ القرارات–.

كما سوف يتم إظهار هذا الدور في عملية اتخاذ القرار في الفصل الثالث أين يتم دراسة الأوجه المختلفة لهذه العملية كما يتم تبيان إلى أي مدى يمكن أن يعتمد متخذ القرار على مخرجات نظام المراجعة الداخلية،

**خلاصة:**

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

لقد كانت المراجعة الداخلية محل إهتمام الكثير من المنظمات المهنية والهيئات الحكومية والمؤسسات والباحثين، فلقد وضعت لها شروط و معايير ومتطلبات أساسية، تعمل على التطبيق الجيد والسليم والمنهجي لهذه المراجعة،

حتى يتم الوصول إلى مراجعة داخلية فعالة وبكفاءة عالية، يراعا فيها تكلفتها من جهة والعائد المتوقع عند الإستعانة بها، وللمراجعة الداخلية مكانة بارزة في تنظيم المؤسسة، فلحساسية هذه الوظيفة جعلت تابعة للإدارة العليا وهذا رغبة في تحقيق أكبر إستقلالية لها عن بقية الوظائف، حيث أن هذه الدرجة من الإستقلالية يساعد على أداء هذه الوظيفة بشكل من الموضوعية أين من المفروض أن تتقلص دائرة المصلحة والعاطفة بين موظفي المراجعة الداخلية وبين باقي موظفي المؤسسة الذي يقعون في المستوى الثاني من التنظيم الإداري، وهذا من شأنه أن يحسن في الخدمات التي تقدمها هذه الوظيفة للمؤسسة، وبذلك تزيد درجة الثقة في منتجها النهائي ويتم الإعتماد عليه في جميع العمليات التسييرية، بجميع مستوياتها الإدارية، وخاصة الحساسة منها كإتخاذ القرارات الإستراتيجية، لأن الخطأ في هذا النوع من القرارات يرهن مستقبل المؤسسة، حيث يجب على المراجعة الداخلية أن تعمل على التقليل بأكبر ما يمكن من إحتمال الخطأ، وهذا بتقديم المعلومة الصادقة والسليمة والشرعية، كما يجب على المراجعة الداخلية أن تضمن التوريد المتواني بالمعلومات للمستويات الوسطى والتنفيذية، حتى يتمكنوا من أداء وظائفهم بدرجة عالية من الكفاءة، كما أن المراجعة الداخلية تساهم بدرجة كبيرة، إذا أديت على الوجه المطلوب، في مساعدة المراجع الخارجي على أداء مهامه على أحسن وجه، فينشأ بذلك نوع من التكامل يقود نحو ممارسة أفضل للمهنتين من جهة، ويساعد أكثر المؤسسة على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، وطمأنة الملاك والأطراف الخارجية الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة من جهة أخرى.

# الفصل الثالث
# مساهمة المراجعة الداخلية في صنع القرارات

**تمهيد:**

إن تزايد أهمية الرشادة في إستخدام المؤسسات لمواردها المادية والبشرية بكفاءة، لا يتم إلا بوجود إدارة تدرك البيئة المحيطة بها، وتدرك التغيرات المختلفة فيها عن طريق القيام بالوظائف الإدارية، وتعي الأسس والمبادئ والأساليب الإدارية المعاصرة، فمثلا المدير الذي على إتصال دائم بما يجري من أحداث في بيئته التي يعمل بها، وقادر على ممارسة وظائفه بكفاءة وفعالية، هو الذي سيتخذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب لحل المشاكل التي تواجهه أو لتوجيه سياسة معينة، وكذلك نفس الشيء بالنسبة لباقي الموظفين والعاملين، فعليهم أن يكونوا على علم كامل بما يواجههم من إجراءات و أوامر ...، كي يتسنى لهم إتخاذ قرارات في الوقت والمكان المناسبين، فكل موظف في المؤسسة يمارس العملية الإدارية الأساسية التي تتمثل في عملية إتخاذ القرارات، وهذا عبر كل المستويات الإدارية العليا والمتوسطة والدنيا، كل على حسب وضعه في التنظيم، لذا فعليه أن تتم عملية إتخاذ القرارات وفق أسس علمية من جهة، و إستخدام ما يتوفر لمتخذ القرار من خبرات وتجارب، حيث أن أية عملية إتخاذ قرار، تمر بمجموعة من المراحل، التي تبدأ من تحديد المشكل المواجه، وتنتهي بإختيار البديل الأفضل وتنفيذه متابعته وتقييمه، ويلجأ كل متخذ قرار لإستخدام أساليب معينة لإتمام هذه العملية بقدر كاف.

يحتاج متخذ القرارات إلى المعلومات ليستخدمها في عملية صنع القرار، فيحصل عليها من خلال ما يتوفر لمؤسسة من نظم للمعلومات الإدارية وباقي الأنظمة الفرعية، فتساعد هذه الأنظمة على تدفق المعلومات اللازمة لصنع القرارات، وما دام أن هذه المعلومات تستخدم في عملية إتخاذ القرارات، فيجب أن تكون هذه المعلومات حاملة لمجموعة من المواصفات تؤهلها لأن يعتمد عليه، ولقد إجتهدت مجموعة من الهيئات المهنية والمنظمات الحكومية، في أن تحدد هذه المواصفات، فكل واحدة منها جاء بمجموعة من المواصفات تراها هي الأنسب لكي تكون مؤهلة لعملية صنع القرارات الإدارية خاصة منها الإستراتيجية.

تلجأ المؤسسة إلى الإستعانة بالمراجعة الداخلية لتساعدها على تتبع السير الحسن لنشاط المؤسسة، ويساعدها في ضمان تدفق معلومات تحمل مواصفات مؤهلة لعملية صنع القرارات الإدارية، وهذا من خلال إضفاء صبغة السلامة والصدق والشرعية على هذه المعلومات، فيساعدها بذلك في عملية صنع القرارات، عبر جميع مراحلها، كما تتأثر عملية صنع القرارات بمجموعة من العوامل الداخلية والخارجية، وتوجد هناك من العوائق والعراقيل ما يقلل، من مساهمة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار،ولفهم كل هذا سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مساهمة المراجعة الداخلية من خلال تناول إلى مفهوم وأهمية القرار في المؤسسة، كما سيتم تناول نوعية المعلومات المنتجة من خلال النظم الصادرة منها، وما هي ميكانيزمات صنع القرارات وكيف تساهم المراجعة الداخلية في هذه العملية، والعامل المؤثرة فيها، أما في المبحث الثالث سوف يتم تناول أهم النقاط التي ننقص من مساهمة المراجعة الداخلية في عملية إتخاذ القرارات.

## المبحث الأول : المدلول العلمي لعملية إتخاذ القرار

إن جوهر الممارسة الإدارية بالمؤسسات هو إتخاذ القرارات لحل المشاكل اليومية المختلفة التي تواجهها الإدارة، لذلك يقضي المدير أغلب وقته في التفكير في حل المشاكل وإتخاذ القرارات المناسبة بشأنها، لأجل تحقيق الأهداف المرسومة بتكاليف و إنحرافات أقل وهذا لا يتم إلا بإدراك المدير لأسس وأساليب إتخاذ القرارات وما هي أهم الإعتبارات التي يجب أخذها في الحسبان عند إتخاذ أي قرار بالمؤسسة ، هذا ما عهد عليه في جميع التأليفات والدراسات ، إلا أن في واقع الحال، تذهب عملية إتخاذ القرار إلى أبعد من أن تكون حكرا على المدير أو مسؤول ما في المؤسسة ، فأي عامل أو موظف داخل المؤسسة فإنه يتخذ قرار ، تترتب عليه مسؤوليات بحسب مركزه داخل المؤسسة ، وكيف نتصور التقسيمات التي جاءت بها العديد من المؤلفات بشأن عملية إتخاذ القرارات والتي توحي بأنه هناك ثلاث مستويات يمكن أن ننظر بها للقرارات المتخذة .
ولكي نفهم آلية هذه العملية وما المقصود بها ، وما هي نواتجها ، لابد أن نعرج في هذه الدراسة إلى ماهية القرار من جميع النواحي وماهي الأهمية التي تستدعي بنا الإهتمام بهذه العملية ، بالإضافة إلى أهم التقسيمات وأنواع القرارات الإدارية داخل المؤسسة .

### المطلب الأول: مفهوم القـرار

إن الكثير من المفاهيم المرتبطة بالقرارات لها جذور تمتد في تاريخها إلى الوقت الذي بدأ فيه التفاعل الإجتماعي وتوزيع العمل بين الأفراد والجماعات في التنظيمات الإجتماعية، ونتيجة لتطور التاريخي في الإدارات القديمة تعددت المفاهيم الإدارية المرتبطة بموضوع القرارات الإدارية .
ولقد تناول هذا الموضوع الكثير من المفكرين عبر حقب زمنية مضت، ومن أمثلة هؤلاء: ماري فوليت M.Follett ، تشستر بارنارد C.Barnard ، هربرت سيمون H.simon ، وروبيرت تاننباوم R.Tannenbaum وجيمس تمسون J.Thompson بالإضافة إلى رواد الفكر الإداري الكلاسيكي الحديث أمثال : فريديريك تايلور Frederich Taylor و هينري فايول H.Fayol ، فرانك جليرت Frank Gilbert ، و ليندول أرويك L.Urwick ، كل هؤلاء وغيرهم كان لهم إسهامات كبيرة في عملية إتخاذ القرار ، كل بزاويته الخاصة ، أو حسب منهج دراسته[1].
وللوقوف على مفهوم القرارات يجب أن نميز بين زاويتين في ذلك:
مفهوم القرار في القانون الإداري ؛

[1] - لمزيد من التفاصيل أنظر نواف كعنان ، إتخاذ القرارات ، دار الثقافة ، الطبعة الأولى ، الإصدار السادس ، الأردن ، 2003 ، ص- ص 19 – 68

مفهوم القرار في علم الإدارة العامة .

## 1- مفهوم القرار في القانون الإداري :

يتفق فقهاء القانون الإداري على أن الإدارة نستخدم ثلاثة وسائل لممارس ة نشاطها ، وسيلة بشرية تتمثل في الأشخاص العاملين ، وسيلة مادية تتمثل في الأموال والمعدات التي تستخدمها ، ووسيلة قانونية تتمثل في التصرفات التي تقوم بها الإدارة ، وهذه الوسيلة الأخيرة يتم ممارستها بوسيلتين هما العقود الإدارية ، والقرارا ت الإدارية ، ومن هذا تعتبر القرارات الإدارية من هذه الوجهة وسيلة تستخدمها الإدارة لتمكينها من القيام بوظائفها ومباشرة النشاطات الموكلة إليها[1].

والقرار يعبر عن إفصاح إرادة الإدارة المنفردة الملزمة للأفراد بما لها من سلطة عامة ، والذي يصدر في الشكل الذي تتطلبه القوانين واللوائح ، وذلك بقصد إحداث أثر قانوني متى كان ممكنا وجائزا قانونا، وكان الباعث عليه إبتغاء مصلحة عامة[2] .

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

- الإختصاص : ويعني من الذي يتخذ القرار ؟
- الشكل : ويعني كيف يتخذ القرار بمعنى الصورة التي يصدر بها القرار سواء كانت هذه الصورة كتابية أو شفوية ، صريحة ، أو ضمنية ... .
- السبب : أي لما يتخذ هذا القرار ؟ ومن هذه الأسباب الواقعية للقرارات مثلا أعمال أو طلبات من جانب الأفراد ، ظروف محيطة ، أشياء مادية تستدعي إتخاذ قرار ...إلخ .
- الإجراءات : أي الخطوات التي يجب أن يمر بها القرار قبل إتخاذه ويختلف مدى هذه الإجراءات ضيقا و إتساعا تبعا لإختلاف المواضيع التي تتناولها القرارات .
- المحل: ويعني من يتأثر بالقرار ؟ و يعني الأثر القانوني الذي يترتب على القرار، ولا يكون القرار الإداري سليما في محله إلا إذا كان محل القرار مشروعا وجائزا من الناحية القانونية وممكن من الناحية العملية.
- الغاية : لماذا يتخذ القرار ؟ وهي الهدف الذي يسعى متخذ القرار إلى تحقيقه من إتخاذ قراره ، ويرجع لمتخذ القرار تقدير إستهداف القرار لتحقيق المصلحة العامة أو حتى مصلحة العمل التي تنظمها المؤسسة عند تحديد أهداف معينة لقرارات معينة ومن الأمور الهامة التي يجب على متخذ القرار التنبه لها هي ملاحظة عدم الخلط بين سبب القرار والغرض أو الغاية التي تدفع

---

[1] - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 75.

[2] - نفس المرجع ص 56 .

متخذ القرار لإتخاذه ، وأن التفرقة بين العنصرين ــ من وجهة نظر فقهاء القانون الإداري ــ تقوم على النظر لسبب القرار على أنه يمثل الجانب المادي في القرار الإداري، بينما يمثل الغرض أو الغاية الجانب الشخصي المعنوي[1].

من خلال هذه العناصر الجوهرية لعملية إتخاذ القرار، يقوم المراجع الداخلي بعمله حول هذه القرارات المتخذة ، هل أن هذه القرارات المتخذة تستوفي هذه العناصر الجوهرية ، بمعنى هل أن القرارات صائبة وسليمة وفي محلها أولها ما يبررها أم لا ، خاصة من الناحية القانونية وهل تتوفر وسائل الإثبات للقيام بهذه العملية ليقوم هو بدوره بعملية تقييم ومتابعة لهذه القرارات المتخذة، بل تذهب المراجعة الداخلية إلى أبعد من ذلك من حيث الدور الذي يمكن أن تلعبه في عملية إتخاذ القرار، فمن الممكن أن تكون المراجعة الداخلية كأداة مساعدة أو هيئة مستشارة تلجأ إليها الإدارة عند الإقبال على إتخاذ قرار ما ، خاصة منه القرارات الإستراتيجية، يمكن أن نلاحظ هذا الدور الفعال يتضح شيئا فشيئا عند التطرق لعملية إتخاذ القرار من الناحية الإدارية أو كإجراء إداري .

## 2- مفهوم القرار في علم الإدارة العامة :

يتضح معنى القرار الإداري من خلال التعريفات المتعددة التي جاء بها علماء الإدارة ، والتي يمكن إستعراض بعضها في ما يلي:

إعتبر هربيرت سايمون H.Simon أن عملية إتخاذ القرار هي جوهر عمل المدير في أي مؤسسة حيث أشار إلى أن وقت عمل المدير بمؤسسته يقضيه في ثلاث أنشطة تعتبر أساس إتخاذ القرار هي[2] :

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

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

ويعرف إتخاذ القرار بأنه إصدار حكم معين ، كما يجب أن يفعله المدير في موقف ما، ذلك بعد الفحص الدقيق للبدائل المختلفة الممكن إتباعها[3].

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

---

[1] – نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 79.

[2] – المهدي الطاهر غنية ، مبادئ إدارة الأعمال، دار الكتب الوطنية، الطبعة الأولى، ليبيا، 2003، ص 48 .

[3] – نفس المرجع ، نفس الصفحة .

فالقرار الإداري عند Tannenbaum, Weshler and Massarik هو " الإختيار الحذر والدقيق لأحد البدائل من بين إثنين أو أكثر من مجموعة البدائل السلوكية ..."[1]

ويحدد بارنارد مفهوم عملية إتخاذ القرار بأنها عملية تقوم على الإختيار المدرك للغايات التي تكون في الغالب إستجابات أتوماتيكية أو رد فعل مباشر[2] .

وهناك من يعتبر أن عملية إتخاذ القرارات الإدارية معقدة لأنها ترتبط عادة بالحقائق والقيم التي يدين بها التنظيم، وبالنتائج غير المتوقعة وكذلك بالجو العام للبيئة الذي يؤثر في المفاضلة بين القرارات البديلة ، وهذا يعني أن عملية إتخاذ القرار تتمحور حول المفاضلة و الإختيار بين الوسائل البديلة التي تساعد التنظيم على تحقيق أهدافه بأقصى قدر من الفاعلية والكفاية[3].

من خلال هذه التعريفات يمكن تحديد أهم عناصر عملية إتخاذ القرار وهي كالآتي [4] :

- صانع القرار: سواء كان فردا أو جماعة (لجنة) وتكون له السلطة الكاملة بموجب القانون في إتخاذ هذا النوع من القرار وفقا لمركزه أو وضعه ضمن الهرم التنظيمي في أي مستوى إداري بالمؤسسة ؛
- موضوع القرار: يتمثل في المشكلة أو المسألة التي يتم بشأنها إتخاذ القرار لأجل معالجتها ووضع حل مناسب ؛
- الأهداف والدوافع : القرار المتخذ هو تصرف أو سلوك ناتج عن دافع معين لإشباع حاجة، أي أن كل قرار يتخذ له دافع يشبع حاجة ما ، وهو المبرر لإتخاذ القرار، وكما زادت أهمية إشباع الحاجة زادت أهمية القرار المتخذ ؛
- المعلومات والبيانات : حتى تتم دراسة المشكلة وتحديد أبعادها بشكل واضح لابد من جمع المعلومات والبيانات بخصوصها سواء كانت هذه المعلومات والبيانات تتعلق بالماضي أو الحاضر أو المستقبل ، وهذا يعتمد على طبيعة المشكلة ذاتها أيضا وذلك للتأكد من عملية تنفيذه وتحقق والأهداف المرجوة منه ؛
- التنبؤ: يعني التنبؤ بما سيكون عليه الحال في المستقبل، وخاصة عندما تتعلق المشكلة بأمور مستقبلية يحتاج فيها متخذ القرار إلى معلومات وبيانات محتمل حدوثها مستقبلا؛
- البدائل: إن إتخاذ القرار عادة ما يتضمن إختيارا واحدا من مجموعة بدائل متاحة، وهو الذي يمثل حلا للمشكلة التي هي محل القرار، فتحديد البدائل يعطي فرصة لإختيار الأفضل؛

---

[1]– نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 83.

Chester Bernard,The Functions of The Excutive. Harrard University Presscambridge, 1964.

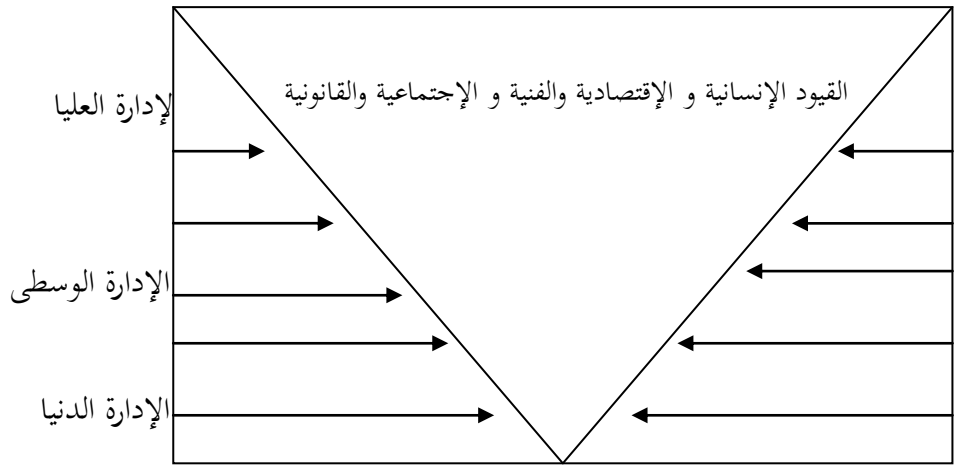
نقلا عن : نفس المرجع ، نفس الصفحة .

3– طارق المجذوب، الإدارة العامة منشورات جلي الحقوقية، الطبعة الثانية، بيروت، 2003 ، ص 499.

4 - المهدي الطاهر غنية ، مرجع سبق ذكره، ص 49 .

- القيود: تتم عملية إتخاذ القرار ضمن قيود تفرضها البيئة المحيطة على متخذ القرار، ولا مفر لمتخذ القرار من تقييم هذه القيود ودراستها لتفادي سلبياتها و الإستفادة من إيجابياتها، ومن أمثلة هذه القيود تلك المتعلقة بالأفراد متخذي القرارات (الدوافع، المهارات المكتسبة)، القيود الفنية (توفر الحاسب الآلي، أنظمة الدعم، الأنظمة الخبيرة، وسائل الإتصال...)، أما القيود الإقتصادية (حالة الإقتصاد تتسم بالركود أو الرواج)، القيود الإجتماعية (العادات والتقاليد، المعتقدات ...) ...إلخ، وكلما إتجهنا في الهرم التنظيمي إلى الأعلى قلت، وهذا وفقا لشكل التالي:

**الشكل رقم (20): القيود المختلفة على إتخاذ القرارات**




**المصدر**:المهدي الطاهر غنية، مرجع سبق ذكره، ص 50.

- النتائج المرغوبة: يسعى متخذ القرار في كل الأحوال من خلال إتخاذه للقرارات إلى تحقيق نتائج مرغوبة ومتوقعة إما تحسين وضعية أو تفادي وضعية سيئة.

إن هذه العناصر كلها تكون تحت مضلة عملية إتخاذ القرار، فللمراجعة الداخلية دور يمكن أن تساهم به عند كل عنصر إما بأن تقوم بتوفير بدائل وتقديم معلومات لذلك، أو التنبيه بوجود أخطار أو وجود فرص وأهداف يمكن الوصول إليها، و إقتراحات حول سبل معينة،حيث يمكن من خلال عمليات المراجعة المختلفة والمستمرة داخل المؤسسة التنبؤ بما يمكن أن سيواجه المؤسسة مستقبلا من فرص وتهديدات، فتعمل إدارة المراجعة الداخلية بإخطار الإدارة العليا بهذا الشأن من أجل إتخاذ القرارات اللازمة لذلك، فيضاف كل هذا إلى الأدوار التي يمكن أن تساهم بها المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار.

## المطلب الثاني: أنواع القرارات

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

**– تصنيف القرارات حسب القانون الإداري:**

فيقسم علماء القانون الإداري القرارات طبقا لمعايير متعددة أهما[1]:

تكوين القرارات، مداها أو عموميتها، الآثار المترتبة عليها، قوتها ومدى خضوعها لإعادة النظر، شكلها والإجراءات المتبعة لإتخاذها.

**1 – تكوين القرار:**

حسب هذا المعيار تنقسم القرارات إلى نوعين: قرارات بسيطة وقرارات مركبة.

**أ– القرارات البسيطة:**

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

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

**ب– القرارات المركبة:**

هي تلك التي تدخل في تركيبها وتكوينها جوانب قانونية متعددة ومثل هذه القرارات لا تصدر مستقلة بل تصاحب أعمالا إدارية أخرى قد تكون سابقة أو معاصرة لها أو لاحقة على عمل إداري آخر مع وجود صلة الإرتباط بينها جميعا، وغالبا ما تتم هذه القرارات على مراحل مثل القرارات الصادر بمنح إمتياز لأحد الأفراد أو الشركات والمصاحب لعقد أشغال عامة مبرمة مع هذا الفرد أو تلك الشركة.

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

**2 – من حيث مدى القرار و عموميتها:**

تصنف القرارات وفقا لهذا المعيار– الذي يستند إلى الآثار القانونية التي تترتب على القرار– إلى نوعين:

– قرارات تنظيمية؛

– قرارات فردية.

[1] - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 245.

**أ- القرارات التنظيمية:**

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

**ب- القرارات الفردية:**

هي تلك التي تخاطب فردا بذاته أو مجموعة من الأفراد كالقرار الصادر بتعيين موظف أو ترقية أو ترقية أو فصله، فالقرارات الفردية إذا - على عكس القرارات التنظيمية – لا تضع قواعد قانونية بل تخاطب فردا محددا أو حالة محددة حتى و لو كان من تخاطبهم أكثر من فردا ما دام أنها تخاطبهم بذواتهم.

**3 - من حيث آثار القرار على الأفراد:**

ويمكن تصنيف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى:

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

**ب-** قرارات غير ملزمة للأفراد أي لا تحتاج بها عليهم ومثالها: التعليمات والأوامر والنشرات التي يصدرها الرؤساء في المصالح والإدارات المختلفة للمرؤوسين لتوضيح أو تفسير القوانين أو إرشادات الموظفين إلى كيفية تنفيذها أو توضيح إجراءات العمل، وهي تمثل نصائح أو إرشادات للعاملين، وقد لا يسألون إذا لم يلتزموا بها، إن إصدار قرار من هذا النوع لا يمكن أن يكون إلا بظهور الحاجة لذلك فمن الممكن أن

تعطي المراجعة الداخلية تقييمها مسبقا حول هذه الحاجة وصورتها وتقييمها بعديا، من حيث درجة الإلتزام بهذه التعليمات أو الإجراءات ...إلخ .

**4 – من حيث قوة القرار ومدى خضوعه لإعادة النظر:**

تصنف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى:

- قرارات أولية؛
- قرارات قطعية.

**أ– القرارات الأولية:**

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

**ب– القرارات القطعية:**

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

**5 - من حيث شكل القرار وإجراءات إتخاذه:**

تصنف القرارات وفقا لشكل إصدارها والإجراءات التي سبق إتخاذها، إلى:

- قرارات مكتوبة وقرارات شفوية؛
- قرارات صريحة وقرارات حتمية.

**أ– القرارات المكتوبة والقرارات الشفوية:**

الأصل أن تكون القرارات الإدارية مكتوبة وذلك بمثابة مستند رسمي، يعتمد عليه في عملية المراجعة الداخلية أثناء وبعد إصدار القرار والسهولة فهم القرار و تفسيره [1]، لكن ذلك لا يمنع من إتخاذ القرارات في شكل شفوي دون أن يصب في قالب مكتوب لأن القرار الشفوي يعتبر قرارا سليما ومنتجا لجميع آثاره. إن دور المراجعة الداخلية في هذا النوع من القرارات يتمثل في العامل النفسي للمتخذ القرار، فمجرد علمه أن هناك قسم للمراجعة الداخلية يعمل على مراجعة ومراقبة ما يجب أن يكون وما كان، فإنه يعمل أن لا يكون قراره عفويا وغير مؤسس، ونجد هذا النوع من القرارات في المستويات الدنيا والوسطى من الإدارة وفي الورش.

[1] - عبد الغني بسيوني عبد الله، أصول علم الإدارة العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1993، ص 350.

ومع ذلك فإنه من الأفضل أن يتخذ القرار في شكل كتابي حتى لا يقع لبس أو سوء فهم أو خطأ في تفسيره أثناء التطبيق.

**ب- القرارات الصريحة والقرارات الضمنية:**

القرار الصريح هو ذلك القرار الذي يصدره الرئيس الإداري بصورة واضحة ومباشرة سواء بالموافقة أو بالرفض [1] ، وهنا يمكن أن يستعين متخذ القرار بخدمات المراجعة الداخلية.

أما القرار الضمني فيستفاد من مسلك الرئيس الإداري، بحيث يستخلص مضمونه من هذا المسلك دون التعبير عنه صراحة.

والقرار الضمني إرادي يصدر عن قصد رغم كونه غير صريح، في هذا النوع من القرارات إن لم يكن متخذ القرار قد أسس قراره على معلومات قد تمت المصادقة عليها من طرف المراجع الداخلية أو الإشارة بوجد المشكل فإنه يبقى التأثير النفسي في ذات متخذ القرار كالدور تلعبه المراجعة الداخلية.

**- تصنيف القرارات حسب علما الإدارة:**

يصنف علماء الإدارة القرارات طبقا لمعايير متعددة وأكثر إتساعا من معايير التصنيف لدى علماء القانون الإداري، ومرد هذا الإتساع هو نظرة علماء الإدارة لعملية إتخاذ القرارات أكثر شمولا و إتساعا لتصنيف أنواع القرارات[2] .

ولقد تم تصنيف القرارات الإدارية حسب المعايير التالية:

- وفقا للوظائف الأساسية بالمؤسسة؛
- وفقا لأهمية القرارات؛
- وفقا لإمكانية برمجتها أو جدولتها؛
- وفقا لأساليب إتخاذها؛
- وفقا للنمط القيادي لمتخذها.

**1- تصنيف القرارات وفقا للوظائف الأساسية بالمؤسسة:**

تصنف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى الأنواع التالية:

**أ- قرارات تتعلق بالعنصر البشري:**

وتتضمن القرارات التي تتناول مصادرها الحصول على الموظفين وطرق الإختيار والتعيين، وكيفية تدريب العاملين، أسس تحليل وتوصيف الوظائف وأسس دفع الأجور والحوافز، طرق الترقية، كيفية معالجة الشكاوي

[1] - عبد الغني بسيوني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 351.

[2] - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 249.

والتأخيرات و الغيابات ودوران العمل، علاقة المؤسسة بالنقابات والإتحادات العمالية والمؤسسات ذات العلاقة بالعنصر البشري وغير ذلك...إلخ .

**ب- قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية ذاتها:**

كالقرارات الخاصة بالأهداف المراد تحقيقها، الإجراءات الواجب إتباعها والسياسات وبرامج العمل، قواعد إختيار المديرين وتدريبهم وترقيتهم وفصلهم، وأساليب التحفيز، أساليب الإتصال، المعايير الرقابية والنمط القيادي الملائم، المركزية واللامركزية وتقارير المتابعة ...إلخ.

**ج- قرارات تتعلق بالإنتاج:**

وتتضمن القرارات الخاصة بإختيار موقع المصنع، أنواع الآلات المستخدمة، كيفية الحصول عليها وتصميم المصنع الداخلي، طريقة الإنتاج، مصادر الحصول على المواد الخام، التخزين وحجمه، طرق دفع أجور العمال ...إلخ.

**د- قرارات تتعلق بالتسويق:**

وتشمل هذه المجموعة من القرارات تلك الخاصة بالنوعية السلعة التي سيتم بيعها وأوصافها، الأسواق التي سيتم التعامل معها، وسائل الدعاية والإعلان الواجب إستخدامها لترويج السلعة، بحوث التسويق ووسائل نقل وتخزين المنتجات وخدمات البيع ...إلخ.

**ي- قرارات تتعلق بالتمويل:**

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

إن استقلال وظيفة المراجعة الداخلية عن باقي الوظائف في المؤسسة من جهة واعتماد هذه الوظائف مادة يمارس المراجعون مهامهم عليها من جهة أخرى من شأنه أن يساعد في التقييم البناء لهذه الوظائف، إذ تعمل المراجعة الداخلية على إيجاد الثغرات ومواطن الخلل في هذه الوظائف واقتراح تسوية لها، كما تعمل إبراز نقاط القوى للوظائف داخل المؤسسة من أجل الإعتماد عليها في قرارات تحسينية توسعية مستقبلا، فبذلك يكون للمراجعة الداخلية أهمية كبرى في توفير المعلومة الدقيقة والتي يمكن الوثوق فيها والعمل على تقليص إحتمال الخطأ في القرارات المتخذة على مستوى كل وظيفة وعلى مستوى الإدارة العليا والتي تتلقى معلومات من مختلف وظائفها.

**2- تصنيف القرارات وفقا لأهميتها:**

قدم أنسوف Ansoff هذا النوع من التصنيف الذي يتم على أساسه تقسيم القرارات إلى [1]:

**– قرارات إستراتيجية؛**

**– قرارات تكتيكية؛**

**– قرارات تنفيذية.**

**أ– القرارات الإستراتيجية:**

تتعلق القرارات بكيان التنظيم الإداري ومستقبلة والبيئة المحيطة به، وتتميز القرارات الإستراتيجية بالثبات النسبي طويل الأجل، و بضخامة الإستثمارات أو الإعتمادات المالية اللازمة لتنفيذها، وبأهمية الآثار والنتائج التي تحدثها في مستقبل التنظيم [2]، وبما يتطلبه إتخاذها من عناية خاصة وتحليلات لأبعاد إقتصادية ومالية و إجتماعية، ونظرا لأهمية آثار ونتائج القرارات الإستراتيجية على حاضر المؤسسة ومستقبلها، فإن الإختصاص و إتخاذها يكون منوطا بالإدارة العليا، ذلك لأن قيمة القرارات الإدارية وأهمتها تختلف بحسب المستويات الإدارية التي تصدر عنها، ففي حين أن المستويات الإدارية العليا والوسطى قرارات رئيسية وهامة، قرارات من نوع معقد تتصل بالسياسة العليا وتتطلب قدرا كبيرا من الجهد والواعي، ومستوى عاليا من الفهم، نظرا لأهمية آثارها ونتائجها في حياة المؤسسة، الذي يحتاج هذا المستوى إلى معلومات يجب أن تكون موثوق فيها وصادقة وفي وقتها، وتساعد إدارة المراجعة الداخلية على ذلك من خلال المهام الذي تقوم بها داخل المؤسسة، ولجسامة المسؤوليات التي تترتب على مصدرها، فإن المستويات المباشرة تتخذ قرارات ثانوية قليلة الأهمية تتطلبها حالة العمل الروتيني ولقد مثل لذلك ليونارد هوايت L.White[3] عندما قال إن " إن المستويات القيادية العليا تصدر قرارات خطيرة وهامة مثل: صنع القنبلة الهيدروجينية، والمستويات التي تليها تصدر قرارات أقل أهمية مثل تحديد موقع أكاديمية طيران يكون من المزمع إنشاؤها، والمستويات التي تليها تصدر قرارات أقل أهمية من ذي قبل مثل تسوية ضريبة مستحقة على أحد الممولين، والمستويات التي تليها تصدر قرارات أقل أهمية وهكذا نزولا إلى أدنى المستويات.

**ب– القرارات التكتيكية:**

هذه القرارات يتخذها في الغالب الأقسام أو الإدارات– الإدارة الوسطى– وغالبا ما تهدف هذه القرارات إلى توفير الوسائل المناسبة لتحقيق الأهداف وترجمة الخطط، أو بناء الهيكل التنظيمي أو تحديد مسار العلاقات بين العاملين أو بيان حدود السلطة أو تقسيم العمل، أو تفويض الصلاحيات وقنوات الإتصال، كما أن مثل هذه

[1] - عبد السلام أبو قحف، أساسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1995، ص 143.

[2] - Darbelet et all, Economie D'entreprise, Edit Foucher, 1er Edit, Paris, 2001, P : 30.

[3]- L.White, Public Administration, Eurasia Publishing Hing House Delhi, 1995, P:147.

نقلا عن نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 251.

القرارات تتعلق بكيفية إستقلال المواد اللازمة للإستمرار في العمل سواء كانت مصادر مالية أو بشرية بما يحقق أعلى معدل من الأداء وهذا ما جاء به Ansoff [1] .

يحتاج هذا المستوى من إتخاذ القرارات إلى توجيه من خلال تنبيهه بأهم الأخطار التي تم الوقوع فيها، والأخطار التي من الممكن أن مواجهتها، بالإضافة إلى تقديم له كل الدعم من خلال الإقتراحات المستمرة والتي هي مقدمة وبصفة غير مباشرة من قبل المراجعة الداخلية.

**جـ- القرارات التنفيذية:**

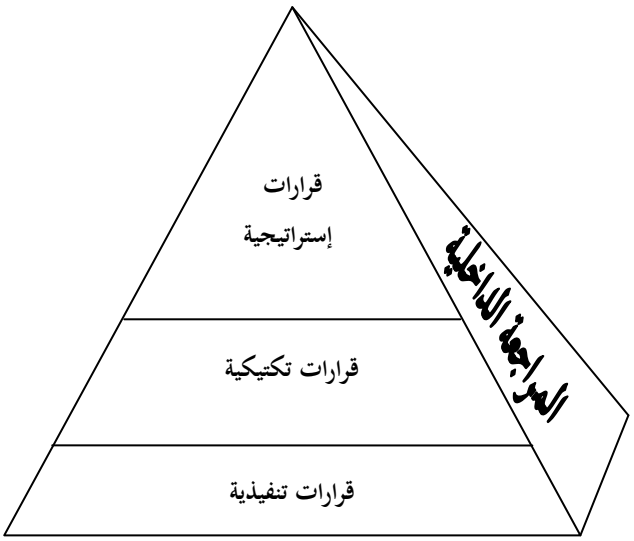
تتعلق هذه القرارات بمشكلات العمل اليومي وتنفذه والنشاط الجاري في المؤسسة، ونعتبر هذه القرارات من إختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية في معظم الأحيان، كما أن هذه القرارات تتميز بأنها لا تحتاج إلى المزيد من الجهد والبحث من قبل متخذها بل يتم إتخاذها على ضوء الخبرات والتجارب السابقة لمتخذها، كما أن إتخاذها يتم بطريقة فورية تلقائية، هذا فضلا عن كون أن مثل هذه القرارات هو قصيرة المدى، لأنها تتعلق أساسا بأسلوب العمل الروتيني وتتكرر بإستمرار، ومن أمثلة هذه القرارات تلك التي تتعلق بالأسعار والتسويق والتخزين وبصرف العلاوات الدورية وبتوزيع الأعمال على العمال والمشكلات البسيطة التي تظهر في المستويات الدنيا من الإدارة والورش.

إن مجرد معرفة موظفي وعمال هذا المستوى من القرار بوجود خلية للمراجعة الداخلية، له أثر نفسي على الطريقة التي يتم إتخاذ القرار، لأنهم يعلمون أن أعمالهم وقراراتهم سوف تراجع وتراقب، فيحرصون كل الحرص على أن تكون خالية من الأخطاء، بالإضافة إلى أن مساعدة المراجعة الداخلية لهذا المستوى في تسيير أدائه وتوفير الجو الملائم لإتخاذ قرارات ذات جودة وفعالة، هذا من خلال إتباع ملاحظات وتوصيات المراجع الداخلي.

من خلال عرض هذه المستويات الثلاثة من القرارات وتأثير المراجعة الداخلية عليهم يمكن تمثيلها في الشكل التالي:

[1] - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 252.

**شكل رقم(21): تصنيفات القرارات حسب أهميتها**




**المصدر** : من تصور الباحث

من خلال هذا الشكل يمكن إيضاح أن كل مستوى من المستويات الثلاثة يؤثر فيه من قبل المراجعة الداخلية، بحيث تلعب هذه الأخيرة دور كبير في عملية صنع القرار وفي كل مستوى من المستويات الظاهرة على الشكل، حيث يتم استشارة المراجع الداخلي عند الوقوف على قرار معين أو العمل بما ورد في تقاريره من توصيات و إقتراحات حول العمليات التي تم مراجعتها.

إن تصيف القرارات بحسب أهميتها على إستراتيجية وتكتيكية وتنفيذية وإن كان يبدو سهلا من الناحية النظرية، إلا أن تطبيقه في الواقع العملي يبدو صعبا، لأن ذلك يتطلب وجود وسائل دقيقة تستخدمها الإدارة للتميز بين المشكلات الإستراتيجية والمشكلات الروتينية اليومية، ومن هنا تبدو صعوبة وضع حدود فالصلة بين الأنواع الثلاثة للقرارات بسبب تداخل هذه الأنواع الذي يقتضيه تداخل وتشابك وتعقد المشكلات الإدارية، وبالتالي تداخل وتشابك القرارات التي تتخذ لحلها.

**3 تصنيف القرارات وفقا لإمكانية برمجتها أو جدولتها:**

قسم كونتز koontz وزملائه القرارات إلى نوعين هما[1]:

- القرارات المبرمجة؛
- القرارات غير المبرمجة.

**أ- القرارات المبرمجة (المعدة):**

إن مثل هذه القرارات تتخذ لمواجهة المشكلات اليومية التي لا يحتاج إتخاذ القرار فيها إلى تفكير طويل أو جهد ذهني كبير مثل العمليات الكتابية وغير الفنية، وغالبا ما تعد مقدمة للإجراءات الشكلية التي تمر بها

[1] - عبد السلام أبو قحف، مرجع سبق ذكره، ص 143.

عملية إتخاذ هذه القرارات البسيطة، ومن أمثلة هذه القرارات، القرارات الصادرة بالترقية بالأقدمية، أو منح إجازة إعتيادية، أو التصريح بالخروج قبل مواعيد العمل الرسمي، وتوزيع المكاتب أو صرف مبلغ معين أو الإعلان عن مناقصة ...إلخ.

إن مثل هذا التصنيف من القرارات هو مادة للمراجعة الداخلية، إذ تعمل هذه الأخيرة دوما على إمداده بالنصائح و الإقتراحات بصفة حول أهم القرارات المتخذة وهذا إعتبارا لصفة ديمومتها أو تكرارها فإن الخطأ فيها يكون ضئيلا، أو ممكن أن يوحي بطرق أقل تكاليف وأحسن مردود، قد تكتشفه خلية أو دائرة المراجعة الداخلية.

**ب– القرارات غير المبرمجة:**

تتصف هذه القرارات بعدم التكرار، بمعنى أن المشكلات والمواقف التي تقتضي إتخاذ القرارات بشأنها لا تتكرر بإستمرار أو إذا تكررت فإن ذلك يكون خلال فترات متباعدة، مثل هذه القرارات تتميز بأنها تهتم بالمشكلات المعقدة التي تحتاج إلى تفكير طويل، كما تتطلب من متخذها جمع البيانات والمعلومات الوافية والدقيقة، ففي هذا الإطار للمراجعة الداخلية الدور الكافي في ضمان ذلك لمتخذ القرار، بالإضافة إلى إجراء البحوث والدراسات و إستطلاعات لرأي تمهيدا لإتخاذها، ولقد وصف جور Gore[1] مثل هذه القرارات بأنها قرارات إبداعية وأن صعوبتها نابعة م كونها تهدف إلى مواجهة مشاكل ومواقف جديدة، وأنها تعبر عن الإستجابة لظروف البيئة الداخلية والخارجية في إجراءات وسياسات العمل، ومن أمثلة هذه القرارات، القرار الصادر بشأن إنشاء فرع جديد، أو تحديد سياسة توزيع الأجور، زيادة رأس المال أو التخفيض منه ...إلخ.

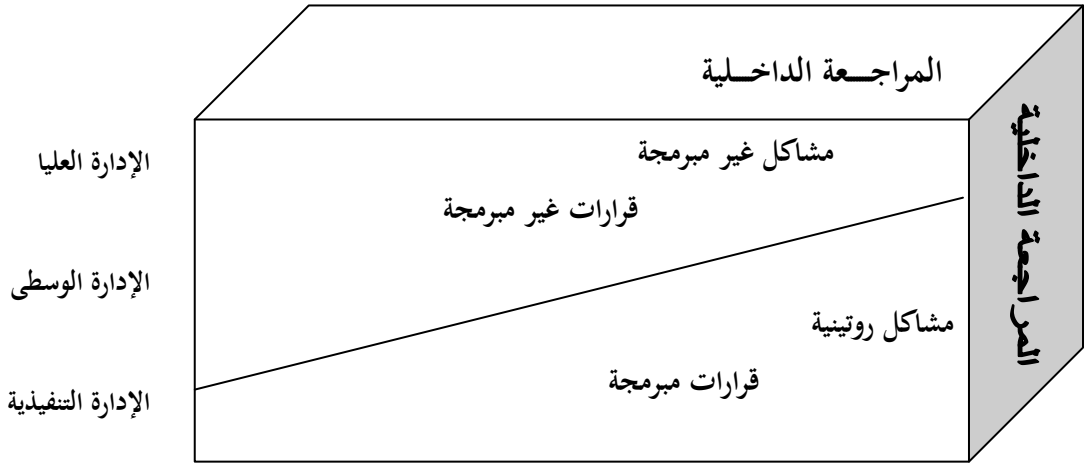
وتبرز أهمية التفرقة بين القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة في إتاحة الفرصة أمام المديرين في الإدارة العليا في تفويض المستويات الإدارية الوسطى والمستويات التنفيذية صلاحيات إتخاذ القرارات المبرمجة، مما يمكنهم من إستغلال جهدهم الذهني ووقتهم لإتخاذ القرارات المبرمجة التي تحتاج إلى الكثير من الدقة والإلمام في التنفيذ.

إن للمراجعة الداخلية الدور المهم في إعطاء الإقتراحات من خلال التقارير التي يمكن أن ترفعها هذه الأخيرة للإدارة العليا بشأن صلاحية و مدى تنفيذ القرارات المتخذة بشأن المشاكل المعهودة، وكذا القرارات المتخذة بخصوص المشاكل والمواقف الجديدة، وهذا بتوفير كما كافيا من المعلومات الموثوق فيها والآنية، ويمكن تمثيل هذه التصنيفات والمراجعة الداخلية في الشكل التالي:

**الشكل رقم(22): تصنيفات القرارات وفقا لإمكانية برمجتها**

[1] - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 254.

**مع المراجعة الداخلية**




**المصدر**:من تصور الطالب

### 4 -تصيف القرارات وفقا لأساليب إتخاذها:

يصنف بعض علماء الإدارة القرارات الإدارية – وفقا لأسلوب إتخاذها – إلى نوعين[1]:

- قرارات كيفية (وصفية)؛
- قرارات كمية (معيارية).

**أ- القرارات الكيفية (الوصفية):**

هذا النوع من القرارات يتم إتخاذه بالإعتماد على الأساليب التقليدية القائمة على التقدير الشخصي للمدير متخذ القرارات وخبراته وتجاربه ودراسته للآراء و الحقائق المرتبطة بالمشكلة، ومن هنا فإن مثل هذه القرارات تتأثر بالإعتبارات التقديرية الذاتية مثل أحاسيس وإدراك و إتجاهات وخلفيات المدير الذي يتخذها.

وجاء هذا التصنيف على خلفية عدم توفر المعلومات المطلوبة والملائمة التي تمكن متخذي القرارات الوصفية من وضع البدائل و إختيار البديل الأنسب من بينها، وأن عملية البحث عن البديل المناسب تتم من خلال الإختيارات المتتالية للبدائل، إلا أن إعتماد متخذ مثل هذه القرارات على التقديرات الذاتية التي تحكمها عوامل شخصية النابعة من مشاعر المدير و إتجاهاته و إحتياجاته تؤدي به في الغالب إلى إتخاذ الحل الرضائي بدلا من الحل المثالي أو حتى الرشيد.

[1]- J.Slocum, Management, Contengency, Approche, Addison Welsey, N.J, 1978, P: 184.
- نقلا عن نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 255.

إن مثل هذا النوع من القرارات تزيد من دور المراجعة الداخلية لأن متخذ القرارات في حاجة ماسة إلى أدنى معلومة يمكن أن يثق فيها للوصول إلى قرار على الأقل قريب من الرشيد، كما أنه قد لا يكون للمراجعة الداخلية أي دور في هذا، في حال عجزها على تقديم المعلومة الموثوق فيها و لا تقديم الإقتراح الذي يمكن أن يكون من بين البدائل المتاحة لمتخذ القرار، وغياب دور المراجعة الداخلية هنا يعود لكون أن مثل هذا التصنيف من القرارات يخضع لتقديرات شخصية تتحكم فيها ذات متخذ القرار، و مدى تكوينها.

**ب– القرارات الكمية (المعيارية):**

هذه القرارات يتم إتخاذها بالإعتماد على الرشد و العقلانية لمتخذها، و الإعتماد ذلك على القواعد والأسس العلمية التي تساعده على إختيار القرار الذي يؤدي إلى زيادة و مضاعفة عائدات وأرباح المؤسسة من بين مجموعة من البدائل المتاحة، و يفترض في إتخاذ مثل هذه القرار وضوح الأهداف ومعقوليتها وموضوعية متخذها، وكفاية المعلومات المطلوبة ودقتها وتوفر الخبرات والإختصاصات وتفهم العوامل و التغيرات المؤثرة في عملي إختيار البديل الأنسب، وللمراجعة الداخلية أهمية كبرى في تحسين المعلومة من شكلها البسيط إلى معلومة إدارية يمكن الإعتماد عليها في عملية صنع القرار وذلك بإضفاء الصبغة الشرعية والصحيحة والسليمة، وغير المكلفة وفي الوقت المناسب.

كما يفترض في إتخاذ القرارات الكمية بتصاف متخذها بالعقلاية والرشد و إعتمادهم على الأسلوب العلمي الذي يمكنهم من تحديد المشكلة وتوضيح الأهداف و إيجاد البدائل وتحليلها وتقييمها وترتيبها ترتيبا منطقيا، وكل ذلك يمكنهم من إتخاذ القرارات الصائبة والرشيدة.

**5 تصنيف القرارات وفقا لنمط القيادي لمتخذها:**

تصنف القرارات وفقا لهذا المعيار إلى نوعين[1]:

- قرارات أوتوقراطية (إنفرادية)؛
- قرارات ديمقراطية (قرارات بالمشاركة).

**أ– قرارات أوتوقراطية (إنفرادية):**

يتم إتخاذ هذا النوع من القرارات من قبل المدير بشكل إنفرادي ويعلنها على موظفيه دون إعطائهم أية فرصة للمشاركة في إتخاذها، فالمدير وحده الذي يحدد المشكلة ويضع لها الحلول ثم يختار أحد الحلول الذي يراه مناسبا، وهو بهذا لا يعطي مرؤوسيه أية فرصة للمناقشة فيما يقرر، ولا يضع في إعتباره رد فع المرؤوسين نحو القرار المتخذ من قبله، وقد كشفت بعض الدراسات في ذا المجال عن المديرين الذين ينفردون بإتخاذ مثل هذه القرارات، كان ينقصهم في الغالب بعد النظر والحكم الصائب على الأمور، كما تنقصهم القدرة على التكييف

[1] - N.Mair and J.Hayes, Ceative Management, John Willy and Sans Inc, New York, 1962, P: 58.

نقلا عن نواف كعنان مرجع سبق ذكره، ص257.

مع المواقف الإدارية و مواجهتها بفاعلية وأنهم يركزون إهتمامهم على تحسين مركزهم الوظيفي دون إهتمامهم بوضع مرؤوسيهم وحاجاتهم، وأدنى الآثار التي تترتب على قراراتهم تكون سلبية وينعكس تأثيرها السلبي على التنظيم والعاملين فيه.

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

**ب- القرارات الديمقراطية (القرارات بالمشاركة):**

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

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

**6 -تصنيف القرارات وفقا لظروف إتخاذها:**

تصنف القرارات حسب هذا المدخل إلى:

- قرارات تتخذ تحت ظروف التأكد،
- قرارات تتخذ تحت ظروف عدم التأكد.

**أ- القرارات التي تتخذ تحت ظروف التأكد:**

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

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

**ب- القرارات التي تتخذ تحت ظروف عدم التأكد:**

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

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

## المطلب الثالث: أساليب إتخاذ القرارات

إن هذه الأساليب كانت إنعكاسا للمفاهيم الإدارية التي يقوم عليها كل من المدخل الذي يعتبر أن الإدارة هي فن، والمدخل الذي يعتبر أن الإدارة علم، ففي حين عكست المفاهيم الإدارية التي تغلب الجانب الفني للإداة أساليب غير عملية في إتخاذ القرارات تقوم على التخمين والحدس والخبرة السابقة و الإستعداد الطبيعي لمتخذ القرار، نجد أن المفاهيم الإدارية التي تغلب الجانب العلمي للإدارة على الجانب الفني، عكست أساليب علمية لإتخاذ القرارات تقوم على إتباع الخطوات المنطقية للتفكير وإتباع المنهج العلمي في تحديد المشكلة وجمع البيانات والمعلومات وتحليلها وإخضاع النتائج للمقارنة والتجربة و الإستنتاج.

وترتيبا على ذلك درج الكثير من كتاب الإدارة على تصنيف الأساليب التي يتبعها المديرون في إتخاذ القرارات إلى أسلوبين رئيسين هما[1]: الأسلوب التقليدي والأسلوب العلمي.

### 1- الأساليب التقليدية في إتخاذ القرارات

يقصد بالأساليب التقليدية تلك التي تفتقر للتدقيق والتمحيص العلمي ولا تتبع المنهج العلمي في عملية صنع القرار، وتعود جذور هذه الأساليب إلى الإدارات القديمة التي كانت تستخدم أسلوب التجربة والخطأ والخبرة، والمشاهدة والتقليد أو المحاكاة في حل مشاكلها.

**أ- الخبرة:**

يمر المدير بالعديد من التجارب أثناء أدائه لمهامه الإدارية يخرج منها بدروس مستفادة من النجاح والفشل تنير له الطريق نحو العمل في المستقبل وهذه الدروس المستفادة من التجارب الماضية غالبا ما تكسب المدير مزيدا من الخبرة التي تساعده في الوصول إلى القرار المطلوب، وآية ذلك أن تدرج المدير في سلم الهرم الإداري ومشاركته في إتخاذ القرارات ومعاينته للبرامج والمشاريع الإدارية التي تنجح أو تفشل، وفترات التأمل التي يقضيها في التفكير والتحليل والتقييم للمواقف التي تواجه كل ذلك وغيرها من الأمور تختزن في ذهنه ويكون لها أثر إلى حد ما في مواجهة المشاكل أو المواقف التي تتطلب إتخاذ قرار معين.

ولا تقتصر الخبرة المعينة في هذا الأسلوب على خبرة المدير متخذ القرار ولكن يمكنه التعلم و الإستفادة من خبرات المديرين الآخرين من زملائه وتجاربهم في ظل المشاكل الإدارية و إتخاذ القرارات الصائبة نحوها، كما

[1] - عبد السلام أبو قحف مرجع سبق ذكره، ص 149.

يمكنه الإستفادة من خبرات وتجارب المديرين السابقين الدين تقاعدوا عن العمل أو تركوا العمل لأسباب أو لأخرى، إلا أن من أبرز المآخذ على هذا الأسلوب أن هناك بعض المخاطر قد تترتب على إعتماد المدير على خبرته السابقة في إتخاذ قراراته ذلك لأن مثل هذه الخبرة قد يشوبها أخطاء أو فشل، كما أنها في الغالب تتأثر بمستوى إدراك المدير للأسباب الحقيقية لخطأه أو فشله، يضاف إلى ذلك أن المشكلات القديمة (الماضية) قد تكون مختلفة عن المشكلات الجديدة (الحاضرة) وفي مثل هذه الحالة يصبح من غير المناسب تطبيق الدروس المستفادة من تجارب الماضي على تجارب الحاضر[1].

وبالرغم من المآخذ على هذا الأسلوب التقليدي لإتخاذ القرارات فإن ذلك لا يقلل من أهمية هذا الأسلوب وغيره من الأساليب التقليدية الأخرى، فقد يسترشد المدير بالقرارات التي سبق إتخاذها في القرارات في مواقف مماثلة مع مراعاة جميع الظروف ومقارنتها بها.

**ب- إجراء التجارب:**

لقد بدأ تطبيق أسلوب إجراء التجارب في مجالات البحث العلمي، ثم إنتقل تطبيقه إلى الإدارة للإستفادة منه في مجال إتخاذ القرارات وذلك بأن يتولى متخذ القرار نفسه إجراء التجارب آخذا بعين الإعتبار جميع العوامل الملموسة وغير الملموسة و الاحتمالات المرتبطة بالمشكلة محل القرار، حيث يتوصل من خلال هذه التجارب إلى إختيار البديل الأفضل معتمدا في هذا الإختيار على خبرته العلمية، ومن مزايا هذا الأسلوب أنه يساعد المدير متخذ القرار على إختيار أحد البدائل المتاحة لحل المشكلات، وذلك من خلال إجراء الأخطاء والثغرات التي تكشف عنها التجارب أو التطبيقات العملية، وبذلك يمكن هذا الأسلوب المدير من أن يتعلم من أخطائه ومحاولة تلاقي هذه الأخطاء في القرارات التي يتخذها مستقبلا، ومن المآخذ على أسلوب إجراء التجارب أنه أسلوب باهظ الثمن وفادح التكاليف ويستنفذ الكثير من الجهد و وقت المدير متخذ القرار إذ ينبغي إجراء التجارب للحصول على المعدات والأدوات والقوى العاملة اللازمة التي تتطلبها البرامج المعدة لتحقيق هذه التجارب.

ولعل من الأهمية بمكان أن نوضح أنه قد يمر في مواقف معينة الجمع بين الخبرة والتجربة معا لتحقيق الهدف، ومثال ذلك أن بعض المؤسسات المنتجة لسلعة معينة قد تحتاج إلى الإستفادة من خبرتها وخبرة المؤسسات الأخرى المنتجة للسلعة مماثلة، بالإضافة إلى إجراء التجارب على ضوء هذه الخبرات تتمكن الشركة من إختيار التجربة الأفضل.

**ب - البديل والحكم الشخصي:**

يعني هذا الأسلوب إستخدام متخذ القرار حكمه الشخصي و إعتماده على سرعة بديهية في إدراك العناصر الرئيسية الهامة للمواقف والمشكلات التي تعرض له، والتقدير السليم لأبعادها، وفي فحص وتحليل و تقييم

[1] - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 183.

البيانات والمعلومات المتاحة والفهم العميق والشامل لكل التفاصيل الخاصة بها، كما تبدو صعوبة ومخاطر إستخدام هذا الأسلوب في أنه يقوم على أسس شخصية نابعة من شخصية متخذ القرار وقدراته العقلية و إتجاهاته وخلفياته النفسية و الإجتماعية ومعارفه، وهذه كلها سيمات وقدرات تختلف بإختلاف المجتمعات والبيئات كما أنها مرهونة بالمقومات المختلفة والمتعددة للمجتمع الواحد وقواعد السلوك الذي تحكمه الإتجاهات السائدة فيه والتطورات المختلفة التي يمر بها، إن العناصر السابقة تؤثر في حكم متخذ القرار الشخصي على الأمور والمواقف التي تواجهه إلا أن هذا الأسلوب يمكن أن يكون مجديا في إتخاذ القرارات غير الإستراتيجية التي يكون تأثيرها محدودا وكذلك في المواقف الطارئة التي تتطلب مواجهة سريعة كما أن من مزاياه يساعد على إستقلال بعض القدرات والمهارات لدى بعض متخذي القرار كالقدرة على التصور والقدرة على الإبتكار وتحمل المسؤولية، والقدرة العقلية وكلها قدرات تمكن متخذي القرار من إتخاذ قرارات صائبة دون تردد.

د -**دراسة الآراء و الإقتراحات و تحليلها:**

يعني هذا الأسلوب إعتماد متخذ القرار على البحث ودراسة الآراء و الإقتراحات التي تقدم إليه حول المشكلة وتحليلها ليتمكن على ضوئها من إختيار البديل الأفضل وتشتمل هذه الآراء و الإقتراحات تلك المقدمة إليه من طرف المستشارون والمتخصصون والزملاء والتي تساعد في إلقاء الضوء على المشكلة محل القرار و تمكن متخذ القرار من إختيار البديل الأفضل إلا أن من الصعوبات التي تواجه متخذ القرار في تطبيق هذا الأسلوب، أن نفيذه يتطلب تجزئة المشكلة إلى أجزاء ومن ثم دراسة كل جزء منها على حدى، وكذلك دراسة المشكلة ككل مع الأخذ بعين الإعتبار العوامل الإستراتيجية المؤثرة فيها كما يتطلب تطبيقه من ناحية أخرى إشراك متخذ القرار لكل من يساهم بآرائه و إقتراحاته لإتخاذ القرار وكذلك إشراك المرؤوسين الذين يتولون تنفيذ القرار.

بالرغم من وجود هذه الصعوبات فإن من مزايا هذا الأسلوب أنه أقل تكلفة من الأساليب التقليدية وأخرى كإجراء التجارب، إذ أن الوقت والجهد المبذول و الأدوات والأوراق المستعملة هي أقل تكلفة منها في إجراء التجارب، هذا بالإضافة إلى أن متخذ القرار خاصة في المستويات الوسطى والعليا يمكنه عن طريق الدراسة العميقة والتحليل الدقيق للآراء و الإقتراحات التي تقدم إليه إستنباط الكثير من الإستنتاجات وخاصة التي تتعلق بالعوامل غير الملموسة المرتبطة بالمشكلة محل القرار و إختيار البديل الأنسب على ضوئها.

من خلال هذا الأسلوب يمكن أن نلمس دور الذي يلعبه التقرير الخاص بمهمة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة و هذا بإعطاء الإقتراحات التي يراها المراجع مناسبة لحل مشكلة ما، من الممكن كذلك أن يكون المراجع الداخلي المستشار الذي يعتمده المدير العام في حل مشاكله، وهذا بحكم إختصاصه تناوله للمشكلة وقربه من الظروف المحيطة بها، كما يمكن أن يساعد المراجع الداخلي متخذ القرارات في الأساليب الأخرى

السابقة الذكر وهذا بضمان على الأقل الحد الأدنى لسلامة وصدق وشرعية المعلومة الملاحظة أو التي هي في الصورة بالنسبة لمتخذ القرار.

## 2- الأساليب العلمية في إتخاذ القرار

لقد غلب على هذه الأساليب التحكيم العلمي خاصة و أمام التطورات الهائلة التي شهدتها الإدارة الحديثة منذ مطلع الستينات بسبب إكتشاف الوسائل و الإختراعات الحديثة وتضخم حجم التنظيمات الإدارية وتوسع وتعقد نشاطها وطموح أهدافها وتغير الظروف البيئة التي تعمل في إطارها، و إرتقاء مستوى التعليم والثقافة للمتعاملين فيها، كل هذه الأسباب وغيرها أدت إلى التحول للأساليب ذات الطابع العلمي لإتخاذ القرارات المختلفة.

تتميز الأساليب الحديثة في إتخاذ القرارات أو حل المشكلات في نظيرتها التقليدية في أنها تقلل أثر التحيز الناجم عن الأحكام الشخصية أو العاطفية إلى حد كبير [1]، وفي هذا الخصوص يمكن تناول بعض الأساليب الحديثة على النحو التالي[2]:

- بحوث العمليات؛
- نظرية الإحتمالات؛
- أسلوب شجرة القرارات؛
- نظرية المباريات الإدارية؛
- أسلوب التحليل الحدي؛
- أسلوب دراسة الحالات؛
- أساليب أخرى.

### أ- بحوث العمليات:

إزدادت أهمية بحوث العمليات في مجال إتخاذ القرارات الإدارية بعد الحرب العالمية الثانية واستهدفت استخداماتها تطبيق الأسلوب العلمي على دراسة الإحتمالات في أي مشكلة من المشاكل الإدارية بقصد تحقيق الهدف المطلوب.

وتعني بحوث العمليات تطبيق الوسائل و الطرق والفنون العلمية لحل المشكلات التي تواجه المديرين بشكل يضمن تحقيق أفضل النتائج.

ووضع هذا الأسلوب العلمي موضع التنفيذ أين يفترض وجود عناصر معينة وإتباع خطوات علمية محددة تتمثل في أن يكون هناك أكثر من بديل متاح لحل هذه المشكلة وأن يكون هناك أهداف أو نتائج يرغب

---

[1] - عبد السلام أبو قحف، مرجع سبق ذكره، ص 151.

[2] - - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص ص 179- 204 .

الشخص أو الجهة تحقيقها، وأن يكون هناك متغيرات يمكن لمتخذ القرار السيطرة عليها وأخرى يصعب السيطرة عليها، وأن يكون هناك قيود وضغوط يتم في ظلها إتخاذ القرار.

يمكن إستخدام هذا الأسلوب في العديد من التخصصات الرياضية والإدارية و الإقتصادية والمحاسبة والهندسة...إلخ.

يعتمد هذا تطبيق هذا الأسلوب على صياغة المشكلة محل القرار بصورة نماذج رياضية وإجراء المقارنة الحسابية بين البدائل و إختيار البديل الأفضل (الحل الأفضل)...إلخ.

إن إستخدام هذا الأسلوب لا يزود متخذ القرار بمعلومات حول القرار النهائي و لكنه يساعده في إتخاذ القرارات في ضوء الحلول التي يضعها والتي يمكن المقارنة بينها على أساس رقمي لأن الحل الراشد يتعدى قدرة النموذج الرياضي على تمثيل المشكل محل القرار، كما يستطيع أسلوب بحوث العمليات أن يمكن مدير – متخذ القرار – من إتخاذ القرارات على وجه أفضل حيث أنها:

- تعطي وصفا دقيقا لمشكلة محل القرار والعوامل المؤثرة ومدى تداخلها وأهمية كل منها؛
- تحديد البيانات اللازمة للتعرف على أفضل الحلول مع الإحاطة بأكبر عدد ممكن من الإعتبارات؛
- تحديد بدقة البدائل المقترحة كحلول للمشكلة، كما تناقش كل منها من حيث التكلفة والعائد ومدى المخاطرة فيها؛
- تمكن متخذ القرار من مقارنة البدائل المقترحة للحلول و إختيار أفضلها بسرعة وكفاءة، وبدرجة عالية من الثقة؛
- تكسب القدرة على تبين النتائج والتغيير في روتين أو نظام المؤسسة أو في المحيط الذي تقوم فيه بأعمالها.

**ب– نظرية الإحتمالات:**

تمر عملية إتخاذ القرار بعدة مراحل – كما سنرى فيما بعد – وأصعب هذه المراحل هي مرحلة إختيار البديل الأفضل، لذا يتطلب من متخذ القرار التأكد من إحتمالات المستقبل وقياسها إن أمكن، وإن هذه الصعوبة تزداد كلما إزدادت إحتمالات عدم التأكد في توقع حدوث أحداث معينة في المستقبل و إحتمالات النجاح للبديل المطروح، ومن هنا ظهرت بعض المحاولات التي تستهدف تطبيق نظرية الإحتمالات في مجال عملية صنع القرارات عن طريق تسجيل عدد مرات حدوث حدث معين للإستفادة من هذا التسجيل في التوصل إلى توقعات سليمة للمستقبل ومن هذا المنطق لجأت الكثير من المؤسسات الإدارية إلى الإحتفاظ ببيانا ت تاريخية لنشاطات ومشاكل معينة لتكون معيارا تستند إليه في حساب الإحتمالات، هناك ثلاث طرق يمكن إستخدامها لقياس الإحتمالات في عملية صنع القرار هي على التوالي:

- **الإحتمال الشخصي:**

وهو الذي يتحدد عن طريق إجراء تجربة، قد تكون عملية أو ميدانية، وذلك بحساب نسب وقوع حدث ما وفقا لنتائج التجربة؛

- **الإحتمال الموضوعي:** الذي يتحدد من طريق إجراء تجربة – قد تكون ميدانية – وذلك بحساب نسب وقوع حدث ما وفقا لنتائج التجربة؛
- **الإحتمال التكراري:**

يتم حساب الاحتمال فيه على أساس أنه معدل تكرار الحدث في الأجل الطويل، وقد أثبتت بضع التطبيقات العملية أن تطبيق نظرية الإحتمالات – في مجال إتخاذ القرارات — يساعد متخذ القرار في مواقف وحالات عدم التأكد وحالات المخاطرة في تحديد درجة إحتمال حدوث أحداث معينة تؤثر في تنفيذ القرار أو في تحقيق النتائج المطلوبة، وقد لجأت الكثير من المؤسسات إلى تطبيق هذه النظرية في إتخاذ القرارات الخاصة بتحديد جودة إنتاجها عن طريق فحص عينات محددة من السلع التي تنتجها والأسعار المقترحة على أساس حصة المنتج في السوق[1].

إلا أن ذلك لا يعني أن تطبيق هذه النظرية يتم بسهولة فإن هناك بعض الصعوبات التي قد تعترض متخذ القرار في تطبيقه، وتتمثل هذه الصعوبات في عدم توافر البيانات والمعلومات الدقيقة والوافية، خاصة التاريخية منها والتي تساعد متخذ القرار على تقدير الإحتمالات.

إن إتجاهات متخذي القرارات بالنسبة لعدم التأكد تختلف بإختلاف السيمات والقدرات الشخصية و الإتجاهات والقيم فيما بينهم، وهذا ينعكس بدوره على إمكانية تطبيق النظرية.

**ج– أسلوب شجرة القرارات:**

ترجع جذور أسلوب شجرة القرارات إلى مدخل النظم في إتخاذ القرارات والذي يقوم على التفاعل بين الأدوات في إتخاذ القرار وبين البيئة المحيطة بإتخاذ القرار، كما يفترض في هذا المدخل أن هناك سلسة من التأثيرات تؤثر في عملية القرارات، بمعنى أن إتخاذ أي قرار في نظام فرعي ينتج أثر يكون له ردود فعل تنتشر في سلسلة متعاقبة في النظام وفي بيئته، ومن هنا يجب على متخذ القرار أن يأخذ في الحسبان هذه سلسلة من التأثيرات، بقدر الإمكان عند إتخاذ القرار، وإن من الوسائل التي تساعد المدير في تطبيق سلسلة التأثيرات سواء في فهمه للنظام أو التنبؤ يتأثر قراراته في المستقبل، يقوم إستعمال أسلوب شجرة القرارات الذي بافتراض مؤداه أن أي حالة إنتقالية يترتب عليها مظهران هما: تأثير فوري، وحالة جديدة أو موقف به مشكلة الإختيار، ومثل كونتز و أدونيل koontz and O'donnell هذا الأسلوب على شكل شجرة تتفرع منها ثلاث متغيرات هي:

[1] - William Boyer Bureucracy On Trial-Policy-Making By Government Agencies, The Babbs Merillco, Inc-New York, 1964, P:38

نقلا عن : نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 195.

- البدائل المطروحة لحل المشكلة موضوع القرار؛
- الإحتمالات التي تمثل النتائج أو الخسائر المتوقعة ؛
- القيم التي تمثل إجمالي العوائد المتوقعة خلال فترة محدد.

فمثلا هناك مشكلة يواجهها المدير وكان أمامه بديلان و قرر الإختيار، وطبقا لمفهوم هذا الأسلوب فإن تحديد ما إذا كان الحدث المتوقع حدوثه مناسبا أم لا، يتطلب من المدير متخذ القرار أن يحلل نتائج القرار (القيم) و إحتمالاته من نهاية الشجرة إلى بنيتها حتى يصل إلى الإختيار المناسب على ضوء معايير و إعتبارات أهمها [1]:

- النتائج المتوقعة من كل بديل؛
- الإمكانيات و الموارد المتاحة لتنفيذ البديل؛
- درجة المخاطرة ودرجة النجاح المتوقعة من البديل.

إن تطبيق هذا الأسلوب بفاعلية يتطلب إستعانة متخذ القرار – وخاصة في المواقف والحالات الغير مؤكدة أو في المواقف المعقدة – بالإعلام الآلي لتقدير وتحديد درجة الإحتمالات المتوقعة، و كذلك تحديد إجمالي العوائد المتوقعة خلال فترة محددة من خلال تجميع الإعلام الآلي للبيانات والمعلومات الخاصة بهذه الأمور وتحليلها للإستعانة بها في إختيار البديل الذي يحقق النتائج المطلوبة.

**د– نظرية المباريات الإدارية:**

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

وقد أسهمت هذه النظرية في حل المشكلات التي تتعلق بوجود منافسة حيث ثبت جدواها –كأسلوب علمي – في إتخاذ القرارات في مواقف و ظرف المنافسة إذ أنه في مثل هذه المواقف يجد متخذ القرار أن البدائل المتاحة تتم في إطار المنافسة لقرارات تتخذها مؤسسة أخرى إذ أن المباراة في إتخاذ القرارات قد تكون بين مؤسستين أو محتكر وآخر.

ولقد أدركت الكثير من المؤسسات أهمية الدور الذي يمكن أن تساهم به هذه النظرية في ترشيد عملية إتخاذ القرارات فقامت بإعداد برامج تدريسية للمديرين لتدريبهم على كيفية إستخدام نظرية المباريات في إتخاذ قراراتهم، وتقوم هذه البرامج على إعداد تمارين عملية تطبيقية على موقف معين من المواقف الإدارية، وذلك من خلال تقييم مباراة إلى عدد من الجولات يقوم خلالها المتدربون بمراجعة البيانات المعطاة لهم و إتخاذ القرارات على ضوئها، وتحسب النتائج لإعادة دراسة الموقف و إتخاذ قرار جديد وهكذا تستمر المباراة لعدة جولات ثم

[1] - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 197.

في النهاية تعلن النتائج ويعقد إجتماع لتقويم المباراة والتعليق على أسلوب المتدربين المشاركين فيها في إتخاذ القرارات، وبذلك يتيح هذا الأسلوب الفرصة للمتدربين لمعرفة العوامل التي تؤثر في إتخاذ القرار.
إن نظرية المباريات تفيد غالبات في حالة تعارض المصالح[1].

**هـ- أسلوب التحليل الحدي:**

يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب التي إستعان بها علماء الإدارة من علوم أخرى لتطبيقها على عملية إتخاذ القرارات، ويهدف أسلوب التحليل الحدي إلى دراسة وتحليل البدائل المتعددة المطروحة أمام متخذ القرار والمفاضلة بين هذه البدائل لمعرفة مدى الفائدة أو المنفعة المتحققة من هذه البدائل مستخدما في ذلك القواعد التي أوجدها التحليل الحدي كأساس للمفاضلة بين تلك البدائل.
ومن أهم المعايير التي يستخدمها أسلوب التحليل الحدي في عملية المفاضلة بين بدائل الحلول المطروحة أمام متخذ القرار معياران هما:

التكلفة الحدية؛

العائد الحدي.

فالتكلفة الحدية (أو الإضافية) هي التكلفة التي تترتب على إنتاج وحدة إضافية، أما الحدي فهو الإيراد الإضافي المترتب على بيع وحدة إضافية، ومن هنا فإن إتخاذ القرار - بتطبيق أسلوب التحليل الحدي — يفرض على متخذ القرار أن يختار البديل الذي يحقق عائدا أو إيرادا حديا أعلى من غيره، ومن أهم مجالات تطبيق هذا الأسلوب القرارات التي تتخذ في ظل ظروف متغيرة، والتي تتطلب من متخذ القرار الدقة في تقدير أحداث المستقبل التي يصعب التكهن بها، كما يمكن للمدير متخذ القرار عند إتخاذ مثل هذه القرارات الإستعانة بخبرات وآراء الإختصاصيين الذين غالبا ما يكون لديهم خبرة في إستخدام الطرق التي تساعد في الوصول إلى درجة عالية من الدقة في عملية التنبؤ بأحداث المستقبل، وقد كشفت التطبيقات العملية لهذا الأسلوب عن جدواه وفائدته في مساعدة متخذي القرار - خاصة في المواقف المتغيرة - في وضع معايير وأسس معينة لتقديراتهم للمستقبل يتحسسون من خلالها للعوامل و الإتجاهات المتعلقة بالمشكلة محل القرار، و تمكنهم من تحديد أي من الأحداث محتمل الحدوث أكبر من الآخر، الأمر الذي يساعدهم في النهاية على تخفيض إحتمالات المستقبل، والتركيز على عدد محدود من هذه الإحتمالات وتقدير إمكانية حدوثها من عدمه[2].

**و- أسلوب دراسة الحالات:**

يعتبر هذا الأسلوب العلمي من الأساليب الهامة المستخدمة في إتخاذ القرارات، إذ أنه يساعد على تطوير وتحسين قدرات و مهارات متخذي القرار على التحليل والتفكير الإبتكاري لحل المشاكل الإدارية التي تواجههم، ويقوم أسلوب دراسة الحالات على تعريف وتحديد المشكلة، والتفكير في أسبابها وجوانبها المختلفة،

[1] - عبد السلام أبو قحف، مرجع سبق ذكره، ص 225.
[2] - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 200.

وتصور الحلول البديلة لها إستنادا إلى المعلومات المتاحة عن المشكلة، ويمكن لمتخذ القرار الإسترشاد بمجموعة من الأسئلة في دراسة الحالة أو المشكلة محل القرار أهمها[1]:

- هل هناك مشكلة تتطلب حلا؟
- ما هي المشكلة؟
- ما هي أسبابها الرئيسية والفرعية وعلاقتها ببعضها؟
- ما هي أعراضها ومظاهرها؟
- ما هي أهم جوانبها؟
- ما هي درجة أهميتها؟
- ما هو العنصر الإستراتيجي الذي إذا أزيل إختفت المشكلة؟
- ما هي الحلول التي يمكن إقتراحها لحلها وهل هناك أكثر من حل وهو الحل الأنسب؟
- ما هي إمكانية تطبيق الحل المختار وكيفية تنفيذه والآثار والمشاكل التي يمكن تترب على التنفيذ؟

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

إلا أن مما يؤخذ على هذا الأسلوب هو سهولة التوصل إلى حل للمشكلة أثناء التدريب قد يعطي متخذ القرار المتدرب إنطباعا خاطئا على سهولة إتخاذ القرارات لحل المشاكل التي تواجهه في الواقع العملي، حيث يشعر أثناء التدريب أن الموقف الذي واجهه في دراسة الحالات ليس موقفا فعليا يتطلب منه تحمل مسؤولية الحل مما يجعله لا يعطي أهمية لإيجاد بدائل الحل المناسب للمكلة المواجهة.

**ي- أساليب أخرى لإتخاذ القرار:**

هناك أساليب أخرى يمكن ذكرها في ما يلي:

البرمجة الخطية وهو أسلوب يستخدم عادة في تحديد الإستغلال الأفضل للإمكانيات والمواد المحدودة المتاحة في ظل عدة ظروف (منتجتان مثلا، منافسة...).

نموذج مصفوفات العائد والتي تبنى على تحديد الأهداف - تعظيم Max ، أو تدنيه Min - .

أسلوب تحليل التعادل والذي يقوم على أساس تحليل العلاقة بين الإرادات و التكاليف الخاصة بكل بديل من البدائل، حيث يعتمد على هذا الأسلوب في الكثير من القرارات فمنها[2]:

---

[1] - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره ، ص 201.

[2] - عبد السلام أبو قحف، مرجع سبق ذكره، ص 151.

قرارات تحديد الطاقة الإنتاجية أو حجم الإنتاج المطلوب ومن ثم تحديد كمية المدخلات اللازمة لتحقيق هذا الحجم؛

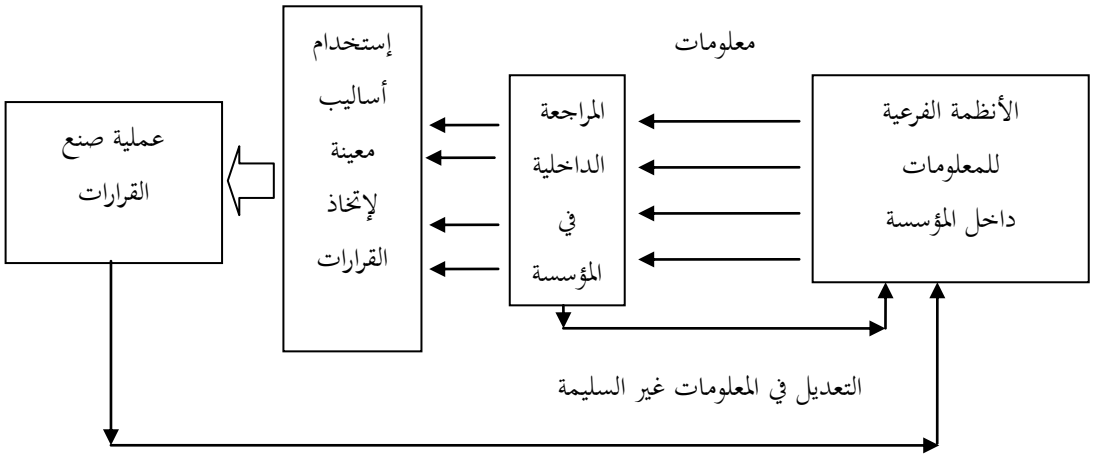
قرار التسعير؛

قرار تحديد حجم القوى العاملة المطلوبة؛

قرارات توزيع الأرباح.

– إتخاذ القرار – من خلال هذه الأساليب الحديثة والتي تعتمد على منطلقات علمية وواقعية فإن الأمر يتطلب عناية كافية عند إستخدام أسلوب من الأساليب السابقة، تتمثل هذه العناية الكافية في الأخذ بجميع حيثيات المشكلة محل القرار، وهذا إنطلاقا من تأمين المعلومة السليمة والموضوعية والتي تكون بمواصفات تؤهلها إلى أن ترتقي لتصبح من دعامات إتخاذ القرار، يعني أنه عندما تأتي لمتخذ القرار معلومات معينة فإنه يعمل جاهدا على بلورة تلك المعلومات ودراستها للوصول إلى حل معين أو إتخاذ موقف معين، فهنا متخذ القرار يجب أن لا يصرف أو يوزع جهده على التأكد من مواصفات تلك المعلومات، بل عليه أن يدخر كل جهده للوصول إلى الحلول الممكنة والسريعة لمعالجة موضوع ما، لذا كان من الواجب أن كل ما يحيط بمواصفات المعلومة الجيدة شيء مفروغ منه، وهذا لأنه من المفروض – في ظل التطورات الحديثة وظهور المؤسسات كبيرة الحجم ....– أن تكون في المؤسسة جهة مسؤولة على ضمان صدق وسلامة وشرعية المعلومات المقدمة، فنلاحظ من هنا أن لتطبيق أسلوب من الأساليب السابقة الذكر يحتاج إلى نظام للمراجعة الداخلية يعمل على تقوم أنظمة المعلومات داخل المؤسسة، وحتى يضمن خروج منتوج جيد من هذه الأنظمة وحتى يمكن تقييم هذه الأساليب تقيما جيدا تلعب بذلك المراجعة الداخلية دورا هاما جدا في الإستخدام الجيد لهذه الأساليب، لأن ترشيد عملية إتخاذ القرارات، وهذه الأساليب بدورها تتطلب الإستعانة بخدمات المراجعة الداخلية لمتابعة وبصورة واضحة وواقعة كل ما يحدث داخل المؤسسة، كما يمكن إيجاد هذه العلاقة بين عملية إتخاذ القرارات والأساليب المتبعة لتلك العملية والمراجعة الداخلية من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (23): المراجعة الداخلية كأداة مساعدة لتطبيق أساليب إتخاذ القرارات**




**المصدر**: من تصور الباحث

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن المراجعة الداخلية تساعد متخذي القرارات على إختيار الأسلوب لأمثل للنقطة محل القرار، إنطلاقا من تأكيد المعلومات، كما أنه في بعض الأحيان تقترح المراجعة الداخلية في حد ذاتها من خلال مقوماتها الأساسية الأسلوب الأمثل والملائم لإتخاذ قرار معين.

## المبحث الثاني: المراجعة الداخلية وميكانيزمات إتخاذ القرار

تعتبر عملية إتخاذ القرار في أية مؤسسة إقتصادية بمثابة الوظيفة المحورية لإدارتها، ذلك لأن مصير المؤسسة ومن ثم نجاحها في تحقيق أهدافها الإقتصادية أصبح مرهونا وإلى حد كبير، بقدرة إدارتها على إتخاذ قرارات رشيدة تضمن توظيف مواردها المتاحة بين إستخداماتها البديلة إستخداما أمثلا يحقق للمؤسسة أكبر عائد ممكن على

الأموال المستثمرة في نشاطها، وفي كل يوم وبصفة متكررة تواجه مواقف داخل المؤسسة تتطلب إتخاذ قرارات تمكنهم من فرص مواتية أو حل مشاكل معينة وبالتالي يجب على متخذ القرار أن يعد نفسه لمعرفة كيفية الوصول إلى أفضل قرار ممكن، إن المشاركة في إتخاذ قرار ما ليس كإتخاذه بصفة حيادية، فمن الممكن الإستعانة بالمراجعة الداخلية في ذلك، وهذا من خلال الدور الذي تلعبه داخل المؤسسة، الذي من شأنه مساعدة وتحسين عملية إتخاذ القرار، وكذا المساعدة على التغلب أو على الأقل التكيف مع العوامل المؤثرة في إتخاذ القرار سلبا.

يمر أي قرار وفي أي مستوى إداري بمجموعة من الخطوات أو المراحل قبل خروجه في شكله النهائي، هذا وبالرغم من قصر الفترة بين لحظة أول ظهور للمشكل إلى لحظة إختيار البديل الملائم لتلك المشكلة، إلا أن هذه العملية لا يمكن أن تكون بدون تواجد للمعلومات، إذ تعمل أنظمة المعلومات المتواجدة داخل المؤسسة بضخ المعلومات حسب كل نوع، ليتم إنتقاء أفضلها للقيام بعملية صنع القرارات الملائمة لكل مشكلة مواجهة، وتدعم هذه العملية بما تراه المراجعة الداخلية من إقتراحات مناسبة لتلك المشكلة المواجهة، إعتبارا لكل ما سبق سوف نتطرق في هذا المبحث إلى أهم المراحل المتبعة في عملية صنع القرارات والى طبيعة المعلومات التي تدخل في صنع القرارات وحسب كل مستوى إداري، وإلى مدى مساهمة المراجعة الداخلية في كل مرحلة من مراحل إتخاذ القرارات ثم الوقوف على أهم العوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرارات.

## المطلب الأول: دور نظم المعلومات في عملية صنع القرارات

قبل التطرق لدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلة في عملية صنع القرار، إرتأينا أن نعرج على نظم المعلومات ودورها في عملية صنع القرار آخذين في ذلك نظم المعلومات المحاسبية ثم تعميمه على بقية النظم الفرعية ثم نظام المعلومات الإداري ككل للمؤسسة، وكان لابد من هذا التعريج لكون أنه لا يوجد أي قرار بدون معلومات، ولولا المعلومات ما كنا لنتكلم على قرارات رشيدة، وبالتالي ما كان سبب لتواجد المراجعة الداخلية، فدراسة نظم المعلومات من شأنه أن يدلنا على أهم النقاط التي يكون للمراجعة الداخلية دورا يفيد في عملية صنع القرار.

إن نظام المعلومات في المؤسسة هو مفتاح أساسي من المفاتيح نجاح أو فشل الأنشطة التي تمارسها هذه المؤسسات، وذلك من خلال ما يسهم فيه من تدعيم لعمليات التنسيق و الدعم للعمليات الإدارية في جميع المستويات التنظيمية، هذا بالإظافة إلى دوره كأداة إتصال بين أجزاء المؤسسة المختلفة وبين هذه الأخيرة والبيئة المحيطة، إنطلاقا من هذا الأثر سوف يتم التركيز في هذا المطلب على دور نظم المعلومات بشكل عام ونظم المعلومات المحاسبية بشكل خاص في دعم وتنسيق عملية إتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسة، وبناءا عليه سوف

يتم التطرق إلى التحول في توجيه دور المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرارات م خلال تناول تعريف مستخدمي وأهداف وخصائص المعلومة المحاسبية[1].

## 1- دور نظام المعلومات الإداري في إتخاذ القرار من وجهة نظر المصدر والمستخدم للمعلومات:

إن المفهوم النظامي للمؤسسة يسمح لنا أن نعرفها بأنها نظام رئيسي مكون من مجموعة من النظم الفرعية تتكامل فيما بينها من أجل تحقيق الأهداف المحددة مسبقا، من خلال عملية التحكم في مجموعة من الأنشطة التي يمكن تقسيمها إلى ثلاث مستويات، إستراتيجية وتكتيكية وتنفيذية.

إن تناسق النظم الفرعية وتكاملها يسمح بتبادل عناصر ذات طبيعة مختلفة تتسبب في تدفقات مادية و تدفقات مالية وتدفقات أوامر وتوجيهات وتدفقات بيانات ومعلومات، ومجموع العمليات الناتج عن كل واحدة منها يشكل تدفقات المدخلات والتي تسبب لاحقا في حدوث تدفقات المخرجات التي تساهم في تشكيل وتطوير عملية إتخاذ القرارات والمنافسة في مستوى تنظيمي معين.

إن عملية إتخاذ القرارات كنظام – والتي تتحول فيها البيانات إلى أوامر — تتطلب عنصرا أساسيا يتمثل في المعلومات، أو بعبارة أخرى تحول البيانات إلى معلومات صالحة لإتخاذ القرارات التي تسمح بإصدار الأوامر التي تقود إلى التصرف بالشكل المناسب وذلك من خلال خفضها لدرجة عدم التأكد المحيطة بعملية إتخاذ القرارات.

إنطلاقا من كل هذا فإنه يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبية على أنه هو ذلك النظام الفرعي الذي يحول البيانات المختلفة إلى معلومات ضرورية لتدعيم عملية صنع القرارات، في دراسة قام بها Andreu et al 1991 [2] حول تكنولوجيا المعلومات، أظهرت أن صفة نظام المعلومات المستخدم في مؤسسة ما يتحدد من خلال العلاقة بين الأنشطة المختلفة التي تتم داخل المؤسسة والتي تتحدد أساس حسب مفهوم سلسلة القيمة*.

إن نظام المعلومات يشكل عنصر أساسي من أنشطة الدعم لسلسلة القيمة، ويعتبر من إحدى مهامه الأساسية عملية تجميع المعلومات التي أنتجتها باقي الأنشطة، ومن أجل تصميمه بشكل فعال يجب منذ البداية معرفة أي أنواع القرارات ستتخذ وما هو نوع المعلومات اللازمة لها واللازمة لكل نموذج من

---

[1] - عصام محمد البحيصي، دور نظم المعلومات في عملية صنع القرارات على ضوء تطبيق نظرية الصلاحية (المنفعة)، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نشرة إلكترونية، العدد 29/تشرين أول كانون أول 2004، ص ص 04-11، www.ascasociety.org, 2005/09/06، 11سا:20د.

[2]- Andreu Ricart and Valor, Strategies and Information Systems, Madrid, 1991, P: 13.
نقلا عن: عصام محمد البحيصي، مرجع سبق ذكره، ص 04.

* - سلسلة القيمة: مفهوم يفرق بين نوعين من الأنشطة الأساسية للمؤسسة، أنشطة خطوط الإنتاج وأنشطة داعمة، الأنشطة الأولى تعتبر هي صانعة القيمة أما الثانية فهي عوامل دعم وتنسيق ومجموع هذه الأنشطة ينشأ عنه ما يعرف بإسم الميزات التنافسية.

نماذج إتخاذ القرار، وعليه فإن من أجل توفير عنصر الصلاحية(المنفعة) في المعلومات يجب أن يكون نظام المعلومات المستخدم يناسب نموذج إتخاذ القرار المتبع.

إن إختيار نظام المعلومات هو بحد ذاته مشكلة قرار يتم حلها عن طريق إفترض هيكلة محددة من الصلاحية تسمح بتحديد الأولويات من بين البدائل المتاحة والمقبولة من وجهة المقرر ومن وجهة نظر مصدر هذه المعلومات .

إن متخذ القرار يتصرف وفق سلم أولويات محددة حسب وجهة نظره بما يتفق وأهداف المؤسسة، إلا أن هناك مشكلة متعلقة بتحديد البدائل المتاحة خاصة عندما تكون عملية التقريب الواجب القيام بها ذات طابع شخصي، لذلك فإن المعلومات في هذا المضمار تلعب دورا بالغ الأهمية، وفي ظل وجود معلومات أفضل يصبح من الطبيعي أن تكون التقديرات و الإحتمالات قد تمت في ضوء درجة أقل من عدم التأكد وقدر أقل من التقديرات الشخصية، الأمر الذي يوفر أرضية صلبة لعملية إتخاذ القرار.

## 2- دور نظام المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات:

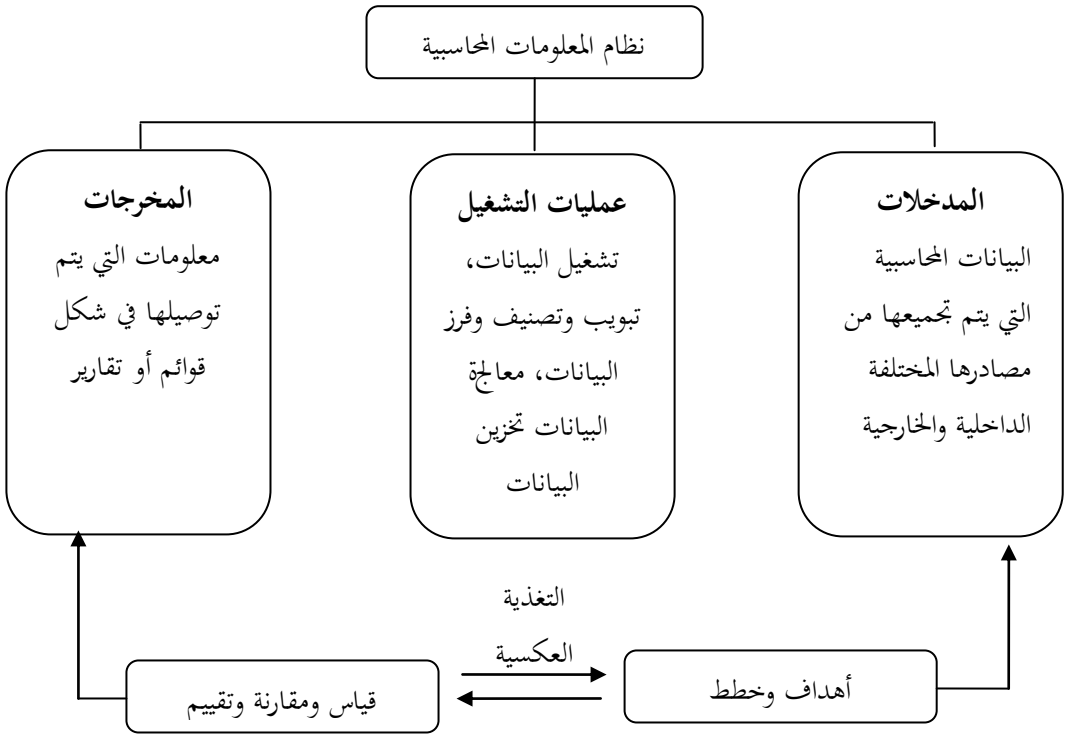
إن نظام المعلومات المحاسبية كجزء من نظام المعلومات الرئيسي في المؤسسة، يجب أن يؤدي دوره في دعم العمليات الإدارية، وفي هذا المجال فإن عمله يتركز في الحصول على البيانات المحاسبية وتشغيلها وتحويلها إلى معلومات صالحة للإستخدام في عملية صنع القرارات، و بناءا عليه فإن المنتج النهائي(المخرجات) لنظام المعلومات المحاسبية (القوائم المالية) تعتبر أداة دعم للقرار الإداري في هذا المضمار أشار Demski and kreps [1] أن تأثير المعلومات المحاسبية على القرارات الإدارية ينقسم إلى درجتين، الأولى تقوم على أن المعلومات المحاسبية تسهل عملية إتخاذ القرارات من خلال تزويد قدر أكبر من المعلومات حول موضوع القرار لمن سوف يقوم بإتخاذه، أما الثانية فتعتمد على قيام متخذ القرار باستخدام المعلومات المتاحة.

نظام المعلومات المحاسبية هو مجموعة من الأنظمة الفرعية المستخدمة في تجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لإتخاذ القرارات إلى الإدارة الداخلية والأطراف الخارجية، ويوضح الشكل التالي مفهوم النظام بمراحله المختلفة لتكوين المعلومة المالية.

**الشكل رقم(24): نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة**

[1] - Demski. J.Y,and Kreps, D, Models in Managerial, Accunting, Journal Of Accunting Research, Vol 20, Supplement, P: 117-160.

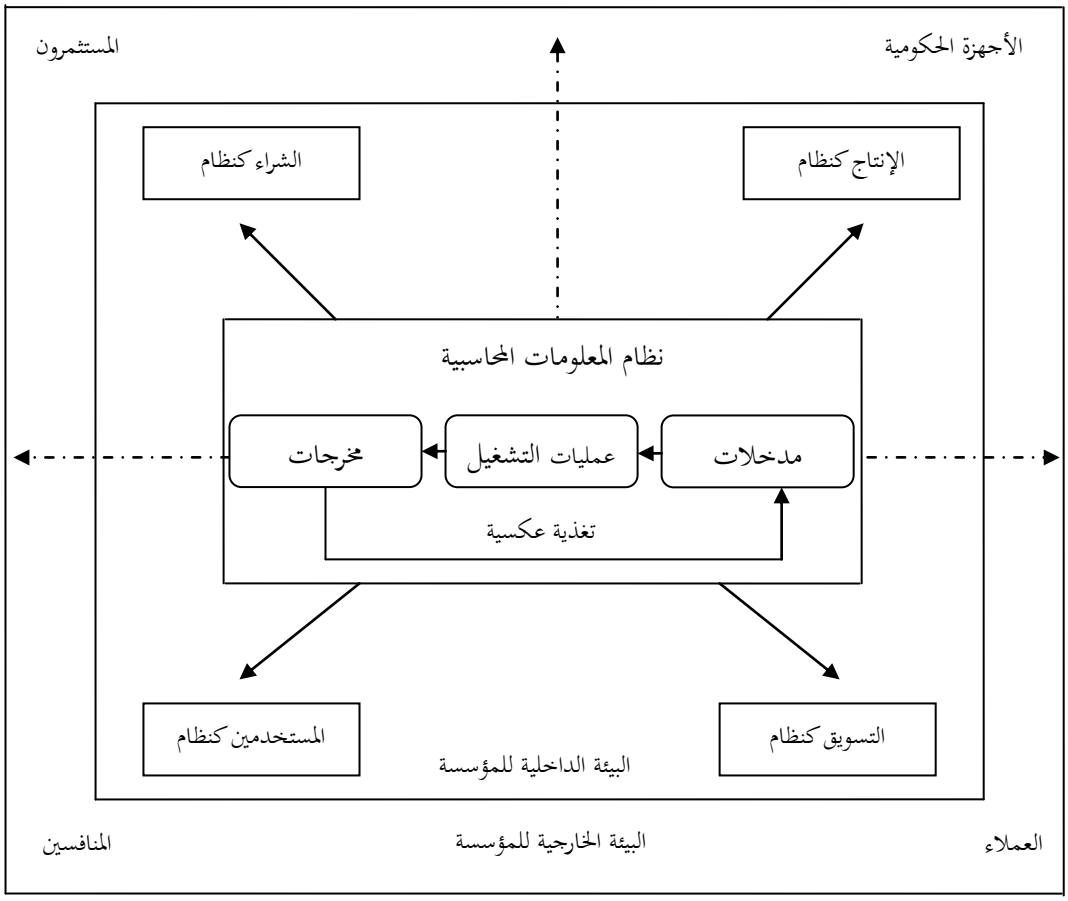
نقلا عن: عصام محمد البحيصي، مرجع سبق ذكره، ص 05.




**المصدر**: هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 32.

وكما قلنا سابقا أنه يتم التركيز على نظام المعلومات المحاسبية، على سبيل المثال لكون هذا الأخير له علاقة وثيقة تربطه بباقي النظم الفرعية كوحدات أخرى في نظام المعلومات الإداري Mis كالإنتاج والشراء والتسويق والأفراد (المستخدمين) وكذلك الأطراف الخارجية كالأجهزة الحكومية والعملاء والموردين والمستثمرين والبنوك...،والشكل الموالي يبين هذا المفهوم:

**الشكل رقم (23): نظام المعلومات المحاسبية والأنظمة الفرعية الأخرى**




**المصدر**: هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 33.

إن نظام المعلومات المحاسبية حسب هذا الشكل يؤدي دورا هاما ورئيسيا في إدارة تدفق المعلومات داخل دوائر وأقسام المؤسسة، وخارجها مع المستخدمين الخارجين للقوائم المالية للمؤسسة.

ينبع الدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات من صلاحية – درجة الانتفاع بها– هذه المعلومات، ودرجة الصلاحية هنا تعتمد على عوامل كبيرة، منها الهدف من إستخدام المعلومات والطرف الموجه إليه المعلومات وإلى أي حد تشبع هذه المعلومات إحتياجاته المعلوماتية، وما هي البدائل المتاحة لهذه المعلومات، وتوقيت إصدارها.

إن صلاحية المعلومات تواجه بعض المحددات (المعوقات) التي تنبع من محدودية القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية ومن تركيزها على الإجابة على موضوعات ثابتة ذات متغيرات معلوماتية بشكل أكبر من تركيزها على معالجة موضوعات خاصة.

بعد تحديد أهداف السياسات المحاسبية يجب تحديد الأهداف الخاصة بالنظام وهي أمور تنبع من العلاقة القائمة بين مستخدمي المعلومات المحاسبية المختلفين.

لقد تغير الطرح المحاسبي عبر حقب زمنية متتالية فأصبح الهدف الأساسي للمحاسبية هو تزويد متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة، وهذا التغير يؤثر على:

- ✓ مفهوم مستخدم المعلومات المحاسبية؛
- ✓ أهداف وخصائص المعلومات المحاسبية؛
- ✓ كمية المعلومات المحاسبية الواجب تزويدها؛
- ✓ تطور الفكر المحاسبي؛
- ✓ تطور البحث التطبيقي للمحاسبة.

## 3- مفهوم مستخدمي المعلومات المحاسبية:

منذ صدور تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية American Accunting Association (AAA) للمحاسبة عام 1966 أصبحت المنظمات المصدرة للمعايير والمبادئ المحاسبية وخاصة المهنية منها، وأمام هذا المفهوم الواسع لمستخدمي المعلومات المحاسبية على إختلاف أهدافهم وحاجتهم من المعلومات، ترى ضرورة تبني" مستخدم نموذج" يكون هو الأساس في إعداد وعرض المعلومات المحاسبية اللازمة لإتخاذ القرارات، يطلق عليه المستخدم الإفتراضي، عند تحديد هذا المستخدم الإفتراضي جرت العادة على الأخذ بعين الإعتبار خصائص أحد أو بعض مستخدمي المعلومات والذين ينظر إليهم على أنهم المستخدمين الرئيسيين للمعلومات في مثل هذا النوع من النشاط الإقتصادي، إلا أن الأمر يؤدي إلى أن تكون المعلومات المحاسبية كافية لسد حاجات جميع مجموعات المستخدمين، خاصة الخارجية، في هذا المضمار إعترف مجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB بأن التنوع في مستخدمي المعلومات المحاسبية وحاجتهم منها يشكل عائقا أما تحديد أهداف المعلومات، الأمر الذي يدعم بإتجاه تبني مستخدم إفتراضي على الرغم من أن ذلك لا يشكل الحل الأمثل لهذه المشكلة وهذا يظهر واضحا في أهداف التقارير المالية للمؤسسة التجارية الصادر عن FASB عام 1978 حيث يتم تبني المستثمر في الأوراق المالية كمستخدم إفتراضي للمعلومات المحاسبية في التنظيم الأمريكي[1]، الأمر الذي يجعل مستخدمين رئيسين أمثال الإدارة والدائنين في المرتبة الثانية.

أما وجهة النظر البريطانية والتي يمثلها The Corporate Report الصادر في عام 1975 عن معهد المحاسبين القانونيين لإنجلترا وويلز (ICAEW)[2] فهي تعطي معاملة أكثر عدلا لمختلف المستخدمين عندما

[1]- Financial Accounting Standards Board, Objectives of Financial Reporting Business Enterprises, Statement of Financial Accounting Concepts, No, 1, www.FASB.org , 14/09/2005, 12h:06m.

[2] - The Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW), Accounting Standards Committee(ASC), The Corporate Report, London, WWW.ICAEW.CO.UK, 14/09/2005, 13h:17m.

تحدد المستثمرين و الدائنين والموظفين والمحللين والعملاء والحكومات و وكالاتها والإدارة والجمهور كمستخدمين للمعلومات المحاسبية.

## 4- التغير في أهداف وخصائص المعلومات المحاسبية:

على الرغم من أن المحاسبة قد بدأت ممارستها منذ قرون سابقة، إلا أن أهدافها لم تحدد بدقة من قبل المنظمات المهنية أو القانونية، حتى في الدوائر الأكاديمية فإن الأمر غير واضح ولا يعدو كونه آراء مختلفة، لكن رغم من ذلك يوجه شبه إتفاق حول المفهوم الواسع لأهداف المحاسبة وهو توفير معلومات محاسبية تكون صالحة لأولئك الذين يستخدمونها[1].

بالتفحص في إعلانات المبادئ الأساسية للمنظمات المهنية الرئيسية في العالم نجد أن تحديد أهداف المعلومات المالية يصبح ذا أهمية أكبر، متحولا في آخر مراحل التنظيم المحاسبي إلى العنصر الأساسي في تشكيل وتبني القوانين والمعايير التي تحكم عملية التطبيق.

في هذا المجال يحدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB في منشوره -1- SFAC No هدفا أساسيا وثمانية أهداف فرعية للقوائم المالية، أما الهدف الأساسي فيتمثل في تزويد المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين ومستخدمين آخرين بمعلومات صالحة للإستخدام مساعدة في إتخاذ القرارات الإستثمار والتمويل، أما الأهداف الفرعية فيمكن إيجازها في ضرورة توفير معلومات صالحة لإتخاذ القرارات المتعلقة بالمجالات التالية: التغير في المركز المالي، الموارد الإقتصادية، السلوك المالي، النتيجة وعناصرها، الموارد المالية.

حدد تقرير Trueblood الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في عام 1973 كهدف أساسي للقوائم المالية تزويد معلومات صالحة للإستخدام في القرارات الإقتصادية، بدورها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC تشير إلى أن القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي، نتائج الأعمال والتدفقات المالية للمؤسسة، وعرضها بطريقة تجعل هذه المعلومات صالحة للإستخدام في إتخاذ القرارات ذات الطبيعة الإقتصادية من قبل سلسة واسعة من المستخدمين.

أما جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) فترى أن الهدف الأساسي للمحاسبة هو توفير معلومات صالحة للإستخدام فيما يلي:

- إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد الإقتصادية المحدودة؛
- توجيه ورقابة الموارد البشرية والمادية بفعالية؛
- تسهيل وظائف ورقابة ذات طابع إجتماعي.

لكن إذا نظرنا إلى جميع هذه الأهداف نجد أنها تتركز حول وجهة نظر المستخدم للمعلومات دون المصدر لها، إلا أن البعض يرى أنه من الضروري أن تمتد أهداف المعلومات المحاسبية لتأخذ بعين الإعتبار أيضا وجهة نظر

[1] -Kao.R, Accounting Standards Overloaded, Rig GAAP Versus Little GAAP, The Accounting Standards Authority of Canada, Vancouver, Canada, www.AICPA.org, 13/09/2005, 10h:05m.

المحاسب الأمر الذي سوف يؤدي إلى توسيع الأهداف التقليدية للمحاسبة لتشمل هدف الشرعية مع البيئة المحيطة، نتيجة لذلك وبهدف الحصول على الشرعية المطلوبة في مواجهة البيئة المحيطة فإن المحاسبة يمكن أن تصبح مشغلة بشكل مدبر مسبقا، فالتغيرات في البيئة المحيطة تجعل من الضروري يكيف نظام المعلومات نفسه مع التطورات الجديدة، مع مرور الزمن فقد حصلت تطورات في صفات البيئة المحيطة أثرت في تطور نظم المعلومات المحاسبية، ومن العوامل التي أثرت على هذا التطور هي:

- **عوامل داخلية:** هي عوامل ثقافية وتغيرات إجتماعية في كل دولة من دول أدت إلى تزايد في الطلب على المعلومات؛
- **عوامل خارجية:** هي مرتبطة بالتبادل التجاري مع الدول الأخرى مثل الإنتشار الواسع الشركات المتعددة الجنسيات.

كما يرى البعض الأخر أن الهدف الأساسي للمعلومات المحاسبية يجب أن يحقق الرفاهية الإجتماعية والذي يمكن تفسيره من عدة نواحي منها تعظيم الإنتاج أو ربحية الإستثمار أو القيمة المضافة، وهذا من خلال التوزيع الأمثل للموارد الإقتصادية المتاحة، حيث أن المعلومات المحاسبية تلعب دورا هاما في تحقيق ذلك، من خلال إستعمالها في القرارات التي تساهم في زيادة فعالية إستخدام هذه الموارد، كما أن بلوغ ذلك أن تكون هذه المعلومات مؤهلة لكي تكون صالحة لإتخاذ القرارات، إذ يتحقق ذلك بتوفير من المواصفات في هذه المعلومات. إن الباحث في هذه المواصفات يجد أنها لا تمثل قاعدة إجبارية حسب المعايير الصادرة عن أي من المنظمات المحاسبية المهنية الرئيسية في العالم، ولكنها تأخذ صفة التوصيات التي ترى هذه المنظمات ضرورة تطبيقها. يمكن عرض أهم خصائص المعلومات المحاسبية كما وردت في منشورات المنظمات المهنية الرئيسية في العالم في جدول التالي:

**جدول رقم(03): خصائص المعلومات المحاسبية**

| الصفة | AAA 1966 | AICPA | | ICAWE Corporate Report | FASB SFAC No2 1980 | IASC 1989 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | APB No4 1970 | Trueblood 1973 | | | |
| الملاءمة | × | × | × | × | × | × |
| القابلية لتحقق | × | × | | | × | × |
| الوضوح | | × | × | × | | |
| عدم التحيز | × | × | × | | × | × |
| الموضوعية | | | | × | × | × |
| التوقيت المناسب | | × | | × | × | × |
| الثبات | | | × | | × | × |
| الإكتمال | | × | | × | | × |
| المعقولية | | | × | | | |
| القابلية للمقارنة | | × | × | × | × | × |
| الأهمية النسبية | | | × | | | × |
| الجوهر فوق الشكل | | | × | × | | × |
| القيمة التنبؤية | | | | | × | |
| أمانة العرض(الموثوقية) | × | | | × | × | × |

**المصدر**: عصام محمد البحيصي، مرجع سبق ذكره، ص 08.

إن جميع هذه المواصفات المذكورة هي ضرورية من أجل المعلومة الصالحة لإتخاذ القرارات، مع الأخذ بعين الإعتبار أن خاصية الملاءمة هي خاصية نسبية، لأن المستخدمين المختلفين وبحاجاتهم المختلفة من المعلومات الذين يجدون نفس الدرجة من الملاءمة في نفس المعلومات، فمثلا نجد مصلحة الضرائب ربما تفضل تقييمها للأنشطة يعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية في حين أن المستثمرين المحتملين قد يفصلون إجراء التقييم بإستعمال القيمة السوقية.

## 5- الإحتياجات من المعلومات:

إن توسع مفهوم مستخدمي المعلومات والنقاش حول أهداف وخصائص المعلومات كان له أثر ملموس على الإحتياجات المعلوماتية، سواء كان ذلك متعلق بكمية المعلومات المطلوبة أو بالتغير في هذه الحاجات النابع من التطورات التي طرأت على واقع الأعمال، أما بالنسبة لزيادة كمية المعلومات فهو يظهر واضحا في زيادة أحجام التقارير التقليدية (الحسابات الختامية والميزانية) وظهور مكملات لهذه التقارير مثل الملحقات والشروح والتفصيلات، بل وفي ظهور أنواع جديدة منها مثل قائمة التدفقات النقدية وقائمة القيمة المضافة.....إلخ.

أما بالنسبة للتغير في الحاجات فنحن في الوقت الحاضر نشهد حدوث تحول واضحا في الإحتياجات المعلوماتية في محاولة لتحسين علاقة التكامل بين المؤسسة والبيئة المحيطة بها، وقد جرت العادة على أن يتم دراسة العرض المعلوماتي و إنطلاقا من ذلك يتم تحديد ما إذا كانت المعلومات تلبي حاجات المستخدمين أم لا، إلا أن فقهاء المحاسبة يرون أن الأمر يجب أن يبدأ بتحديد الإحتياجات المعلوماتية وبناءا عليها يتم تحديد المعروض من المعلومات، ففي دراسة أجريت حول المستخدمين سواء كانوا داخليين أم خارجيين يرون أن المعلومات المحاسبية التقليدية غير كافية لإشباع حاجتهم والمتمثلة في إتخاذ القرارات، بل يجب أن يرقى بها لتصبح في مرتبة المعلومات الإدارية أي المعلومات الصالحة لإتخاذ القرارات الإدارية.

من هنا يمكن التأكيد على ضرورة الإستعانة بالمراجعة الداخلية التي من الممكن أن ترقى بمخرجات نظام المعلومات المحاسبي من مجرد معلومات تاريخية إلى معلومات إدارية تحمل المواصفات السابقة الذكر تؤهلها للإستعمال في عملية صنع القرار، و كذلك توفير المعلومات التاريخية والتي يمكن الحصول عليها من خلال تطوير نظام معلومات محاسبي ذو مؤشرات تختلف عن تلك الخاصة بالأنظمة الحالية وذو خصائص أكثر ديناميكية تمكنه من تلبية مطالبهم بحيث يعتمد في كل ذلك على جهاز المراجعة الداخلية المتواجد في المؤسسة. بإتباع الإطار العام للمحاسبة الصادر عن لجنة معايير المحاسبية الدولية فإن إحتياجات المستخدمين الخارجين للمعلومات المحاسبية تختلف حسب طبيعة نشاط(هدف) كل مستخدم، أما احتياجات المستخدمين الداخليين وهذا الذي يهمنا بالدرجة الأولى في بحثنا هذا، فيمكن أن نحددها على ضوء التدرج التنظيمي في إتخاذ القرار كالتالي:

أ - **الإدارة العليا:** وهي التي تهتم بالتخطيط الإستراتيجي بعيد المدى وتحليل البدائل المتاحة وتوزيع الموارد وتبني السياسات والقيادة الإجتماعية ...إلخ، وهذه تحتاج إلى معلومات موجهة نحو المستقبل، وغالبا ما تكون هذه الحاجات صعبة التنبؤ ومن الصعب إشباعها.

ب -**الإدارة في مستوى تنظيمي (تكتيكية وتنفيذية):** حيث تضطلع هذه الإدارة بالإدارة بالإشراف المباشر على العمليات والرقابة عليها وحل المشكلات المتعلقة بها ...إلخ، ويهم هذه الإدارة معلومات موجهة نحو الماضي والحاضر وهي غالبا ذات هيكلة ثابتة وتتميز بصفة التكرار وسهولة الحصول عليها.

إن تحديد نوع المعلومات حسب إحتياج كل مستوى إداري سوف يمكننا من تحديد الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في كل مستوى إداري وهذا إنطلاقا من الإستنتاج المتوصل إليه حول أن المعلومات المحاسبية الحالية التي هي غير كاملة وغير كافية لسد حاجات المستخدمين بشكل عام والإدارة بإختلاف مستوياتها التنظيمية (الإستراتيجية والتكتيكية والتنفيذية) بشكل خاص والتي يمكن تحديدها في الجدول التالي والذي يظهر مصادر المعلومات والحاجة إليها لكل مستوى تنظيمي من كل مصدر:

**جدول رقم(04) مصادر المعلومات المستخدمة في العملية الإدارية**

| مصدر ⇦ / مستوى تنظيمي ⇩ | معلومات عن المؤسسة | | | | معلومات خارجية |
|---|---|---|---|---|---|
| | نظام المعلومات محاسبية | معلومات أخرى* | معلومات معدة في المستوى التنفيذي | معلومات معدة في المستوى التكتيكي | |
| إدارة تنفيذية | %55-%57 | %25-%45 | | | %05-%10 |
| إدارة تكتيكية | %30-%40 | %15-%20 | %30-%40 | | %10-%15 |
| إدارة إستراتيجية | %15-%20 | %10-%15 | | %25-%35 | %35-%45** |

**المصدر**: Scott, G. M, Principles of Management Information System, McGrow Hill, London, 1986, P:50.

نقلا عن عصام محمد البحيصي، مرجع سبق ذكره، ص 09.

**أولا: حاجة الإدارة الإستراتيجية من المعلومات**

إتفاقا مع Porter [1]، يمكن القول بأن قوام أي خطة إستراتيجية تنافسية لمؤسسة ما يتمثل في ربط هذه المؤسسة بالبيئة المحيطة لها – القوى الخمس لتجاذب الصناعة – وعليه فإن إعداد أي خطة من هذا النوع يتطلب تحليل البيئة المحيطة، والذي يمكن من خلاله التعرف على عناصر الوضع الحالي وتطور الإقتصاد بشكل عام والقطاع الإقتصادي الذي تنتمي إليه المؤسسة بشكل خاص ومن جانب آخر يمكن القول بأنه لا يوجد منهجية واحدة لتنفيذ مثل هذا التحليل، ولكن هناك العديد من المنهجيات، إلا أنه يمكن الحديث عن العناصر الأكثر إستخداما فيها والتي يمكن تقسيمها إلى:

* هذه المعلومات تأتي من مصادر متعددة مثل الصحف والمجلات والمشاهدات اليومية.

** المعلومات الخارجية المستخدمة في هذا المستوى مصدرها في بعض الأحوال عمليات التجسس التي تقوم بها المؤسسة على مؤسسة أخرى.

[1]- Michael Porter, L'avantage Concurrentiel, Edit Dunod, 1er Edition, Paris, 1999, P :17.

- **عناصر إستراتيجية خارجية:** وتدور حول البيئة المحيطة والمنافسة وتكنولوجيا المعلومات والقوى السياسية...إلخ، ومن المهم معرفة قيمتها الحالية والمتوقعة، وهذه المعلومات قد تكون كمية أو نوعية فعلى سبيل المثال الأسعار ومعدل الفائدة، سعر الصرف وأسهم المنافسين والقانون التنظيمي والإطار القانوني والمؤسساتي ...إلخ.
- **عناصر إستراتيجية داخلية:** تدور حول المؤسسة وأنشطتها، ويمكن تقسيمها وظيفيا إلى إنتاج وتسويق وتمويل وموارد بشرية وبحث وتطوير.

هذا ويمكن تقسيم هذه العناصر من حيث علاقتها بمراحل التخطيط الإستراتيجي كما يلي:

- **معلومات لازمة لتبني الإستراتيجية:** وتتكون من معلومات كمية متسلسلة تلزم لمعرفة ما ذا يجب عمله؟ وكيف سيتم ذلك؟.
- **معلومات لازمة للرقابة على الإستراتيجية المتبناة:** وهي المعلومات المتعلقة بالتحليل الإستراتيجي وبنتائج تطبيق الإستراتيجية المتبناة، ومن هنا فإن العناصر الأساسية لهذه المعلومات تشمل التكاليف والجودة والمبيعات والمخزون والأسعار والنتائج والمتغيرات الإقتصادية والمالية الأكثر أهمية وبمراجعة هذه العناصر نجد أن أغلبها تزودنا بها المحاسبة.

**ثانيا: حاجات الإدارة التكتيكية من المعلومات**

يطور المدراء في هذا المستوى التنظيمي معلومات كثيرة مصدرها المؤسسة نفسها،إذ أن كمية كبيرة من هذه المعلومات تصل إلى حوالي 75% ، أغلبها تستخدم في إعداد الخطط التنفيذية، والتي تتمثل صياغتها في شكل نقدي في الموازنات وحتى في بعض الأحوال فإن مصدرها هو المعلومات الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة عندما يتم تبني الإستراتيجية، هنا يمكن الإشارة إلى أن إعداد المعلومات المحاسبية للإدارة التكتيكية يجب أن تكون وفق معايير محاسبية خاصة، في هذا المضمار يمكن أن نعتبر أن المسؤولين في المؤسسة هم الوحيدين المخولين بتحديد كيف؟ وبأي شكل؟ وبأي درجة أولوية؟ وطبقا لأي معايير التقييم؟...إلخ، يجب إعداد هذه المعلومات، وإذا كانت الموازنات إحدى الأدوات الرئيسية التي تستخدمها الإدارة التكتيكية لتحديد مدى تحقيق أهداف المؤسسة، ويمكن أن يطلق على هذا النوع من المعلومات إسم "النظم المحاسبية الخبيرة" [1] والتي تقدم للإدارة في مستوياتها المختلفة تقارير معدة بلغة غير متخصصة حول سير العملية الإدارية في المؤسسة، مع تحديد الأخطاء الواجب تصحيحها، وربما وضع مقترحات للتصحيح.

**ثالثا : حاجات الإدارة التنفيذية من المعلومات**

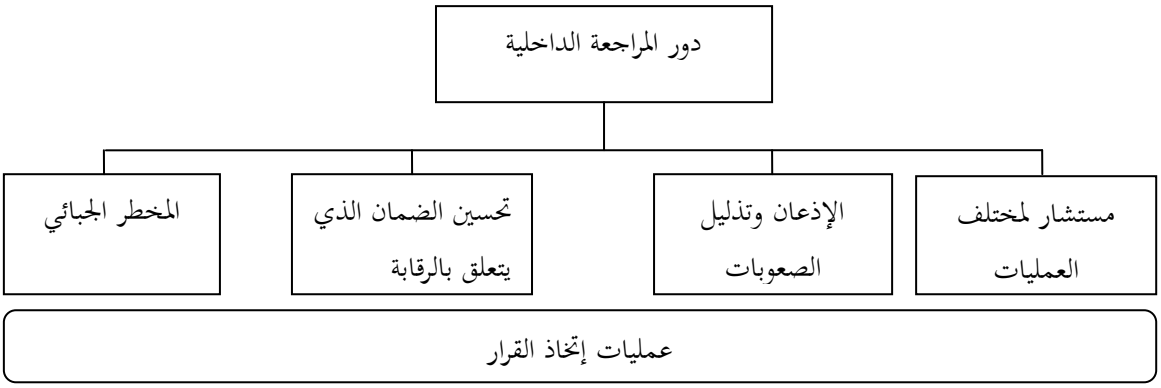
[1] - عماد محمد البحيصي، مرجع سبق ذكره، ص 09.

تعتبر الأنشطة التشغيلية من إختصاص الإدارة الدنيا وأقل مستوى من المستويات غالبا ما تكون كمية وليس بالضرورة ذات طبيعة إقتصادية ومالية وفي أغلب الأحوال يكون مصدرها نظام المعلومات الداخلي للمؤسسة.

## المطلب الثاني: المراحل و الخطوات الأساسية للصنع القرار

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

**شكل رقم(26): طبيعة دور المراجعة الداخلية**




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

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

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

إن النظرة الخلفية وإن كانت هي الطريقة الأكثر شيوعا، إلا أن هذه الطريقة معناها الحكم على القرار وتقييمه بعد فترة زمنية من صدوره وفي ظروف تختلف عن الظروف التي تم فيها صدور القرار، علاوة على الإتجاه الغريزي للإنسان نحو الدفاع عن أفعاله وإلقاء مسؤولية الفشل على الآخرين[1] .

إن الطريقة الأخرى للحكم على جودة القرار تتمثل في الحكم – ليس على القرار نفسه – بل على الكيفية التي صدر بها القرار، طبقا لهذه الطريقة فإن القرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، وبطريقة منهجية أي أن هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى القرارات الجيدة.

وهذه الخطوات يمكن سردها فيما يلي:

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

يمكن أن تظهر هذه الخطوات في الشكل التالي:

**شكل رقم(27): خطوات إتخاذ القرارات**

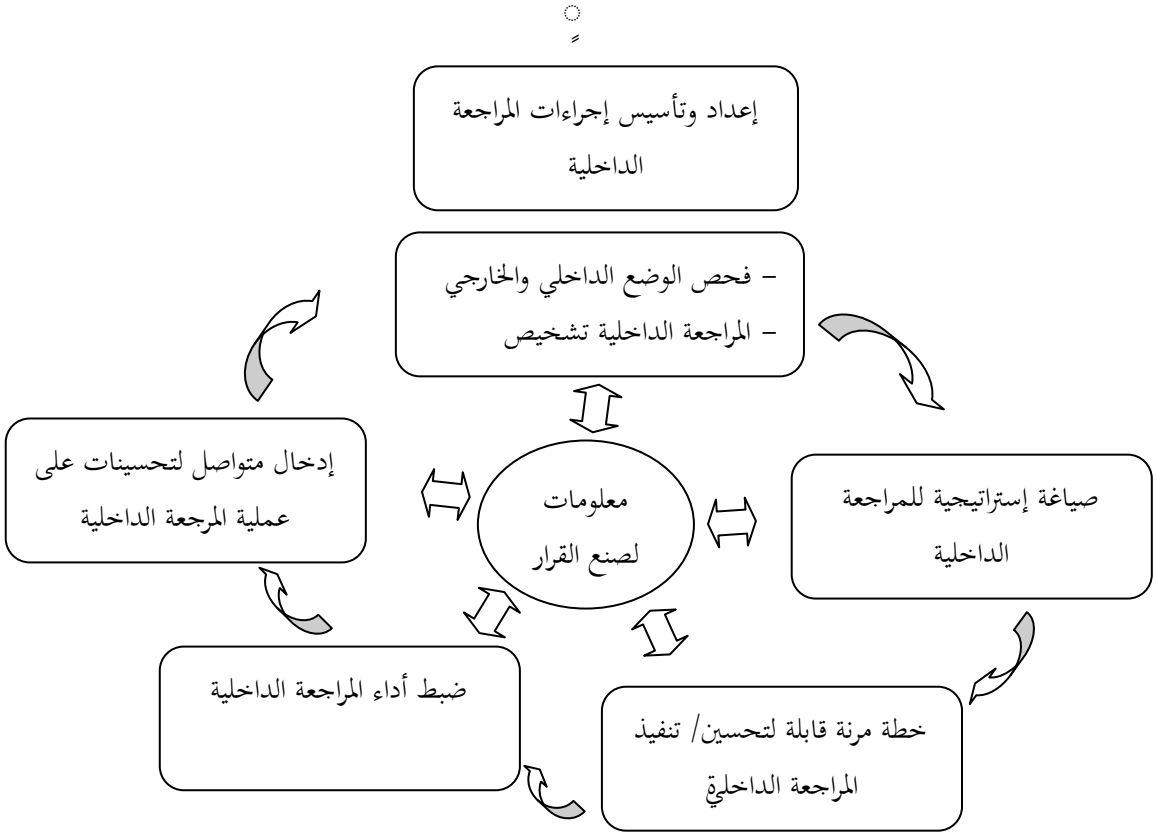
**المصدر**: علي شريف مرجع سبق ذكره، ص 216.

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

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

[1] - علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ب ط، 1997، ص 215.

**شكل رقم(28): دورة حياة عملية المراجعة**

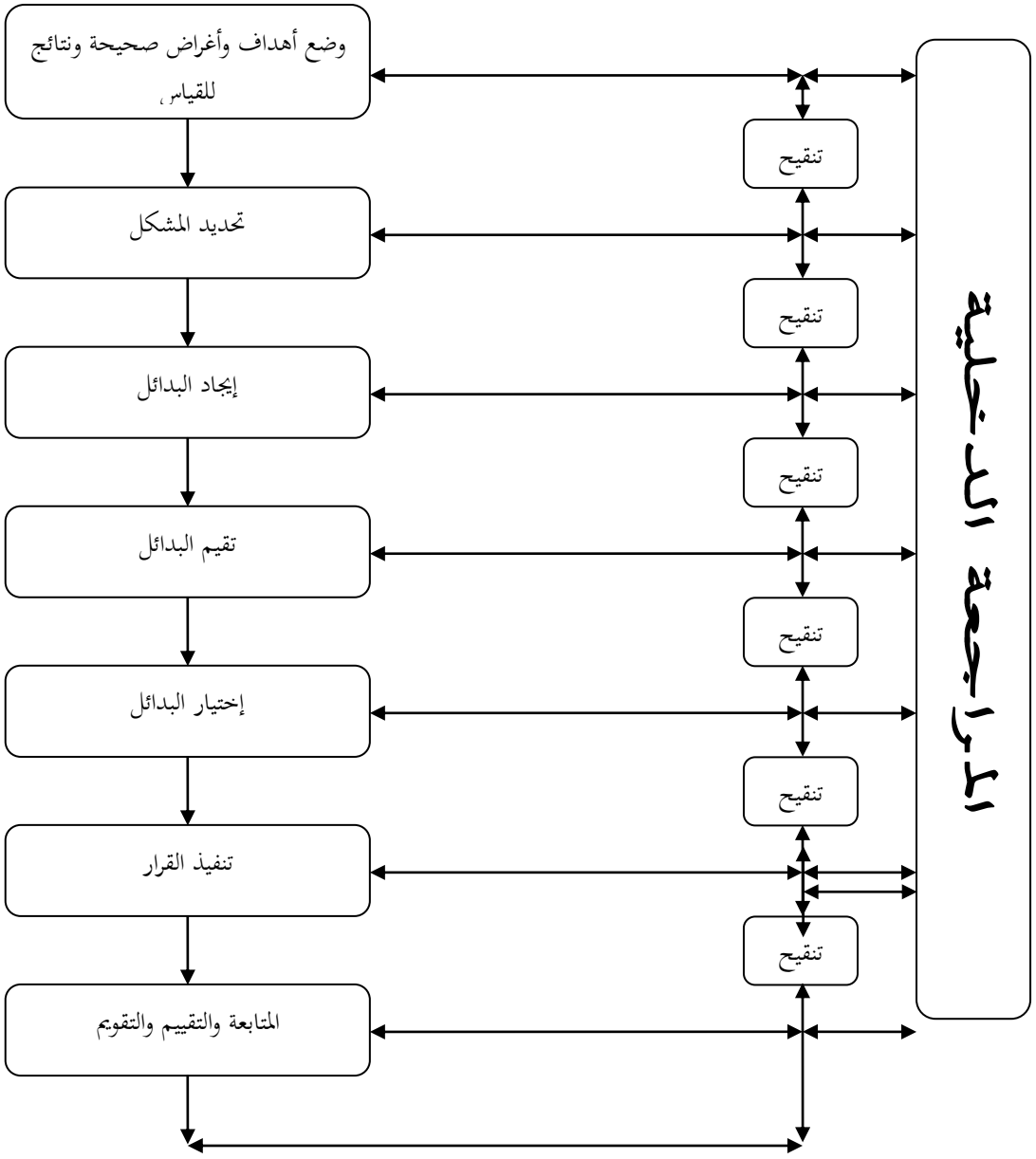



**Source :**Protiviti Independent Risk Consulting, Technology International Audit-Diagnostic Review,2004.

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

يتم المساهمة في عملية صنع القرار من خلال هذه الدورة حسب كل مرحلة، حيث أن المعلومة التي قد تم تأهيلها والتوصل إلها هي إما إكتشاف مشكل أو تحديد مجموعة من البدائل أو المساعد على إختيار أفضلها...إلخ، هذا يعني أن هناك مساهمة للمراجعة الداخلية في كل خطوة من خطوات إتخاذ القرار، والتي سوف نتطرق إلى كل خطوة بالتفصيل مع الوقوف على أهمية المراجعة الداخلية في كل مرحلة، ويمكن أن إبراز هذه العلاقة من خلال الشكل التالي:

**شكل رقم (29): مساهمة المراجعة الداخلية في صنع القرار**




**Source :** James L and all, Organizations Behavior, Structure, Processes, 7th ed, Homewood, Illionois Irwin, 1991, P: 577.

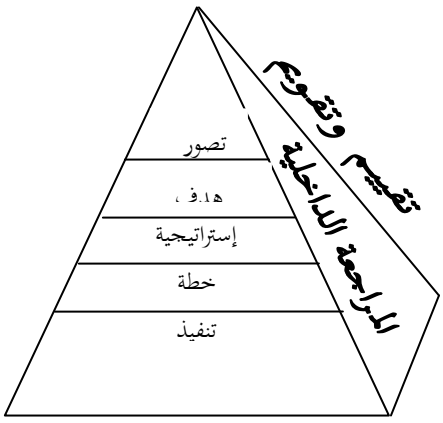
نقلا عن محمد بن إبراهيم التويجري و محمد بن عبد الله البلاعي، الأسلوب القويم في صنع القرار السليم، العبيكان، السعودية، 1997، ص 14.

### 1. وضع أهداف وأغراض معينة ونتائج للقياس:

إن جميع المؤسسات تحتاج إلى أهداف لكل مجال من مجالات أعمالها خاصة أن مستوى الأداء في كل مجال من تلك المجالات يؤثر بطريقة أو بأخرى في فعالية وأداء المؤسسة ككل، وإذا وضعت الأهداف عن دراية فإنها ستملي النتائج التي يجب التوصل إليها وتحقيقها، وستتضمن أيضا المعايير التي تقيس مدى تحقيق تلك النتائج[1].

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

**الشكل رقم(30): المراجعة الداخلية ووضع الأهداف والإستراتيجيات**




**Source :**Ruud and Bodenmann, The Internal Audit Function, Integral Part of Organizational Governance, The Institute of Internal auditors Research Foundation, art.cit, P: 75.

تقوم المراجعة الداخلية بتقييم ما تم تحديده من أهداف وإستراتيجيات ثم تقوم بتقويم ما تم ملاحظته وهذا من خلال الإقتراحات المقدمة في التقرير النهائي، كما يمكن أن نلمس للمراجعة الداخلية دورا آخرا في هذه الخطوة وهو أنها تتخذ من الأهداف معايير تستند إليها في عملية مراجعة وبذلك يتم تقييم ما تم إنجازه على ضوئها ليكشف عن أهم الإنحرافات ثم الضلوع في البحث على أسباب هذه الإنحرافات، والتي من الممكن أن تكون راجعة لعدم موضوعية المعايير – الأهداف – أو لسبب يشوب هذه المعايير.

[1] - محمد بن إبراهيم التوجري، محمد بن عبد الله البرعي، مرجع سبق ذكره، ص15.

### 2. تحديد المشكلة:

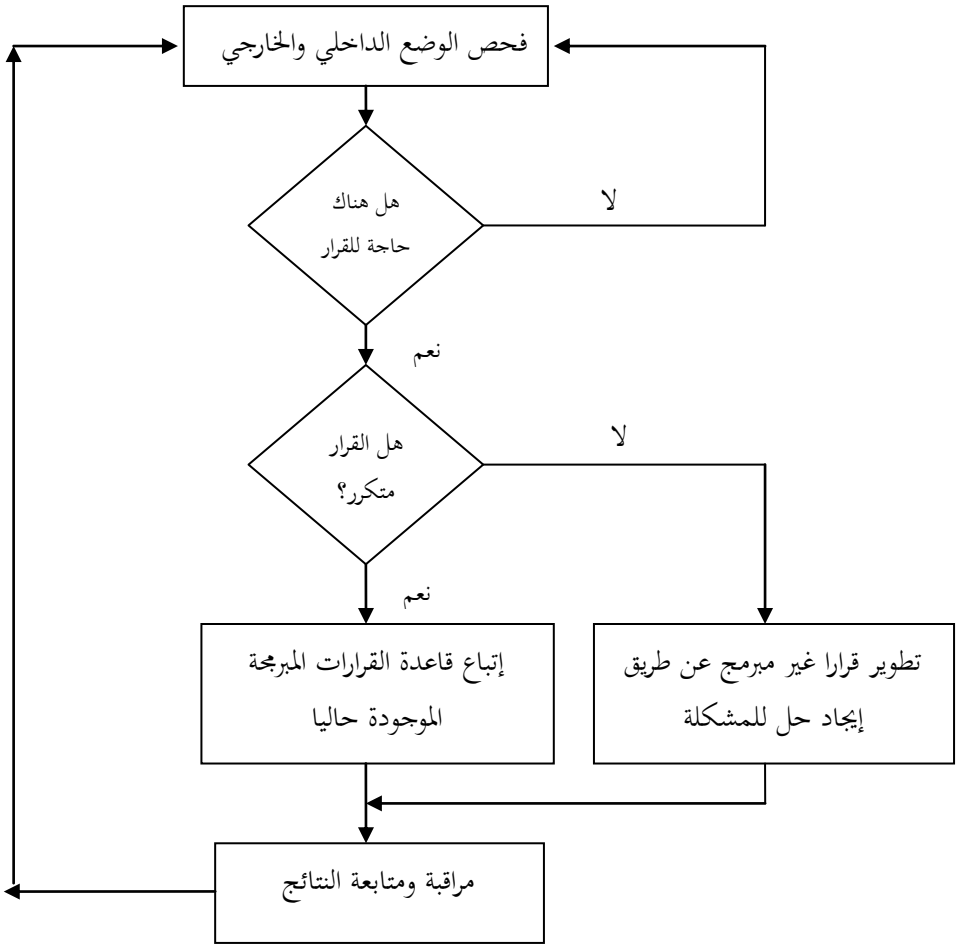
إن تحديد المشكلة يساعد على القيام بتحليلها إلى عناصرها الرئيسية، ليستدل من ذلك الحل المناسب لها، والإفتراض الأساسي عند تحديد المشكلة أن الحل متضمن في المشكلة، وأن التحليل العقلي الإستدلالي المنظم يساعد في التوصل إليه وإكتشافه[1].

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

إن تحديد أي مشكلة ما داخل المؤسسة لا يمكن أن يتم إلا بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي، وبالتالي يمكن القول أنه يجب أن تتم عملية فحص مستمر للوضع الداخلي والخارجي لكي يتم تحديد المشكلة ومن ثم معرفة هل أن هذه المشكلة تحتاج لحل مبرمج أو غير مبرمج، ثم يتم تتبع نتائج ومراقبة القرار المتخذ بشأن تلك المشكلة ويمكن أن نرى مكانة تحديد المشكلة في الشكل الموالي والذي يبين النسق العام لصنع القرار:

**الشكل رقم(31): النسق العام لصنع القرار**

[1] - سعاد نائف نوطي، الإدارة، دائر وائل، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص 384.




**Source:**Robert Kreitnner, Management, 6th ed, Boston, Mifflin,1995, P:239.
نقلا عن: محمد بن إبراهيم التويجري، محمد بن عبد الله البرعي، مرجع سبق ذكره، ص09.

يمكن إعطاء مفهوم عام للمشكلة حتى يتسنى تحديدها فهي " عبارة عن موقف غامض في حاجة إلى تفسير"[1].

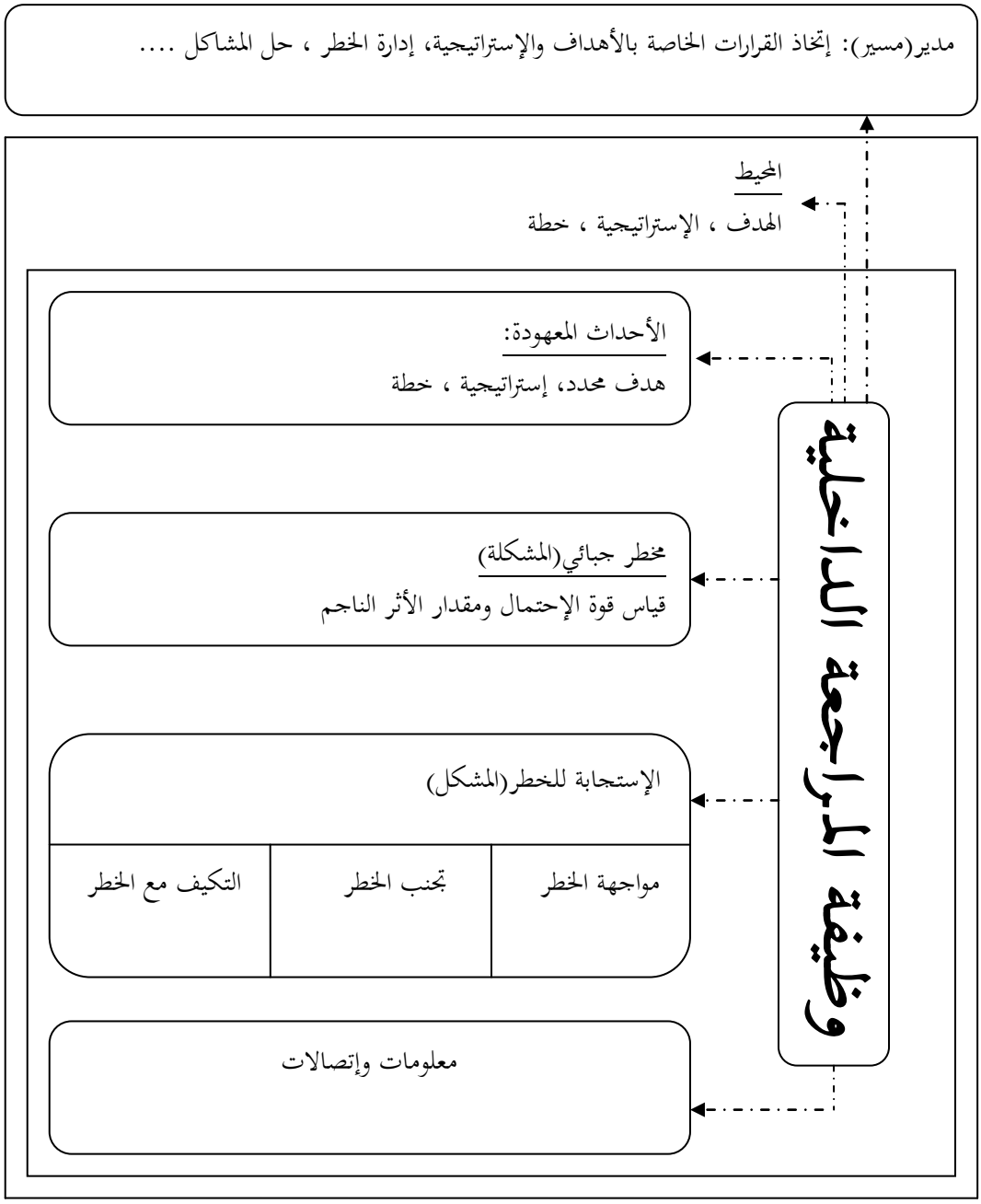
كما يمكن تعريفها على أنها " حالة من عدم الإتفاق أو الإتساق أو التوازن بين ما هو كائن وما يجب أن يكون"[2].

من خلال هذين التعاريفين يمكن القول بأن وجود مشكل يعني وجود خطر يواجه المؤسسة، عليها أن تتصرف تجاه هذا الخطر، فتعتمد على الإقتراحات المقدمة في التقارير الناتجة عن عملية المراجعة الداخلية حول هذا المشكل (الخطر)، ويمكن عرض الدور الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية للحد أو مواجهة أو تجنب – إتخاذ قرار – خطر ما، وفقا للشكل التالي:

**الشكل رقم(32): المراجعة الداخلية كأداة لتصرف مع المشكل (الخطر) المواجه**

[1] - عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحف، تنظيم وإدارة الأعمال، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1993، ص 133.

[2] - نفس المرجع، نفس الصفحة.




**Source :** william R.Kinney. Jr. Auditing Risk Assessment and Risk Management Processes, The Institute of Internal Auditors Research foundation, art.cit, P: 142

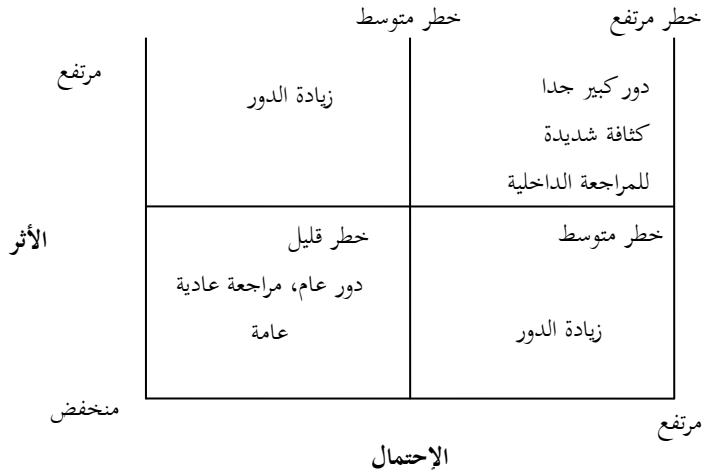
نلاحظ من خلال هذا الشكل أن هناك دور للمراجعة الداخلية في عملية إتخاذ القرار على جميع المستويات، وهذا من خلال المساعدة في إكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة في المؤسسة حتى يتسنى لها مواجهتها قبل التفاجأ بها، بمعنى أن المراجعة الداخلية تساعد المؤسسة في تحديد الأخطار التي من الممكن مواجهتها مهما كان نوعها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

ويتركز – يتكثف – دور وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة لمواجهة خطر ما – مشكل ما — حسب درجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر من جهة، وحسب إحتمال وقوعه من جهة أخرى.

ولقد جاء معهد المراجعين الداخليين الأمريكي – من خلال أبحاثه التي يقوم بها واهتماماته بالمراجعة الداخلية في المؤسسة – بنموذج تحليلي لكثافة الدور الذي من الممكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في مواجهة المخاطر المختلفة داخل المؤسسة.

يأتي هذا النموذج وفقا لشكل التالي :

**الشكل رقم(33): نموذج تحليل كثافة(درجة تركيز) المراجعة الداخلية**




**Source :** The Institute of Internal Auditors, Business Risk Assessment, www.theiia.org, 15/07/2005, 11h:20m.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن دور المراجعة الداخلية في مواجهة – تحديد و اقتراح — الخطر في المؤسسة يزيد حسب عاملين أساسين هما درجة إحتمال وقوع هذا الخطر ودرجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر إذا وقع، فإذا كان هناك إحتمال قوي لوقوعه مع أثر بالغ يمكن أن يخلفه فإن دور المراجعة الداخلية يكون كبيرا وهذا من خلال تكثيف – التفصيل والتركيز — مهمة المراجعة.

يبدأ هذا الدور من أول خطوة والتي تتمثل في تشخيص هذا الخطر (المشكل) والكشف عليه، ومن خلال الذي سبق نلاحظ مدى مساهمة المراجعة الداخلية في هذه المرحلة – تحديد المشكلة — من مراحل عملية صنع القرار.

### 3. إيجاد البدائل:

إن من العناصر الجوهرية لوجود القرار أن يكون هناك مشكلة تتطلب حلا معينا، وأن يكون أكثر من حل، أي حلول متعددة تطرح لنقاش ويتم دراستها وتقويمها حتى إختيار الحل الأفضل الأكثر ملاءمة، لذا فإن وجود

المشكلة يقتضي تباين الآراء حولها، ذلك لأن المشكلة التي ليس لها سوى حل واحد لا تعد مشكلة في ذاتها، بل تصبح حقيقة لابد من التسليم بها، ولكن من النادر أن توجد مشكلة ليس لها سوى حل واحد بل أن الغالب والأعم هو وجود عدة بدائل لكل مشكلة ولكل بديل منها مزايا وعيوب[1].

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

### 4. تقييم وتقويم البدائل:

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

إن تقييم البدائل يعني بها مراعاة عدة إعتبارات منها[2]:

- مدى قدرة كل حل على إنهاء المشكلة؛
- التكاليف المالية التي يتطلبها البديل؛
- المدة الزمنية التي يستغرقها البديل في حل المشكلة؛
- الإمكانيات البشرية والفنية التي يتطلبها البديل ومدى توافرها؛
- الآثار وردود الفعل المتوقعة بعد تطبيق البديل؛
- مدى إستجابة العاملين في المؤسسة للبديل.

وفقا لهذه الإعتبارات يتم دراسة البدائل وتقييمها للوصول بذلك إلى الخطوة التي تلي والمتمثلة في إختيار البديل الأفضل.

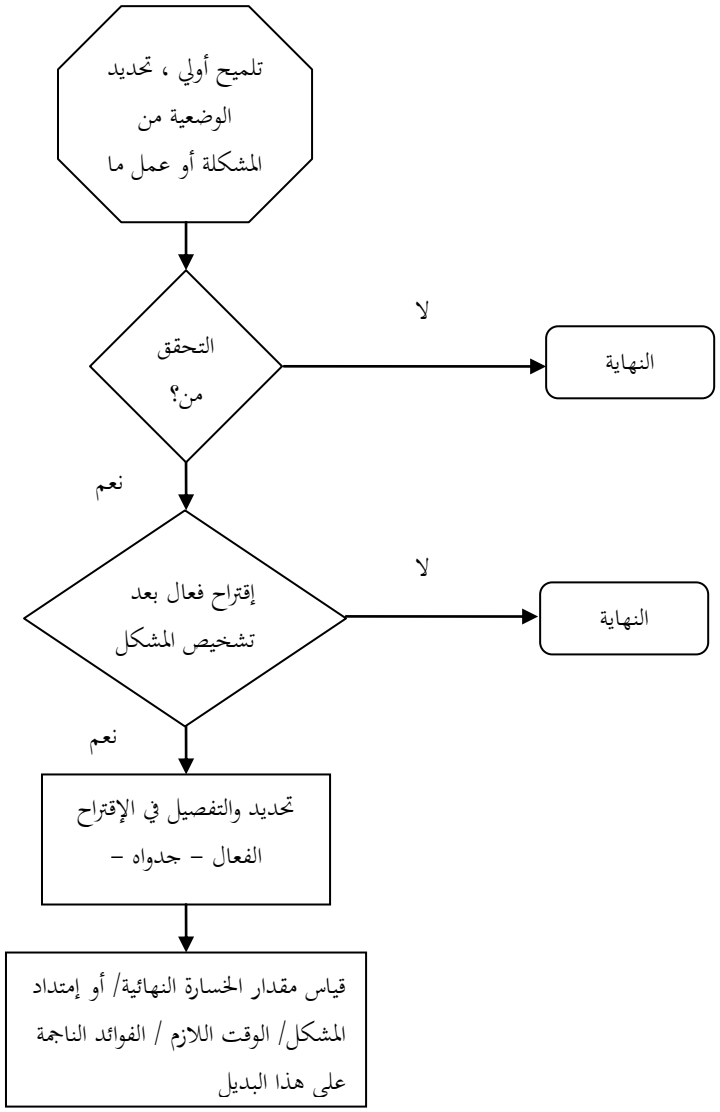
---

[1] - محمد بن إبراهيم التويجري، محمد بن عبد الله البرعي، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[2] - عبد الغني بسيوني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 355.

يبرز دور المراجعة الداخلية في هذه الخطوة في أنها تعمل على تقديم و إقتراح البدائل التي تراها مناسبة في التقرير النهائي وهذا بعد دراسة المشكل، فلو نتبع النسق العام للمراجعة الداخلية، لنلاحظ أنه يتم تقديم الإقتراحات الفعالة والمناسبة للوضع المدروس، وبذلك تكون تلك الإقتراحات المقدمة، كبدائل يتم مناقشتها وتقييمها وتقويمها مع الجهة التي سوف يصدر منها القرار وهذا وفقا للشكل التالي:

**الشكل رقم(34): مسار العام لعملية المراجعة الداخلية من المشكلة محل القرار**




**Source :**Urton Anderson, Assurance and Consulting Services, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Art. Cit, P: 117

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن من نتائج المراجعة الداخلية تقديم إقتراحات فعالة تساعد على تحديد المشكل وإعداد الحلول الممكنة له وهذا من خلال دراسة شاملة لحيثيات المشكل القائم مع كل بديل.

### 5. إختيار البديل أو الحل الأفضل:

إن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف وحل المشكلة القائمة [1]، هنا يقوم متخذ القرار بإختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة – متاحة - مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير، توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الإختيار.

تعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعا لأن الإختيار يعني في حقيقة الأمر حسم الموقف والوصول إلى المحصلة النهائية للجهد المبذول في المراحل السابقة، وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة و الحنكة والخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الإختيار السليم، تبقى أفضلية حل من الحلول على البقية مسالة نسبية بين البدائل المتماثلة، وتحكمها الإعتبارات السالفة الذكر في الخطوة السابقة إلا انه مما يجب ذكره أن هناك إعتبارات أخرى سياسية و إجتماعية و إقتصادية قد تؤثر في إختيار البديل لحل المشكلة وخاصة فيما يتعلق بالمشاكل العامة للبلد[2] .

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

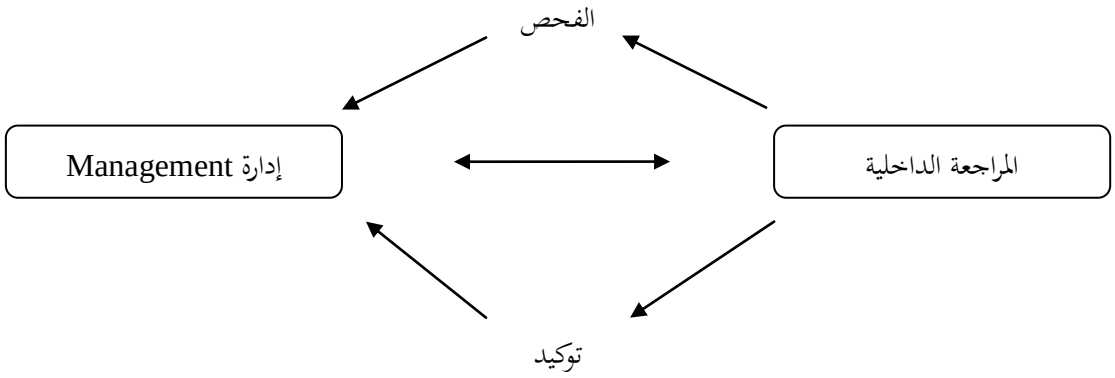
فتكون بذلك للمراجعة الداخلية رؤية يمكن إعتمادها في إختيار هذا البديل أو غيره – الأكثر ملاءمة — ويمكن إبراز هذا الدور من خلال الشكل التالي:

---

[1] - محمد بن إبراهيم التويجري، محمد بن عبد الله البرعي، مرجع سبق ذكره، ص17.

[2] - عبد الغني بسيوني عبد الله ، مرجع سبق ذكره، ص 356.

**الشكل رقم(35): التعاون المحتمل بين المراجعة الداخلية والإدارة**




**Source :** Danar, Hermanson and Larry E, Ritten Berg, Art.Cit, P :59.

مما سبق نستنتج انه من الصعوبة بمكان أن يتم التوصل إلى البدائل المثلى عند صنع القرارات، وذلك لأن صانع القرار لا يستطيع الإلمام بكل البدائل، ولا بالنتائج المترتبة على كل بديل من تلك البدائل، يعني ذلك أن إختيار البديل الأمثل يبقى مسألة نظرية بحتة في كل الأحوال، فيكون بذلك هدف متخذ القرار من العملية هو الإقتراب بأقصى ما يمكن من الأمثلية يعني البحث عن الأفضلية، لذا كان لزاما على متخذ القرارات في المؤسسة الرجوع في كل مرة إلى ما تراه المراجعة الداخلية حول مشكل ما، على الأقل تعمل على توجيهه وبقناعة إلى البديل الأفضل.

### 6. تنفيذ القرار:

بعد ما أن حدد متخذ القرار البديل الأفضل من بين البدائل التي تم تقييمها، يصل إلى مرحلة التنفيذ، وهو وصول القرار إلى من سيقوم بتنفيذه على أرض الواقع، ولنجاح عملية تنفيذ القرار لابد من توفر بعض الشروط في القرار المتخذ وهي[1]:

أن يكون القرار قابلا للتنفيذ بالإمكانيات الموجودة؛

أن يلقى القرار حماسا ومساندة وتأييدا من قبل الذين يقومون بتنفيذه؛

أن يكون القرار واضح الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها؛

أن يرفع القرار من معنويات العاملين على تنفيذه ومن لهم علاقة به.

[1] - المهدي الطاهر غنية، مرجع سبق ذكره، ص 58.

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

إن نوعية القرار وإمكانية تنفيذه دليل مبدئي على نجاح ذلك القرار، ويمكن الحكم على جودة على القرار أو عدمها بناء على المعايير الآتية[1] :

- قياس مدى إتفاق وإنسجام ذلك القرار مع السياسات وممارسات المؤسسة؛
- توقيت القرار؛
- إعتماده وتجسيده لكمية المعلومات المثلى؛
- تأثير صانع القرار على القرار ذاته، ونلخص طريقة التنفيذ الناجح للقرار على النحو التالي:
  - عدم تعارض المصلحة؛
  - إيجابية عامل الخطر و المكافأة؛
  - كيفية ومدى فهم منفذ القرار و المسؤولين عن إيصال القرار للآخرين.

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

### 7.المتابعة والتقويم:

إن المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها ومقارنتها بالنتائج التي كان المرجو تحقيقها، فإذا ما وجد إنحراف وجب إجراء بعض التغيرات التي تكفل تحقيق التوازن، ومن هنا تتضح مدى أهمية تحديد الأهداف والتي بموجبها يتم تقييم مستوى الأداء، وفي حالة عدم توافق النتائج المطلوبة، يجب إحداث تغيرات ربما في الحل الذي تم إختياره، أو في مراحل تنفيذه أو حتى إعادة صياغة أو تغيير الأهداف لو وجد أنه من غير الممكن تحقيقها، ففي هذه الحالة يجب إعادة صياغة نسق صنع القرار بالكامل وتصحيح مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة مسبقا.

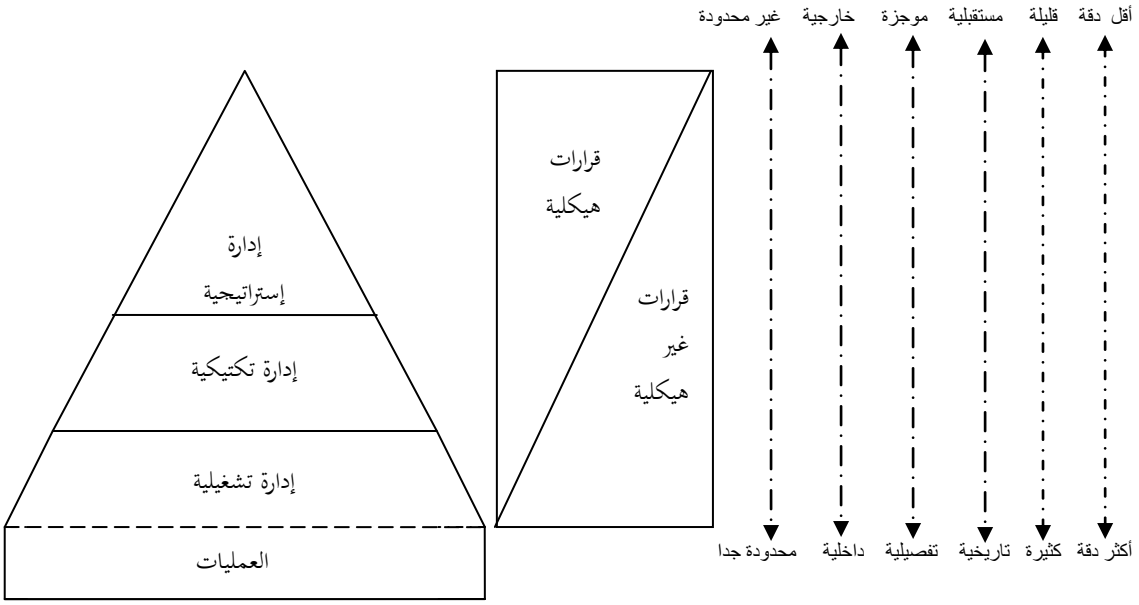
في هذه الخطوة بالذات يزداد دور المراجعة الداخلية وهذا لكون طبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي

[1] - محمد بن إبراهيم التويجري، محمد بن عبد الله البرعي، مرجع سبق ذكره، ص58.

هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة المراجعة الداخلية في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد للمشكلة ثم للبدائل ثم إختيار البديل الأفضل... ، من شأنه أن يجعل قسم المراجعة الداخلية أن تسهر على التطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على التوريد المتواني للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة.

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

**شكل رقم(36): طبيعة المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات حسب المستويات الإدارية**




**المصدر**: هاشم أحمد عطية نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ب ط، 1999، ص 14.

يتبين من الشكل السابق أن المستوى الإداري لمتخذ القرار و نوع القرار المتخذ يحددان خصائص المعلومات المطلوبة، التي على دائرة المراجعة الداخلية مراعاتها أثناء إعداد تقاريرها حسب كل نوع فتحتاج الإدارة الإستراتيجية إلى معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية لإستخدامها في التخطيط الإستراتيجي وللمساعدة على رؤية مستقبلية جيدة، وقد لا تكون معنية بالوقت والدقة الكاملة وبالتالي تفضل تقارير ربع سنوية عن التقارير اليومية، وهذا باعتبار أن أغلبية القرارات المتخذة تكون هيكلية، على عكس المستويات الأخرى.

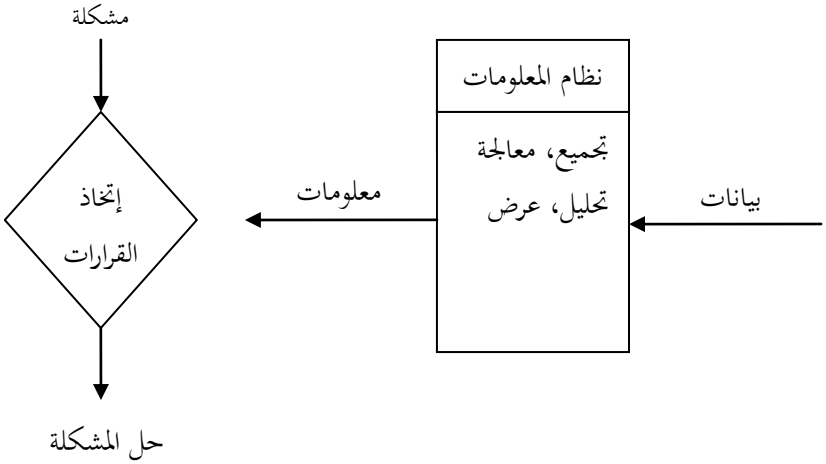
أما الإدارة التشغيلية فتتخذ قرارات متعددة مع قصر الوقت المتاح أمامها، وبالتالي قد تحتاج إلى تقارير معلومات يومية حتى تكون قادرة على التفاعل في توقيت مناسب مع التغيرات التي تطرأ على الأحداث، كما تحتاج إلى معلومات دقيقة وفي توقيت مناسب، وقد لا يعنيها كثيرا القيمة التنبؤية للمعلومات.

أما الإدارة التكتيكية فإنها عبارة عن واسطة بين الإدارتين الإستراتيجية والتنفيذية، إذ أنها تساعد كل منهما على إتخاذ القرارات المناسبة، فهي بذلك تهتم بجميع المعلومات بنفس القدر من المقدرة والتأهيل ولا تهمل أيا من المواصفات، للوقوف أكثر على الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية من خلال ما تم ذكره والذي يدور حول طبيعة وخصائص المعلومات، لا بأس أن نعرج على الكيفية التي يتم بها تكوين هذه المعلومات والآلية التي يتم إستخدامها في عملية إتخاذ القرار و تموضع المراجعة الداخلية من كل ذلك.

كما تناولنا سابقا فإنه يتوفر لكل مؤسسة نظام للمعلومات إداري Mis والذي بدوره يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية، وفي العادة يتم التركيز على نظام المعلومات المحاسبية على سبيل المثال لا على سبيل الحصر في شرح الآلية التي تتطور فيها المعلومة من مجرد بيانات إلى مجرد معلومة يرتقى بها لتكون صالحة لإتخاذ القرار كما يعتبر هذا – كما رأينا سابقا – أحد المكونات الأساسية والهامة لنظام المعلومات الإداري في المؤسسة.

يمكن إظهار الآلية التي يتم بها إتخاذ القرار وفقا لنظم المعلومات في الشكل التالي:

**الشكل رقم(37): المعلومة و إتخاذ القرار**



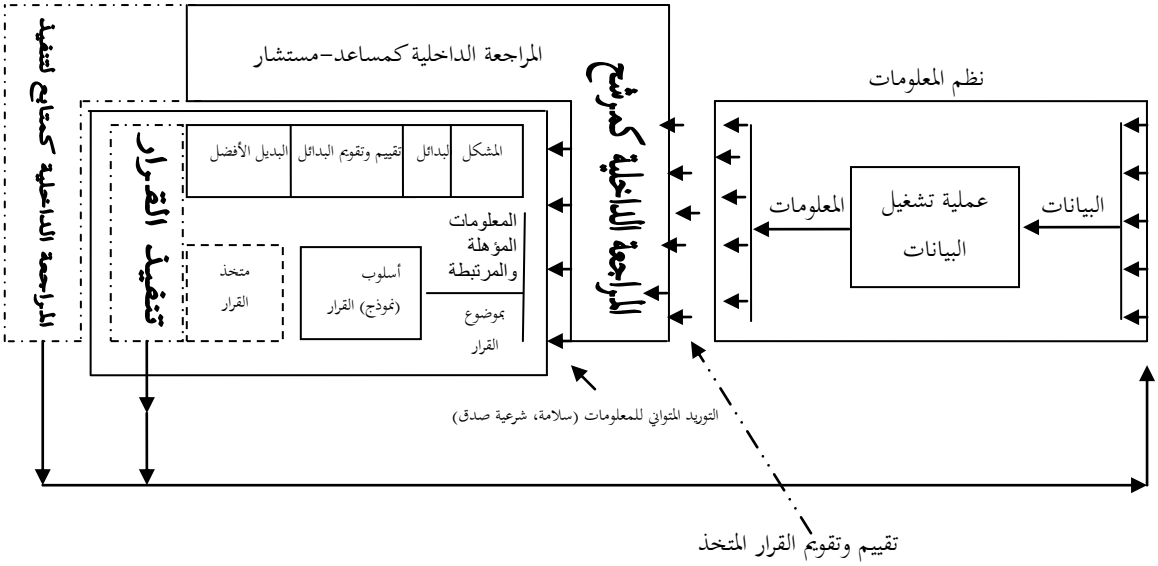

**المصدر**: هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

من خلال هذا الشكل المبسط يمكن أن نلاحظ الآلية التي يتم من خلالها تكوين المعلومة ثم إستخدامها في إتخاذ القرارات.

أما إذا أردنا إقحام المراجعة الداخلية كمرشح للمعلومة ومؤهل لها لتكون في مرتبة المعلومة الإدارية

– الصالحة لإتخاذ القرارات الإدارية – ، وكمساعد أو مستشار في عملية إتخاذ القرار يمكن ملاحظة ذلك من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم(38): المراجعة الداخلية و إتخاذ القرارات**




**المصدر**: من تصور الباحث

من خلال هذا الشكل تظهر لنا الآلية التي يتم بها توليد المعلومة المؤهلة لإتخاذ القرار وهذا من خلال إنتاجها من نظام المعلومات داخل المؤسسة ليتم ترشيحها ورفعها إلى مستوى المعلومة الإدارية الصالحة لإتخاذ القرار وهذا بمساهمة من المراجعة الداخلية، كما يظهر هذا الشكل الآلية التي يتم بها إستخدام المعلومة المؤهلة في عملية إتخاذ القرار وهذه الآلية المتمثلة في الخطوات السابقة الذكر في عملية إتخاذ القرار، كما يبين هذا الشكل مساهمة المراجعة الداخلية في خطوات إتخاذ القرار، بل يمتد إلى تنفيذ ومتابعة للقرار المتخذ.

تبقى هذه الخطوات والآليات المختلفة في إتخاذ القرار في شكلها العادي أي في الظروف العادية، إلا أن هناك أمور أخرى يجب أن تأخذ بعين الإعتبار، مما يوحي بضرورة تناولها لاحقا.

## المطلب الثالث: المشاركة في إتخاذ القرار

لقد أثبتت التطبيقات العملية أن التطور الذي شهدته الإدارة الحديثة – نتيجة للتوسع في التطور التكنولوجي ونمو بعض القيم الحديثة – قد أدى إلى تعقد الدور الذي يقوم به المدير – متخذ القرار – وجعل من الصعب إدارة المؤسسة الحديثة من قبل رجل واحد وفرض ذلك على المديرين التعاون مع مرؤوسيهم وإشراكهم في إتخاذ قراراتهم وممارسة مهامهم أي إشراكهم في الإدارة.

وإذا كان هذا التطور الذي شهدته الإدارة قد فرض المشاركة في الإدارة بشكل عام فإن ذلك يستتبع بالضرورة المشاركة في إتخاذ القرارات ذلك لأن عملية إتخاذ القرارات هي بطبيعتها نتاج مجهودات مشتركة من الآراء والأفكار والإيصالات والجدل والدراسة والتحليل والتقييم التي تتم على مستويات مختلفة بالتنظيم وبمعرفة أشخاص عديدين، الأمر الذي يجعل هذه العملية نتاج مجهود جماعي مشترك لا نتيجة لرأي فردي، كما أن إتخاذ القرارات الإستراتيجية الخطيرة التي من الممكن أن ترهن مستقبل المؤسسة، كالقرارات الخاصة بالتنمية والتطوير والإصلاح لا تتطلب إشراك العاملين في التنظيم فقط، وإنما أيضا إشراك كل من تتصل بهم هذه القرارات أو تمسهم من خارج التنظيم، ذلك لأن مثل هذه القرارات تتطلب من متخذها التفكير الواعي والتأمل، كما تتطلب إقناع الآخرين بجدواها، وعلى قدر إهتمام متخذ القرار بغرس روح العمل التعاوني المشترك وتبادل الرأي مع الآخرين والوقوف على كل الإقتراحات و التوصيات .

لقد أثبتت الدراسات الميدانية إلى أنه عند إشراك المسؤولين الذين يمسهم القرار مباشرة عند تنفيذه، فإنه يساعد على تسهيل وفهم وقبول القرار والذي من شأنه الإسهام في إنجاح ذلك القرار[1].

تعني المشاركة – في مجال تطبيقها الإداري – دعوة المدير لمرؤوسيه و الإلتقاء بهم لمناقشة مشاكلهم الإدارية ومحاولة الوصول إلى أفضل الحلول الممكنة لها، مما ينشأ نوع من الثقة لديهم لإشراك المدير لهم في وضع الحلول الملائمة للمشاكل الإدارية.

يعرف دافيد إمري D.Emery المشاركة بأنها " أن المدير يمكنه خلق الجو النفسي والموقف الملائم الذي يحفز العاملين على بذل أقصى جهودهم لتحقيق أعلى مستوى للإنتاج، كما يمكنه التوفيق بين مصالح ورغبات العاملين ومصالح المؤسسة من خلال توسيع الدور الذي يقوم به المرؤوسون"[2].

لهذا سيتم تناول مفهوم المشاركة في إتخاذ القرار من خلال تبيان درجات المشاركة وصورها ومزياها ومآخذها.

## 1– درجات المشاركة:

[1] - محمد بن إبراهيم التويجري، محمد بن عبد الله البرعي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[2]- David Emery, Managerial Leadership Theaugh Motivation By Objectives, In; Readigs In Industrial and Business Psychology, Edited By : Harn and Haller Gilmer, Megraw-Hill book co. New York, 1962, PP: 331-336.
- نقلا عن نواف كعنان، مرجع سبق ذكره ص 208 .

تختلف درجة المشاركة بإختلاف النمط – السلوك – الإداري للمدير والنهج الذي يسير عليه لإشراك مرؤوسيه في إتخاذ القرارات، لذا سوف يتم تناول درجات المشاركة في ضل نمطين أساسين لسلوك المديرين هما:

– النمط الأوتوقراطي؛

– النمط الديمقراطي.

**أ– درجات المشاركة في ظل النمط الأوتوقراطي**

قبل التطرق لدرجات المشاركة في ظل النمط الأوتوقراطي، لا بأس أن نعرج أولا لمعرفة هذا النمط وأصله بشيء من الإختصار ، فأصل كلمة أوتوقراطي Autocratic هي الكلمة اليونانية Autocrates ومعناها حكم الفرد الواحد، وتعني أيضا خضوع الفرد وحقوقه وممتلكاته لمصلحة الدولة.

كشفت الدراسات المتعددة لسلوك المديرين عن مجموعة من الخصائص المميزة لسلوك المديرين ذوي الميول الأوتوقراطي تدور مجملها حول سمة جوهرية تتمثل في إتخاذهم من سلطتهم الرسمية أداة تحكم وضغط على مرؤوسيهم لإجبارهم على إنجاز العمل، إلا أن وجود بعض الخصائص المميزة لسلوك المديرين ذوي الميول الأوتوقراطي لا يعني أن هذه الخصائص تعتبر معيارا يمكن على ضوئه تمييز سلوك هؤلاء المديرين عن غيرهم، ذلك لأن إستخدام المدير الأوتوقراطي لسلطته أداة للضغط على مرؤوسيه لإنجاز العمل، لا يكون بدرجة واحدة لدى جميع المديرين من هذا النمط، بل يكون بدرجات متفاوتة، مما يترتب عليه وجود أنماط متعددة لسلوك المدير الأوتوقراطي.

تتواجد كلها هذه الأنماط بين نقطتين في شدتها [1] ، حيث يمثل أحدهما السلوك الأوتوقراطي المتطرف في إستبداديته وقد أطلق عليه المتسلط أو المتحكم، ويمثل النقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي غير المتطرف وقد أطلق عليه السلوك الأوتوقراطي غير المتطرف أو السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق، كما أنه يوجد نمط ثالث للسلوك الأوتوقراطي يكاد يكون وسطا في شدته بين النمطين السابقين وقد أطلق عليه السلوك الأوتوقراطي الصالح أو الخيِر.

نظرا لمحدودية المراجعة الداخلية في هذا النوع من السلوك، سوف يتم دراسته فيما بعد أين يتم التطرق إلى أبعاد أو حدود دور المراجعة الداخلية.

**ب– درجات المشاركة في ظل النمط الديمقراطي:**

[1]- نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص210.

يتمثل النمط الديمقراطي في الإدارة بالسلوك الإداري للمدير الذي يعتمد على العلاقات الإنسانية السليمة بين المدير ومرؤوسيه التي تقوم على إشباعه لحاجتهم وإيجاد نوع من التعاون فيما بينهم وحل مشكلاتهم كما يعتمد على إشراك المرؤوسين في إتخاذ القرارات اللازمة لحل المشكلات التي تواجهه[1].

وتختلف درجة المشاركة في إتخاذ القرارات بإختلاف نمط السلوك الديمقراطي للمدير والنهج الذي يسير عليه لإشراك مرؤوسيه في حل المشاكل التي تواجهه وفي إتخاذ قراراته.

هناك عدة نماذج لنمط الديمقراطي، فهناك نموذج المدير الذي يتيح الفرصة لمرؤوسيه للمشاركة في عملية إتخاذ القرارات من خلال وضعه للمشكلة التي يواجهها أمام مرؤوسيه، وطلبه منهم مشاركته في إتخاذ الحل المناسب لها دون أن يغامر في إتخاذ قرار وحده، فالمدير بهذا المسلك يترك أمام مرؤوسيه المجال لإستخدام ذكائهم وخبراتهم ومهاراتهم في إقتراح الحل الذي يرونه عمليا وملائما ومقبولا لديهم ولدى المدير، فهو بذلك يقدر آراء وإقتراحات مرؤوسيه، التي قد تضع أمامه حلولا متعددة للمشكلة، ثم يبادر في النهاية بإختيار الحل الذي يرى أنه المنشود.

إن في مثل هذا النموذج من المشاركة تكون المراجعة الداخلية في المؤسسة كطرف مشارك فعال بإقتراحاتها وهذا بحكم ما تم التطرق إليه في المطلب السابق، أين تم ملاحظة الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في كل خطوة من خطوات إتخاذ القرارات.

كما أن هناك نموذج ثاني يضع فيه المدير حدودا معينة، ويطلب من مرؤوسيه إتخاذ القرار ضمن هذه الحدود، بمعنى يفوض مرؤوسيه شيئا من سلطته في مشاركته في العملية.

أما نموذج الثالث وهو نموذج المدير الذي يتيح لمرؤوسيه فرصة محدودة للمشاركة في صنع القرارات، ويكون ذلك في الغالب عندما يرى المدير أن ظروف إتخاذ القرار لا تساعد على إشراك المرؤوسين في صنع القرار، ولكنه يهتم بأنه يكون مقبولا لديهم بقدر الإمكان ، فهو يتخذ القرار على أن يعلمهم فيما بعد بالظروف التي إقتضت إتخاذه، ويمنحهم فرصة المشاركة في القرار، بهدف معرفة ما إذا كان القرار يلقى القبول لديهم، فيقوم بتنفيذه أو يلقى الإستياء لديهم فيعمل على تعديله تجنبا لما قد يترتب على تنفيذه من مخاطر.

كما أن هناك نموذج آخر رابع والذي يتيح فيه المدير لمرؤوسيه فرصة أكبر للمشاركة في صنع القرارات في موقف معين، ويتم ذلك في الغالب عندما يتخذ القرار ثم يناقش مع مرؤوسيه أفضل الطرق لتنفيذه، وفي هذه الحالة يتيح المدير الفرصة لمرؤوسيه لمشاركته الرأي في طريقة تنفيذ القرار.

أما النموذج الخامس فهو النموذج الذي يتيح فيه المدير لمرؤوسيه المشاركة في صنع القرار بأن يترك لهم أمر إتخاذ القرار الذي يوافقون عليه، وهو بدوره سيقبله إذا وفقوا عليه، ويمكن تصور ذلك في الواقع العملي عندما يجد

[1] - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص214.

المدير أن المشكلة موضع القرار لا تتغير أهميتها نسبيا بإختلاف القرارات التي يمكن أن تتخذ لحلها، ويلاحظ في هذا الحالة أن دور المدير متخذ القرار ضئيل بالنسبة لدور المرؤوسين الكبير في العملية.

هكذا يتضح أن درجات المشاركة في إتخاذ القرارات في ظل النمط الديمقراطي تبدو واسعة ، وبذلك يكون للمراجعة الداخلية شأن كبير في عملية تفعيل ودعم القرار وهذا من خلال ما تم تناوله سابقا.

## 2- صور المشاركة وأشكالها:

لقد أصبح من الصعب على المدير حل المشكلات كلها – في ظل التطورات الحديثة التي زادت من تعقيد هذه المشكلات – لوحده مهما كانت قدرته و معرفته وتجاربه التي قد تساعده على الإحاطة بكل جوانب المشكلة وأبعادها وأسباب نشوئها وكيفية حلها، وأصبح لزاما عليه عند إتخاذ القرارات خاصة الإستراتيجية منها الإستعانة بخبرات المعاونين والخبراء المتخصصين والمستشارين الذين لديهم معارف وخبرات متخصصة تمكنهم من الإحاطة بأبعاد المشكلة وإيجاد الحل الأنسب لها، ومن هنا وجدت عدة أساليب وصور للمشاركة في إتخاذ القرارات عن طريق الحكم الجماعي ونذكر منها:

### أ- طريقة المبادرة الفكرية:

تتبع هذه طريقة في صنع القرارات بواسطة مجموعة تعتمد على تشجيع الأفكار بدون تقييمها أو نقدها [1]، ولها قواعد معينة، وهي لا تستخف بأي فكرة مهما كانت وكل فكرة يتم تقديها تخص المجموعة وليس مقدمها، وهي أكثر ما تستخدم في الدعاية والإعلان.

### ب- طريقة المجموعة الإسمية:

تعتمد هذه الطريقة على تشجع أكبر عدد ممكن من الأفراد وبطريقة منظمة إلى تقديم أفكارهم دون أن يكون هناك إتصال مباشر بين أفراد المجموعة ومن ثم يصنع القرار على ضوء تلك الأفكار مجتمعة[2].

### ج- إتخاذ القرارات عن طريق اللجان:

تمثل اللجان أحد أشكال أو صور المشاركة في إتخاذ القرارات الإدارية، بل تعد أكثر الأساليب شيوعا، ويتميز هذا الأسلوب الجماعي لإتخاذ القرار بأنه يؤكد صفة العمل الجماعي الذي يقوم على الإستعانة بالخبرات المتخصصة لحل المشاكل من جهة وتوزيع مسؤولية إتخاذ القرار على عدد من الأفراد هم أعضاء اللجنة المكلفة بإتخاذ من جهة أخرى، وفي ذلك تخفيف من عبء المسؤولية على المدير متخذ القرار[3] .

وتعني اللجنة – في مجال إتخاذ القرارات — مجموعة من الأفراد يتم إختيارها رسميا من قبل الإدارة إما للنظر في مشكلة معينة و إتخاذ قرار لحلها أو الإكتفاء ببحث هذه المشكلة وجمع المعلومات حولها وتقديم التوصيات أو الإقتراحات للإدارة بشأنها، أو النظر في مشكلات دورية، إذ يستمر أعضاء اللجنة في مهمتهم لفترات طويلة

---

[1] - محمد بن إبراهيم التويجري، محمد عبد الله البرعي، مرجع سبق ذكره، ص30.

[2] - نفس المرجع، ص 31.

[3] - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 218.

لحل المشكلات التي تحدث في التنظيم الذي يعملون به، ويسمى النوع الأول من اللجان باللجنة المؤقتة أو الخاصة، أما النوع الثاني من اللجان فيسمى باللجنة الدائمة.

**د- إتخاذ القرار عن طريق مجالس الإدارة:**

من بين المهام الرئيسية التي تقع على مجالس الإدارة في أي مؤسسة إتخاذ القرارات في الأمور التي يصعب فيها تفويض السلطة إلى الآخرين، وذلك من خلال إسهام جميع أعضاء مجلس الإدارة بجهودهم لجعل عملية إتخاذ القرارات تتم بأعلى درجة من الكفاءة، وهذا يتطلب من أعضاء مجلس الإدارة أن يقوموا بالدراسات الواجبة قبل عقد الجلسات المقررة للتعرف على جوانب المشكلة محل القرار والمناقشة أثناء الجلسات عن طريق توجيه الأسئلة التي تتميز بالفطنة وحسن التمييز[1].

**هـ- إتخاذ القرارات عن طريق المؤتمرات أو اللقاءات :**

يعني هذا الأسلوب إعتماد المدير متخذ القرار على ما يسمى بمؤتمرات أو لقاءات في حل المشاكل، التي تستهدف التشاور وتبادل الآراء بين المدير ومرؤوسيه حول المشكلات المعروضة، ومناقشة المرؤوسين له فيما يبدو لهم من حلول وتقديم الإقتراحات والآراء، مثل هذه اللقاءات تتيح للمدير فرصة لإطلاع مرؤوسيه على بعض الأمور عن طريق تزويدهم بالمعلومات الهامة المتعلقة بعملهم، كما تتيح الفرصة للمرؤوسين لتبادل المعلومات فيما بينهم عن نشاطهم، وتبادل الآراء حول المشاكل التي تواجههم في العمل، وقد يترتب على هذه اللقاءات أن يفوض المدير مرؤوسيه سلطة حل المشاكل التي تواجههم كمجموعة ويحملهم بالمقابل مسؤولية الإختيار بين البدائل المتاحة لإتخاذ القرار النهائي، ويتوقف نجاح مثل هذه المؤتمرات واللقاءات على مدى تشجيع المدير لمرؤوسيه لتقديم إقتراحاتهم ومدى إهتمامه بها وتقديمها.

**و- طريقة ديلفي Delphi** :

الديلفي Delphi معالجة وحل المشكلات الإدارية المعقدة بواسطة جماعة من الخبراء المتخصصين من خلال إستخدام وسائل رسمية للإتصالات مثل قوائم الإستفتاء لإستقصاء آراء المشاركين من خبراء مع إحتمال وجود عدد من الأشخاص المسؤولين عن إتخاذ القرارات النهائية، هذه الطريقة تعتمد على تجميع أكبر عدد من التقديرات، تقدم من قبل المشاركين المتخصصين حتى يتم إجماع عام على حل ما[2] .

ويهدف هذا الأسلوب إلى تحسين أسلوب اللجان التقليدية في إتخاذ القرارات والعمل على علاج عيوب أسلوب اللجان من خلال إخفاء هوية الخبراء المشاركين في حل المشكلة محل القرار، و الإستعاضة عن النقاش والمداولات التي تدور عادة في إجتماعات اللجان بتبادل المعلومات بين أعضاء جماعة الدلفي Delphi عن طريق لجنة تسيير تكون مهمتها الحصول على قوائم الإستبيان والإطلاع على ما تتضمنه من معلومات،

---

[1] - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 221.

[2] - محمد بن إبراهيم التويجري، محمد بن عبد الله البرعي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

وتمكين الأعضاء من الإطلاع عليها أيضا، ومن ثم إعادة النظر فيما تتضمنه من معلومات، بذلك يمكنهم التركيز على جوهر الموضوع و إستبعاد المعلومات الفرعية التي ليس لها صلة بالمشكلة محل القرار.

### 3- تقييم المشاركة في إتخاذ القرارات:

إن تقييم أسلوب المشاركة في إتخاذ القرارات يتطلب بيان مزاياها ومآخذها، على ضوء ما يترتب على تطبيق هذا الأسلوب من مزايا وعيوب تنعكس آثارها على فعالية القرارات التي يتم إتخاذها.

**أ- مزايا المشاركة في إتخاذ القرار:**

تتضح مزايا المشاركة من خلال النتائج التي كشفت عنها مجموعة من الدراسات التي تمت في هذا المجال وأهم هذه المزايا[1]:

- إن إشراك المرؤوسين في عملية صنع القرار تتيح لهم المجال للتعبير عن آرائهم والإسهام بإقتراحاتهم في كل المسائل التي تهتم أو تمس نشاطاتهم أو تؤثر في ظروف عملهم، مما يقوي لديهم الإحساس بأهميتهم متى شعروا أن آرائهم وإقتراحاتهم محل تقدير وإهتمام القيادة كما يقوي من إحساسهم بالمسؤولية مما ييسر على المدير أداء مهامه.

- إن المشاركة توجد المناخ الصالح والملائم لتشجيع التغيير وتقبله في إطار مصلحة المرؤوسين والتنظيم، كما أنها تعمل على تنمية القيادات الإدارية في الصفوف الدنيا وإشعارها بأهميتها وفعاليتها داخل التنظيم، كما تساعد على تسيير وتحسين سبل الإتصال بين المدير و المرؤوسين، مما يسهل على المدير أداء مهامه على أحسن وجه.

- إن المشاركة في عملية إتخاذ القرار تؤدي إلى تحقيق الثقة المتبادلة بين المدير والعاملين في التنظيم، وبين التنظيم والجمهور الذي معه من ناحية أخرى.

- أن المشاركة في عملية صنع القرارات تساعد على ترشيد عملية إتخاذ القرارات وتفعيلها ودعمها، ذلك لأن المشاركة تساعد على تحسين نوعية القرار، حيث يمكن للمدير من خلالها التعرف على كافة الآراء القيمة التي يقدمها أصحاب العقول الناضجة والتجارب الواسعة التي يمكنه من خلالها تقييمها وإختيار البديل الملائم والمحقق للهدف.

- إن من خلال هذه المزايا لجدير بأن يكون للمراجعة الداخلية طرفا مشاركا يملي بآرائه و إقتراحاته لحل المشاكل محل القرار، و التي تزيد من تفعيله ودعمه، دعما يقلل من إحتمال فشل هذا القرار، وهذا من خلال إسهامها في جميع خطوات إتخاذ القرار.

**ب- مآخذ المشاركة في إتخاذ القرار:**

من أبرز المآخذ على أسلوب المشاركة في إتخاذ القرارات والتي كشفت عنها بعض الدراسات التي تمت في هذا المجال هي:

---

[1] - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص ص 233-236.

– إن المشاركة في إتخاذ القرارات تشكل مظهرا لتنازل المدير عن بعض من مهامه القيادية التي يفرضها عليها منصبه كما أن المشاركة تضعف مركز المدير بإبقاء ما نوط به من أدوار بعيدا عن رقابته.

– قد تصبح غاية في ذاتها وليست وسيلة لتحقيق ديمقراطية الإدارة، فتصبح بذلك المشاركة مجرد تمثيل يمثل، فتقسم أدوار هذا التمثيل بين المشاركين، ويبقى دور البطل للمدير – المسؤول الأول – صاحب الإختيار النهائي بين البدائل المتاحة ، كما تصبح المشاركة مجرد ملجأ للمدير للمحاباة والمناورة لإشراكهم في إتخاذ قراراته بقصد إضفاء المظهر الديمقراطي على سلوكه القيادي.

– إن أسلوب المشاركة في إتخاذ القرارات – كأسلوب قائم على إسترشاد المدير بآراء مرؤوسيه وتبادل الرأي معهم — أسلوب غير عملي، حيث أن طبيعة عمل المديرين وطبيعة دورهم لا يمكنهم من تبادل الرأي مع مرؤوسيهم، وأنهم ملزمون بما يمليه عليهم مركزهم الرسمي من إلتزامات، وكذا عزوف نوعيات من العاملين في المؤسسة عن مشاركة مديريهم في إتخاذ قراراتهم لأسباب عديدة نابعة من تكوينهم الشخصي أو من إتجاهاتهم.

إن التطبيق العملي لأسلوب المشاركة بفاعلية أثبت أن المدير الذي يطبق هذا الأسلوب يجب أن يكون على قدر كاف من الكفاءة والمهارة والقدرة الفنية والإدارية، ويتمتع بنظرة بعيدة المدى في تصوره للأمور ، لأن كل ذلك يمكنه من الإستفادة من آراء وإقتراحات مرؤوسيه من خلال مشاركتهم في إتخاذ القرارات.

مع كل هذه المآخذ إلا أنه يمكن القول بأن هذا الأسلوب له مزايا تفوق ما يترتب عليه من آثار سلبية، لا يعني أن تطبيقه لا يترتب عليه مشاكل، فهناك مشاكل نفسية وإدارية وفنية تواجه المدير أثناء تطبيقه، ومنه يمكن القول أيضا أن المراجعة الداخلية تلعب دورا كبيرا رغم هذه المآخذ، خاصة في ظل كل التطورات الهائلة والجذرية التي مست الإقتصادات العالمية، على المؤسسة الإستعانة بما تتيحه وتوفره المراجعة الداخلية من خدمة و فوائد حتى يتسنى للمؤسسة إغتنام الفرص ومواجهة التهديدات.

## المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على إتخاذ القرار

تتأثر عملية إتخاذ القرار بمجموعة من العوامل يمكن تناولها كالآتي [1]:

[1] - نوف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص ص، 265-312.

- العوامل الإنسانية؛
- العوامل التنظيمية؛
- العوامل البيئية.

هذه العوامل يجب أخذها بعين الإعتبار لتحديد مدى الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في صنع القرار.

### 1. العوامل الإنسانية:

تنبع العوامل الإنسانية المؤثرة في عملية صنع القرارات من عملية الإختيار بين البدائل المتاحة أمام متخذ القرار، نتاج تفاعل إنساني، تتفاعل فيه عدة عوامل منطقية وغير منطقية، موضوعية وشخصية وهي تختلف بذلك عن باقي التصرفات الإنسانية، وهذه العوامل الإنسانية تتمثل في عوامل نفسية وأخرى تتعلق بالجوانب الشخصية[1].

#### أ. العوامل النفسية:

كان لـ Herbert Simon الفضل في إبراز أهمية الجوانب النفسية وآثرها على عملية إتخاذ القرارات في المنظمات الإدارية، إذ جعل الجانب النفسي هو المتحكم في سلوك الفرد المتخذ للقرار عند إتخاذه، والمحيط النفسي المتصل به وأثره في عملية إختيار بديل من بين البدائل المطروحة عليه، وأخيرا دور التنظيم في تكوين هذا المحيط النفسي ومقدار السلطة التي يعطيها له.

فإذا كان تأثير هذه العوامل إيجابيا سيصل سلوك متخذ القرار إلى مستوى كبير من السلامة و المنطق، أما إذا أثرت العوامل النفسية تأثيرا سلبيا عليه فمعنى ذلك أن الخلل وعدم الرشد سيكون هو الطابع الغالب على القرارات الصادرة.

وبالمثل فإن الحالة النفسية و المعنوية المسيطرة على المساعدين والمعاونين في عملية صنع القرار بمختلف مراحلها لها أهمية كبيرة، وخاصة على البيانات والمعلومات التي يقدمونها، وأيضا بالنسبة لمقدار الجهد المبذول في الإستقصاء عن هذه المعلومات وتقديم البدائل الممكنة لحل المشكلة موضع الدراسة، وهذه الحالة النفسية عادة ما تكون وليدة عوامل وظروف متعددة مثل الجو العام السائد في المؤسسة، وطريقة معاملة المسؤول الإداري لهم، والحوافز التشجيعية التي يحصلون عليها وأثر التنظيم غير الرسمي في شعورهم بالإرتباط –الإنتماء – إلى المؤسسة.

#### ب. الجانب الشخصية:

إذا تجمعت لدى متخذ القرار المسؤول صفات القائد الإداري *فيعني ذلك أنه ستتوافر له المقدرة، وبعد النظر والقدرة العقلية للحكم على أمور بدقة وعناية، كما أن عناصر الخبرة والحنكة والتجربة إذا ما وجدت عند الرئيس الإداري بجوار الصفات القيادية، فسوف يستفيد من التجارب الماضية في إستبعاد الحلول التي فشلت

[1] - عبد الغني بسيوني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 358.

* لمزيد من التفاصيل حول صفات القائد الإداري أنظر عبد الغني بسيوني عبد الله، مرجع سبع ذكره، ص ص 315-344.

من قبل في حل المشاكل المشابهة للمشكلة المطروحة للبحث، فإذا ما توفرت العناصر السابقة من صفات قيادية وخبرة وتجربة شخصية فمعنى ذلك أن شخصية الرئيس الإداري قد توافرت لها العناصر اللازمة لإصدار القرار الصحيح.

**2. العوامل التنظيمية:**

إلى جانب العوامل الإنسانية التي سبق عرضها يوجد أيضا بعض العوامل والجوانب التنظيمية التي تؤثر في عملية إتخاذ القرارات تتمثل في العوامل التالية:

أ. **القوى الكامنة في الموقف الإداري الذي خلق المشكلة محل القرار:**

تتمثل في نمط التنظيم الإداري وتعدد المستويات الإدارية فيه؛

- طبيعة المشكلة محل القرار ودرجة تعقدها والوقت المتاح لحلها؛
- نوع القرار وأهميته؛
- مدى ملاءمة الظروف البيئية وخاصة ظروف البيئة الخارجية، وما يترتب عليها من ضغوط على متخذ القرار؛

ب. **الإتصالات الإدارية:**

تعتبر الإتصالات الإدارية من الوسائل الهامة التي يمكن للمدير متخذ القرار عن طريقها الحصول على المعلومات والبيانات المطلوبة لإتخاذ القرار، ومن هنا فإن سلامة القرارات الإدارية ورشدها تعتمد بدرجة كبيرة على سلامة وفاعلية الإتصالات، التي يجريها المدير متخذ القرار للحصول على المعلومات، فتتحدد فاعلية الإتصالات بمدى قدرة المدير على تنمية الفهم بينه وبين موظفيه حتى تصبح الأهداف مفهومه لدى واحد منهم.

كما تتأثر قرارات المدير بمدى قدرته على الوقوف على رد فعل رسالته من جانب مستقبلها. وردود الفعل التي يظهرها موظفوه تجاه المعلومات التي يرسلها، والتي تكون في صورة أسئلة أو إستفسارات أو إنتقادات أو مقترحات.

بالإضافة إلى الطرق الأخرى لحصول المدير متخذ القرار على المعلومات المطلوبة لإتخاذ القرار، طرق الإتصال غير الرسمي التي تنشأ نتيجة العلاقات الشخصية و الإجتماعية التي تقوم بين أفراد المجموعة غير الرسمية، بحيث تفعل و تسرع في الحصول المدير على المعلومات

**ج. التفويض واللامركزية الإدارية:**

لقد أدى تطور لأعمال الإدارية وتعقدها إلى تزايد الأعباء الملقاة على كاهل المدير، ذلك أن زيادة حجم التنظيمات الإدارية الحديثة وتعقد أعمالها وتشعب نشاطاتها أدى إلى تزايد مسؤوليات المديرين، وأصبح من أهم الأعباء التي تواجههم العمل على سحب الواجبات والمشاكل اليومية غير الهامة على كاهل المدير ليتسنى له التفرغ و التفكير في العمليات والمسائل

الإستراتيجية والهامة في التنظيم، ليتاح الوقت الكافي للإطلاع على نشاطات مرؤوسيه ومعالجة مشاكلهم.

يؤثر التفويض على عملية إتخاذ القرارات لما يترتب على تفويض المدير بعض إختصاصاته وسلطاته إلى مرؤوسيه من مزايا تنعكس آثارها الإيجابية على إتخاذ القرارات، فالتفويض يساعد من ناحية على تنمية قدرات المرؤوسين في مجال إتخاذ القرارات، ومن ناحية أخرى يسهم في إنجاز قرارات فعالة، تتخذ في ظل كامل الشروط – لأن كثرة المهام على المدير تفقده التركيز كما تتأثر عملية إتخاذ القرارات أيضا بدرجة اللامركزية الإدارية في المؤسسة، حيث يزداد هذا التأثير في الحالات التالية:

– كلما ازداد عدد القرارات التي تتخذها المستويات الإدارية الدنيا في المؤسسة؛

– كلما إزدادت أهمية القرارات التي تتخذها المستويات الإدارية الدنيا في المؤسسة فزيادة حرية أحد رؤساء الأقسام الإدارية في تصرف في أمور مالية مثلا دون الرجوع إلى أحد، يعني زيادة درجة اللامركزية في هذا المجال، الأمر الذي سوف ينعكس إيجابا على القرارات المتخذة لأن ذلك يشعر بالمسؤولية والتحفيز

– كلما إتسعت دائرة تأثير الوحدة الإدارية بالقرارات التي تتخذها المستويات الإدارية الدنيا في المؤسسة فالإدارات التي تسمح لفروعها بإصدار قرارات إجرائية فقط أقل لامركزية من تلك التي تسمح لفروعها بإصدار قرارات مالية.

إن من أهم المزايا التي تترتب على اللامركزية الإدارية فيما يتعلق بإتخاذ القرارات هو تحقيق السرعة في إتخاذ القرارات وتوفير كوادر قيادية جديدة للمناصب العليا في المؤسسة نتيجة لتمرنهم على الأعمال المختلفة...إلخ.

د. **نطاق التمكن (الرقابة) الذي يكون على مرؤوسيه:**

يعتبر هذا النطاق من المبادئ العامة التي تؤثر في فاعلية الإدارة عامة وفاعلية القرارات الإدارية التي يتخذها المدير بشكل خاص، وهذا النطاق يعني عدد المرؤوسين الذين يمكن إدخالهم في نطاق الإدارة الخاصة بكل مدير، بحيث يستطيع أن يعطيهم وقته ويواجههم لتحقيق الأهداف المطلوبة دون أن يتجاوز عددهم إلى حد الذي لا يمكنه من قيادتهم بفاعلية، فيؤثر هذا النطاق على قدرات المدير متخذ القرار، من حيث أن زيادة عدد المرؤوسين الذين يدخلهم في نطاق إدارته يؤدي إلى زيادة أعبائه، مما يؤثر على قدرته في إتخاذ القرار الرشيد في الوقت المناسب، لأن نطاق إدارته الرسمي سيكون واسعا ويزيد كثيرا عن قدراته الفعلية.

يعتبر نطاق التمكن من العوامل المؤثرة في إتخاذ القرارات، ذلك أن إتساع النطاق يقلل من تعدد المستويات الإدارية مما يزيد في سرعة التفاهم بين المدير ومرؤوسيه، ويؤدي بالتالي إلى سرعة إتخاذ

القرارات، والعكس يجعل المدير متخذ القرار غير قادر على تخصيص الكثير من الوقت للمسائل الهامة، ولا يتيح الفرصة لمرؤوسين لحل المشاكل التي تواجههم بأنفسهم و إتخاذ القرارات الملائمة بشأنها دون الرجوع إلى المدير، إلا أن إتساع نطاق التمكن يمكن التغلب على سلبياته بالتفويض كما رأينا سابقا.

### 3. العوامل البيئية:

هناك مجموعة من العوامل أو القيود التي تؤثر على فاعلية القرارات، تنبع من الظروف البيئية المحيطة للقرار، ومن أهم هذه العوامل: طبيعة النظام السياسي و الإقتصادي في الدولة ومدى إنسجام هذه القرارات مع الصالح العام والقوانين والأنظمة والتقدم التكنولوجي.

**أ. طبيعة النظام السياسي و الإقتصادي في الدولة:**

فطبيعة النظام السياسي وفلسفته وتركيبه تؤثر بشكل مباشر في عملية إتخاذ القرارات، ذلك أن هذه العملية تتأثر بمدى القيود التي يفرضها النظام السياسي على حرية القيادات صانعة القرار، أو توجيه قراراتها لتأتي منسجمة مع فلسفة النظام، كما يؤثر النظام الإقتصادي من ناحية أخرى في فاعلية القرارات، إذ يفترض أن تأتي قرارات القيادات الإدارية منسجمة مع الإتجاه الإقتصادي السائد في الدولة، كما تؤثر المتغيرات والقوى الإقتصادية على فاعلية القرارات الإدارية، ومن أهم هذه القوى المؤثرة تفاوت المستويات السائدة في المجتمع، وتوفر الإعتمادات المالية اللازمة لتنفيذ القرار.... .

**ب. إنسجام القرار مع الصالح العام:**

على متخذ القرار أن يرعى مدى تحقق القرار لأهداف مجموع المواطنين وليس أهداف فئات محددة منهم قد تكون صاحبة مصلحة خاصة في إتخاذ القرار حتى يضمن إنسجام مع الصالح العام.

**ج. التقاليد الإجتماعية والقيم الدينية:**

تتأثر القرارات الإدارية بالتقاليد الإجتماعية والعادات الموروثة والقيم الدينية ويبدو أن تأثير التقاليد على القرارات التي يتخذها المديرين واضحا وملموسا من خلال سلوكهم وإتجاهاتهم عند إتخاذ القرارات.

كما تعتبر القيم الدينية عاملا فعالا في إقناع الجماهير بكثير من القرارات كتمهيد لإصدارها وتنفيذها.

**د. النصوص التشريعية:**

إن الأنظمة واللوائح والتعليمات كلها تشكل قيودا رسمية مفروضة على المدير متخذ القرار بحكم منصبه الرسمي، وتتضح هذه القيود بصورة أكثر في مجال إتخاذ القرارات في الإدارة العامة، حيث يعتبر القرار الإداري، جزءا من السياسة العامة للدولة ويكون المدير مضطرا – حتى يضمن فاعلية القرار — أن يأخذ في إعتباره عوامل معينة أهمها: الإلتزام بالقوانين، والميزانية، و الإعتمادات المالية المخصصة له، وأثر القرار على الخطة

المرسومة، ومدى واقع القرار على السلطات العليا التي يجب أن توافق عليه وقياس مدى قبوله لدى اللجان البرلمانية التي ستقره، والرأي العام الذي يمكن أن يقبله أو يهاجمه.

تتأثر عملية صنع القرارات أيضا بالتغيرات السريعة والمفاجئة في النظم والقوانين واللوائح التي تعمل المؤسسة في إطارها التي تصدرها الدولة، إذ يضاف إلى ما سبق إلتزام متخذ القرار بقواعد الشكل والإجراءات التي تضعها القوانين لإتخاذ القرارات.

**هـ . التقدم التكنولوجي:**

إن الثورة التكنولوجية الحديثة وما رافقتها من إختراعات – كالأجهزة الإلكترونية – أحدثت تغيرات جوهرية في بعض الجوانب العلمية الإدارية كإعداد الخطط و الإتصلات و إتخاذ القرارات، وكان من أبرز التطورات الفنية في مجال إتخاذ القرارات، إختراع الحاسب الآلي الذي يلعب دورا هاما في تجميع البيانات وتخزينها وتحليلها وحفظها بشكل دقيق ومنظم، مما يساعد في التوصل إلى الحلول الملائمة للمشاكل الإدارية، وذلك من خلال الإستعانة به لتطبيق الأساليب الرياضية الحديثة في إتخاذ القرارات ولقد أثبتت التجارب العملية أن الحاسب الآلي قد عمل على تطوير وتحسين الأساليب العلمية لإتخاذ القرارات من خلال إستخدام قدرته على توفير البيانات الملائمة لإتخاذ القرار.

إلا أن ما يقدمه الحاسب الآلي في إتخاذ القرارات يقوم على عدة إعتبارات :

- دور الحاسب الآلي في إتخاذ القرارات يختلف بإختلاف نوعية القرارات المراد إتخاذها.
- المعهود في الحياة العملية أن من يتحكم في نظام البيانات والمعلومات، يستطيع إلى حد كبير أن يؤثر في القرارات التي تتخذ عن طريق إستخدام نوع وحجم البيانات التي تدعم وجهة نظر معينة،أو أخرى، والوضع هنا لا يختلف في حالة إستخدام الحاسب الآلي عنه في الحالات التي تستخدم فيها النظم العادية لحفظ البيانات وتنظيمها، رغم أن النتائج في الحالة الأولى قد تكون أكثر واقعية وتأثيرا على متخذ القرار.
- إن الحاسب الآلي ليس سوى مجموعة من الأجهزة الإلكترونية التي تقوم بتنفيذ هذه العمليات يتم بموجب تعليمات وبيانات يقدمها العنصر البشري.
- أن العنصر البشري ممثلا في المدير متخذ القرار والمرؤوسين لا يزال يلعب دورا هاما ورئيسيا في عملية إتخاذ القرارات، فقد أكدت بعض الدراسات في هذا المجال أن الكثير من المديرين لا يزالون يعتمدون على الأساليب التقليدية القائمة على الحكم والتقدير الشخصي والحدس والخبرة السابقة في إتخاذ القرارات أكثر من إعتمادهم على الأساليب العلمية التي تعتبر الحوايب الآلية إحدى وسائلها الهامة.

لا يمكن الحكم على فعالية قرار مع إرجاع أسباب ذلك لعنصر معين أو جهة دون الأخرى دون تحديد أهم العوامل المؤثرة فيه، فقد يكون قرار ما متخذ غير فعال رغم توفر جميع الشروط اللازمة لإتخاذه، ويرجع ذلك

إلى تأثير أحد العوامل السالفة الذكر عليه، كما لا يمكن القول أن خلية المراجعة الداخلية ليس لها دورا في عملية إتخاذ القرار، أو أن لها تأثير سلبيا على العملية دون تحديد ما هي أهم العوامل الخارجة عن نطاق هذه الأخيرة، فقد تكون جميع خطوات المراجعة الداخلية سليمة وفي وقتها المحدد لها، ومع توفر جميع مقوماتها، إلا أننا لا نلمس أي دور للمراجعة الداخلية في عملية إتخاذ ذلك القرار.

## المبحث الثالث:صعوبات المراجعة الداخلية في صنع القرار

تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في عملية صنع القرار في المؤسسة وفي جميع المستويات الإدارية المختلفة إلا أن هذا الدور يكون محدودا أو منعدما برغم من الإجراءات العادية والسليمة للمراجعة الداخلية، وعلى ضوء

العوامل المؤثرة كما رأينا سابقا وغيرها، يمكن أن نقف على النقاط التي عندها يتقلص دور للمراجعة الداخلية – محدوديتها – في عملية صنع القرارات وكذا على ضوء أمور تخص المراجعة الداخلية نفسها.

## المطلب الأول: المركزية الشديدة وعدم التفويض

كما قلنا سابقا أن هناك نمط أوتوقراطيي للسلوك الإداري وهذا النمط يتدرج في شدته بين نقطتين يمثل أحدهما السلوك الأوتوقراطي المتسلط أو المتحكم وتمثل النقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق، كما أنه يتوسط هاتين النقطتين سلوك يكاد يكون وسطا في شدته بين النمطين السابقين، وهذا السلوك هو السلوك الأوتوقراطي الصالح أو الخير، إلا أنه وفي ظل هذه الأنماط الثلاثة يجب أن نميز بين نوعين من القيادة المتحكمة، فهناك قيادة تعتمد كلية على أسلوب قيادي رقابي يتعامل في تصرفاته بالتقارير الرقابية، والتي توافيه بما تم عمله عند إصدار الأوامر للمستويات التي تلي المستويات القيادية، في هذا النوع يكون للمراجعة الداخلية دورا كبيرا جدا، وتصبح بمثابة اليد اليمنى للقيادة والتي يتم من خلالها التحكم في مجريات العمليات داخل المؤسسة، وهذا راجع للصفة الرقابية التي تحكم المراجعة الداخلية.

وهناك نوع آخر من القيادة الذي لا يعترف إلا بوجهة نظره ، ففي هذا النوع من القيادات يكون دور المراجعة الداخلية محدود إلى أبعد التصورات فلا تلقى الإقتراحات التي ترفع في التقارير النهائية أي صدى لدى قيادات المؤسسة.

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

ففي ظل النمط الأوتوقراطي المتطرف غير المقتنع بالمراجعة الداخلية كأداة رقابية في المؤسسة لسبب أو لأخر، قد بينت الدراسات العلمية أن القيادات في الأجهزة ذات النمط الأوتوقراطي يترتب عليها عدم رغبة هذه القيادات في تفويض الإختصاصات والصلاحيات للقيادات في الصف الثاني من السلم الإداري، وتبرز مظاهر هذه المركزية في كثرة الإمضاءات والموافقات و الشروحات التي تشترط لمصلحة الأعمال ونظاميتها، ثم ضرورة عرض كل صغيرة وكبيرة على المدير، مما يؤدي إلى سيطرة الروتين والروح البيروقراطية التي تقترن دائما بالمركزية الجامدة، كما يظهر الأسلوب الأوتوقراطي المتشدد أو المتطرف في إتخاذ القرارات بأنها تأتي من الأعلى إلى الأسفل، وهي غير قابلة للمناقشة، وتتميز القيادة الإدارية في ظل هذا الأسلوب بأنها هي الجهة الوحيدة التي أدرى من غيرها بأي قرار يتخذ ولا تقبل أي إقترا ح من أي جهة في الصف الثاني في الترتيب من السلم الإداري، وتعتبره تدخل وإنقاص في صلاحياتها وتعدي للحدود بالنسبة للجهة المقترحة، فلا تكون هناك أي صورة من صور المشاركة في إتخاذ القرارات [1]، ويكون عمل المراجعة الداخلية في ظل هذا الأسلوب في التأكد من السير العادي لنشاط وفي جميع المستويات الإدارية، ولا يمنكن للمراجعة الداخلية الطعن في القرارات

[1] - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 211.

المتخذة ولا يمكن تقييمها، بالإضافة إلى أنه لا يتم الأخذ بأي إقتراح تبديه في تقاريرها، فهذا النوع من القيادات مؤمن بالدور التقليدي للمراجعة الداخلية فقط وهو مجرد المصدقة على ما هو ظاهر بالقوائم المالية دون التدخل في الشؤون التسييرية وما شابهها.

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

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

أما في إتخاذ القرارات لا يؤمن لمدير من هذا النمط كثير بالمشاركة في إتخاذه للقرارات، ولو فتح باب لإستخدام المشاركة في بعض الأحيان، فإن وسيلته في ذلك ترويجه لقبول مرؤوسيه لقراراته قبل إعلانها صراحة، وذلك لأنه يدرك مقدما أن بعضا من مرؤوسيه قد يعارضون قراره، ولهذا فهو يحاول أن يبن لهم الفوائد التي تترتب على هذا القرار إن أتخذ، ويوضح لهم مزايا إصداره، بعبارة أخرى هو يحاول إقناعهم بقبول القرار، وهو يعلم أيضا أن تقديم موظفيه له التقارير و الإقتراحات حول المشكلة المتعلقة بالقرار قبل إتخاذه، ربما تنتج عنه فكرة سديدة يستفيد منها أو تنبهه وتعرفه بالمشاكل التي قد تستجد مستقبلا، فالمدير الأوتوقراطي الخير وإن كان يبدو عادلا ومنصفا أحيانا في تعامله مع مرؤوسيه في إشراكهم بشكل محدود في إتخاذ قراراته إلا أن إتجاهه وميوله إستبدادي بشكل عام، فهو وإن كان يفضل أن يتعامل مع مرؤوسيه عن طريق الإقناع أحيانا، إلا أن المرؤوسين ينظرون إلى سلوكه الخير نحوهم على أنه نوع من المناورة يلجأ إليها لتحقيق أهدافه ورغبته.

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

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

أما في ظل النمط الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق فإن المدير رغم سلوكه الأوتوقراطي إلا أنه يتميز بلباقته في التعامل مع مرؤوسيه و إعتماده على إتصالاته الشخصية معهم لإنجاز العمل، ومرونته في معالجة وحل المشاكل التي تواجهه، وفي إتخاذه للقرارات يعتقد المدير الأوتوقراطي اللبق أن مشاركة مرؤوسيه له في إتخاذ قراراته وسيلة غير عملية وغير مجدية، ولذلك فهو يحاول في كل مرة خلق الإحساس لدى مرؤوسيه بأنهم يشاركونه دون أن يشركهم فعلا، يعتمد في تكوينه لهذا الإحساس بالمشاركة لدى مرؤوسيه على ما يسمى

بالمؤتمرات الإخبارية التي تدور حول تزويده لمرؤوسيه بما توصل إليه من حلول ومحاولته الحصول على موافقتهم على ما ينوي إتخاذه من قرارات، ويكون إهتمامه في مثل هذه المؤتمرات منصبا على حصوله على طاعة وتأييد مرؤوسيه[1]، إلا أنه لا يكون لهم أي دور في المناقشة الهادفة، ولا يتيح لهم فرصة المساهمة بأفكارهم التي تكون مفيدة له الإطلاع على أبعاد المشكلة وحتى إذا أتاح الفرصة لهم بإثارة أسئلة و أو تقديم إقتراحات أو إثارة مناقشات، فإنما يكون قصده من ذلك تكون الإقتناع لديهم بما يريده هو – ولو كان هذا الإقتناع ظاهريا – أما الإقتناع الحقيقي فلا يهمه كثيرا، وبهذا يكون الهدف النهائي في مثل هذه المؤتمرات هو حصول المدير على موافقة مرؤوسيه على القرار الذي ينوي إتخاذه.

## 4– المراجعة الداخلية في ظل نمط ديمقراطي شكلي

إن من الدراسات الهامة التي كشفت عن درجات السلوك الديمقراطي للمدير تلك التي قام بها" تانباوم وزميلاه " و ماكجريجور **Mc Gregor**[2] والتي توصلوا فيها إلى بعض النماذج التي تبين درجات المشاركة في ظل النمط الديمقراطي وسنكتفي بسرد النماذج التي يقل فيها دور المراجعة الداخلية في عملية صنع القرارات وهي: النموذج الأول: هو نموذج المدير الذي يضع حدودا معينة ويطلب من مرؤوسيه المشاركة في إتخاذ القرارات في تلك الحدود فقط، فهنا يكون هذا الأمر بمثابة المثبط والمقلل لما يمكن أن تسهم به المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات.

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

يتضح من خلال ما سبق لنمطي الأوتوقراطي الخير والمتعامل التفاوت بينهم من حيث درجة المشاركة التي يتيحها كل نمط منها في إتخاذ القرارات، ففي النمط الأوتوقراطي الخير يبدو سلوك المدير من هذا النمط أنه أقل تطرفا في تحكمه، ويبدو ذلك من خلال إشراك مرؤوسيه بشكل محدود في إتخاذ القرارات ومحاولة إقناعهم بقبول القرار، وفي النمط الأوتوقراطي المتعامل يبدو أسلوب المدير من هذا النمط على أنه أقل درجات السلوك الأوتوقراطي تطرفا في إستبداديته وأكثرها إقترابا من السلوك الديمقراطي من حيث إعطاء المرؤوسين قدرا – ولو يسيرا – من الحرية لمشاركته في صنع القرارات، وميله نحو التخفيض من حدة تحكمه في مرؤوسيه الذي يظهر من خلال لباقته في إقناعهم وتوليد الإحساس لديهم بالمشاركة.

---

[1] - - نواف كعنان، مرجع سبق ذكره، ص 213.

[2] - نفس المرجع ، ص 214.

وبالرغم من أن كل من النمطين السابقين يبقى ذا طابع أوتوقراطي لأن المدير في كل نمط منها يحتفظ بسلطته النهائية في الأخذ بآراء مرؤوسيه وإقتراحاتهم، أو عدم الأخذ بها و إتخاذه منفردا القرار النهائي، أما بالنسبة لنموذج المدير الديمقراطي الشكلي أين توضع حدود ضيقة للمشاركة في عملية صنع القرارات أو عندما تكون هناك ظروف أمام المدير يرى أنه من غير اللائق إشراك مرؤوسيه في عملية صنع القرارات.

فعند كل هذا نقف عند حدود مشاركة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار بالإضافة إلى النمط الأوتوقراطي المتطرف.

## المطلب الثاني: ضغوط المديرين

من خلال تناولنا للعوامل المؤثرة في عملية إتخاذ القرارات رأينا أنه كيف يتأثر متخذ القرار بعوامل ومتغيرات نابعة من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، وأنه قد يكون من الممكن التحكم بتأثير البيئة الداخلية في حين يصعب على المدير التحكم بتأثير البيئة الخارجية بما فيها من متغيرات سياسية و إجتماعية إقتصادية.

وقد أثبتت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين – وخاصة في الدول النامية — على إختلاف مستوياتهم في المؤسسة الإدارية المختلفة أيا كان نوعها ونشاطها وحجمها، يتعرضون لضغوط عديدة، وأن هذه الضغوط أصبحت سمة مميزة للعصر الذي نعيش فيه، كما أصبحت البيئة سواء الداخلية أو خارجية هي مصدر هذه الضغوط، وأثبتت هذه الدراسات أن مقدار السلطة الممنوحة للمديرين لا تتناسب مع المسؤوليات المناطة بهم والضغوط التي تواجههم والتي ينعكس أثرها على نوعية وفاعلية القرارات التي يتخذونها.

إن هذه الضغوط تؤثر بشكل أو بأخر على مرد وديٰة القرارات المتخذة من قبل المدير فبالرغم من أداء خلية المراجعة الداخلية عملها على أحسن وجه و وفقا لجميع المتطلبات فإن مساهمتها من خلال التقارير النهائية تكون محدودة أو حتى أنه لا يكون أي دور في عملية صنع القرار.

يمكن تقسيم هذه الضغوط التي يتعرض لها المدير و التي تؤثر في قراراته و التي تحد بذلك من الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار إلى نوعين:

- الضغوط الداخلية؛
- الضغوط الخارجية.

### 1- الضغوط الداخلية:

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

**أ- ضغوط الرؤساء** : فالمدير الذي لا يعرف حدود سلطاته أو الذي لا يخول السلطة الكافية من رؤسائه لإنجاز واجباته و يخشى لومهم، غالبا ما يحجم عن اتخا ذ القرارات القاطعة، و هناك أسباب تدعو المدير متخذ القرار للالتزام بسلطة رئيسه عند اتخاذ هللقرار أهمها: أن المدير يريد أن يضمن الحصول على موافقة رئيسه على

قراره و أن الرئيس يحكم سلطته الواسعة في التنظيم و فهمه الشامل و العميق للأمور يمكنه من اقترا ح و ابتكار بدائل جديدة متعددة يضاف إلى ذلك أن بعض الرؤساء لا يميلون كثيرا إلى تفويض سلطاتهم لمرؤوسيهم –كما رأينا سابقا – كما أن بعضهم يفضلون عرض القرارات عليهم من قبل المديرين قبل اتخاذها أو وضعها موضع التنفيذ .

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

فقد كشفت بعض الدراسات التي أجراها مركز البحوث التابع لجامعة ميتشجان الأمريكية في مجموعة من الشركات[1] ، أن المجموعات غير الرسمية التي تتكون داخل هذه الشركات كانت تظهر فيها قيادات غير رسمية تتولى مهمة تمثيل أعضاء هذه المجموعات و التحدث بإسمهم في ما يخصهم وما يرغبون به ولوحظ خلال الدراسة أن القيادات غير الرسمية في هذه الإدارات توجه أعضاء المجموعات الغير رسمية إلى معارضة قرارات المديرين أو عدم تنفيذها، وأن أعضاء هذه المجموعات كانوا يتعاونون فيما بينهم للتغطية على أخطائهم، وكانوا يعلنون أحيانا صيحات الإحتجاج أو الإتهامات العلنية ضد المشرف عليهم، كما كانوا يستخدمون الإتصالات غير الرسمية – عن طريق الإشاعات – لتوجيه نظر المشرف إلى مطالبهم، وأثبتت نتائج هذه الدراسات أن وجود هذه التجمعات الغير رسمية بالشكل الذي يحقق الأهداف المطلوبة، ويكون ذلك لأن مناقشة المجموعة وقيادتها للمشاكل يمكن أن تؤدي إلى الحصول على قبولها للقرار المزمع إتخاذه وموافقته عليه، وكل ذلك يجب بعد معرفة المدير ما إذا كانت المجموعة المراد إشراكها أو قيادتها تخفي نوايا عدوانية أو غير ودية نحوه أو نحو التنظيم، وإذا وجد ما يشير إلى ووجود مثل هذه النوايا فمن المخاطرة أن يترك المجال مفتوحا أمام مثل هذه المجموعات للمشاركة في إتخاذ القرارات.

يضاف إلى ما سبق أن هذه التجمعات قد تشكل عامل ضغط على المدير من خلال إستغلال مشاركة أعضائها في اللجان التي تكلف بحل بعض المشاكل التي تواجهه، ذلك أن هذه اللجان قد تضم في عضويتها واحدا أو أكثر من الآخرين في إبداء الآراء وتقديم الإقتراحات التي تكون فيها مصلحة لمجموعتهم، وقد يواجهون الأعضاء الآخرين بآراء وإقتراحات تستهدف الوصول بالمشكلة إلى حلول معقدة، وقد يعدون تقارير تتضمن ما يكون فيه دعما لمجموعتهم التي ينتسبون إليها لتحقيق بعض المصالح الخاصة، أو لتحقيق ما يهدف إليه المدير، وكل هذه الإعتبارات تؤدي إلى إتخاذ قرارات وسط أو تصالحيه رغم إتساع نطاق السلطة التي يتمتع بها المدير متخذ القرار.

**ج– كذلك يعتبر من الضغوط الداخلية:**

[1] - نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 307.

يعتبر من الضغوط الداخلية ضيق الوقت لدى المدير وإضطراره إلى إتخاذ القرارات تحت ضغط ظروف معينة حيث لا تكون الفرصة كافية للحصول على المعلومات الوافية عن البدائل و دراستها، وكذلك مدى تعدد الحلول البديلة إذ كلما تعددت الحلول كلما تطلب ذلك جهدا ووقتا لدراستها، كما يعتبر من الضغوط الداخلية تلك الخاصة بإمكانيات المؤسسة المالية وتوفير السيولة اللازمة لمواجهة عملياتها الجارية، وتوفير عناصر الإنتاج اللازمة سواء كانت عناصر بشرية متميزة أو مستلزمات إنتاج غير متوفرة في الأسواق أو قطاع غيار توقف إنتاجها.

**2- الضغوط الخارجية**

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

**أ. ضغوط الرأي العام:**

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

**ب. الضغوط الإقتصادية:**

تتمثل هذه الضغوط في حالات التضخم و الإنكماش وفوائد الأموال، والتذبذب في أسعار العملات، والعرض والطلب والتي تؤثر تأثيرا مباشرا على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها، كما تنعكس آثارها على القرارات فتحد من فاعليتها، يضاف إلى ذلك إهتمامات مختلف فئات الشعب التي يتعامل معها من الضغوط الإقتصادية، القوى الإقتصادية المتمثلة في المنافسة وندرة المواد ومستوى الخدمات الخارجية والأسعار.

**ج. الضغوط النابعة من علاقات المدير الشخصية و الإجتماعية والإقليمية خارج نطاق العمل:**

قد أوضحت التطبيقات العملية أن العلاقات الشخصية للمدير خارج نطاق العمل تلعب دورا بارزا في توجيه قراراته، وخاصة في الدول النامية، إذ أن المدير في هذه الدول يرتبط بمجموعات متشعبة من الصلات والعلاقات الأسرية والروابط الإقليمية، بل وروابط أبناء البلد أو الحي، وهذه كلها تمارس ضغوطا على المدير لتشكيل قراراته وفقا للمصالح الشخصية لأصحاب هذه الصلات، تبرز هذه الضغوط بشكل واضح عند الإعلان عن وظائف شاغرة، إجراء حركة الترقيات أو التنقلات، التعاقد على الإنشاءات أو

التوريدات، إذ يحاول أصحاب المصلحة إستخدام صلاتهم بالمدير لخدمة مصالحهم بصرف النظر عن القواعد والنظم الموضوعة.

عادة ما تكون هذه الضغوط من زملاء المدير في المؤسسة الأخرى أو من أشخاص يستمدون الحق في الضغط من مراكزهم الرسمية أو من هيئات لها طابع خاص، كالنقابات العمالية أو المهنية أو هيئات دينية أو تنظيمات حزبية، وكلها ضغوط تهدف إلى تحقيق مصالح خاصة لهم تكون على حساب صواب القرار وفعاليته.

**د- الضغوط النابعة من أجهزة الرقابة المركزية:**

يضاف إلى ما سبق الضغوط النابعة من أجهزة الرقابة المركزية بما يتطلبه عملها من بيانات ومعلومات إذ يضطر المدير متخذ القرار إلى إمداد هذه الأجهزة بما يستغرق بعض وقته وطاقته فينعكس ذلك على قراراته، زد على ذلك الضغوط التي تسببها أجهزة الإعلام على المديرين من خلال ما تنشره هذه الأجهزة من إنتقادات أو تقييم لقرارات المديرين وإبراز وجهات النظر والآراء لبعض فئات الرأي العام حولها، وكل ذلك يشكل ضغطا على المدير سواء بالنسبة لما إتخذه من قرارات أو لما يزمع إتخاذه من قرارات في المستقبل، كما أن مثل كل هذه الضغوط من شأنها أن تعرقل الدور الذي من الممكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار، وقد كون تأثير هذه الضغوط على دور المراجعة الداخلية في إحدى المراحل أو الخطوات الخاصة بصنع القرار، فبالرغم من إستكمال المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية وفعاليتها إلا أن هذه الضغوط تحد من أو تبطل ما كان مرجوا من وراء المراجعة الداخلية.

## المطلب الثالث: الإستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية

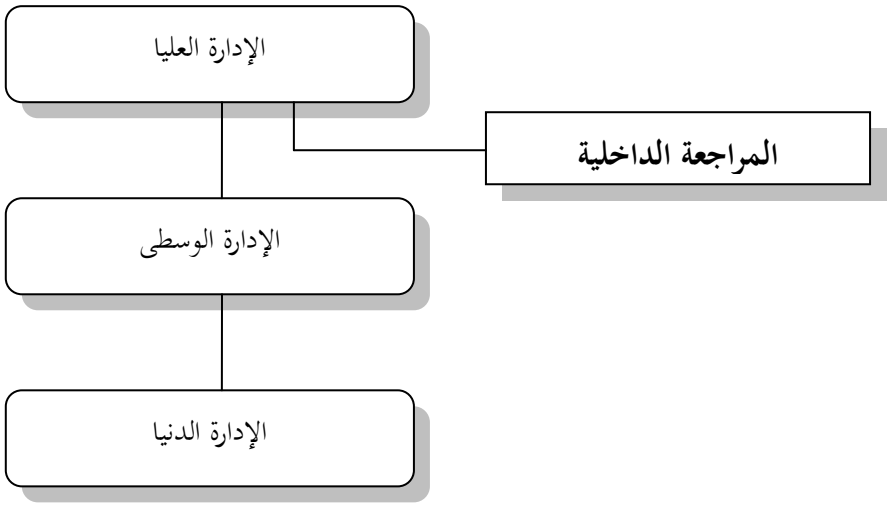
لعل أكثر الأمور خطورة في المراجعة الداخلية هي أن تكون مرتبطة مع المدير المالي مما يعرض أهداف المراجعة الداخلية إلى البيروقراطية بل وإلى عدم تحقيق الأهداف بالكامل، فمثلا لو إكتشف المراجع الداخلي أن هناك بعض الغش أو الأخطاء في الدائرة المالية والتي يرأسها المدير المالي فكيف للراجع الخارجي أن يقدم تقريره إلى المدير المالي والذي هو أصلا مسؤولا عن تلك الدائرة، من هنا أتت الأهمية على إستقلالية دائرة المراجعة الداخلية بشكل تام وأن تكون مربوطة بشكل يوفر لها نوعا من الإستقلالية، مما دعا إلى اعتماد معايير الممارسة المهنية، إذ أن من معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن باقي الأنشطة – الوظائف – التي يقوم بمراجعتها وهذا يتطلب ضرورة أن

يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوط بها، ويجب أن يكون المراجع موضوعيا في أدائه لأعمال المراجعة إلا أن التطبيقات العملية لهذه المهنية أثبت أنه في أي حال من الأحوال أن تكتمل إستقلالية المراجع الداخلي وهذا من خلال زاويتين:

**1- تنظيمية رسمية:**

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

**شكل رقم(38): وضع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة**




**المصدر**:فتحي رزق السوافيري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص84.

نلاحظ من خلال الشكل و الذي يبن تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث جاء ليعمل على المحا فظ ة على أداء مهمة المراجعة الداخلية بعيد عن جميع أنواع الضغوطات ونشأة المصالح بين هذه الأخيرة وبين باقي الوظائف في المؤسسة، فهذا التموضع يسمح بتواجد قدر كافي من الاستقلالية بين المراجعة الداخلية و كل من الإدارة الوسطى و الإدارة التنفيذي ة أي بين وظيفة المراجعة الداخلية وبين باقي الوظائف- هذا في ظاهر الشكل وما يجب أن يكون- إلا أن كما نلاحظ أن تبعية المراجعة الداخلية با لإدارة العليا يحد من استقلالية المطلقة للمراجعة الداخلية في أداء مهامها داخل المؤسسة، و المراجع الداخلي هو المسؤول أمام الإدارة العليا- وبالتالي هو دائم ا يعمل فطريا - علي إرضاء الإدارة العليا، ففي كل مرة يقوم بمراجعة عملية ما يقوم برفع تقريره إلي الإدارة العليا و الذي يبين ما وجده حول العملية التي قام بمراجعتها، فإذا كانت هناك قرارات تم إتخاذها- أو إجراءات تم سنها و شرع في تنفيذها- وكانت الإدارة العليا هي الجهة

المسؤولة علي ذلك فإن المراجع الداخلي إذا قام بعملية المراجعة لمثل هذه القرارات و الإجراءات، فانه إذا رأى ما يعيبها أو أنها في غير محلها لايستطيع الطعن في هذه القرارات- الإجراءات- و يعمل على مجاراة الإدارة في ذلك، خاصة إذا كان الأسلوب الإداري المنتهج هو أسلوب أوتوقراط ي وذلك كونه شعور نفسي بأن الجهة المرفوع إليها التقرير النهائي هي عليا وذات سلطة وأن المراجع الداخلي مجرد موظف يقوم بوظيفته رقابية علي بقية الوظائف و التي تقع في الصف الثاني و أنه لا تنبعث منه أي سلطة إتجاهه، فبذلك نلاحظ أن الدور الذي كان من الممكن أن يلعبه المراجع الداخلي في عملية صنع القرار- والذي يؤهله في ذلك معيار الاستقلالية- محدود أو يكاد أن يكون تمثيلي هذا إذ كانت العمليات أو الإجراءات التي تم مراجعتها الصادرة عن الإدارة العليا فيصبح الاقتراح أو إعطاء رأى حول قرار إما هو تعدي علي صلاحية الإدارة العليا والتي هي علي دراية كاملة بما يجري داخل المؤسسة .

فبالرغم من أن أي قرار يتخذ فإنه يجب أن يخضع لعملية مراجعة تنفيذ- كما ر أينا سابقا- وهذا وفقا لشكل رقم (27).

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

**2- غير رسمية:**

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

**خلاصة :**

تمر عملية إتخاذ القرارات بمجموعة من الخطوات إنطلاقا من تحديد المشكلة ثم التمعن فيها ودراستها وتحليلها، حتى يمكن تحديد البدائل وتقويمها، ثم تأتي عملية إختيار البديل الأفضل، ثم البحث في الكيفية التي يتم بها تنفيذ هذا البديل المختار، ومن ثم يتم الشروع في تنفيذه ومتابعته متابعة دقيقة، حتى يمكن تدارك الأخطاء التي من الممكن أن تقع، ثم يتم تقيم هذا القرار المتخذ، وهناك عدة أساليب مختلفة لتنفيذ هذه القرارات، كل حسب نوعه.

كما تحتاج عملية إتخاذ القرارات هذه إلى معلومات ذات مواصفات معينة، حتى تكون القرارات المتخذة ذات جودة، وتتوقف مواصفات المعلومات هذه على مدى قوة وعلمية نظم المعلومات المنتجة لها داخل المؤسسة وفي ذات الوقت قد أثبتت نظم المعلومات الفرعية عجزها على إصدار معلومات إدارية تصلح لإتخاذ القرارات، لذا

وجب الرقي بالمعلومات الصادرة عن النظم الفرعية للمعلومات، إلى معلومات إدارية صالحة للإستعمال في العملية الإدارية، تختلف هذه المعلومات من حيث مواصفاتها بحسب حاجة كل مستوى إداري فالقرارات الإستراتيجية تحتاج إلى معلومات تختلف في صفاتها عن تلك التي تعتمد في القرارات التكتيكية أو التنفيذية، وكذلك نفس الحال بالنسبة لقرارات التكتيكية والتنفيذية، فتساعد المراجعة الداخلية هذه المستويات الإدارية على ضمان السلامة والصحة والشرعية لهذه المعلومات، و إنطلاقا من هذا يكون للمراجعة الداخلية دور فعال في عملية صنع القرار.

لا يمكن الحكم على قرار ما على أنه الفعال أم غير ذلك، ما لم تتم دراسة معمقة حول جميع حيثيا هذا القرار، فهناك عدة عوامل تؤثر في فاعلية القرار المتخذ على الرغم من أن القرار المتخذ هو سليم في جميع خطواته، و إنطلاقا من هذه العوامل وغيرها من الممكن أن يتقلص دور- أو تكون هناك محدودية – للمراجعة الداخلية في عملية صنع القرار.

# الفصل الرابع
# دراسة تطبيقية
# لحالة صندوق
# الخدمات الإجتماعية
# و الثقافية لسونلغاز

**تمهيد:**

بعد القيام بدراسة نظرية للمراجعة الداخلية و ما ورد في عملية اتخاذ القرار، أردنا أن نطبق هذه الدراسة في أرض الواقع.

لذالك دعمنا دراستنا بدراسة ميدانية فأخذنا وحدة: صندوق الخدمات الاجتماعية و الثقافية FOSC ليكون محل دراستنا من خلال دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار. و هذا من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة.
- المبحث الثاني: عرض تقييمي للمراجعة الداخلية في المؤسسة.
- المبحث الثالث: أهمية المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات بالمؤسسة.

**المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة**

الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز SONALGAZ هي شركة عمومية جزائرية، مجال نشاطها إنتاج و نقل الطاقة و توزيعها. و قانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسة و لا سيما في ميدان تسويق الكهرباء و الغاز نحو الخارج.

تم تأسيسها سنة 1947 و مع مرور الوقت بدأت الشركة الوطنية تتوسع و تتفرع إلى عدة فروع على مختلف أنحاء الوطن من بين فروعها: صندوق الخدمات الاجتماعية و الثقافية FOSC ، وهي شركة مدنية مكلفة بقطاع الخدمات الاجتماعية لفائدة عمال جميع فروع شركة سونلغاز و التي كانت فيها مجال دراستنا.

**المطلب الأول: نبذة تاريخية للمؤسسة**

النشاط الاجتماعي كان دائما و ما زال عنصر هام في النظرة الإستراتيجية للمؤسسة، فالنشاط الاجتماعي ليس حديث الولادة بالنسبة لسونلغاز فقد ظهر منذ ظهور EGA التسمية السابقة لسونلغاز عام 1947 و ذالك عبر المراحل التالية:

(1947-1962) : ظهور و إطلاق النشاط عبر CCAOS في 47، لتنتقل الخلافة بعدها الى CPVICAS في 59 الذي كان يسير بالإضافة إلى النشاط الاجتماعي التكميلي.

(1962-1971) : CMCAS تواصل نشاطها و هي تحت مسؤولية CCOS في 68.

(28-07-1969) :تأسيس مجمع سونلغاز.

( 1971-1978) : في ظل مرحلة إعادة تنظيم، ثم إقفال CMCAS و بالتالي ثم ظهور خدمة النشاط الاجتماعي و الثقافي يهدف إلى إتباع السياسات المسطرة و تحقيق الأهداف الثابتة و المرجوة في هدا الميدان.

(1978-1991) : مرحلة تطوير و توحيد قامت بإيقاف جميع المبادئ التي تحكم النشاط.

حيث ارتكزت هذه المرحلة على أربعة نقاط أساسية:

سياسة النشاط الاجتماعي و الثقافي OSC معروفة و واضحة بالنسبة للعمال.

النشاط الاجتماعي غير منفصل غن المؤسسة و يجب أن يكون مدعم من طرف جميع المسؤولين.

الفصل بين الهيئات السياسية ، لها دور في التصميم ،توجيه و مراقبة هيئة الإدارة.

ابتداء من 1991 مرحلة تغيير جذرية تميزت بتطبيق قوانين اجتماعية جديدة تدمج بين الإدارة و اللجان المشاركة فيها حيث أن أول مؤتمر في هذا المجال تم في 1992 و حث على:

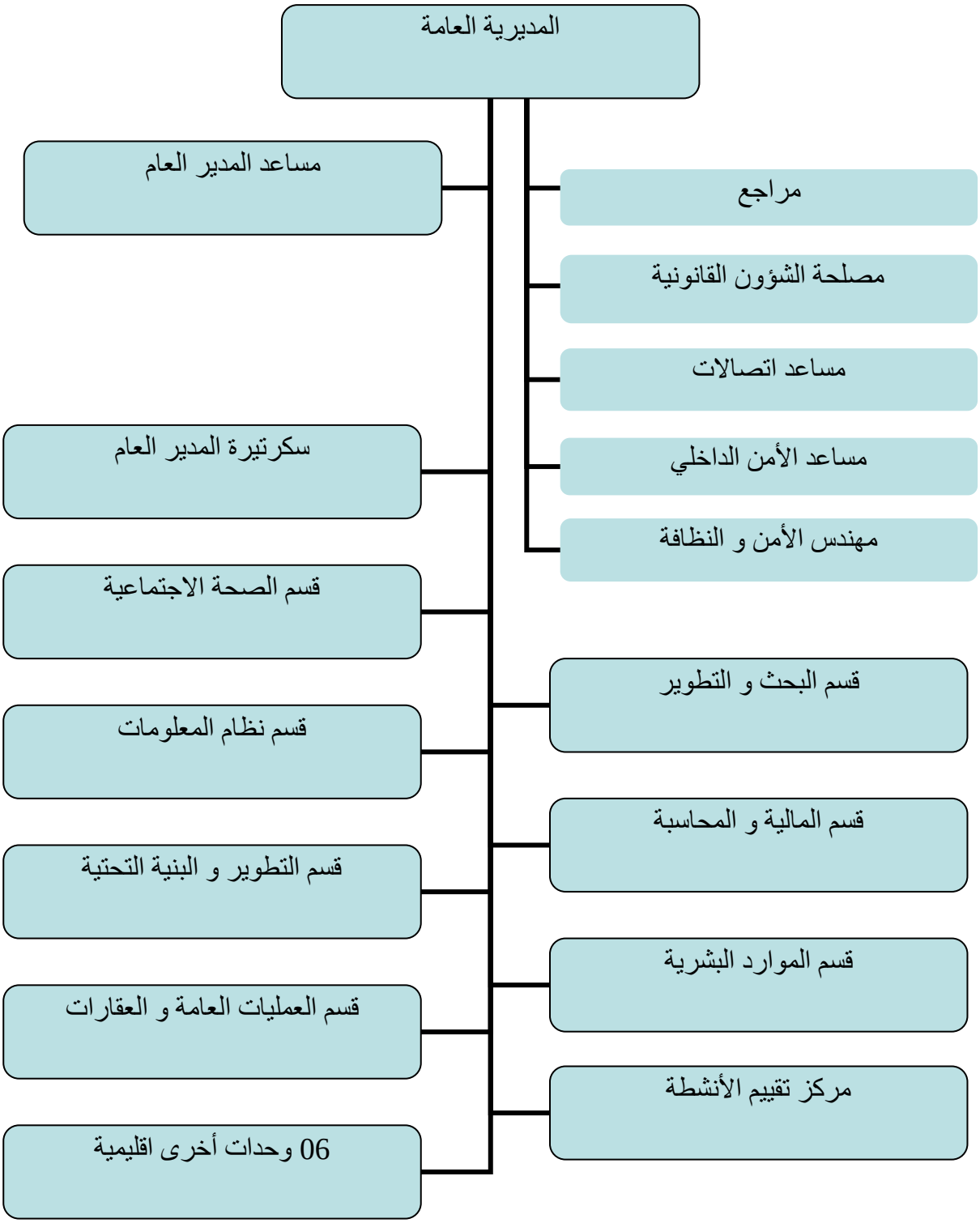
تحديد أهم المبادئ المديرة للعمل الاجتماعي.

رسم أهداف واضحة في مجال تطوير العمل الاجتماعي.

إيقاف أولويات المسائل المتعلقة بالأنشطة الخارجة عن المجال.

## المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لصندوق الخدمات الاجتماعية و الثقافية لسونلغاز

الشكل 40: الهيكل التنظيمي للمؤسسة




المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

1) **المدير العام:**

يتولى مهمة الإشراف على جميع أقسام الوحدة و اتخاذ مختلف القرارات.

2) **قسم المراجعة:**

يتكون من مراجع واحد يعمل على مرجعة و مراقبة مختلف الإجراءات المتبعة في الأقسام و توجيهها حسب القوانين المفروضة.

3) **مصلحة الشؤون الاجتماعية:**

تهتم بالقضايا التي تكون فيها الشركة أمام مختلف الجهات القضائية.

4) **قسم المالية و المحاسبة:**

يهتم بالتسجيل المحاسبي و الزمني لجميع العمليات المنجزة من طرف المؤسسة ( بيع، شراء، دفع الرواتب، إعداد الميزانية، جدول حسابات النتائج ).

5) **قسم الموارد البشرية:**

يهتم بالشؤون و الإجراءات المتعلقة بالاستغلال و الاستثمار و تسيير العمال و الموارد المالية.

## المطلب الثالث: دور ووظائف المؤسسة FOSC

### أ. دور صندوق الخدمات الاجتماعية و الثقافية FOSC :

له دور في التنشيط، و تنسيق القطاع الاجتماعي و الثقافي و ذلك بإتباع السياسات المسطرة من قبل أعضاء صندوق الخدمات الاجتماعية و الثقافية FOSC، المؤتمر الوطني CN، مجلس الإرشاد و المراقبة COS.

كما له دور أيضا في مراقبة و تتبع التقديرات و برمجة المشاريع السنوية، و مشاريع التنمية و التطوير، كما يمكن أن يكون له دور مباشر في تسيير هذه الأنشطة.

**ب. وظائفه:**

1 -تطوير أي عمل يساهم في تحسين الرفاه المادي و المعنوي للعمال و ذلك بإعطائهم الحق في:

- المساعدة الاجتماعية.
- الفوائد في مجال الصحة.
- مختلف الأنشطة الترفيهية و الثقافية.
- الرياضة
- السياحة

كل هذا يتم من موارده الخاصة أو التعاقدات الداخلية

2 -الحصول على كل الممتلكات المنقولة التي لها علاقة بالنشاط.

3 -تحقيق خدمات لأطراف أخرى بالتعاقدات.

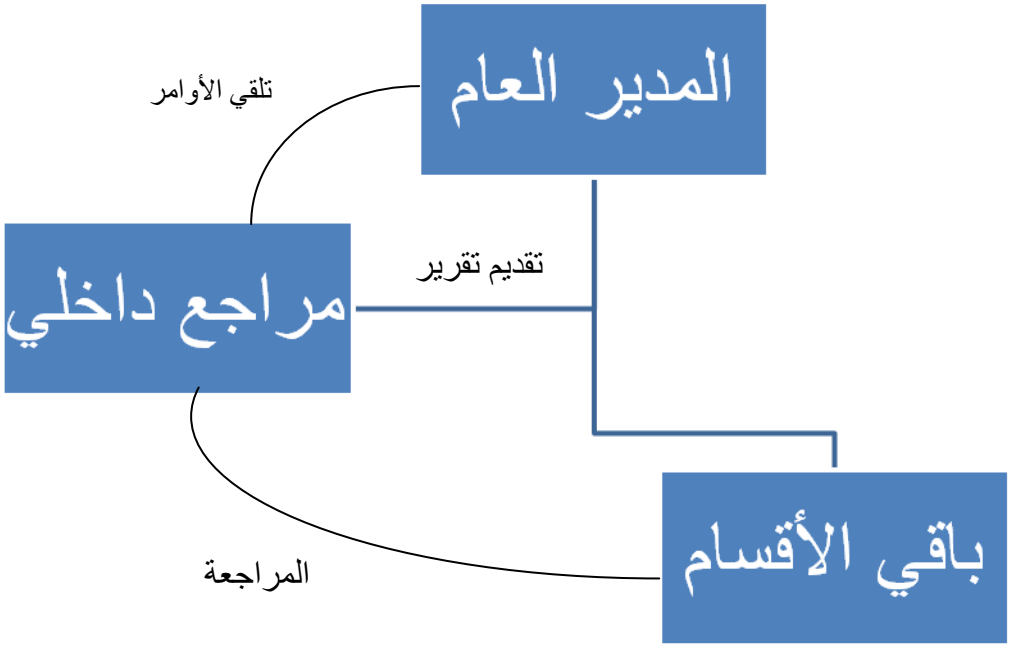
## المبحث الثاني: عرض تقييمي للمراجعة الداخلية في المؤسسة

بعد القيام بالتعرف على المؤسسة محل الدراسة، سوف نقوم بدراسة المراجعة الداخلية للوحدة، و سنحاول إثبات من خلال هذه الدراسة أهمية المراجعة الداخلية و دورها في اتخاذ القرار المناسب.

### المطلب الأول: تقديم المراجعة الداخلية للمؤسسة

تعتبر المراجعة الداخلية الركيزة الأساسية لسير الجيد للمؤسسة فهي تتميز بقدر كبير من الاستقلالية و هذا ما يمكنها من أداء مهمتها بصفة جيدة و متميزة، و الشكل التالي يوضح مكانة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الشكل 41: مكانة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.




المصدر: من أعداد الطالب

من خلال الشكل نلاحظ ان الوحدة FOSC تعتمد غلى مراجع واحد و ذلك لصغر حجمها. فهي تعتمد على مراجعها للقيام بمختلف التفقدات و الزيارات الميدانية لمختلف الأقسام، فالمراجع تابع مباشرة لمدير الوحدة،

كما نلاحظ ان الوحدة تضم مكتب خاص بالمراجع الداخلي الذي يقوم بعملية المراجعة و كتابتها في شكل تقرير لتقديمها للمدير العام في الأخير.

## المطلب الثاني: مسار عملية المراجعة الداخلية.بالمؤسسة

تسيير عملية المراجعة بالوحدة عبر أساليب محددة ضمن القانون الداخلي للوحدة.

1 -منهجية عملية المراجعة الداخلية:

في بداية كل سنة تقوم الوحدة بتحديد برنامج الذي تراه مناسبا لتحقيق أهدافها و محاولة التسيير الجيد، حيث يقوم المراجع الداخلي بتجديد المهام و توقيت كل مهمة. و عند مباشرة عملية المراجعة يقوم المراجع بإرسال وثيقة إلى المصلحة التي يريد مراجعتها و يحدد فيها: تاريخ المراجعة، الوثائق التي سوف يتم مراجعتها و من هم الموظفون المعنيون بمهمة المراجعة، حيث بقوم بتفصيل كل العمليات و التحقيق فيها، و أخذ كل البيانات التي تفيده في مهمته، و أثناء قيامه بمهمة المراجعة الداخلية يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية التي هي محل المراجعة لمعرفة المخاطر التي سوف تواجه هذه المصلحة.

كما انه يمكن في بعض الأحيان أن يقوم المراجع بالمراجعة دون تحديد برنامج مسبق و ذالك بناء على طلب المدير العام، و تكون المراجعة في الفترة التي يحددها هذا الأخير.

و عند انتهاء عملية المراجعة الداخلية بقوم المراجع الداخلي بكتابة التقرير النهائي الذي يعتبر خلاصة جهده، يشمل جميع الملاحظات و التوصيات اللازم اتباعها، ليوجهه مباشرة لمدير الوحدة المسؤول عن اتخاذ الإجراءات و القرارات اللازمة.

2 -معايير إعداد التقرير:

- التقيد بالخصائص الشكلية و الموضوعية.
- يجب أن يكون التقرير واضحا و مختصرا.

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع.

- يجب أن يضم التقرير: العنوان، المقدمة، أهداف المهمة، وسائل و آليات العمل.

- مدير الوحدة هو المسؤول عن تطبيق نصائح و توصيات المراجع الداخلي.

## المطلب الثالث: تقييم المراجعة الداخلية للمؤسسة.

للوقوف على مدى كفاءة المراجعة الداخلية قمنا بإجراء مقابلة مع المراجع الداخلي و توصلنا إلى ما يلي:

الجدول 05: استبيان حول تقييم المراجعة الداخلية

| الأسئلة | نعم | لا | التعليق |
|---|---|---|---|
| هل فترة المراجعة تعتبر مناسبة؟ | X | | نعم تعتبر مناسبة، يجب تحديدها حسب نوع المهمة. |
| هل الآليات المطبقة في المراجعة الداخلية تحقق النتائج المرجوة؟ | X | | نعم لأن المراجع يعتمد على آليات تساعده في أداء مهمته بكل دقة. |
| هل البرنامج السنوي من ناحية الدقة و الوضوح يعتبر مقبولا؟ | X | | |
| هل هناك تعاون بين المراجع الداخلي و الشخص المراجع؟ | X | | يجب أن يكون هناك تعاون لتسهيل المهمة. |
| هل تتم مراجعة التوصيات التي يقدمها المراجع في التقرير مع المدير؟ | X | | نعم و ذلك حسب أهمية التقرير للوصول إلى قرارات مناسبة. |

المصدر: من إعداد الطالب مقابلة مع المراجع الداخلي لمؤسسة FOSC

من خلال هذا الاستبيان رأينا أن وحدة FOSC تطمح إلى تطبيق المراجعة الداخلية بصورة جيدة و ذلك من أجل التسيير الحسن للوحدة.

فتعتبر فترة المراجعة مناسبة و البرنامج السنوي مقبول و واضح، حيث هناك تعاون بين المراجع الداخلي و المصلحة المراجعة. أما التقرير النهائي الذي يضم مختلف التوصيات فيقدم للمدير العام الذي يقوم بمناقشته مع المراجع للوصول إلى قرارات مناسبة.

## المبحث الثالث : أهمية المراجعة الداخلية في إتخاد القرار.

على خلاف المؤسسات التجارية و الصناعية فصندوق الخدمات الإجتماعية و الثقافية لا يهدف لتحقيق الربح و الحصول على أكبر رقم أعمال، بل يسعى لتحقيق خدمات إجتماعية و تحسين الرفاه المادي و المعنوي للموظفين. إلا أن هذا لم يمنعه من تبني مختلف القرارات الإستراتيجية، التكتيكية و التنفيدية كغيره من المؤسسات.

### المطلب الأول: أنواع القرارات في وحدة FOSC

من بين القرارات في الوحدة نجد :

- قرارات إستراتيجية:

و تتمثل في إرضاء الزبائن و الذين هم موظفين في شركة سونلغاز و تقديم لهم مختلف الخدمات الإجتماعية و الثقافية و تحقيق الرفاهية لغرض كسب ثقة الموظفين و تمسكهم بعملهم و هذا يعود بالمردودية على كامل مجمع سونلغاز. أي قرار إستراتيجي له هدف معنوي غير ملموس.

- قرارات تكتيكية :

يتم إتخادها في مختلف المصالح للوحدة من بينها مصلحة الموارد البشرية التي تقوم بتسيير النظام الداخلي للموظفين و تنظيمه و التحكم في المصاريف المختلفة.

- قرارات تنفيذية :

تتمثل في مختلف الطرق التي تتم على مستوى المصالح و تتمثل في كيفية تسيير النظام الداخلي و تحسينه يتم إتخاد هذه القرارات إستعانة بأعمال المراجع الداخلي.

### المطلب الثاني : أثر المراجعة الداخلية على قرارات المتخدة في الوحدة.

يصعب قياس مدى أهمية و أثر المراجعة الداخلية في إتخاد القرار في المؤسسات ذات الطابع الخدماتي الذي لا يسعى لتحقيق الربح، و ذلك لعدم وجود رقم أعمال و تطوره و مقارنته مع السنوات السابقة.

لكننا سوف نحاول بقدر المستطاع إثبات أهمية المراجعة الداخلية و أثرها في إتخاد القرار .

يتم الإستعانة بالمراجعة الداخلية في المؤسسة إما من أجل مواجهة المخاطر إما من أجل إتخاذ إجرائات تحسينية، بالإضافة إلى هذا تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في عملية إتخاد القرار المناسب حيث يستعان بها لإيجاد حلول للمشاكل و هدا حسب وضعية كل مشكلة، بالإضافة إلى هذا فإن المراجعة الداخلية تقوم بمتابعة تنفيذ تلك القرارات .

وبعد الإطلاع على مختلف الوثائق و السجلات الرسمية التي فرضها قانون المالية المتضمن السجلات الإلزامية التي تتمثل فيما يلي :

- سجل الرواتب.
- سجل الإجازات السنوية.
- سجل الموظفين.
- سجل الموظفين الأجانب.
- سجل مراقبة المعدات الصناعية.
- سجل حوادث العمل.

فاختار المراجع سجلات الموظفين حيث حدد عينة منهم و قام بمراجعة سجلات تسجيل الحضور و سجلات الساعات الإضافية.

## المطلب الثالث: المشاكل التي يواجها المراجع الداخلي في الوحدة.

يسعى المراجع الداخلي أن يؤدي مهامه بكل فعالية و كفاءة كبيرة حيث يمكنه أن يرى نتائج أعماله مجسدة في أرض الواقع إلا أن هذا لا يعني أنه لا يواجه صعوبات في تأدية مهمته و هذا ما يفقده في بعض الأحيان تركيزه في الأداء، و من بين المشاكل التي يواجهها المراجع الداخلي في المؤسسة هي :

* ال'تقاد الخاطئ لدى بعض الموظفين حيث ينظرون للمراجع الداخلي على أنه جاسوس داخل المؤسسة و عند تأدية مهمته يبحث فقط عن أخطاء للوشاية به.

*بطئ شديد في حكة المعلومات حيث في بعض الحالات يقوم المراجع الداخلي بطلب وثائق و سجلات من أجل فحصها و ذلك يتم بصورة بطيئة جدا و هذا ما يؤدي إلى الإعاقة في عمله و عدم إكماله في فترة محددة و هدا ما ينقص من درجة فعالية المراجعة الداخلية.

*هناك مراجع واحد في المؤسسة وهو المسؤول عن مراجعة كافة أقسام المؤسسة و هذا ما يجعله يبدل جهد كبير من أجل بلوغ إلى ما يصبو إليه من نتائج.

**خلاصة الفصل الثالث:**

من خلال دراستنا للمراجعة الداخلية و تجسيدها في الواقع في وحدة صندوق الخدمات الإجتماعية و الثقافية FOSC و دورها في عملية إتخاد القرار توصلنا لبعض النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

* تعتبر المراجعة الداخلية كأداة تسيير فعالة تمثل أحد أهم مصادر الثقة من حيث المعلومات لذلك يستند عليها في عملية إتخاد القرار و يتوقف ذلك على مدى قناعة المستويات الإدارية بأهميتها.
* يجب تبني نظام معلومات متكامل يزيد من سيولة المعلومات بين مختلف مصالح المؤسسة.
* رغم توفر جميع مقومات المراجعة الداخلية إلا أنها تتلقى العديد من العراقيل التي تنقص من كفاءتها.
* من أجل زيادة أهمية المراجعة الداخلية يجب تغيير نظرة الموظفين نحوها و تحسين ظروف عملها .

# الـخـاتـمـة

من خلال دراستنا لفاعلية المراجعة الداخلية ودورها في عملية صنع قرارات فعالة، وبمعالجة جوانب وحيثيات هذا الموضوع، مع التعريج لواقع هذا الحال على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة سونلغاز، سوف تتضمن الخاتمة أهم النتائج التي تم التوصل إليها، والتي على أساسها سوف يتم إثبات صحة أو خطأ الفرضيات، ومن ثم الإجابة على إشكالية الموضوع وتساؤلاته الفرعية، وعرض أهم التوصيات وتقديم آفاق البحث.

## نتائج اختبار الفرضيات:

– تتمثل الفرضية الأولى في أن إعتماد مراجعة داخلية بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة وعلى جميع المستويات، كما تزيد توجيهات الخبرات الخارجية – المراجع الخارجي — من فاعلية المراجعة الداخلية في الإسهام في عملية إتخاذ القرارات.

وهذا ما تم إثباته من خلال أن القرارات المتخذة تمر بمجموعة من المراحل، بدأ بتحديد المشكلة محل القرار إلى غاية تنفيذ ومتابعة الحل الأفضل، فهناك دور فعال للمراجعة الداخلية التي تتوفر فيها مجموعة من المقومات الأساسية والمؤهلة عبر جميع هذه المراحل، إذ أن التواجد المستمر للمراجعين الداخليين في المؤسسة يؤهلهم بأن يكونوا ملمين بجميع ما في المؤسسة، وتزيد كذلك مساهمة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرارات إذا كان هناك تعاون كلي مع المراجع الخارجي، فتستفيد من خبراته في تحديد مواقع الثغرات الممكنة.

– أما فيما يخص الفرضية الثانية والتي تتمثل في أن مساهمة المراجعة الداخلية في عملية تفعيل جميع القرارات المتخذة، يتوقف على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية وظيفة المراجعة الداخلية.

وهذا ما تم إثبات فيه أن قناعة المستويات الإدارية المختلفة بالمراجعة الداخلية كوظيفة فعالة داخل المؤسسة، سوف تقودهم بالضرورة إلى الاستعانة بهذه الوظيفة لمواجهة المشاكل المختلفة وهذا بتوفير المعلومات المؤهلة والمناسبة لكل مرحلة من مراحل عملية صنع القرارات، وأن هذا الإهتمام وهذه القناعة سوف تزيد من فاعلية المراجعة الداخلية كأداة تستخدم في العملية التسييرية لتذليل الصعوبات وبلوغ الأهداف بفاعلية وكفاءة، إلا في حال أنه توجد مجموعة من العوامل المؤثرة في عملية صنع القرارات كمختلف الضغوط على متخذي القرارات، سوف تحد وتعرقل من مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل القرارات المتخذة، وهذا رغم توفر جميع المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية في المؤسسة.

– أما فيما يتعلق بالفرضية الثالثة والتي تنص على المؤسسة الإقتصادية الجزائرية تتبنى نماذج وطرق تسييرية حديثة تساعدها على بلوغ أهدافها، وتعتبر المراجعة الداخلية محل إهتمام بالنسبة لها، وهذا لما للمراجعة الداخلية من إسهامات في تحقيق نتائجها.

وهذا ما تم إثبات صحته من خلال الدراسة الميدانية لإحدى المؤسسات الجزائرية الكبرى سونلغاز، حيث أن هذه المؤسسة أيقنت بضرورة الاستعانة بالمراجعة الداخلية كوظيفة داخل المؤسسة، من أجل تتبع نشاطها ومراقبة السير

العادي لهذا النشاط، مع الوقوف على تطبيق السياسات والإجراءات المتخذة، الأمر الذي ساعد مؤسسة سونلغاز على تحقيق نتائج جيدة، خلال فترات متلاحقة ،

## نتائج الدراسة:

تتطور المراجعة بالتطورات الحاصلة على مستوى الواقع المالي العالمي، فأصبحت تشكل ضمانا دائما لأموال المستثمرين والمساهمين والمقرضين للمؤسسات الإقتصادية بفعل الثقة المطروحة في المعلومات المعلن عنها، بل وذهبت المراجعة إلى أبعد من ذلك، فأصبحت تعتبر كأداة بالنسبة للمؤسسة تساعدها على تقييم الأداء داخلها من خلال توفير المعلومة المطلوبة لذلك، وإظهار مواطن الضعف والقوى للمؤسسة، الأمر الذي أدى بالمراجعة الداخلية هي الأخرى من – حيث ممارستها وأهدافها، وهذا لما توجد من علاقة وطيدة بين المراجعة عامة، والمراجعة الداخلية بصفة خاصة، إذ أن المؤسسة تستفيد من درجة التكامل القائم بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية– تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.

– تستعين إدارة المؤسسة بالمراجعة الداخلية للتخفف ما عليها من ثقل المسؤولية الملقاة عليها، والتي تخص تطبيق السياسات والإجراءات المختلفة وتحقيق الأهداف والمحافظة على مواردها، ومساعدتها على تحديد نقاط القوى ونقاط الضعف و سد الثغرات القائمة من غش واختلاس وأخطاء، من شأنها أن تعرقل الوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة.

– يجب على أي مؤسسة تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية أن تراعي مجموعة من الشروط الموضوعية من أجل الوصول إلى فعالية كبيرة لهذه الوظيفة، تتمثل هذه الشروط في المعايير التي من الواجب توفرها، من استقلالية إلى العناية المهنية الكافية ونطاق العمل وأدوات أعمال المراجعة، إلى التنظيم الواجب الذي يحكم إدارة قسم (مديرية) المراجعة الداخلية، من حيث نوع المراجعة (مركزية، مختلطة، لامركزية)، عدد القائمين على وظيفة المراجعة الداخلية، وهذا حسب وطبيعة نشاط المؤسسة وتوزعها الجغرافي.

– معظم الإدارات الحالية تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز نظام الرقابة لديها، وأن المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم، حيث تراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، الأمر الذي يؤدي بوظيفة المراجعة الداخلية أن تكون على قدر واسع من التنظيم والتحديد للمهام، والرقابة على مستوى مديرية المراجعة، لذا على المؤسسة أن تهتم بذلك، وتعمل على إبراز أهم طرق الاتصال بين العاملين داخل تنظيم المؤسسة وبين المراجعين الداخليين، بهدف الوصول إلى الأهداف بصورة فعالة.

– إن التطورات الحاصلة في المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة أوجب عليها أن تتخذ جملة من القرارات من اجل تصحيح موقف أو الإقبال على آخر، أو تدارك خطأ، أو المبادرة في اغتنام فرص متاحة تكون مربحة بالنسبة للمؤسسة، وهذه القرارات المختلفة تنقسم إلى ثلاث مستويات داخل المؤسسة، فهناك قرارات إستراتيجية وقرارات تكتيكية وقرارات تنفيذية، كل من هذه القرارات له أساليبه ونماذجه كل حسب نوعه، الأمر الذي يستدعي بأن

تكون المعلومة التي سوف يبنى عليها ويتخذ على ضوئها هذه القرارات، تتوفر لديها مجموعة من الصفات تؤهلها لذلك، لأنه في بعض الحالات الخطأ في قرار ما سوف يكلف المؤسسة كيانها وما يساعد على توفير هذه الصفات في هذه المعلومات وتأهيلها بأن تكون صالحة ونفعية بالنسبة للقرارات التي سوف تتخذ، هي وظيفة المراجعة الداخلية التي تساعد بالمد المتواني بهذا النوع من المعلومات إلى مختلف المستويات الإدارية، وهذا من خلال مراقبة هذه المعلومات من مختلف مصادرها أو الأنظمة التي هي ناتجة منها.

– تساعد المراجعة الداخلية في إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة، كما نساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية وكفاءة هذه القرارات، هذا الأمر الذي جعل من المراجعة الداخلية أداة مساعدة للمؤسسة على تدعيم وتفعيل قراراتها – إذا توفرت المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية — وأصبح مسيرو المؤسسة في كل مرة يتخذ من المراجعين الداخليين كمستشارين يشيرون باقتراحاتهم عليها بالطرق والمناهج والبدائل الفعالة حسب كل قرار.

## التوصيات والاقتراحات:

من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها نحاول إقتراح بعض التوصيات التي قد تساهم في تحسين أداء المراجعة الداخلية وتحسين درجة الاستفادة منها، وعلى هذا نورد فيما يلي أهم التوصيات والاقتراحات:

- ضرورة إعتماد مراجعة داخلية فعالة، وهذا لما تجنيه من فوائد من جراء إعتماد هذه الوظيفة.
- ضرورة الإهتمام بالمراجعة الداخلية في الجزائر من خلال العمل على إرساء معايير وإجراءات لها.
- يجب أن تزيد مؤسسة سونلغاز من إكمال الطاقم اللازم لمديريات المراجعة الداخلية، هذا من شأنه أن يسرع ويزيد من فعالية العمل من قبل المراجعين، كما يجب أن يعمل على تحديد المهام والمسؤوليات لكل من يعمل داخل المديريات المختلفة للمراجعة الداخلية عبر كامل الفروع.
- توفير الموارد المادية والأدوات المختلفة التي تساعد المراجعين وتقلل من جهدهم وتزيد من تركيزهم وفعاليتهم عند القيام بمهامهم.
- ضرورة الإهتمام بنظم المعلومات الفرعية والإدارية بالنسبة لمؤسسة سونلغاز مع التحديد الزمني لحركة المعلومات داخل المؤسسة.
- محاولة الإهتمام بالمراجعة الداخلية من حيث معايرها، حيث يجب على المؤسسة أن تعمل على إيجاد السبل الكفيلة التي تمكن من أداء المراجعين أعمالهم بعيدين عن الضغوط المختلفة كالعمل على منحهم درجة أكبر من الاستقلالية، وهذا من خلال العمل على إنشاء لجنة خاصة بالمراجعة تعمل تحت مضلتها مراجعيه الداخليين.

# قائمة المراجع

## 1- المراجع باللغة العربية:

### أ- الكتب:

1- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية،الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2005.

2- حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطبعة ابن حيان، دمشق 1979/1972.

3- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات،الناحية العملية، دار وائل، الطبعة الأولى، 2000.

4- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات،الناحية النظرية، دار وائل، الطبعة الثانية، 2000.

5- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات،الناحية العملية، دار وائل، الطبعة الثانية، 2004.

6- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات،الناحية النظرية، دار وائل، الطبعة الأولى، 2004.

7- طارق المجذوب، الإدارة العامة منشورات جلي الحقوقية، الطبعة الثانية، بيروت، 2003.

8- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثانية، 2005.

9- شوقي عطاء الله، المراجعة كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين، العدد الثامن، مصر، 1967.

10- عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة الثقافة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2003.

11- عبد الفتاح الصحن و آخرون، أسس المراجعة، دار الشباب الجامعية، الإسكندرية، ب ط ، 2003.

12- عبد السلام أبو قحف، أساسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1995.

13- عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحف، تنظيم وإدارة الأعمال، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1993.

14- عبد الغني بسيوني عبد الله، أصول علم الإدارة العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1993.

15- عبد الفتاح الصحن و آخرون، أسس المراجعة الدار الجامعية، الإسكندرية، ب ط، 2004.

16- عصام مرعي، أدلة التدقيق الدولية، دار العلم للملايين، بيروت، الطبعة الأولى، 1987.

17- علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ب ط، 1997.

18- العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية، دار النشر للنشر والتوزيع، عمان، 1990.

19- فتحي رزق السوافيري و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002.

20- محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

21- محمد الصيرفي، نظم المعلومات الإدارية، حروس، القاهرة، الطبعة الأولى، 2005.

22- محمد بن إبراهيم التويجري و محمد بن عبد الله البلاعي، الأسلوب القويم في صنع القرار السليم، العبيكان، السعودية، 1997.

23- منصور أحمد البديوي و شحاتة السيد شحاتة، الإتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2003.

24- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

25- محمد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل- عمان. الأردن، الطبعة الأولى 1999.

26- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ب ط، 2003.

27- المهدي الطاهر غنية، مبادئ إدارة الأعمال، دار الكتب الوطنية، الطبعة الأولى، ليبيا، 2003.

28- ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998.

29- نواف كعنان ، إتخاذ القرارات ، دار الثقافة ، الطبعة الأولى ، الإصدار السادس ، الأردن ، 2003.

30- هاشم أحمد عطية نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ب ط، 1999.

## ب- المجلات والدوريات:

31- القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

32- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، مشروع معايير المراجعة الداخلية و قواعد السلوك المهني، مكتبة الملك فهد الوطنية، النشرة الإلكترونية، الرياض، يوليو .2004

33- عقاري مصطفى، التقارير المالية لمن، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية، جامعة قسنطينة، عدد 19، 2002.

34- عماد الحانوتي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، نشرة إلكترونية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أيار 2002.

35- عصام محمد البحيصي، دور نظم المعلومات في عملية صنع القرارات على ضوء تطبيق نظرية الصلاحية (المنفعة)، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نشرة إلكترونية، العدد 29/تشرين أول كانون أول 2004.

36- محمد أمين، المراجعة الداخلية،مادة تدريبية، مركز الخبرات الإدارية و المحاسبية، مارس.2001

37- مجموعة النصوص الشرعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة CNC، منشورات الساحل ، الجزائر، .2002

38- محمد ياسين غادر، تقييم دور أجهزة الرقابة في المجال تحقيق أهداف عملية المراجعة بشكل عام، نشرة إلكترونية شهرية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، تشرين أول –كانون أول، 2003.

39- مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث،جامعة ورقلة، العدد الأول،2002.

40- يوسف محمد جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة و الفعالية وتقييم الأداء....، نشرة إلكترونية شهرية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أيار حزيران 2003.

**الرسائل جامعية:**

41- 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.

**المعاجم:**

42- حسن عمر، الموسوعة الإقتصادية، الطبعة الرابعة الموسعة، دار الفكر العربي، القاهرة، .1992

43- حسن النجفي، القاموس الإقتصادي، إنجليزي- عربي، مطبعة الإدارة المحلية، بغداد، 1997.

44- معجم المصطلحات التجارية والمالية والمصرفية, الطبعة الأولى, دار النشر الكتاب اللبناني, الكتاب المصري, بيروت، 1994.

**المراجع باللغة الأجنبية:**

## A- livres :

45- Alain Mikol, L'Audit Financier , Edition D'Organisation, Paris, 1999.
46- Bethoux. R et Ael, l'audit donne le secteur public, centre de librairie et d'éditions techniques, Paris, 1986.
47- Benoit Pige, Audit et contrôle interne, , editions EMS, 2eme edition
Benoit Pige, audit et contrôle enterne, 2e edition, EMS, Paris, 2004.
48- Christophe Villalonga, L'Audit Qualité Interne Edition Dunod, Paris, 2003.
49- Darbelet et all, Economie D'entreprise, Edit Foucher, 1er Edit, Paris, 2001.
50- Etienne.B, L'audit Interne Pour Quoi Et Comment, Les Edition D'organisation France, 1989.
51- Hammini Allel, Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable,