



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل
شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة
تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

بعنوان :

دور المراجعة الداخلية في ترشيد القرارات في المؤسسة.

دراسة حالة: وحدة تغذية الأنعام - مستغانم -

إشراف الأستاذ(ة):

مقيدش فاطمة الزهراء

من إعداد الطالبة :

• بودوكارة شيماء

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	الأستاذ(ة): بن موسى ماحي حسينة.
مقرا	الأستاذ(ة): مقيدش فاطمة الزهراء
مناقشا	الأستاذ: معروف جمال

السنة الجامعية: 2017/2016

إهداء

الحمد لله الذي نور بكتابه القلوب، فاستنارت بنوره العقول، أحمده أن جعل الحمد فاتحة أسراره
وخاتمه تصاريفه وأقداره أما بعد:

اهدي هذا العمل إلى:

والدي الكريمين -أطال الله في عمرهما" إلى إخوتي زكريا ولقمان.

إلى من جمعني بهم القدر و كانوا خير رفقة لي :أميرة ، فاطمة الزهراء ،خيرة، صفوان، منور ، عبد
الرحمان.

إلى رفقائي في العمل: ماجدة ،خديجة ،بختة .

إلى مدير مكتبة الجامعة: بن خطاب محمد المهدي.

إلى كل طلبة دفعتي :2013-2017.

إلى من وسعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي.

تشكر

الحمد والشكر لله تعالى نحمده ونستعينه الذي قدرني ووفقتني في إنجاز هذا العمل المتواضع والصلاة

والسلام على الرحمة المهدآت وحبیبنا المصطفى محمد صلى الله عليه وسلم واجمعنا معه في الفردوس الأعلى،

كما أحمده على إلهامي الصبر طيلة مشوارني فقد اتخذته سلاحاً لي في كل خطوة أخطوها.

فكان لناي العون منه فنعم المولى.
العلم دواء القلوب العليقة، ونورُه في الظلمة،

ولا يسعني وأنا أضع بحثي هذا إلا أن أتقدم بالشكر الجزيل وعظيم الامتنان إلى كل من ساعدني في إعداد هذا العمل خاصة إلى الأستاذة المشرفة الفاضلة <<مقيدش فاطمة الزهراء>> التي تفضلت بإشراف على بحثي ومتابعته خطوة بخطوة ولم تبخل علي بالنصائح والتوجيهات القيمة.

وكما نتوجه بجزيل الشكر إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير.

كما نتقدم بالشكر والعرفان إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد.

وفي الأخير أسأل ربي الله عز وجل أن يجعل عملي هذا خالصاً لوجهه ومقبولاً عنده ورفعاً لأعمالي و في ميزان حسناتي وصلى الله على سيدنا محمد وعلى آله وأصحابه التابعين.

قائمة الجداول

رقم الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
21	مقارنة بين مراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	1-1
56	عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم	1-3
57	توزيع وحدات تغذية الأنعام بالغرب حسب الولايات	2-3
60	عينة من أسئلة الإستبيان	3-3
64	تسبيقات الزبائن	4-3

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	بيان الشكل	رقم الشكل
07	أهمية المراجعة	1-1
10	أنواع المراجعة	2-1
13	معايير المراجعة	3-1
28	اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية	1-2
31	مراحل اتخاذ القرار	2-2
39	وظائف القرار	3-2
45	تموضع المراجعة في هيكل المؤسسة	4-2
55	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	1-3
65	دائرة نسبية لتسبيقات الزبائن	2-3

فهرس المحتويات

الصفحة	
	الشكر
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة المختصرات
	قائمة الجداول والأشكال
	قائمة الملاحق
أ-ب-ت-ث	المقدمة
	ا. الجانب النظري
	الفصلاأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية
01	تمهيد
01	المبحثالأول: ماهية المراجعة الداخلية
02	المطلبالأول: مفهوم المراجعة ونشأتها.
05	المطلب الثاني: أهداف المراجعة وأهميتها.
08	المطلب الثالث: أنواع المراجعة.
11	المبحث الثاني: أساسيات حول المراجعة الداخلية.
11	المطلب الأول: فروض المراجعة ومعاييرها.
16	المطلب الثاني: خصائص ووظائف المراجعة.
18	المطلب الثالث: المخاطر المحيطة بعملية المراجعة.
19	المبحث الثالث: علاقات وتطبيقات المراجعة الداخلية.
19	المطلبالأول: الكيفية التي يخدم بها تقرير المراجعة الأطراف المتعددة
20	المطلبالثاني: علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية
22	المطلب الثالث:علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية.
23	خلاصة.
	الفصل الثاني: المراجعة الداخلية واتخاذ القرار.
24	تمهيد.

25	المبحثالأول:ماهية اتخاذ القرار.
25	المطلب الأول:مفهوم القراروأهميته .
29	المطلب الثاني:أنواع اتخاذ القرار ومراحله.
33	المطلبالثالث:خصائص اتخاذ القرار.
34	المبحث الثاني:أساسيات اتخاذ القرار.
34	المطلب الأول:فاعلية القرار وأهمية المعلومات في اتخاذه.
36	المطلب الثاني:أساليب اتخاذ القرار.
39	المطلب الثالث:وظائف اتخاذ القرار.
41	المبحث الثالث:المراجعة الداخلية وميكانيزمات اتخاذ القرار
42	المطلب الأول:العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار
42	المطلب الثاني:صعوبات المراجعة الداخلية في صنع القرار
46	المطلبالثالث:دورالمراجعة الداخلية فيعملية اتخاذالقرار
48	خلاصة.
	II. الفصل التطبيقي
	الفصلالثالث:الدراسة الميدانية لمؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام.
49	تمهيد.
50	المبحثالأول:عموميات حول المؤسسة .
50	المطلبالأول:نشأة المؤسسة و الاطار النظري للدوائر.
54	المطلبالثاني:الهيكل لتنظيم المؤسسة.
56	المطلب الثالث:الجانب الإستراتيجي للمؤسسة.
59	المبحثالثاني:منهجية سيرعملية المراجعة الداخلية في المؤسسة.
59	المطلبالأول:خطواتعملية المراجعة الداخلية فيوحدة تغذية الأنعام.
61	المطلبالثاني:مضمونتقريرالمدققالداخليفيوحدة تغذية الأنعام.
64	المبحثالثالث:حالة ميدانية لوحدة تغذية الأنعام.
64	المطلب الأول:دراسة حالة حساب الزبائن الدائنون ح/419.

68	المطلب الثاني: نتائج عملية التدقيق واثرها على قرارات الوحدة.
70	خلاصة.
71	الخاتمة العامة .
	المراجع.

قائمة المختصرات

المختصر	بيان المختصر
GAO	مجمع تربية الدواجن الغرب
DAL	قسم تغذية الأنعام
ONAB	الديوان الوطني لتغذية الأنعام
CMV	مركب معدني فيتاميني
UAB	وحدة تغذية الأنعام

الكتب باللغة العربية :

1. أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، دار الجامعة، الإسكندرية، 2008/2007.
2. د.أحمد نور و فتحي السوافيري ، المحاسبة الإدارية إتخاذ القرارات-بحوث العمليات-تقييم الأداء ،الدار الجامعية لنشر والتوزيع، الاسكندرية 1996.
3. د.خليل محمد العزاوي، إدارة إتخاذ القرار الإداري، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع،الأردن-عمان، 2006، الطبعة الأولى.
4. د.محمد سعد محمد، أساليب القيادة وصنع القرار، إتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2010، الطبعة الأولى.
5. د.أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، دار الجامعة، الإسكندرية، 2008/2007.
6. د.السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في دعم و إتخاذ القرار الإستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب والنشر-مدينة نصر-القاهرة-مصر، أبريل 2012.
7. د.فتحي رزق السوافري، د.سمير كامل محمد، د.محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
8. حسين أحمد الدحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
9. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية التطبيق مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى، 2000 .
10. محمد الفيومي و عوض لبيب ، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية 1998.
11. محمد سمير الصبان، عبدالله هلال، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات ،الدار الجامعية الإسكندرية، 1998.
12. محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية 2005.
13. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الادارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، الطبعة الأولى/الإصدار السابع.
14. نادرة أيوب ، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان-الأردن.
15. عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، كلية التجارة-الإسكندرية، 2006.
16. علي حسين، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2013.

الرسائل و المذكرات :

1. بلواحد زكريا، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية ودورها في إتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة منتوري قسنطينة، 2011.

2. عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة-كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2007.
3. شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة سونلغاز، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة أمحمد بوقره ، بومرداس، 2008/2009.
4. شهيدة يوسف المهدي ، فعالية المراجعة الداخلية بين حماية الممتلكات وتحقيق أهداف اقتصادية، دراسة حالة وحدة تغذية الأنعام-مستغانم-مذكرة لنيل ماستر أكاديمي في العلوم المالية، جامعة عبد الحميد ابن باديس، 2015/2016.

الجرائد :

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 02 المؤرخة في 12/01/1988.

المواقع الالكترونية :

1. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية:
[/fr.scribd.com/doc/54604117/](http://fr.scribd.com/doc/54604117/)
2. المراجعة والمراقبة الداخلية، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية:
<http://download-internet-pdf-ebooks.com/1505-free-book> .
1. هالة عوض عبد الرحمان، "دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار"، منتدى المراجعين الداخليين العرب:
<https://www.arabinternalauditors.com/vb/showthread.php?p=878>.

قائمة الملحق

العنوان	رقم الملحق
الاستبيان	01
تقرير المدقق في وحدة تغذية الانعام UAB	02
شيك التسبيق- بنك التنمية المحلية -	03
نموذج الاستدعاء	04
وصل الطلبية	05
وصل تسليم البضاعة	06
فاتورة الزبون	07

المقدمة

لقد كان للتحويلات السياسية والاقتصادية التي شهدها العالم خلال القرن الماضي آثار مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمنظمات والمؤسسات الاقتصادية، ونظرا لتعدد نشاطاتها وتنوعها وتضاعف أحجامها. مما أدى إل تضاعف المعلومات المالية التي وجب إعدادها دوريا، كانمنا الأسباب المباشرة فيظهور المراجعة الداخلية. إذمع كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة يصعب التسيير وتكثُر العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحيانا لذا لا بد من خلية للمراجعة الداخلية في المؤسسة لتراقب مدى تطبيق محتويات نظام المراقبة الداخلية المتمثلة في مجموعة القوانين الداخلية، الإجراءات وطرق العمل المعمول بها وكذا تعليمات الإدارة. ولأن المعلومة أصبحت أساس المنافسة ومصدر الميزة التنافسية نجد المؤسسات الاقتصادية العالمية تعتمد عليها كأساس لاتخاذ القرارات الهامة. وفي ظل هذه التغيرات وجب علينا تطوير كل الأنظمة الرقابية أهمها المراجعة الداخلية التي تعتبر من أهم الركائز الأساسية داخل المؤسسة. وبهذا تعتمد جميع المؤسسات على المراجعة الداخلية كأسلوب فعال لاتخاذ القرارات بكفاءة وفعالية لأن عملية اتخاذ القرارات الرشيدة تعتبر من أصعب المسؤوليات داخل المؤسسة كونه محور العملية الإدارية ولذلك فإن اتخاذ أي قرار يتطلب شخص مؤهل ومعلومات موثوق منها، وهنا يبرز دور وأهمية المراجعة الداخلية في ترشيد القرار كونها المصدر الرئيسي الذي يعتمد عليه صانعي القرار للحصول على المعلومات المؤكدة والصائبة والتي تستعمل لاحقا لاتخاذ مختلف القرارات في مختلف المستويات الإدارية وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة وضمان استمراريتها.

لذا نحاول من خلال هذه الدراسة معرفة مدى اعتماد وأهمية المراجعة الداخلية في تبين نقاط القوة والضعف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كمنبع موثوق للمعلومات لاتخاذ القرارات الرشيدة في وقتها المناسب وبدقة ومستوى عالي من الكفاءة والفعالية.

وعليه ومن خلال ما سبق نطرح الإشكالية التالية :

الإشكالية :

- إلى أي مدى يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في ترشيد القرار داخل المؤسسة وتحقيق أهدافها ؟
وعليه قمنا بالاستنتاج الأسئلة الفرعية التالية:
- ماهي المراجعة الداخلية؟ وما أهميتها في المؤسسة؟
 - ما المقصود باتخاذ القرار؟ وما هي مراحلها؟
 - ما دور المراجعة الداخلية في ترشيد القرار؟

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نحاول بناء الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: تعتمد المؤسسة على المراجعة الداخلية بمقوماتها الأساسية
- الفرضية الثانية: تساهم المراجعة الداخلية بشكل كبير في تسيير واتخاذ القرارات داخل المؤسسة وتحقيق الأهداف.
- الفرضية الثالثة: تقوم المراجعة الداخلية بتقديم المعلومات الكافية و النصائح لمتخذي القرار داخل المؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع: تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى الاعتبارات الآتية:

- أسباب الذاتية: ترتبط هذه الاعتبارات بشخصية الباحث وهي فيما يلي:
 - محاولة التعمق في دراسة المراجعة الداخلية بصفة عامة وخاصة .
 - العمل على التحصيل العلمي الجيد والمؤهل للباحث وتنمية القدرات المعرفية فيما يخص مهنة المراجعة الداخلية .
 - الرغبة والميول لمثل هذه المواضيع إلى جانب أنه ضمن التخصص .
- أسباب موضوعية:

إن اختيارنا لهذا الموضوع راجع لعدة اعتبارات وهي:

- إن الاهتمام المتزايد بالمراجعة الداخلية من قبل المهنيين والباحثين لإيجاد أفضل الطرق لتطبيق مراجعة داخلية بكفاءة وفعالية في ظل التغيرات في جميع الميادين أدت بالباحث إلى التطرق لهذا الموضوع من أجل تحديد دورها وأهميتها .
- نظرا لأهمية عملية اتخاذ القرار في حياتنا اليومية وفي المؤسسة بمختلف مستوياتها الإدارية ، تحاول إدارتها تفعيل هذه القرارات من حيث التعرف على المشكلة ، وتحديد البدائل الممكنة لحلها، ومحاولة اختيار أفضلها ، ومحاولة إيجاد أحسن الطرق لتنفيذها وتطبيقها حتى تستطيع المؤسسة بلوغ أهدافها .
- البحث المنهجي والعلمي والتطبيقي للمراجعة الداخلية وعملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والمثلة في المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام.

هدف الدراسة:

معرفة مدى وعي المؤسسات بدور وأهمية المراجعة الداخلية كمصر أساسي لاتخاذ القرارات

أهمية الدراسة:

والتي تكمن في تسليط الضوء وإزالة الغموض في موضوع مهم للمراجعة الداخلية وتبيين دورها في ترشيد القرارات في المؤسسة والمساهمة في تحقيق أهدافها.

المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

تتطلب طبيعة موضوع الدراسة استخدام منهج الوصفي والتحليلي ، لهذا يكون المنهج وصفيًا في الجوانب التي تخص المدخل النظري للمراجعة الداخلية، كما يكون تحليليًا في الجوانب المتعلقة بالربط وإبراز العلاقة التي تكون بين المراجعة الداخلية وعملية اتخاذ القرارات ، كما تم المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي في الدراسة الميدانية لمؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام أين تمت الاستعانة كذلك بمنهج دراسة الحالة، لنكشف من خلاله الأبعاد الميدانية للمراجعة الداخلية، ، والدراية التامة لهذا المصطلح أكثر، لمدى الاستفادة من المراجعة الداخلية كأداة لترشيد القرارات .

الدراسات السابقة:

• شهادة لنيل ماستر أكاديمي للطالبة حفيظ هاجر كلثوم تحت عنوان المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل

مبادئ حوكمة المؤسسات.

تهدف هذه الدراسة إلى تبين دور المراجعة الداخلية كآلية من آليات تطبيق حوكمة المؤسسات، وكذا سبل تفعيلها في الجزائر. فاستنتجت أن عملاً للمراجعة الداخلية يركز على ثلاثة عناصر أساسية على أساسها يتحدد درجة تأثيرها في حوكمة المؤسسات والمتمثلة في مايلي: أهلية المراجع الداخلي، استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، جودة أداء عملاً للمراجع الداخلي.

• شهادة لنيل ماستر أكاديمي لطالب لطفي شعنا نبي تحت عنوان المراجعة الداخلية مهمتها مساهمتها

في تحسين تسيير المؤسسة. تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة. محاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في المؤسسة.

• شهادة لنيل ماستر أكاديمي لطالبة فاطمة بعوج تحت عنوان دور التدقيق الداخلي في تفعيل القرار

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بالتدقيق وبعملية إتخاذ القرار، إبراز مدى تأثير رأي المدقق الداخلي على الآراء المتخذة من طرف المديريين ، محاولة إظهار كيفية اتخاذ القرار بالإعتماد على تقارير المدقق الداخلي وإقتراحاته.

• شهادة لنيل ماستر أكاديمي لطالب لعلايمية محمد علي تحت عنوان أهمية الذكاء الإستراتيجي في عملية

إتخاذ القرار التعرف على مبادئ ممارسة الذكاء الإستراتيجي بالمؤسسة، والكشف عن النقائص الموجودة بها فيما

يتعلق بهذا البعد وكذا محاولة معرفة سيرورة عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة. التعرف على المفاهيم الرئيسية لذلك الإستراتيجي.

تقسيمات البحث:

قسمنا موضوع بحثنا إلى ثلاثة فصول، الفصل الأول والثاني خصصناهما لجانب النظري والثالث عبارة عن دراسة حالة في مؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام حيث تضمننا الفصل الأول الإطار النظري للمراجعة الداخلية بداية من ماهية المراجعة الداخلية وتبين تعريفها وأهميتها كما ذكرنا أيضا إلى المخاطر المحيطة بها وعلاقتها مع نظام الرقابة الداخلية وذكر كيف يقوم تقرير المراجعة بخدمة مختلف الأطراف أما الفصل الثاني فتطرقنا إلى ماهية القرار وبيننا تعريف القرار أنواعه ومراحل سيره والعوامل التي تجعل القرار فعالا وفي الأخير بيننا العلاقة التي تربط بين المراجعة الداخلية وعملية اتخاذ القرار ودورها داخل المؤسسة. أما الفصل الثالث فخصص لدراسة الميدانية والتي كانت بالمؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام حيث تطرقنا إلى عرض عام حول المؤسسة محل الدراسة اما المبحث الثاني فتضمن منهجية المراجعة الداخلية في المؤسسة وتقرير المراجع الداخلي الخاص بالمؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام. وفي الأخير قمنا بمعالجة مشكلة من التقرير وبيننا أثر المراجعة الداخلية في ترشيد القرار داخل المؤسسة.

تمهيد

بعد تطرقنا في الفصلين السابقين للجانب النظري، سنحاول خلال هذا الفصل تجسيد الواقع العملي والقيام بدراسة تطبيقية من شأنها أن تساعدنا على تحديد وإبراز مدى مطابقة موضوع بحثنا للواقع المعيشي داخل المؤسسات الجزائرية، هذا من خلال إسقاط دراستنا على عينة من هذه المؤسسات والمتمثلة في مؤسسة تغذية الأنعام بمستغانم حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين يتضمن الأول تقديم المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فيتضمن دراسة تطبيقية لعملية المراجعة الداخلية ودورها وأثرها على ترشيد القرار في المؤسسة.

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة.

سنحاول أن نبين النظرة الشاملة و الملمة للمؤسسة محل الدراسة والتعرف عليها من خلال إعطاء نبذة عن المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة و الاطار النظري للدوائر.

1-النشأة :

-الديوان الوطني القومي يعتبرها من الوحدات الاثني والثلاثين المورثة عن العهد الاستعماري والموزعة عبر الوطن.

-تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الإسبانية « makala » ورممت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام بـ 1969/04/04 وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي لأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة.

-مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قدر بـ 7.000.000.000 دج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لامركزي وسميت بـ ONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث:

ORAVIO و OREVI و ORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار وإفلاس فقررت ONAB.

-دمجهم ليصبحوا شركة ومنظمة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمت برأس مال بنسبة 80% والشركات الثلاث الأخرى ساهمت بـ 20% من رأس المال وكان هذا كله بتاريخ ماي 1998 وحولت:

• ORAVIO إلى GAO وتقع في ناحية الغرب.

• OREVI إلى GAE وتقع ناحية الشرق.

• ORAC حولت إلى GAC وتقع هذه الأخرى في الوسط.

-وكل هذه النواحي تتعامل مع المديرية المركزية الشركة القابضة ONAB الوحدة UAB محل الدراسة هي مجمع تربية الدواجن للغرب GAO-ORAVIO والذيانشأة بـ 19/01/1998 برأس مال قدره 7.000.000.000 دج وارتفع إلى 07.003.000.00 دج مقرها بمستغانم وتوظف حاليا 86 عامل.

-يقصر عمل الوحدة على الإنتاج والبيع والمديرية التابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندرمستغانم وتعتبر السلطة المشرفة عليها. كما أنها المسؤولة والمتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتج معين أو تغييره وهي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة ومعالجة أي طوارئ كما أنها تتحمل النتيجة.

-هذه الوحدة تنتمي إلى الغرب وتضم سبع وحدات فرعية: وهران، مستغانم، تلمسان، سيدي بلعباس، تيارت، بشار، البيض، وستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات والتعامل يكون مع بعضها البعض وهذا لسد حاجياتها الضرورية والتبادل المشترك للمواد الأولية.

2- الإطار النظري لدوائر:

1.2- دائرة المحاسبة والمالية: هو القسم المختص بتجميع وتبويب البيانات المالية ومن ثم إعداد قيود اليومية والترحيلات لإعداد القوائم الختامية وتتكون من ثلاث مصالغ وهي:

1.1.2- مصلحة المحاسبة العامة: تشمل ثلاثة أقسام:

- قسم الموردين: يتم على مستوى هذا القسم استقبال فواتير الشراء من قبل المصالح المعنية للوحدة مثل مصلحة التموين وتكون مصحوبة بإذن الطلب وإذن الإستلام وتراقب هذه الوثائق من طرف رئيس المصلحة وبعد التأكد منها يمشيها وتسجل في اليومية الخاصة بالمشترقات ثم تسلم من هذه الوثائق نسخ إلى مصلحة المالية والميزانية أين تسدد فيه قيمة المبالغ.
- قسم الزبائن: ترسل نسخ الفواتير مرفقة بإذن الخروج وإذن الاستلام إلى مصلحة المحاسبة العامة من طرف المصلحة التجارية أين يقوم المحاسب بمراقبتها وتسجيلها في اليومية بالزبون وفي آخر المطاف تسلك إلى مصلحة المالية والميزانية للتحصيل.
- قسم الأجرة: تقوم مصلحة الموارد البشرية كل شهر بوضع مذكرة الأجور الخاصة بالعمال التي تحول من مصلحة المحاسبة العامة وتراجع من طرف المحاسب ثم تسجل على قسمين هما:
- قسم خاص بالبنك: يستقبل شيكات الزبائن وتسجل في دفاتر الإيرادات والنفقات وتوجه إلى مصلحة التوزيع التي تقوم بتجميعه وبعد تسجيلها في دفتر النفقات والإيرادات وفي الأخير ترسل إلى البنك يكون هناك اتصال شهري بين المصلحة والبنك لاستخراج الكشف البنكي للمؤسسة لتأكد من صحة تسجيلاتها الدفترية.
- قسم خاص بالصندوق: لا بد أن تحتوي على مبلغ احتياطي قدره 5000 دج وهذا لدفع أجور المتمرنين، تسديد ثمن شراء الطوايح ويستعمل أيضا لشراء قطع الغيار التي لا يزيد سعرها عن 1500 دج ويجب أن تكون المديرية العامة على علم بالوضعية المالية أسبوعيا.

2.1.2- مصلحة محاسبة المادة: يقتصر عمل هذه الأخيرة حسب كلفة الشراء المادة الأولية وسعر التكلفة.

3.1.2- الأمن: من مهامه مراقبة المؤسسة والسهرة على حماية الممتلكات العمومية من أي استهداف داخلي أو خارجي.

2.2- دائرة تسيير المخزون: هو القسم الذي يلبي حاجيات الزبائن والعملية الإنتاجية من المواد المخزنة تقوم بتزويد قطاع الإنتاج بالمواد اللازمة (طلبات)، وكذا مستلزمات الصيانة وقطع الغيار واللوازم الضرورية للمحافظة على الطاقة الإنتاجية وضمان استمرارية العمليات الإنتاجية.

-كما تساعد على تحقيق التوازن في تدفق المواد الأولية والأجزاء والمعدات الضرورية لمقابلة الاحتياجات التشغيلية كما تقدم المخازن لإدارة الإنتاج المواد في الوقت المطلوب و بالكميات المطلوبة لمقابلة الجداول الزمنية الموضوعية وتكون على استعداد لتلقي الكميات الجاهزة التامة الصنع في أي وقت من الأوقات، كما تكون مسؤولة عن استلام مخلفات الإنتاج أو بواقي الصناعة. بالمقابل من واجب إدارة الإنتاج الإعلام عن

جميع التغييرات أو التعديلات في جداول الإنتاج وخاصة عندما يستدعي الأمر زيادة أو تخفيض الكميات المخزنة.

3.2- دائرة التموين و النقل: وهو القسم الذي يساهم في تحديد الحاجيات الأساسية التي نريد استيرادها وتوفيرها دائماً، مثل: المواد الأولية التي تعتبر جزءاً من العمل الرئيسي للشركات، ويحرص على تطبيق الاستراتيجيات التي تُساهم في تجنب حدوث أي نقص بالمتطلبات الأساسية التي يجب توفيرها في الوحدة، يعمل على تنسيق وتزويد أقسام المؤسسة بحاجاتها الأولية، كما تحرص على التأكد من جودة المواد والمشتريات المطلوبة قبل البدء باستخدامها فعلياً، المحافظة على توفير الكمية المناسبة للمواد المخصصة للإنتاج في المخازن. كما أنها تتفرع إلى ثلاثة أقسام رئيسية وهي:

1.3.2- قسم المشتريات: هو القسم الذي يهتم بشراء كافة المواد التموينية المطلوبة سواء كانت مواد إنتاجية، أو مواد تُستخدم في الوظائف المكتبية، الإدارية أو في الأعمال الميدانية.

2.3.2- قسم المتابعة: هو القسم الذي يُتابع عملية الشراء منذ بدايتها حتى نهايتها، ويتأكد من الحصول على كافة المواد المطلوبة من أجل تزويدها للمخازن، أو لاستخدامها مباشرة في الإنتاج.

3.3.2- قسم المراجعة: هو القسم الذي يتأكد من نجاح كافة أقسام وظيفة التموين بتحقيق المهام المطلوبة وفقاً للمعايير والخطط المتفق عليها سابقاً.

4.2- دائرة الإنتاج: تلعب إدارة الإنتاج دوراً أساسياً في العملية الإنتاجية للوحدة وعن طريقها تحقق المنشأة أغراضها الأساسية. حيث تضم إدارة الإنتاج مجموعة من النشاطات المشاركة في:

- التصميم.

- اظهار الموارد (العتاد والمال والبشرية).

- الجدولة.

- ترسيم النشاطات الإنتاجية.

- مراقبة نشاطات الإنتاج.

- تحديد خصائص العمليات.

- إيصال المنتجات المطلوبة للعملاء وذلك من خلال:

أ- الإنتاج بكميات تتناسب مع الطلب المتوقع.

ب- تقديم المنتجات المطلوبة في الوقت المناسب للزبائن.

ج- إنتاج المنتجات (سلعة أو خدمة) بمستوى الجودة المرغوب به من قبل العملاء. هدفها هو الوصول لأداء أحسن للنشاطات بالتحسين المتواصل لسلسلة المسارات من المومنين حتى الزبائن. وهي الجزء المسؤول عن كل الأنشطة المتعلقة مباشرة بإنتاج المنتجات. وعن تجميع وتهيئة المدخلات المطلوبة ومعالجتها ومن ثم تحويلها للمنتجات المرغوب فيها.

5.2-دائرة تسيير الموارد البشرية: وتعمل هذه المصلحة على مساعدة الإدارة العليا، مجلس الإدارة أساساً، في تحديد السياسات المرتبطة بالموارد البشرية، وفي تحقيق التكامل بين إستراتيجية الموارد البشرية والبرامج وإستراتيجية المؤسسة في النمو والتطور.

- التعرف على المشاكل المتعلقة بالأفراد وتحديد مواقعها وطبيعتها.

- متابعة المسار المهني للموظف من بداية إلى نهاية التوظيف.

- تسيير ملفات المستخدمين حسب الآتي:

- انجاز قرارات التبرص.
- انجازات قرارات التثبيت.
- انجاز قرارات العطل المرضية الطويلة المدى.
- التكفل، الشطب، الانتداب.
- التحويلات عن طريق الحركة العادية أو الإدارية.
- الإجازات والعقوبات.
- التأهيل والترقية إلى مناصب عليا.
- انجاز القوائم الاسمية لجميع المستخدمين والموقوفة إلى غاية: 31 ديسمبر من كل سنة.
- ملفات التقاعد على مستوى الصندوق.
- جميع العمليات السابقة الذكر معظمها يخضع للتأشيرة من قبل مصالح الرقابة المالية وتبليغ القرارات المؤشرة إلى مصالح الوظيفة العمومية.
- انجاز حصيلة الشغل.
- متابعة المسار المهني للموظف من بداية إلى نهاية التوظيف.

6.2-دائرة مراقبة النوعية: تتكون من عدة مراحل:

- 1-أمين مخزن: يقوم بتفقد المواد المستوردة ونوعيتها قبل الالتحاق بالمخازن فان كان مشكل في نوعيتها لا يسمح بتخزينها .
- 2- على الميزان: بعد عملية مراقبة المواد الأولية تمر الحمولة على الميزان وبعد ذلك تخزن في المخازن مستودعات (مطامير) وبعدها توزن الشاحنة فارغة للحصول على النتيجة صافية .
- 3-مراقب الجودة والنوعية: مهمته مراقبة كل ما تطرقنا إليه سابقا وله علاقة بالمصلحة تسيير المخزون كما يراقب عملية التصنيع بداية بإتباع المقادير المناسبة (صوجا-ذرى-فوسفات ...) للحصول على المنتج المطلوب بعد عملية التصنيع توضع في أكياس ذات 50 كغ، وبعدها توزن الحمولة حسب الطلبية للزبائن.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

- تعريف التنظيم: تعني كلمة التنظيم التجديد وهو يشكل الإطار الذي يجب أن تعمل المؤسسة ضمنه ويمكن تعيين الجهات المعنية به فيما يلي:
- المدير العام والمساعدون: مهامهم وضع الأهداف والسياسات رؤساء الإدارة والمصالح حيث وظيفتهم تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بإنجاز الأهداف والسياسات المسطرة.
- الهيكل التنظيمي: هو مخطط يمثل مجموع هياكل المؤسسة الموجودة بين المصالح كما أنه أحسن وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يقوم بترتيب وضعية كل عامل في المؤسسة ويبين معظم المهام المؤداة من طرف المصالح والأشخاص فهو يلعب دورا هاما في المؤسسة ويمتاز بسرعة التنفيذ وبالبساطة والسهولة.
- الهيكل الخاص بالوحدة: تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح ومراقب الميزانية وأمانة المدير وتتكون هذه الأخيرة من ستة دوائر وتتفرع بدورها إلى مصالح كما هو مبين في الهيكل الآتي:

الشكل رقم (01-03): الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المصدر: وثائق المؤسسة.



-من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لوحدة مستغانم يتضح أن هذا الهيكل وضع وفق التقسيم حسب الوظائف كما يتضح وجود نوع من التنسيق بين مختلف الأقسام.
-إن حجم هذه الوحدة من النوع المتوسط حيث يبلغ عدد عمالها 154 عامل موزعين حسب أعمالهم وذلك ما يظهره الجدول التالي:

البيان	عدد العمال	%
الإدارة	88	57
الأمن	25	16
عمال الإنتاج	41	27
المجموع	154	100

جدول (03-01) عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم.

التحليل: نلاحظ إن الأغلبية المقدرة ب 57 من عمال هذه الوحدة يمثلون الإدارة كما أن 16 يمثلون فالأمن في حين أن عمال الإنتاج نسبتهم تقدر ب 27 فقط. وما قمنا بملاحظته هو أن نسبة عمال الإنتاج تعتبر قليلة ما دامت هذه الوحدة إنتاجية كون أن قسم الإنتاج يحتاج لعدد كبير من العمال حتى تكون لدينا منتجات ذات جودة عالية .

المطلب الثالث: الجانب الإستراتيجي للمؤسسة.

للمؤسسة جانب استراتيجي يبين كل خطوات عملها من حيث ما يلي.

1- عدد المنتوجات: هذه الوحدة تنتج ثلاث أنواع من الأغذية الموجهة للأنعام .

- النوع الأول موجه للدجاج المنتج للبيض.

- النوع الثاني موجه للدجاج الذي يستهلك.

- النوع الثالث موجه إلى المواشي.

2- نوعية المنتج .

بناء على تصريحات مسؤولي الوحدة فإن منتوجهم يتميز بجودة عالية مقارنة بمنتوج القطاع الخاص. وهذا نتيجة للنوعية الجيدة للمواد الأولية المستوردة من الخارج وكذا احترام المقاييس العملية في تركيبة المنتج .

3- طبيعة الزبائن وأبعاد السوق .

-الزبائن متعددون وهم التعاونيات والمربيين وكذا المؤسسات العمومية مثل ORAVIO كما تنشط الوحدة في السوق الجهوي و حصتها تزايد نسبيا .

4- طبيعة الموردين: وهم مؤسسات عمومية وطنية أهمها :

- وحدة الميناء والتي خصصها ONAB لشراء السلع والمواد الأولية من الخارج واستقبالها وتوزيعها على الوحدات وتتمركز هذه في منطقة وهران.

- مركب الأدوية CMV بتليلات مهمتها صنع الفيتامينات التي تدخل في تركيب الأغذية .

- المؤسسة الوطنية للرخام ENOF

- المؤسسة الوطنية للورق المقوى ENAPAL
- المطبعة (البطاقات-ETIQUETTE)
- 4- نوعية طرق البيع: البيع يتم مباشرة حسب الطلبية .
- 5- نوعية التصنيع: تشمل الصناعات الغذائية (الصناعات الخفيفة) وعملية الإنتاج تقوم على عملية التمويل والإنتاج يعتمد على الطلبيات .
- 6- حجم الإنتاج: الوحدة تدخل ضمن السلسلة المتوسطة من حيث حجم الإنتاج .
- 7- مدة دور الإنتاج و درجة تقنياته:تقدر مدة دوران الإنتاج بساعة واحدة حيث العمل هذا هو أكثر من عمليدي.
- 8- حجم المؤسسة: الوحدة متوسطة الحجم .
- 9- المنافسة: يوجد منافسين المربين الخواص الذين ينتجون أغذية أنعامهم بأنفسهم و يبيعون الفائض .

الولايات	وحدات تغذية الأنعام بالغرب
مستغانم	وحدة مستغانم
مستغانم	وحدة بن يحي
وهران	وحدة واد تليلات
تلمسان	وحدة رمشي
تيارت	وحدة الرحوية
البيض	وحدة بوقطب
بشار	وحدة عبادة
سيدي بلعباس	وحدة سيدي إبراهيم

الجدول رقم (02-03): يبين توزيع وحدات تغذية الأنعام بالغرب حسب الولايات.

المصدر: دلالي سهام رئيسة قسم المالية والمحاسبة.

-تصنع المادة الأولية من طرف هذه الوحدات الثمانية التي سبق ذكرها في الجدول أعلاه وتوجه بأفضلية إلى SPA والمتمثلة في فروع " GAO-ORAVIO" وتعتمد قدرات إنتاج الأغذية المركبة و هذا بتنوع الحاجيات الغذائية للحيوانات حسب صنفها وسنها والمنتوج المراد استخراجها منها، يوفر المجمع صيغة من النوع الجيد المناسب لمتطلبات المربين ويكون الغداء على شكل حبيبات ويحظى باهتمام كبير في خطة المدى المتوسط لأنه يشكل صيغة للأغذية المركبة للحيوان الأكثر استعمالا عالميا في مجال التغذية الحيوانية وله فوائد كثيرة مقارنة بالغذاء بشكل دقيق ويكون هذا من حيث تحسين الشهية والهضم والوقاية من الأمراض وكما تعد أحسن طريقة لحفظ هذه المواد وهذا لتحسين مستوى الاستهلاك ونوعية الغذاء مع تخفيض تكاليف المواد لأن معظم الوحدات التابعة للمجمع تملك آلات لصنع هذه الأغذية وزيادة تسويقها بهدف التعريف بها.

-وتأكيد لنظام تسيير النوعية "ISO-9001" طبعة 2000 المحصل عليه في ابريل 2004 فيه يتم تمديد شهادة النوعية في أبريل 2007 بالنسبة للمؤسسات PREMIX للشرق والغرب لمدة ثلاثة سنوات عرفنا بالتحكم الجيد في طرق الصنع، التزمت وحدات أغذية الأنعام بدورها بمشروع في مسار النوعية .

-واليوم تتكفل المؤسسة بتسيير فروع منها مؤسسة TRADE ONAB وثلاثة مجمعات جهوية لتربية الدواجن وفرعين للمزج PREMIX يبلغ عدد الموظفين 75000 عامل وتملك قدرات إنتاجية كبيرة مما يجعلها تحتل الصدارة في ميدان تربية الدواجن أما المجمعات الجهوية فهي تشرف على النشاط بواسطة شركتها المتكلفة باللحم و البيض إلى جانب ثلاثة شركات للمذابح كما تقوم بتسيير المباشر لنشاط صنع الأغذية المركبة (وحدات تغذية الأنعام U.A.B) .

-أما عن مراقبة النوعية فتسعى المؤسسة الأم مجمع ONAB لإعطاء أهمية جوهرية لمنتجاته بحيث يشترط مرورها بشبكة مراقبة النوعية على كافة المستويات انطلاق من المواد الأولية حتى المنتج النهائي وزيادة على المراقبة المؤداة في الوحدات المينائية ووحدات الإنتاج والواقعة في مقر فرع TRADE ONAB تعتبر هذه الوحدة الخاصة بالمخبر مركز أداء الخدمات بوحدات المجمع وكذا للخواص، وتكمن مهمة هذه الوحدة في مراقبة:

- المواد الأولية الإضافية المستوردة.
- الأمزجة المسبقة .
- القيام بمراقبة تحاليل المنتوجات التي هي موضع احتجاج.
- تكوين وتأهيل عمال مخابر ووحدات الإنتاج لفروع المجمع ONAB .
- التنسيق الداخلي لكفاءات وخبرات المتواجدة عبر كافة المجالات الخاصة منها نوعية المنتجات وتحسين القدرات التقنية والاقتصادية لتمكين خلق ظروف تمنح التقدم في المنافسة .
- الاستثمار في ميادين هامشية للفرع مثل البيع بالتجزئة عبر شبكة من نقاط البيع و تنمية تربية دجاج اللحم و التموين في إطار علاقات الشراكة .
- تطوير وتحسين منتجات التغذية الحيوانية لا سيما الأغذية المحببة و منتجات جديدة أخرى و ذلك بعصرنة مصانع الإنتاج .
- و أخيرا البحث عن الشراكة و هذه الإستراتيجية ترمي في الأخير إلى جعل منتجات المجمع في مستوى المقاييس الدولية مع أسعار مطابقة للمعايير سارية كما تهدف إلى ترشيد إيجابي للجهود الاقتصادية المتوفرة لدى المجمع وفروعه .

المبحث الثاني: منهجية سير عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة.

-سنحاول إدراج في هذا المبحث خطوات عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة وتحليل تقرير المدقق الداخلي للوحدة.

المطلب الأول: خطوات المراجعة الداخلية في وحدة تغذية الأنعام.

-تعتمد وحدة تغذية الأنعام

علمائها العلمية المتعارف عليها في عمليات التدقيق الداخلي، كما تسعى قدر ما كانا للتطبيق المعايير العالمية للمراجعة، وتتم عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة حسب مراحل ومنهجية محددة ضمن القانون الداخلي للمراجعة الداخلية في المؤسسة، يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها والتواريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات، حيث يتم تحديد المصلحة التي تستلزم للمراجع الداخلي الرجوع إليها مباشرة مهامه واخذ المعلومات اللازمة للعملية كما توجد هناك مهام استثنائية يتم تنفيذها تحت طلب الرئيس المدير العام في حالة اكتشاف عمليات مشكوك فيها أو بعض الأخطاء أو وجود انحرافات سواء كانت كبيرة أو خطيرة أو سطحية فقط، في كلا الأحوال الفأهم يتم إعداد تقرير حول المهمة مهما كانت درجة أهميتها ويمكن شرح حالة ملامح المراجعة الداخلية في وحدة تغذية الأنعام في الخطوات التالية:

1- وضع برنامج التدقيق الداخلي: يتم وضع برنامج سنوي للمراجعة من قبل المكلف بالتدقيق في المؤسسة محل الدراسة يكون مقسم إلى ثلاثيات ويحدد فكل ثلاثي المديرية التي يتم تدقيقها ويتم تقسيم كل ثلاثي إلى أشهر تحدد فيه أي مصلحة تدقق ويتم أيضا تقسيم كل شهر إلى أسابيع ويحدد في كل أسبوع أي فرع أو نشاط أو وظيفة يتم تدقيقها، وإرسال برنامج إلى المدير العام للمجمع للموافقة عليها.

2- رسالة مهمة التدقيق:

بعد الموافقة على البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي يتم إرسال الرسالة تتضمن أمر البدء بمهمة المراجعة وذلك حسب ما هو محدد في البرنامج .

3- اختيار لجنة التدقيق: بعد تلقي أمر البدء بالمهمة يقوم المدقق الداخلي باختيار موظفين آخرين يساعدانه في هذه المهمة أحدهما مدير المديرية وآخر يكون موظف بالمصلحة المرصحة تدقيقها حيث يكون على دراية كاملة بكافة فروع تلك المصلحة ويكون من اختيار المدقق الداخلي بدون تدخل من المدير.

4- إعداد استبيان:

يتم إعداد استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة، فهذا الاستبيان عبارة عن دليل يتبعها المدقق أثناء عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة كما هو مبين في الجدول الموالي بناء على الملحق رقم 01.

الأسئلة	نعم	لا
1-هل الرقم التسلسلي لوصول الاستلام يتناسق مع الرقم التسلسلي للفاتورة ؟	+	
2-هل الكمية المستلمة متناسقة مع الكمية الموجودة في الفاتورة؟	+	
3-هل قسم المحاسبة يقوم بمراقبة التسلسل الرقمي للفاتورة قبل تسجيل أي عملية ؟	+	
4-هل تخضع حركة حسابات الخزينة إلى مراقبة دورية لإمكانية إكتشاف أي وضع غير طبيعي؟		+
5-هل كل طلبية مرخصة قبل كل تنفيذ؟	+	
6-هل سعر المنتوجات مصادق عليها ؟	+	
7-هل الوثائق المحاسبية اليومية الخاصة بتسديدات الزبائن تراقب بشكل دوري؟		+

جدول رقم:(03-03):يبين عينة من أسئلة الإستبيان.

5-العملالميداني:بعد اختيار لجنة التدقيق وإعداد الاستبيان يقوم المدقق الداخلي بالانتقال إلى المديرية محل التدقيق وبالضبط إلى مصلحة مبرمجة في ذلك الوقت وللتحديد إذا كان لتلك المصلحة فروع حيث يتم:

- فهم العمليات من خلال مقابلة المسؤولين عن المصلحة، ودراسة المستندات والوثائق.
- تحديد مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية في العمليات ومقارنتها مع أفضل الممارسات.
- دراسة مدى فعالية وكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة والمساهمة في تحقيق الأهداف المرجوة من تلك المصلحة.

- محاولة حل المشاكل من خلال تقديم مقترحات وحلول مناسبة لها.

6-إعداد التقرير الأولي: يتم إعداد تقرير الأولي للتدقيق الداخلي حيث يضمن كلا الملاحظات والتعليق وحظمت من طرف المدقق الداخلي وأيضا تسجل فيه المشاكل التي يواجهها محل التدقيق. وبناء على هذا التقرير يتم معالجة المشاكل و أخذ بملاحظات التي أشار إليها ويمكن معالجتها على مستوى الفرع أو المصلحة أو المديرية.

7-إعداد تقرير التدقيق الداخلي النهائي:

بعد انتهاء من كل مهمة يتم رفع تقرير التدقيق الداخلي النهائي والذي يتضمن مردود المديرية المعنية بالتدقيق (محل التدقيق) ويتضمن المشاكل التي لم يتم حلها بناء على التقرير الأولي ولا يمكن لمدرء المديرية أن يقوم بمعالجتها فيتم رفعها في التقرير النهائي حيث يتم تقسيم النقاط التي تم ملاحظتها أثناء عملية التدقيق الداخلي إلى عدة أنواع:

- نقاط الضعف في تصميم إجراءات الرقابة الداخلية.
 - نقاط عدم الالتزام بتطبيق النظام الداخلي إذا وجدت.
 - نقاط عدم فعالية الإجراءات المطبقة في تلك المصلحة.
 - إعطاء رأيهم وتقديم توصياتهم مقترحات للإدارة العامة بهدف معالجة الملاحظات.
- إرسال التقرير للمدير العام للمؤسسة ويتضمن ملفًا للتدقيق الوثائق التالية:
- رسالة البدء بالمهمة (الأمر بالمهمة).
 - مقدمة وهي عبارة عن وثيقة تعرف الفرع المعني بالتدقيق والخدمة التي يقدمها وإجراءات كل خدمة.
 - استبيان يوضح إجابتها بموظفي المصلحة وملاحظة التي يقدمها المدقق لذلك السؤال.
 - وثيقة توضح حساب المدقق الداخلي، الخدمة التي تم تدقيقها، الجهة الخاضعة للتدقيق و المشاكل والملاحظات التي تخص تلك الجهة.
 - دليل للتدقيق الداخلي.

المطلب الثاني: مضمون تقرير المدقق الداخلي في وحدة تغذية الأنعام .

سوف نحاول من خلال هذه الدراسة الميدانية الوقوف ولو بجزء بسيط على واقع وحقيقة عملية المراجعة الداخلية على مستوى وحدة تغذية الأنعام (UAB) مستغانم 2016/10/02 والذي من خلاله قام المدقق بفحص مجموعة من الوظائف العملية للوحدة. فوضح التقرير النقاط التالية:

ملخص التدقيق:

- نقص ملحوظ في ما يخص النظافة في أماكن التخزين. حيث هذه الحالة ذكرت في التقارير السابقة ولم تأخذ بعين الاعتبار.
- بعض الوثائق كوصول الدخول مثلا لا يتوفر على أختام مسير المخزونات، أمين المخزن ومسؤول محاسبة المواد وعليه قمنا بتقديم تعليمات صارمة إلى المسؤول من أجل تصحيح الأوضاع والالتزام بالإجراءات الصائبة.
- المنتجات التامة الصنع غير محمية حيث يتم استعمال طرق حفظ تقليدية (أكياس بلاستيكية).
- إن بعض بطاقات الجرد تتضمن أخطاء حسابية.
- - غياب الملائمة بين الكمية المحولة والكمية المباعة. حيث يجب تسوية هذه الفروقات عند كل عرض وطلب للمادة الأولية.
- عند مراجعة سعر بعض المواد المصنعة تبين عدم تأكيد أسعار المنتج 2210 الذي يحمل فاتورة رقم 361 بتاريخ 2016/08/01 حيث تبين أن السعر المطبق هو 3347.00 دج للوحدة بدل من تطبيق سعر 3552.00 دج للوحدة. لذا يجب تسوية الوضعية وتكملة بيانات الفاتورة بناء على قرار المجمع الصادر بتاريخ 2016/06/19.
- عدم التنسيق بين المصالح (مصصلحة الإنتاج ومصصلحة التخزين) فيما يخص المواد الأولية المستهلكة فكمية غير مبينة وغير مصرحة من المصالحين في الوثائق لذا وجب التسجيل لمعالجة الفروقات.

- سجل متابعة المواد الأولية لا يبين الفحص والدراسة للعينات الذي يجب أن يكون عند كل عملية شراء وذلك من طرف مراقب الجودة ليقوم بفحصها والتصريح ما إذا كانت صالحة أم لا.
- نقص في نقاط البيع مثلا: نقطة بيع "واد ثاغية" أغلقت.
- فيما يخص تسيير الوقود يتم من طرف مصلحة النقل ومصلحة قطاع الغيار تبين أنه لا يوجد أي احتياط من المادة المستهلكة والمثبتة، مع غياب بعض المبررات التي تخص بعض المهام مع عدم إحترام الأوامر وغياب النظافة خاصة على مستوى مخزن قطاع الغيار.

تقييم نظام الرقابة الداخلية:

- المؤسسة تتوفر على نظام داخلي محكم بإضافة إلى ثقافة جماعية من طرف المديرية العامة مع إتباع مختلف التعليمات والتوصيات وعليه لم نسجل أي اختلالات أو مشاكل في هذا الجانب.
- من ناحية التسيير الإداري فإن المراجعات المتعلقة بالاقتطاعات على الأجور وقوائم منح المردودية الفردية تم التأكد من أنها تحمل إمضاءات ولا تسجل أي مخالفات أو تجاوزات غير قانونية.
- من خلال عملية الفحص والمراجعة تبين أن جميع الفواتير المحررة ووصل الطلبات لا يحملوا أي تجاوزات غير قانونية .
- مشاكل في تنظيم العمل والأنشطة داخل المؤسسة.
- تبين أن تعيين بعض العمال في المؤسسة لا تتناسب مع متطلبات الوظيفة وغير مؤهلين للمنصب(موصفات المنصب، الشهادات، الخبرة.....).
- ضرورة التنسيق بين المصالح والأقسام أثناء العمل في المؤسسة.
- ضرورة الحفاظ على الوثائق السرية للمؤسسة تسلم فقط لأشخاص التابعين لها.
- الإدارة العامة والموارد البشرية:على مستوى الإدارة العامة والموارد البشرية كان الفحص يشمل مجموعة من الدفاتر القانونية والسجلات الإجبارية والتي تمثلت في:
 - جدول الرواتب.
 - سجل العطل السنوية.
 - سجل حوادث العمل.
 - سجل الوقاية العامة والأمن و المعدات الصناعية.
 - سجل الأجور.
 - سجل المستخدمين الأجانب.
 - سجل إشعارات التنفيد.
- فيما يخص نظام تسجيل أوقات العمل تبين أن هناك نقص وعدم احترامها بالنسبة لبعض العمال لذا يجب فرض عقوبات مشددة اتجاه العمال المهملين مع تطوير النظام واستعمال الطرق مراقبة حديثة أكثر.
- بالنسبة للملفات أو السجلات الإدارية تبين أن المؤسسة تعتمد على طرق التقليدية في حفظ الوثائق الأساسية للمؤسسة مما يؤدي في بعض الأحيان إلى ضياعها.

بناء على تقرير المدقق والمطابق والخاص بثلاثي الأول لسنة 2016 يجب أن يحظى بنظام آمن وصرح بضرورة تسليم الوثائق للمعنيين بأمر (مسؤولين، إداريين....).

المالية والمحاسبة:

-دفتر الجرد جدد في نهاية 2015.

-دفتر اليومية أنهي بتاريخ 2016/06/30.

-تأكيدات حسابات الخزينة والتي شملت: غموض في أرصدة البنك بتاريخ 2016/06/30 وبمبلغ قدره 4571329.22 دج، لا توجد أي تسويات في الحسابات البنكية التي طلب تعديلها في نهاية جوان 2016 بما فيها الشيكات الموقفة لسنة 2015.

-غموض في حسابات الصندوق في تاريخ 2016/06/30 والمقدمة برصيد قدره 4353.50 دج .

-مداخيل الثلاثي و الوثائق المحققة هي تثبت أن هناك تجاوزات وأخطاء التالية:

-حساب 401 موردو المخزونات والخدمات يبين ديون سابقة يجب معالجتها والتي تقدر بمبلغ 495147.00 دج

-حساب 408 موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها يحتوي على مبلغ قدره 3014984.85 يبين مشتريات عن

23 مورد التي يجب تصحيحها بإعتماد على حسابات ومعلومات محاسبية لتحقيق من الوضعية.

-حساب 419 يبين أرصدة زبائن منذ سنة 2015 قدرت ب 559121.37 دج.

المبحث الثالث: حالة ميدانية لوحدة أغذية الأنعام. سوف نحاول من خلال تقرير المدقق الوقوف ولو بجزء بسيط على واقع وحقيقة عملية المراجعة الداخلية للمؤسسة محل التبرص محاولة معالجة مشكلة من التقرير وذكر أثر المراجعة الداخلية على ترشيد القرار وتحسينه داخل المؤسسة .

المطلب الأول: دراسة حالة حساب الزبائن الدائنون ح/419.

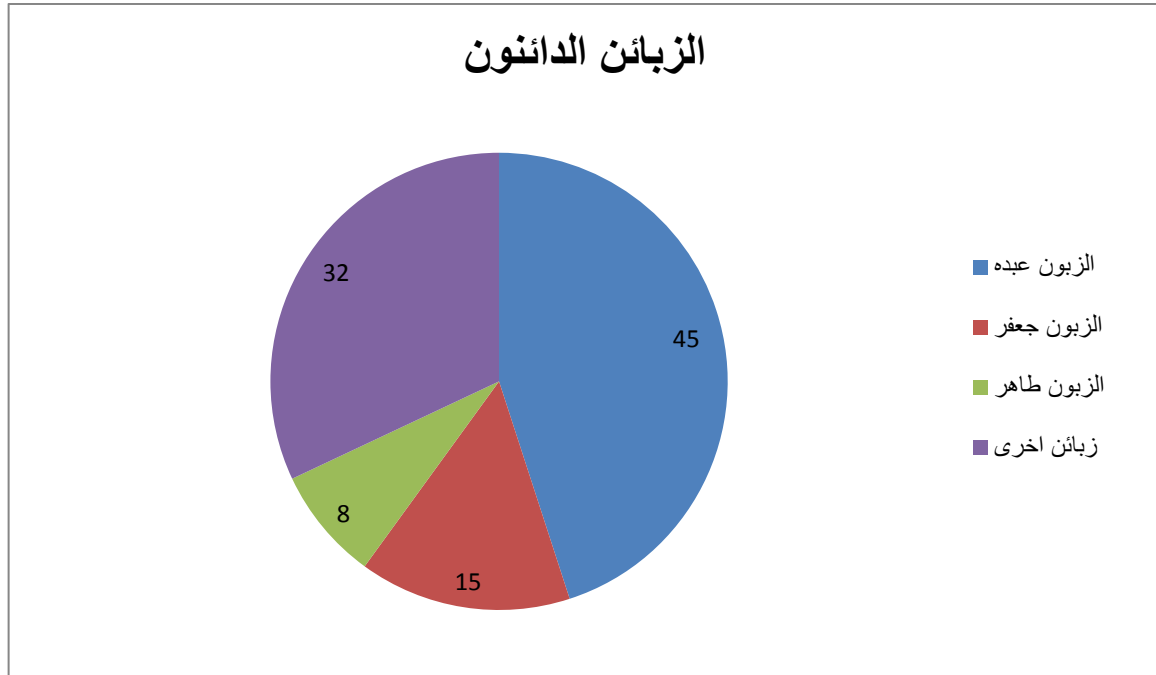
إن نشاط المراجع الداخلي يختص بالفحص الذي يشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول و التحقق من التقارير وتظهر فاعلية المراجعة الداخلية في المؤسسة كون أن المراجع يقوم بزيارة الفروع نظرا لبعدها عن المركز الرئيسي و الإدارة المركزية للمؤسسة حيث هذه الأخيرة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات و البيانات الواردة في التقرير لتسيير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات الرشيدة في المؤسسة، لأن المراجعة الداخلية تلعب أدوار مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات فهي تقدم معلومات مؤهلة وصائبة لذلك. -إن تحديد أي مشكلة ما داخل المؤسسة لا يمكن أن يتم إلا بالفحص المستمر للوضع الداخلي و الخارجي ثم تتبع نتائج ومراقبة القرار المتخذ بشأن تلك المشكلة.

-بناء على ما سبق يمكننا دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام بمستغانم وبناء على تقرير المدقق تم اكتشاف مشكل تسبيقات الزبائن بقسم المالية والمحاسبة. كون أن المراجعة هي مصدر اكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة بالمؤسسة بالاعتماد على تقارير المصالح كمصدر أساسي لمدخلات المراجعة وعليه صرح المدقق بضرورة تسوية حساب الزبائن الدائنون ح/419 الذي يحمل مبلغ إجمالي قدره 559121.37 دج حيث لم يتم مباشرة أي إجراءات تخص الحساب منذ سنة 2015 الجدول يبين تسبيقات مجموعة من الزبائن أنظر الملحق (02) وقد ذكر في تقريره أن أرصدة ثلاث زبائن التي تشمل أكبر ثلاثة مبالغ في التسبيقات والتي تمثل 68% من مجموع الحساب أما نسبة 32% فهي تمثل قيمة باقي الزبائن كما هو مبين في الجدول الموالي:

اسم الزبون	المبلغ	النسبة المئوية
الزبون عبده	250700.00	45%
الزبون جعفر	86290.27	15%
الزبون طاهر	46242.00	8%
زبائن أخرى	175889.2	32%

الجدول رقم (03-04): تسبيقات الزبائن

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة



الشكل رقم (02-03): دائرة نسبية لتسيفيات كل زبون.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الملحق (02).

لذا وجب تسوية الحساب بمساعدة المصلحة التجارية (قسما لاستغلال). لأن المسؤول عن اتخاذ القرارات التصحيحية في المؤسسة هو المسير فالمدقق مسؤول عن الإقتراحات والتوصيات فهو مستقل في تنفيذ مهام وظيفته ولا يملك سلطة إعطاء الأوامر بصفة دائمة. وعليه تتم معالجة هذه المشكلة بالإتباع الإجراءات التالية:

- دفع الزبون جعفر لمؤسستنا مبلغ قدره 86290.27 دج (بشيك بنكي) أنظر الملحق رقم (3) وسجل محاسبيا كتسبيق لأنه لم يأخذ سلعة مقابل ذلك المبلغ فتعالج محاسبيا كالتالي:

20.././..

86290.27	86290.27	البنك زبائن دائنون شيك رقم.....	41920	512
----------	----------	---------------------------------------	-------	-----

-بعد إنقضاء سنة مالية كاملة وبعد القيام بالمراجعة تبين أن حساب الزبائن الدائون ح/419 لم يتم ترصيده وظهر في الميزانية وبناء على ملاحظات وتوصيات المدقق بضرورة تسوية ذلك قام مدير المصلحة بالإجراءات التالية:

أولاً:يقوم مدير المصلحة بإرسال إستدعاء لزبون الذي يتضمن إسم وعنوان الزبون وتاريخ إرسال الاستدعاء أنظر الملحق رقم (04).

وعليه مدير المصلحة يتخذ قرارين هما:

القرار الأول: في حالة قدوم الزبون: تقوم المؤسسة بتسليم البضاعة لزبون مقابل مبلغ التسبيق.

-تتم عملية البيع في وحدة تغذية الأنعام بمستغانم حسب قواعد وأسس قانونية وذلك للتسيير الأمثل للمؤسسة.

إن عملية بيع المواد التامة للزبون تتم عن طريق إيداع ملف مصلحة البيع لتلبية الطلب، والملف المتكون من:

✓ بطاقة فلاح .

✓ السجل التجاري.

✓ البطاقة الجبائية.

✓ شهادة بيطرية حسب المهنة الموجهة إليه.

✓ يودع الطلبية لتلبية حاجته في المصلحة. أنظر الملحق رقم(05)

-تقوم مصلحة البيع بتوفير الجو الملائم للزبون وذلك بإتباعه خطوة بخطوة باتجاه المصالح حيث تقدم له وصل تسليم البضاعة أنظر الملحق رقم(06) حتى تقوم المصلحة بتحويل المواد الأولية إلى منتج مصنع.

-ثم تقوم مصلحة التخزين مرفقة بالوثائق المعمولة من طرف الزبون لتقوم في النهاية بعملية وزن الحمولة المنتجة ثم تقوم مصلحة البيع بإعداد فاتورة للزبون أنظر الملحق رقم(07) ثم تقوم مصلحة الأمن الداخلي بتحرير كل ما يوزع من المؤسسة.

تتم معالجة هذه الحالة محاسبيا كالتالي:

70 / /

	86290.27	الزبائن الدائون	419
86290.27		الزبائن	411
	86290.27	الزبائن	411
86290.27		مبيعات البضائع	701
		فاتورة رقم.....	

-علما أن: هذا الإجراء هو الإجراء السائد والمتبع في وحدة تغذية الأنعام لأنه يساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها من خلال زيادة مبيعاتها من جهة وكسب ثقة الزبون من جهة أخرى.

- ملاحظة: هناك حالة أخرى يمكن أن تتبعها وتطبقها بعض المؤسسات وهي في حالة ما أصر الزبون على إسترجاع مبلغ التسبيق تقوم المؤسسة بتسليمه شيك بقيمة التسبيق علما أن المؤسسة لا تعمل بهذا الإجراء وتعالج محاسبيا كالتالي:

70 / / /				
		الزبائن الدائنون	512	419
		البنك شيك رقم....		

القرار الثاني: في حالة عدم قدوم الزبون.

-بعد الاستدعاء الأول يقوم مدير المصلحة بإرسال الاستدعاء الثاني بعد انقضاء مدة 3 أشهر إلم يستجيب الزبون الاستدعاء الثاني يقوم بإرسال استدعاء ثالث و أخير بعد إنتهاء مدة 3 أشهر أيضا بعد تطبيق جميع الإجراءات اللازمة و استخدام كل وسائل الإعلام الإدارية والقانونية وبعد دراسة ملفه بشكل أدق، تجتمع لجنة المؤسسة برئاسة مديرها وبحضور المعنيين لإتخاذ القرار بشأن التسوية وقرار هو اعتبار مبلغ التسبيق كالإيراد للمؤسسة. وتعالج هذه الحالة محاسبيا بالطريقة التالية:

70 / / /				
	86290.27	الزبائن الدائنون		419
86290.27		الإسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات	78	

المطلب الثاني: نتائج عملية التدقيق واثرها على قرارات الوحدة:

تعتبر المراجعة الداخلية من الأدوات الأساسية التي تستعين بها وحدة تغذية الأنعام في مختلف مفاصلها، فعلم مستوكل خلية يتم الاستعانة بأعمال ونتائج المراجعة الداخلية لمواجهة مخاطر معينة أو للمبادرة في تجسيد خطوات تصحيحية لأن زيارة المدقق للمصالح تساهم بشكل كبير في عملية المتابعة وترشيد القرار داخل المؤسسة وهذا بالإضافة إلى دورها الرقابي، فهي المصدر الأكثر موثوقية الذي يقوم بعملية التوريد الدائم والمنتظم للجهات المعنية في المؤسسة حسب كل مستوإدارة المعلومات المؤهلة لاتخاذ القرارات السلمية وهذا يضمن شرعية المعلومات الصادرة من خلية المراجعة الداخلية وسلامتها ومصداقيتها وللوقوف على عدم مساهمة خلية المراجعة في المؤسسة في عملية ترشيد القرارات المختلفة وتصحيحها اخترنا بعض القرارات التي ساهمت فيها:

- قرار فحص ملفات الزبائن وإعطاء أهمية للوثائق المكونة للملف الزبون أي الوثائق الأساسية كبطاقة الفلاح، السجل التجاري، بطاقة الجبائية وتصحيحها مقارنتها مع الملف بالإعلام الآلي مما يسهل عملية التواصل معه في المستقبل. أي تم اكتشاف أن سبب المشكل راجع إلى عدم احترام إجراءات الرقابة الداخلية.
- قرار معالجة الإهمال الكبير لملفات الزبائن والتي كانت لا تتوفر على بطاقة خاصة بوضعية الزبائن لذا إقترح المدقق استحداث حالة تقارب لوضعيات الزبائن في نهاية كل شهر أو ثلاثي على الأكثر.
- القرار المتعلق بقسم مراقبة النوعية حيث صرح بوضع المنتجات في إناء أو أكياس مناسبة وذات لحماية أكثر واتباع طرق متطورة لحفظ منتجات بدل وضعها في الأكياس البلاستيكية.
- قرار استخدام نظام التسجيل الإلكتروني للعمال بدل الطريقة التقليدية (الإمضاءات) وذلك لتطوير وسائل مراقبة العمال للالتزام بأوقات العمل القانونية.
- قرار فصل المهام الأساسية الذي يخص الوضع الشخص المناسب في المكان المناسب أي كل عامل يوضع في المنصب الذي يتلاءم مع مؤهلاته وخبرته.
- قرار تسيير الوقود الذي يخص مصلحة النقل ومصلحة قطاع الغيار وذلك بضرورة وجود احتياطي لمواجهة أي حالات استثنائية في المؤسسة مع تحسين وضع النظافة على مستوى مخزن قطاع الغيار.
- تصحيح قرار طرق حفظ ووثائق وسجلات المؤسسة وذلك بالاستعانة بخزانات مقفلة أو رفوف كطريقة منظمة وأمنة أكثر.
- توسيع نقاط البيع الخاصة بالمؤسسة وذلك للبيع أكثر ولاحتلال مكانة في السوق.
- تطبيق إجراءات و عقوبات صارمة لتطبيق النظام الداخلي من طرف العمال وإحترامه وذلك عن طريق الإنذارات الكتابية واستخدام طرق رقابة فعالة.
- -قرار فحص عينات المادة الأولية عند كل شراء وضرورة وجود شخص مكلف بهذه العملية وهو مراقب الجودة ويكون تابع للمؤسسة.

تحليل الاستبيان:

بناءً على تقرير المدقق الذي يستطيع أن يقدم حكم موضوعي و محدد على نظام الرقابة الموجودة في المؤسسة ومن أجل القيام بتقييمه على مستوى وحدة تغذية الأنعام بمستغانم قمنا بأخذ عينة من أسئلة الاستبيان حيث توضح الاجابة "بنعم" عن الحالة الايجابية أم "لا" تعني احتمال ضعف الرقابة الداخلية و من تم يتمكن المدقق من القيام بالتدقيق الميداني فهو بذلك يسهل عمله و منه نستخلص التحليل التالي :

نقاط الإيجابية:

- الرقم التسلسلي لوصول الإستلام يتناسق مع الفاتورة بالاعتماد على نظام آلي مزدوج يسمح بتحرير كل من وصل الاستلام و الفاتورة بنفس المعطيات و في نفس الوقت.
- الكمية المسلمة للزبون هي الكمية المباعة و تدون في الفاتورة لحظة الاستلام .
- إنأي تسجيل محاسبي يتطلب وثائق إثبات تسلسلية حسب التواريخ حتى تكون لدينا معلومات محاسبية صحيحة و منظمة.
- تتم عملية البيع بعد التأكد من وجود الكمية المطلوبة فعلا مع الترخيص عليها قبل التنفيذ.
- تتم المصادقة على أسعار بيع المتوجات من قبل المديرية و ذلك عند كل تغيير أو تجديد.

نقاط السلبية:

- لا تخضع حركة حسابات الخزينة إلى مراقبة دورية بل تراقب عند التسجيل المحاسبي و ذلك لضيق الوقت و كثرة الأنشطة كما أنهم يعتمدوا على المدقق في هذه عملية.
- الوثائق المحاسبية الخاصة بتسديدات الزبائن تراقب عند التسجيل فقط و ذلك لكثرة العمليات اليومية و هذا ما يؤدي إلى حدوث أخطاء في بعض الأحيان.
- بإعتماد على ما تطرقنا إليه سابقا في ما يخص القرارات نجد أن المراجعة الداخلية قد تمكنت من إضفاء العديد من التحسينات و التطورات الهامة في المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام، و هذا بفضل دورها الفعال في التأثير على علمتخذي القرار داخل المؤسسة بما يسمو بتحقيق أهدافها في الأخير أو تجاوز المشاكل سواء أ تعلق الأمر بالحاضر أو المستقبل.

خلاصة الفصل

انطلاقاً من دراستنا الميدانية التي قمنا بها في وحدة تغذية الأنعام تبين لنا أن هذه المؤسسة تعتمد على المراجعة الداخلية لتفعيل قراراتها، وذلك من خلال مراقبة الإجراءات المختلفة لمصالحها، حيث تقوم بكشف الثغرات والأخطاء والمشاكل التي تؤدي بالمؤسسة إلى ضرر من خلال معرفة نقاط القوة والضعف على مستوى كل مركز مسؤولية، ومن خلالها تستطيع التحكم في تسيير المؤسسة وتقييم أداءها والعمل على تحسينه من خلال اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.

تمهيد

تمثل المراجعة الداخلية وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم وتهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطة بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل، التقييم، التوصيات والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم بمراجعتها. كما أن للمراجعة الداخلية تقوم بدور فعال في جعل عملياتها تفعيل نظام الرقابة الداخلية والعمل على تطويره.

-وبالنظر إلى أهمية المراجعة الداخلية ودورها إرتائنا وقسمنا الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

المبحث الثاني: أساسيات حول المراجعة الداخلية

المبحث الثالث: علاقات وتطبيقات المراجعة الداخلية

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.

على الرغم من أن المراجعة الداخلية تمارس كوظيفة داخل المنظمات المختلفة لعدة قرون مضت إلا أن الاعتراف بها كمهنة حديثة قد بدأ في الانتشار خلال الخمسين سنة الماضية فقط ، وأدى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد بوضع معايير لمهنة المراجعة الداخلية ، ويقوم معهد المراجعين الداخليين أيضا بعقد العديد من الندوات والبرامج التدريبية والتعليم المستمر في أنحاء العالم ، لقد أدت تلك الجهود التي يقوم بها معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة وفروعه في الدول المختلفة إلى زيادة أعضاء المعهد كما أن مهنة المراجعة تتمتع بالاحترام والثقة في كل من الجهات الحكومية والتنظيمات المختلفة لما تقدمه من فحص، تحقيق وتقييم موضوعي لأنشطة تلك الجهات والتنظيمات. ومنه قمنا بتقسيم المبحث إلى ثلاث مطالب أساسية وهي أولا المفهوم والنشأة ثانيا الأهداف وأهمية ثالثا الأنواع.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة ونشأتها.

1- المفهوم: سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعاريف التي تخص المراجعة الداخلية وهي:
التعريف الأول: لقد تمّ نشر تعريف المراجعة سنة 1977م من طرف الاتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة " إنّ هدف المراجعة من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية لآخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات و القوانين المعتمدة في المؤسسة"

التعريف الثاني: وعرف « Germond » et « Banmoult » المراجعة على أنها: اختبار تقني صارم ومبني بأسلوب فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل عن نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كلّ الظروف وعلى مدى احترام القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات و الوضعية المالية ونتائج المؤسسة.

التعريف الثالث: يمكن تعريف المراجعة من الناحية الوظيفية أنها وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها التنظيم، فهي وسيلة رقابية في خدمة الإدارة بحيث تعمل على قياس فاعلية نظم الرقابة المختلفة.¹

-مهما تعددت التعاريف واختلفت زاوية النظر فيها واستنادا على التعاريف السابقة، نلاحظ أنها ركزت على النقاط الأساسية التالية وهي: الفحص، التحقيق والتقرير.

أ- الفحص: فحص السجلات والبيانات لتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها.
ب- التحقيق: ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الحالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المؤسسة عن فترة مالية معينة وكدلالة على وضعها المالي في نهاية تلك الفترة.

¹ عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، كلية التجارة-الإسكندرية، 2006، ص.219

-وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق ومساعدته على إبداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت عمليات قياس المعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

ج- التقرير: هو آخر العملية وجوهرها ويقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق و إثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهيمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها ، حيثي الأخير يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد وبموضوعية في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المؤسسة وبيان عملياتها بصورة سليمة و عادلة.¹

التعريف الرابع: فقد نص عليها المشرع الجزائري في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 الذي نص على أنه " يتعين على المؤسسة الاقتصادية تنظيمها كدخلة خاصة بالمراقبة في المؤسسة، وتحسين بصيرة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"

-وأعيد النص عليها من خلال قانون النقد والقرض 10/90 حيث نص المادة 40تضمن "إن المؤسسات العمومية الاقتصادية مدعوة لإقامة وتدعيم منظم دخلة لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أداءها بشكل ملحوظ"²

1.1-تعريف المراجع: يقوم بمهنة المراجعة شخص يدعى "المراجع" يجب أن يتحلى بمجموعة من الصفات والخصائص حتى يقوم بأداء المهنة على أكمل وجه وبطريقة الصحيحة لأنها مهمة صعبة تتطلب مسؤولية كبيرة والمراجع شخص مستقل محترف ويكون محايد عند قيامه بعملية المراجعة وإبداء رأي عن صحة القوائم المالية والعمليات المحاسبية بكل شفافية وموضوعية لمن يطلب خدماتهم من مؤسسة.

1.1.1-كما أن المراجع مسؤول مسؤولية مدنية ، جنائية وتأديبية:

1.1.1.1-مسؤولية مدنية: إن المراجع مسؤول اتجاه المؤسسة والعاملين فيها واتجاه الغير وتتعلق هذه المسؤولية بعمله في حالة:

- حالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.
- حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته.

ولذلك قد يتعرض المراجع نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية حيث يسأل عن أي أخطاء يسيرة أو كبيرة وقد يكون عرضة لتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للرجح أمام المسؤولين في المؤسسة.

2.1.1.1-مسؤولية جنائية: يجد المراجع نفسه مسؤولا جنائيا عند مخالفته لبعض نصوص قانون العقوبات مثلا:

- إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة.
- تأمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها ضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.

¹ محمد تهازي طواهر، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية 2005 ص.09 ص.10

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 02 المؤرخة في 12/01/1988، ص.08

3.1.1.1-مسؤولية تأديبية: المراجع باعتباره كعضو يجب أن يقوم بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات و النقابات المهنية التي ينتسب إليها ، وتتعلق هذه المسؤولية بأمانة وأخلاقيات المهنة ومن أمثلة ذلك:¹

- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات الدفاتر.
- إذا لم يتضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

2-نشأة المراجعة: المراجعة تقوم في هذا المطلب بتقديم نبذة تاريخية حول المراجعة وتطور مفهومها عبر العصور، حيث تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإذ سانبإلالتحققمنصحة البيانات التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة البيانات لتفيا الواقع، ولقد ظهرت هذا الحاج ةلدالحكامالقدمى، حيث دلألوناقالتاريخية علماً بحكومتقدماءالمصريينواليونانكانتتستخدمالمراجعينللتأكدمنصحة الحسابات العامة.

أولاً: قبل 1500 ميلادي:

إن مهنة المراجعة في تلك الحقبة كانت تقتصر على الأحكام والمشروعات العائلية والتي كانت تتممخاضة بجرذالمخزونالسلي، حيث تكون هذا العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدفمنها هو الوصول للدقة لمنع أي تلاعب أو غسل للدفاتر.

ثانياً: الفترة الممتدة ما بين 1500- 1850

لعل أهم ما يميز هذا الفترة بزوغ واد ر ظهور الثورة الصناعية التي أحدثت تغيراً جذرياً في المجال التحريظير الانفصال لفعليد ملكية المؤسسة عن الإدارة ووزيادة الحاجة للمراجعة والمراجعين. كما تتميز هذا الفترة بظهور تطبيق واستعمال النظرية القيد المزدوج وفي النظام المحاسبي، حتولولم تكن بصورة متطورة كما ه ومستعملحالياً، وظهر نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.

ثالثاً: الفترة ما بين 1850- 1905

بعد ظهور الثورة الصناعية حصلت تغيير شاملللمجتمع، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى التكوين وحادا اقتصادية ومنهنا بدأ اهتماما لمحاسبة بتسجيل عمليات الوحدة الاقتصادية وليس الأهتمام بتسجيل عملياتها بالوحدة فبعد هذا التطور أتأصبالحامج المفتوحاً أما المراجعة لتصبح مهنة مهمة لا يستهان بها.

رابعاً: الفترة الممتدة ما بين 1905 إلى يومنا هذا:

ما يميز هذا الفترة هو ظهور الشركات الكبرى بذات الفروع والبعد عن الإدارة والمركز الرئيسى أديبالحاجة الضرورية لمعرفة ما يتم من معاملات تفيا الفروع والتابعة والتأكد من أن العملية موفقال سياسات والقواعد الموضوعة بواسطة المركز الرئيسى، وبالتالي تحتج الإدارة إلى الأطمئنان على سلامة العمل في تلك الفروع عند طريق إيجاد نظام للمراجعة الداخلية يغطي فروع المنشآت المنتشرة ويساعد الإدارة فيضمانفرضرقابتها على تلك الفروع عك مات ميزتهذا الفترة أيضاً بظهور المنشآت المالية الكبيرة كالبنوك وشركات التأمين وما يتطلب هذا النوع من المنشآت للمراجعة مستمرة

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات

الجامعية، /fr.scribd.com/doc/54604117/كتاب-المراجعة-للأستاذ-محمد-بوتين، 21/12/2016، 21:35، ص. 34

ودقيقة أول

بأولوقبل وبعد حدوثا لعمليات التأكيد من سلامتها وادقتها، فإن الأمر يحتاج إلى تخصيص إدارة مستقلة للمراجعة للتأكد من سلامة
ة العمليات خصوصا وأن الوقوع عفاية أخطاء وتلاعيفي مثل هذا المنشآت يؤثر على سمعتها.

1.2- كما أن هذا التطور السريع للمراجعة راجع إلى العوامل التالية:

- زيادة حجم المشروعات وتمنحيثا للمفهوم ونشاطاتها.
- تفويض السلطات للغير اقتصاديا.
- ظهور شركات الأموال مما أدى بالفصل الملكية عن الإدارة¹.

المطلب الثاني: أهداف المراجعة وأهميتها.

1- أهداف المراجعة: إن الهدف العام لمراجعة القوائم المالية هو إبداء الرأي في مدى صحة عرض القوائم المالية التي تعبر عن المركز المالي للمنظمة ونتائج عملياتها وتدفعاتها النقدية في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة
فالإدارة مسؤولة عن تسجيل وترحيل وتلخيص وإعداد تقرير عن المعلومات المالية كما أن المراجع يحدد
الأهداف المراد تحقيقها من المراجعة وتتلخص هذه الأهداف في :

1.1- الوجود أو التحقق: تزعم الإدارة أن جميع حسابات الأصول والالتزامات وحقوق الملكية الظاهرة في
الميزانية العامة موجودة، وأن جميع الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر الظاهرة في قائمة الدخل قد
تحققت خلال السنة التي تغطيها القوائم المالية. وتزعم على دراسة المخزون أن يكون موجودا فعلا.

2.1- الملكية والمديونية: تزعم الإدارة أن المنظمة تمتلك أصول وأنها مديونة بالالتزامات الظاهرة في الميزانية
العامة فمثلا تدعي الإدارة أن الوحدة لها حق شرعي غير متنازع عليه في المخزون وأن حسابات الدائنين
مستحقة فعلا لأطراف أخرى.

3.1- الشمولية أو الكمال: القوائم المالية تشمل على جميع الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات
فمثلا تزعم الإدارة أنه لا توجد أي عناصر غير مسجلة من المخزون أو الحسابات الدائنة وأن جميع المبيعات
والمصروفات التشغيلية التي تحققت يجب أن تكون ظاهرة في القوائم المالية.

4.1- التقييم أو التخصيص: تزعم الإدارة أن الأصول والالتزامات ظاهرة في القوائم المالية بالقيم الملائمة، وهي
تلك القيم التي تتحدد طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاعاما. فمثلا تقييم المخزونات على أساس تكلفة
الوارد أولا الصادر أولا.

5.1- العرض والإفصاح: تزعم الإدارة أن القيم الظاهرة في القوائم المالية تم تصنيفها وتبويبها بصورة سليمة
وأن طرق الإفصاح تتمشى مع تلك التي تتطلبها المبادئ المحاسبية الصحيحة والمقبولة².
وعلى ضوء ما سبق يمكن أيضا إدراج بعض الأهداف تتلخص فيما يلي:

¹ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل
الكهربائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة-كلية العلوم

الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2007، ص 3، ص 4.

² محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية 1998، ص 88.

- إبداء رأي فني محايد علي صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً. وفي إطار ما تملمها المراجعة القيام بفحصوا التحقيق من العناصر التالية:
 - التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.
 - مراقبة عناصر الأصول والخصوم.
 - التأكد من التسجيل السليم للعمليات.
 - التأكد من جميع الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.
 - كشف أنواع الغش، التلاعب بالأخطاء.
- إمداد إدارة الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه، إن من واجبات المراجع أن يبين لإدارة الشركة عن طريق التوصيات عن أي قصور أو خلل في نظام الرقابة الداخلية من أجل تحسين أداء هذا النظام.
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين و الدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية بالبيانات المالية وذلك لتقرير ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيلات للشركة أم لا ، وبالاختصار مراجعة الخطر السنوي بناء على البيانات المالية وتوقيع مراجع الحسابات الخارجي المستقل. إن صدور التقارير المالية وتوقيع مراجع الحسابات عليها يزيد الثقة بها كما يزيد درجة الاعتماد عليها.¹

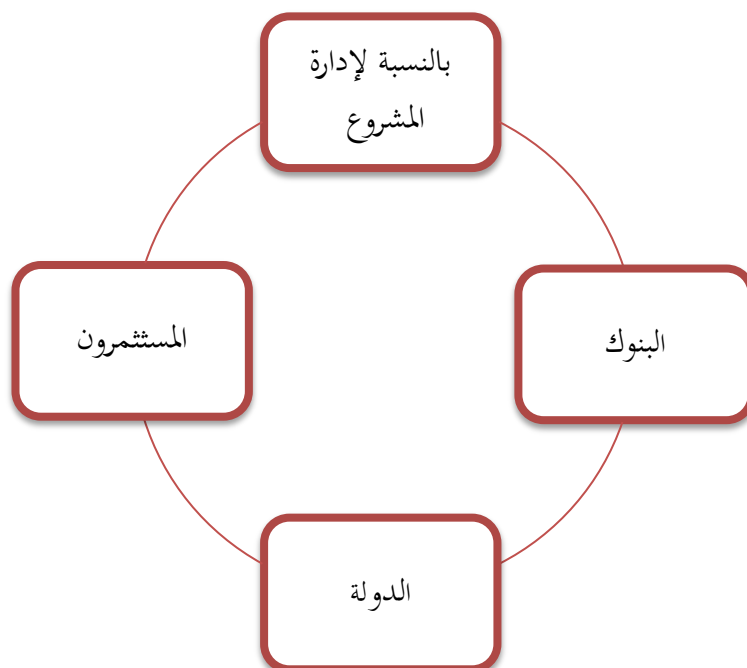
2-أهمية المراجعة:

ظهرت الحاجة للمراجعة الداخلية بصورة أكثر جدية خلال الأزمات الاقتصادية وبعد الحرب العالمية نتيجة لإفلاس العديد من الشركات ، وتحمل إدارتها هذه الشركات المسؤولية عند ذلك كفضلا عن حاجة إدارات هذه الشركات لتابعة مدفا عالية أنظمة الرقابة الداخلية لديها الأمر الذي دفعها لإنشاء وظيفة المراجعة الداخلية لتكونا عينا لها في فحص وتقييم فعالية جميع أنظمة الرقابة لانجاز مهامها من تحقيق وتحليل وتقييم جميعاً ووجهومجالا تالذ شاطوا الخطط والأهداف التي تسعى إليها الشركات لتحقيقها، باعتبار أن وظيفة المراجعة الداخلية هي جزء من الرقابة الداخلية . لهذه

الوظيفة أهمية مميزة سعياً لتحويلها من وظيفة رقابية في المنظمة إلى المهنة المنظمة المهنية المحاسبية الدولية. حيث أن المراجع الداخلي يقوم بدور استشاري والتأميني هدفاً أساسياً لإضافة القيمة للشركة ووضعها المعهد كهدف نهائي واستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية.

-كما أن وظيفة المراجعة تخدم جهات عديدة تعتمد اعتماد كبيراً على البيانات المالية التي يعتمد عليها المراجع وهذه الجهات هي:

¹مرجع نفسه، ص.89.



الشكل رقم (01-01): يبين أهمية المراجعة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرجع.

1.2- إدارة المشروع: تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل المراجع المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في البيانات، كما يزيد درجة الاعتماد عليها، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح.

2.2- المستثمرون: بسبب كبر المؤسسات تطلب تعيين المراجع وهو الشخص الذي يطمئن المساهمين وكونه مستقل ومحايد ويعطى معلومات صحيحة بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات وعمليات إدارة الشركة.

3.2- البنوك: تقوم معظم المشاريع بطلب الحصول على قروض من البنوك والمؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المشروعات وذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد الأقساط بفوائدها.

4.2- الدولة (الجهات الحكومية): تعتمد أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها.¹

¹ يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية التطبيقية مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى، 2000 ص.8

المطلب الثالث: أنواع المراجعة.

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل المقومة لنظام المحاسبة الذي يراد توليد منه معلومات المحاسبية صحيحة وذات مصداقية تامة وان تكون معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمة لاتخاذ القرارات لذا فإن تبني نوع معين من المراجعة ويكون ملائم من شأنه يسمح بتحقيق الأهداف المرجوة فسوف نتطرق في هذا المطلب وباختصار نميز بين مختلف أنواع المراجعة كالتالي:

1- من زاوية الإلزام القانوني: ينظر المشرع الجزائري إلى أن المراجعة إجبارية وملزمة على بعض الشركات كشركة المساهمة كما انها غير ملزمة على آخرون كشركة المسؤولية المحدودة وشركة التضامن وفي هذا العنصر نميز نوعين:

1.1- المراجعة الإلزامية: هي التي يحتم ويلزم القانون القيام بها حيث نص المشرع الجزائري على "الإلزامية تعين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة". وأيضا على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى شركات المساهمة (الأموال).

2.1- المراجعة الاختيارية: هي التي تتم بطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة ، ففي الشركات يمكن الاستعانة بخدمات المراجع بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية والمركز المالي. لأن الأساس هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء.

2- من زاوية مجال أو نطاق المراجعة: يعتبر نطاق ومجال المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة وهما:

1.2- المراجعة الكاملة: هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة قصد إبداء رأي في محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككلفت عملية المراجعة لا بد أن تتقيد بمعايير ومستويات المراجعة المتعارف عليها. وفي ظل تصنيفات المؤسسة وكبر حجمها بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المراجع بفحصها بغية إصدار رأي في محايد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع على جميع المفردات لا على عينة التي شملتها اختباره.

2.2- المراجعة الجزئية: تعتبر المراجعة الداخلية من بين أنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية ، كأن يوكل إلى للمراجع مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق، انتشار هذا النوع بسبب الشكوك في العنصر المراد مراجعته وتبعاً لما سبق يجب تقيد هذا النوع من المراجعة بالعناصر التالية:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة.
- إبراء ذمة المراجع في القصور والإهمال في المراجعة بعض العناصر.
- حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند المعهود عليه.¹

¹ محمد تهازي طواهر، مسعود صديق، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره ص. 22.

3- من زاوية توقيت المراجعة: يخصص هذا العنصر نوع المراجعة من حيث الوقت أي هناك المحدودة والغير المحدودة الوقت علما أن المحدودة عادة ما تكون في نهاية الدورة المحاسبية. وعلى ضوء ما قيل سنتطرق إلى نوعين :

1.3- المراجعة المستمرة: يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على السنة المالية للمؤسسة، إذعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح المؤسسات الكبيرة.

2.3- المراجعة النهائية: هذا النوع عادة ما يكون في نهاية السنة المالية إذ يعين المراجع بعد انتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة لأن عادة المراجع يستطيع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة.

4- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات: إن كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها سواء داخلية أو الخارجية خلق صعوبة في الفحص العمليات التي يقوم بها موظفي هذه المؤسسة وخاصة من ناحية دقة وتعبير المعلومات لوضعية المؤسسة الحقيقية إذ تتخذ هذه المعلومات كأساس لاتخاذ القرارات. لذلك اشرنا إلى نوعين مهمين وهما:

1.4- المراجعة الشاملة (المفصلة): ويقصد بها المراجعة التي تتم بشكل مفصل إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود الدفاتر، السجلات، المستندات والبيانات المحاسبية. ويكون هذا البند شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة وأيضا على حسب ما يقضيه العقد المبرم ما بين المراجع وأصحاب المؤسسة.

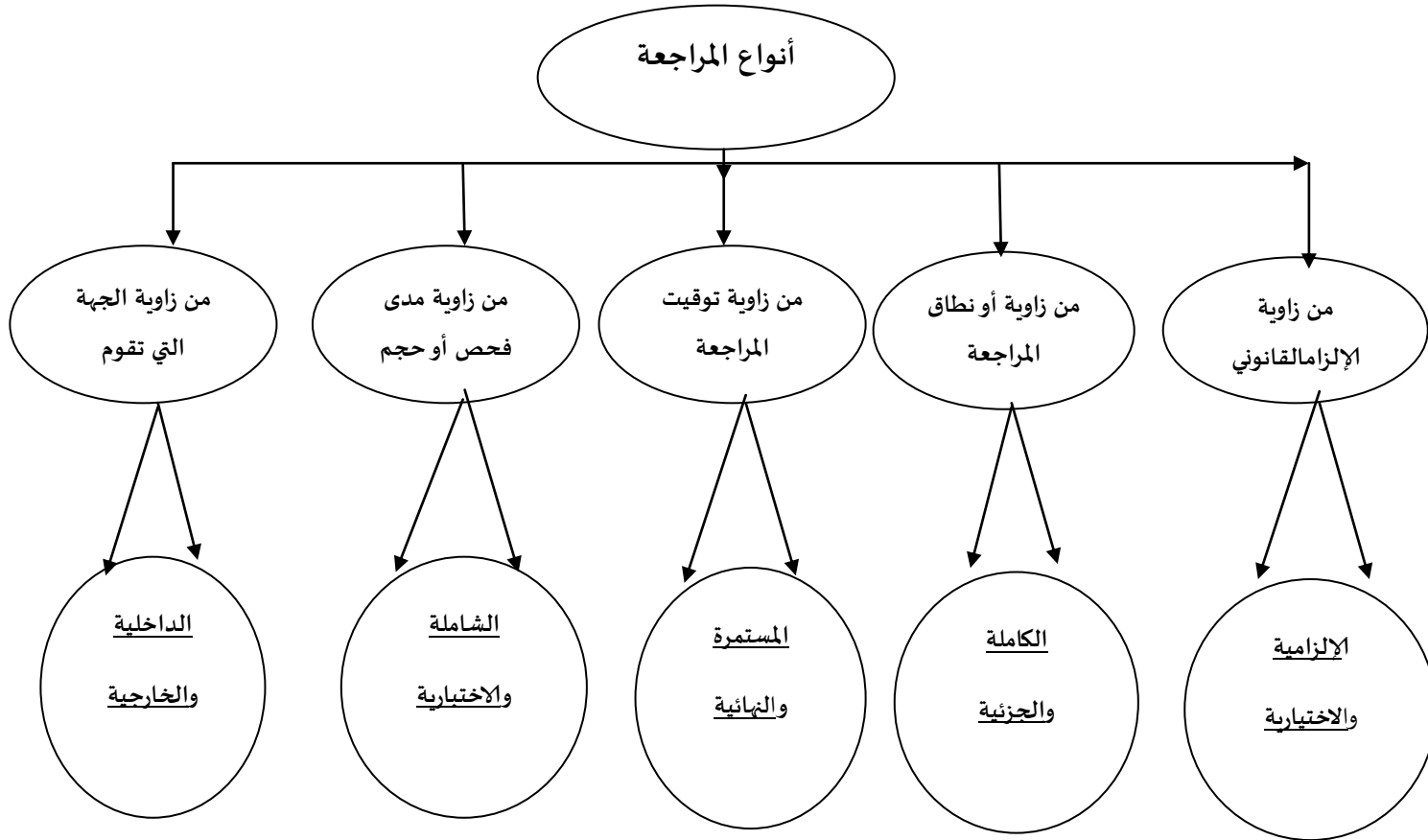
2.4- المراجعة الاختبارية: يستند هذا النوع على العينة المختارة من المفردات المراد فحصها أي الجزء من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص حيث هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات الكبرى والمتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة. لذلك تظهر لنا وبوضوح أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد العينة من خلال التقييم واكتشاف مواطن الضعف ودعم وتعزيز نقاط القوة. وبناء على ما ذكرنا يجب على المراجع القيام بالخطوة التالية:

- المعاينة على أساس التقدير.
- المعاينة على أساس القبول أو الرفض.
- المعاينة الاستكشافية.
- في الأخير الإشارة إلى الحكم الصادر عن العينة.

5- متزاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة: يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى نوعين هما:

1.5- المراجعة الخارجية: تتم هذه المراجعة بواسطة شخص محترف من خارج الشركة مستقلا عن إدارة ولايربطها أي عقد عمل سابق مع المراجع الخارجي، حيث تلجأ إليه الشركة للقيام بفحص حساباتها وإبداء رأي فني محايد وبموضوعية حول مدى صحة وعدالة قوائمها المالية. ونشير إلى أن المراجع الخارجي يعتمد على قدرته وحاجته للوصول إلى رأي محايد، كما أنه مسؤول أمام المساهمين أو الملاك، وأن نطاق عمله يتم حسب الاتفاق والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها.

2.5- المراجعة الداخلية: هي المراجعة التي يتم وتقوم على اكتشاف الأخطاء والغش ومعالجتها بالإضافة إلى رفع الكفاية الإنتاجية ومحو الإسراف والضياع، والإشراف على تقديم البيانات المالية اللازمة للإدارة لاستخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات¹.



الشكل رقم (01-02): بين أنواع المراجعة.

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد علم المرجع.

¹ المرجع نفسه، ص. 23.

المبحث الثاني: أساسيات حول المراجعة.

سنتطرق في هذا المبحث إلى مجموعة من العناصر الهامة بحيث المطلب الأول تضمن فروض المراجعة ومعاييرها أما المطلب الثاني الخصائص والوظائف أما المطلب الثالث فتضمن المخاطر المحيطة بعملية المراجعة .

المطلب الأول: فروض المراجعة الداخلية ومعاييرها.

1-فروض المراجعة الداخلية: تقوم المراجعة الداخلية على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة وسنورد أهمها:

- قابلية البيانات للفحص.
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة.
- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء .
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية.
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.
- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط.

1.1- قابلية البيانات للفحص.

تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها. لضمان مصداقية المعلومات المقدمة تتمثل هذه المعلومات في العناصر التالية:¹

- ملائمة المعلومات.
- قابلية الفحص.
- عدم التحيز في التسجيل.

2.1- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة.

يقصد به تبادل العلاقة والعمل الذي يكون بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس صحيح بالنسبة للمراجع بحيث تمده بمعلومات القيمة التي يستطيع علي أساسها إعطاء رأيه الفني المحايد الصائب.

3.1- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء.

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، ومدى مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها .

¹ محمد سمير الصبان، عبدالمهلهال، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية الإسكندرية، 1998، ص.30

4.1- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

إن وجود نظام سليم و قوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات أو بمعنى أصح حذفها، كما يجعل المراجعة اقتصادية أكثر وعملية.

5.1- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.

6.1- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.

يقصد به أن العمليات التي تمت في الماضي يجب أن تكون قد تمت بصفة صحيحة وفق إجراءات سليمة وضمن نظام رقابة صائب لذا وجب على المراجع في حالة حدوث العكس أن يبذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف وتصحيحها.¹

7.1- مراقب الحسابات يزاول عمله كمرجع فقط. يقوم المراجع بعمله الكامل والمفروض وحسب ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخالف الاتفاقية بمعايير المراجعة واهم عنصر فيها استقلالية المراجع في عملة، نشير كذلك في إطار المراجعة أن يلتزم المراجع بوظيفته المحددة ويسعى لتحقيق أهداف المرجوة من عملية المراجعة.

2- معايير المراجعة

عند القيام بعملية المراجعة يجب أن يلتزم المراجع بمعايير المراجعة المقبولة والواضحة والمنصوص عليها ويجب على المكاتب المراجعة المستقلة أن تلتزم بهذه المعايير فيما تقوم به من عمليات مراجعة وينطوي هذا الالتزام على وضع إجراءات لرقابة جودة عمليات المراجعة.

معايير المراجعة فهي مقاييس لجودة أداء المراجع للإجراءات وللأهداف التي يجب تحقيقها والتي يتبناها المراجع في الفحص، فالمعايير هي النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على العمل الذي يقوم به المراجع، وتتميز بالثبات النسبي فهي نادرا ما تتغير حيث يمكن أن يحدث هذا فقط بإصدار معايير رسمية جديدة من الجهات المختصة بذلك.

-وتتكون معايير المراجعة التي أصدرها المحاسبين القانونيين الأمريكيين من عشرة معايير قمنا بتقسيمها على ثلاث عناصر أساسية حسب الشكل الموالي:

¹مرجع نفسه، ص. 32.



الشكل رقم (01-03): بينمعاييرالمراجعة.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المرجع.

1.2-المعايير العامة: تتعلق هذه المعايير بمؤهلات المراجع وجودة ما يقوم به من أعمال وتشمل ثلاث معايير:

1.1.2-معايير التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية:

ينص هذا المعيار على أن المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع ويعني هذا المعيار أن المراجع يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والمراجعة وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية.

إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المراجع في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسته للمهنة ليظل مستعداً لتغيرات والتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعداً لاكتساب المعرفة في المجالات الجديدة. وحتى يستطيع المراجع أن يفهم جيداً المشاكل ويقدم حلولاً وتوصيات صائبة.¹

2.1.2-معيار الاستقلال: يعني هذا المعيار أن المحاسب يجب أن يحافظ على استقلاله في جميع الأمور المتعلقة بالمراجعة. ويشمل ناحيتين هما: الاستقلال في الواقع وفي الظاهر.

-الاستقلال في الواقع وهو يعني أن المراجع يجب أن يكون مستقلاً من حيث الوضع أو الحالة الذهنية في كل الأمور المرتبطة بالمهام المهنية وان لا يتعرض لضغوط أو لرقابة الغير في وضع برنامج المراجعة أو إجراء بحث أو إعداد التقرير.

-الاستقلال الظاهر وهو مرتبط بنظرة وإدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال المراجع وهذا يتطلب عدم وجود مصلحة مادية للمراجع في الوحدة التي يعمل مراجعاً لها. فمثلاً أن يكون المراجع يتولى عملية المراجعة

¹ محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، مرجع سابق ذكره، ص. 39.

وفي نفس الوقت عضو في مجلس الإدارة فإن مستخدمي القوائم المالية قد يعتبرون أن هذه الازدواجية تخلق تعارض في المصالح يضر استقلال المراجع.

3.1.2- معيار العناية المهنية: يعني هذا المعيار أنه يجب على المراجع أن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة، وأن يجتهد بالاستمرار لتحسين كفاءة وجودة خدماته وان يقوم بمسؤولياته المهنية بأفضل ما يكون. يعتبر البحث عن تحقيق الامتياز في العمل المهني هو جوهر بذل العناية المهنية. وتتطلب العناية المهنية أن يقوم عضو المهنة بمسؤولياته المهنية بكفاءة واجتهاد وهي تفرض عليه التزاما بأداء الخدمات المهنية بأفضل مصلحة ممكنة لمن يقدم إليهم الخدمات وبما يتسق مع مسؤولية المهنة تجاه المجتمع، ويؤدي اكتساب المراجع للكفاءة إلى تمكينه من تقديم الخدمات المهنية بسهولة وبراعة وذكاء.

2.2- معايير العمل الميداني: تتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ المراجعة، وهذه المعايير محددة بدرجة أكبر من المعايير العامة، وهي تقدم إرشادات للمراجع بصدد تجميع الأدلة التي تؤيد رأيه والتي يحصل عليها من فحص القوائم المالية والعمليات المالية¹.

وتتكون من ثلاثة معايير، نعرض فيما يلي كل منها باختصار:

1.2.2- معيار كفاية التخطيط والإشراف:

نعني به القيام بالمراجعة وفق خطة ملائمة، كما أن يتطلب التخطيط السليم لعملية المراجعة وقيام المراجع بدراسة بيئة المراجعة وتركيز بصفة خاصة على دراسة نظام الرقابة الداخلية كما يجب أن تتسم هذه الخطة بالمرونة بحيث تكون قابلة للتعديل كلما تقدم الفحص، كما من الضروري تخطيط تفاصيل العمل لكل حالة على حدة في ضوء الإطار العام للمهمة ككل. ومن ناحية أخرى يعتبر المراجع مسؤولاً عن تقسيم العمل والإشراف على المساعدين وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص، وتقييم أدائهم بناء على مدى تحقيق الأهداف ويعتمد مدى الإشراف الملائم في كل حالة على عدة عوامل منها درجة تعقد المهمة وصعوبتها ومؤهلات الأفراد القائمين بها.

2.2.2- معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:

يعني هذا المعيار أنه يجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالوحدة محل المراجعة كأساس للإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة الملائمة. كما يقصد بالرقابة الداخلية هي الخطط والإجراءات التي تستخدمها الوحدة لضمان أن العمليات المالية قد تم تسجيلها بدقة، وتشمل الرقابة الداخلية على الرقابة الإدارية وهي العملية الخاصة باتخاذ القرار الذي يؤدي إلى ترخيص بالعمليات المالية.

كما يعتبر هذا المعيار من المعايير الأكثر أهمية لأن مدى ما يقوم به المراجع من فحص يتوقف على مدى قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية، كما يجب أن يمارس وبالقدر الكبير وأن يركز ويهتم لذلك لاكتشاف العيوب ونقاط الضعف التي ينطوي عليها نظام الرقابة الداخلية.

¹ مرجع نفسه، ص. 40.

3.2.2- معيار كفاية الأدلة:

يقصد بهذا المعيار أنه يجب على المراجع تجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رؤية في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساساً معقولاً لرؤية في القوائم المالية موضع الفحص.

3.2- معيار التقرير:

تهتم هذه المجموعة من المعايير بطبيعة ومحتوى تقرير المراجعة وتشمل هذه المجموعة على أربعة معايير، وسوف نعرض مضمون ومحتوى كل عنصر:

1.3.2- معيار الإشارة إلى التماشي مع مبادئ المحاسبية المقبولة:

يعني هذا المعيار أن المراجع يجب أن يبين في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها طبقاً للمبادئ وقوانين المحاسبية المقبولة والمعترف بها¹.

2.3.2- معيار الإشارة إلى التجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة:

يجب أن يحدد التقرير تلك الظروف التي أدت إلى الخروج عن معيار التجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة في الفترة الحالية وذلك بالنسبة للمعايير التي كانت مطبقة في الفترة السابقة.

3.3.2- معيار التحقق من مدى ملائمة الإفصاح: ونعني بهذا أنه يفترض كفاية وملائمة الإفصاح من القوائم المالية ما لم ينص التقرير على خلاف ذلك.

4.3.2- معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة:

يجب أن يشتمل التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة وفي حالة عدم استطاعة المراجع أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية يجب عليه توضيح الأسباب التي أدت إلى ذلك. وفي جميع الحالات التي يوقع فيها المراجع على القوائم المالية يجب أن يبين التقرير بشكل واضح وقاطع طبيعة الفحص الذي قام به المراجع ودرجة المسؤولية التي تقع على عاتقه. ويمكن أن يأخذ الرأي الذي يصدره المراجع أي من الأشكال الآتية:

1.4.3.2- الرأي النظيف: طبقاً لهذا الرأي يبين المراجع في تقريره أنه قد اتبع معايير المراجعة المنصوص عليها في القيام بعملية المراجعة، وأنه يرى أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها بصورة عادلة وواضحة وصائبة في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة.

2.4.3.2- الرأي المتحفظ: يوجد سببان أساسيان يدفعان المراجع إلى إبداء رؤية في تحفظ:

-السبب الأول: أنه قد توجد ظروف تمنع المراجع من القيام بجميع إجراءات المراجعة اللازمة، مثلاً كأن لا يتيسر للمراجع ملاحظة الحصر المادي للمخزون فإذا كان المخزون يمثل جزءاً هاماً من إجمالي الأصول فقد يكون من الواجب أن يبدي المراجع رأياً متحفظاً بسبب عدم كفاية نطاق المراجعة.

-السبب الثاني: أن المراجع قد يستنتج أثناء القيام بعملية الفحص أن المحاسب اتبع أساليب محاسبية معينة لا تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة أو أنه لا يوجد إفصاحاً مناسباً في القوائم المالية، مما يتطلب التحفظ في الرأي.

¹ مرجع نفسه، ص. 42.

3.4.3.2- الإمتناع عن إبداء الرأي:

في بعض الحالات قد يكون نطاق الفحص غير كافي بحيث لا يستطيع المراجع أن يصدر أي رأي في القوائم المالية وفي حالات أخرى قد يكون لظروف عدم التأكد تأثير كبير على القوائم المالية بحيث يرفض المراجع عن إبداء الرأي فيها ومن الضروري أن يوضح المراجع الأسباب التي دعتة إلى ذلك. وبناء على ذلك فإن هذا النوع من الرأي لا يجب إصداره إلا إذا كان المراجع مقتنعا اقتناعا تاما بعدم كفاية مجال الفحص أو وجود درجة كبيرة من عدم التأكد بحيث لا يكتفي بشأنها إصدار رأي متحفظ.

4.4.3.2- الرأي المعاكس: إذا استنتج المراجع نتيجة لأدلة المراجعة التي قام بتجميعها أن القوائم المالية كوحدة واحدة لم يتم إعدادها وعرضها بصورة صحيحة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة فإن الرأي المعاكس يكون ملائما في هذه الحالة، فمثلا يمكن أن يصدر المراجع رأيا معاكسا في حالة قيام المحاسب بتسجيل جزءا كبيرا من الأصول الثابتة بقيمة مقدرة بدلا من التكلفة. كما أن يمكن للمراجع أن يصدر هذا الرأي إذا اعتقد فقط أن الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة يعتبر خروجاً خطيراً جداً بحيث لا يكفي بالنسبة له إصدار رأيا متحفظاً.

المطلب الثاني: خصائص المراجعة ووظائف المراجعة.

1- خصائص المراجعة: تمتاز المراجعة الداخلية بجملة من الخصائص وهي¹:

1.1- المراجعة الداخلية ووظيفة شاملة: فهي تطبق في المؤسسة كافة الوظائف، حيث تنصب على كل وظائف المؤسسة بهدف خدمة الإدارة.

2.1- المراجعة الداخلية ووظيفة دورية: حيث تخضع مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها لعمليات الفحص والتقييم والتحقيق بطريقة مفصلة وبصفة مستمرة.

3.1- الاستقلالية: رغم أن المراجعة الداخلية ووظيفة من وظائف الوظائف الأخرى، إلا أن علماء المراجعة أُنكيوهم استقلالاً حيث تسعملهم بالموضوعية والدقة والشفافية. كما أن هناك خصائصاً أخرى للمراجعة الداخلية تتمثل في:

- تختص وظيفة المراجعة الداخلية بمهمة فحص جميع الأنشطة في المنشأة.

- المراجعة الداخلية ووظيفة استشارية أكثر من وظيفتها تنفيذية.

- يمتد نشاط المراجعة الداخلية لجميع الرقابات الإدارية، بما فيها الرقابة المحاسبية، والضبط الداخلي.

- تعمل على تقييم الرقابة المحاسبية.

2- وظائف المراجعة: إن الوظيفة الرئيسية للمراجعة الداخلية هي التقرير المستمر والمنظم للتحقق من تنفيذ السياسات الإدارية والمالية ويتأتى ذلك عن طريق:

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

¹ شدريمعمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة سونلغاز، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة أم محمد بوقره، بومرداس، 2008/ 2009 ص. 54.

2-تقييم نظم الضبط بهدف التأكد مما يلي:

- التأكد من أن نظام الضبط الداخلي يعتمد على إجراء التوزيع السليم للعمل بين الموظفين وبين الإدارات والأقسام المختلفة.
- إعطاء التوصيات بخصوص نظام الضبط الداخلي*¹ والنظام المحاسبي وذلك بهدف إجراء التحسينات المطلوبة.
- التأكد من تطبيق اللوائح المالية والإدارية والالتزام بالسياسة التي وضعتها الإدارة مع التركيز على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف اقتراح التحسينات أو التعديلات اللازمة.
- تقوم المراجعة الداخلية بالتقرير عما إذا كانت مستويات الأداء ملتزمة بالخطط المستهدفة، ولذلك فإن أعباء المراجعة الداخلية تزايد وبالتالي تحتاج إلى تخصصات فنية أخرى من غير المحاسبين.
- إعداد التقارير اللازمة وتحديد نوع المعلومات المطلوبة فهناك معلومات تهدف إلى تحقيق الرقابة المالية، وأخرى تفيد في قياس الكفاية الإنتاجية، كما يتعين تحديد المستوى الوظيفي الذي يقدم له التقرير، فمن الضياع أن يقدم تقرير لمن لا يستفيد به. كما توجد وظائف أخرى ثانوية للمراجعة الداخلية تتمثل في:
 - تدريب الموظفين الجدد والقدامى.
 - تسهيل عمل المراجع الخارجي.
 - القيام بعمل البحوث الخاصة التي تطلبها الإدارة.
 - التأمين على ممتلكات المنشأة ضد الأخطار العامة.

-نستنتج مما سبق أن المراجعة الداخلية وظيفتها الأساسية خدمة أهداف الإدارة، وهذا يزيل الغموض الذي قد يتعرض له إصلاح المراجعة الداخلية والذي اعتبره البعض قاصراً على فحص دقة السجلات المالية، وكان نتيجة ذلك أن كثير من المنشآت لم تستفد بالخدمات التي يمكن أن تقدمها المراجعة الداخلية، ولذلك فإن التركيز على دور وأهمية المراجعة الداخلية لإدارة المنشأة من شأنه أن يوسع ويعمق مفهوم هذه الوظيفة.²

¹ الضبط الداخلي: هو من الأدوات الرقابية وهو مجموعة الإجراءات والترتيبات التي يتم وضعها بهدف التأكد من تنفيذ الأعمال وفقاً للقواعد والمبادئ المعمول بها وكشف الأخطاء وتصحيحها.

² شهيدة يوسف المهدي، فعالية المراجعة الداخلية بين حماية الممتلكات وتحقيق أهداف اقتصادية، دراسة حالة وحدة تغذية الأنعام- مستغانم-مذكرة لنيل ماستر أكاديمي في العلوم المالية، جامعة عبد الحميد ابن باديس، 2015/2016، ص.22.

المطلب الثالث: المخاطر المحيطة بعملية المراجعة.

-يهدف المراجع من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ومن خلال إعداد خطة ملائمة لجمع أدلة المراجعة لتحقيق بعض الإطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأية بخصوص القوائم المالية وهما:

- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية.
 - مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء.
- حيث يعتمد المراجع إلى درجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية لأطمئنان بعدم وجود أخطاء جوهرية أو أي مخالفات في السجلات المحاسبية حيث نجد:
- 1- يقل احتمال وجود هذه الأخطاء والمخالفات إلى حد ما الأدنى إذا ما كانت مقومات وعناصر نظام الرقابة الداخلية المختلفة سليمة وقوية وقادرة على توفير بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها.
- 2- يتوقف اكتشاف المخاطر والخطأ على درجة العناية المهنية الكافية والتي يتبعها المراجع في مجال تنفيذ إجراءات الفحص، لذلك يجب على المراجع أن يعدل ويحسن من طبيعته وتوقيت ونطاق اختبارات العمليات المحاسبية وأرصدة القوائم المالية لتعويض مواطن الضعف التي اكتشفها المراجع عند فحصه لنظام الرقابة الداخلية.¹

¹ عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص. 161

المبحث الثالث: علاقات وتطبيقات المراجعة.

سنتطرق في هذا المبحث و سنبين في المطلب الأول أهمية ودور التقرير وكيف يساعد مختلف الأطراف العديد أما المطلب الثاني سنبين فيه علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية. المطلب الأول: الكيفية التي يخدم بها تقرير المراجعة الداخلية الأطراف المتعددة.

يجب على المراجع الداخلي الاحتفاظ بالاحتياجات المختلفة لعدة مجموعات عند تجهيزه تقارير المراجعة.¹

1- كيف يخدم التقرير المراجع:

- يعمل تقرير المراجع الداخلي على توصيل الغرض والنطاق ونتائج عمل المراجعة وكوسيلة اتصال فعالة مع الإدارة.
- يعتبر التقرير دليلاً أساسياً على ما قام به المراجع من أعمال خلال تنفيذ عملية المراجعة.
- يعمل التقرير على إبداء رأي المراجع نحو التحسينات المطلوبة لأمر الهامة.
- أحد الوسائل التعليمية والتدريبية لأعضاء فريق المراجعة، فالإطلاع على محتوياته وكيفية صياغتها يعمل على زيادة واكتساب مهارات المراجعين
- يعتبر التقرير في حده ذاته أداءً لمتابعة عملية المراجعة ودليل على أداء العمل.

2- كيف يخدم التقرير الإدارة التشغيلية:

- يمثل التقرير فحص مستقل هادف للعمليات من أشخاص مدربين مؤهلين على التركيز على الأنشطة الرقابية
- يؤدي التقرير دوراً هاماً في تحفيز العاملين في الإدارات التشغيلية.
- يعتبر التقرير بمثابة نافذة للمدريين التشغيليين للإفصاح عن آرائهم وأعمالهم.
- التقرير ليس أداة لتشغيل بل أداة للتقييم الأداء أيضاً.

3- كيف يخدم التقرير الإدارة العليا:

- يوفر تقرير المراجعة الداخلية معلومات تفصيلية عن العمليات وأوجه الرقابة والتي تعتبر مفيدة وهامة للإدارة العليا.
- وسيلة إخبار الإدارة العليا بنتائج المراجعة الداخلية عن الأنشطة وعن الأشخاص محل المراجعة.
- يساعد على تنفيذ وتحفيز ما خططت له الإدارة العليا.
- العمل على زيادة فاعلية عملية الرقابة، فالمراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية هدفها توضيح نقاط الضعف والمخاطر والإرشاد عن الأعمال التصحيحية.
- يعتبر تقرير المراجعة وسيلة لطمأنة الإدارة العليا على تطبيق القواعد وإظهار التجاوزات.

¹ المرجع نفسه، ص. 313.

4- كيف يخدم التقرير المراجع الخارجي:

يمثل تقرير المراجعة الداخلية مصدراً للمراجع الخارجي لإلقاء الضوء على العمليات ومساعدته في عمليات الفحص الذي قام به المراجع الداخلي طالما أن المراجع الداخلي طالما أن المراجع الخارجي يلزمه تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى الفحص الذي يقوم المراجعة الداخلية يوضح للمراجع الخارجي مناطق المشاكل داخل المشروع.

5- كيف يخدم التقرير الأطراف أخرى: فتقرير المراجع الداخلي يمكن أن يفيد الأطراف أخرى بخلاف المراجعين الداخليين والإدارة العليا و المراجع الخارجي، كما هو الحال في الهيئات والمصالح الحكومية، حيث يوضح مثل هذا التقرير الكثير من المعلومات التي تفيد في حالات النزاع بين المشروع وهذه الأطراف. **المطلب الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية.**

تنشأ وظيفة المراجع الداخلي مع الأعمال التي يقوم بها المراجع الخارجي المستقل، ويمكن القول أن هناك فوائد متبادلة بين الطرفين، حيث أن المراجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة بصفة مستقلة قادر على إبداء رأيه في مدى سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية، ومدى ملائمة السياسات والإجراءات المتبعة والتي قد يكون المراجع الداخلي قد أغفل عنها أو لم يستطع إبداء رأيه فيها بصراحة ووضوح بالإضافة أن المراجع الداخلي يستفيد من خبرة المراجع الخارجي وبالتالي يرفع كفاءته وخبرته أما الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي للخارجي المستقل فيمكن بيانها فيما يلي:

- التقارير التي يرفعها المراجع الداخلي لإدارة المشروع سواء كانت هذه التقارير مالية انتقادية أو مصححة للإجراءات المتبعة فهي تفيد المراجع الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية المراجعة الداخلية في تحسين تلك النظم.
- يمكن المراجعة الداخلية بما لها من خبرة ودراية بعمليات وأساليب العمل والإجراءات ومنه تقدم الإيضاحات الكاملة للمراجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة .
- في عملية الجرد خصوصاً في المنشآت ذات الفروع، قد لا يستطيع المراجع الخارجي زيارة جميع هذه الفروع
- أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد، ولهذا فهو يعتمد في ذلك على دقة أعمال إدارة المراجعة الداخلية التي تقوم بهذه المهمة مع إعطاء إقرار للمراجع الخارجي بقيامها بعمليات الجرد وان تلك العمليات كانت صحيحة من حيث الإجراءات أو النتائج¹.

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص. 129.

ونظرا لأهمية المراجعة الداخلية والخارجية سنيين في الجدول الفروق بينهما:

معايير التفريق	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1-الهدف	خدمة الإدارة عنطريق التأكد من ان النظام المحاسبي كفاء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة و يكون الهدف كشف ومنع الخطاء و الإنحراف عن السياسات الموضوعة	خدمة ملاك المؤسسة عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية.
2-نوع القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة ويعين بواسطة الإدارة.	شخص ممي مستقل من خارج الوحدة الإقتصادية يعين من طرف ملاك المؤسسة.
3-درجة الإستقلال	يتمتع باستقلال عن بعض الإدارات مثل إدارة الحسابات المالية ولكن يخدم رغبات و حاجات الإدارة جميعها.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقويم وإبداء الرأي.
4-المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	مسؤول أمام الملاك،ومن ثم يقدم تقريره عن النتائج الفحص و رأيه الفني في القوائم المالية لديهم.
5-نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للمراجعة الداخلية يكون نطاق عملها.	يحدد أمر التعيين حسب المعايير المهنية السائدة والتي تنص عليها القوانين والأنظمة.
6-توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية	يتم الفحص مرة واحدة نهاية السنة المالية وأحيانا خلال فترات متقطعة

الجدول رقم(01-01): الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية.

المصدر:حسين أحمدالدحود، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة،الإطارالنظري والإجراءات العملية، دار الثقافة لنشر والتوزيع،عمان،الأردن،2009،ص.52

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية.

-أدى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المنشآت وانتشارها جغرافيا إلى حاجة الإدارة العليا إلى تفويض صلاحيتها ومسؤولياتها إلى المستويات المختلفة داخل المنشأة مما أدى إلى الحاجة إلى توفير الرقابة الكافية للتأكد من قيام المستويات الإدارية المختلفة بواجباتها وفقا للتعليمات الموضوعة. وبهذا ظهرت الحاجة إلى وجود نظام للرقابة الداخلية يهدف إلى مساعدة الإدارة للقيام بوظائفها بكفاءة عالية وفعالية. تعريف نظام الرقابة الداخلية: هي مجموع الخطط التنظيمية وجميع الوسائل والمقاييس والإجراءات التي تعدها إدارة المنشأة بهدف المحافظة على أصولها، والتأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، وتحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية في عملياتها والالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة. حيث نستنتج من التعريف السابق الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية والتي تتمثل في مايلي:

- المحافظة على أصول المؤسسة.
 - التأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.
 - تحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية في العمليات.
 - الإلتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.¹
- الفرق بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية: المراجعة الداخلية تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية الغرض منها التأكد من دقة وفعالية الأنظمة و الإجراءات المتبعة ورفع تقارير إلى الإدارة عن نقاط القوة والضعف والانحرافات. تهدف المراجعة الداخلية إلى قياس مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية. ومنه نستنتج أن العلاقة بينهما تكمن في: أنهم من الضروري تحديد أساس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة على أساس أن المراجعة تهتم بقياس مدفاعلية الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها الرئيسية والتشغيلية والخاصة في مجال حماية الأصول والموارد ومن جانب آخر يهتم المراجع بمدى تأكده من إمكانيات أساليب وأدوات الرقابة الداخلية في منع حدوث أخطاء جوهرية أو تلاعب في القوائم المالية أو اكتشاف أمرها في الوقت المناسب. وفي الغالب يعتمد المراجع على نظام الرقابة الداخلية الذي تطبقه المؤسسة وكذلك على نتائج اختبارات للالتزام بالإجراءات الرقابية التي تم وضعها من قبل، وذلك للتأكد بدرجة معقولة من أمانة عرض أرصدة القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف بها، وذلك بسبب ارتفاع تكلفة إجراء الاختبارات الأساسية للمراجعة لكافة العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة.²

¹ المراجعة والمراقبة الداخلية، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية

السعودية، <http://download-internet-pdf-ebooks.com/1505-free-book>، 19/12/2016، ص 36:16، ص 45.

² عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 156.

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى أهم العناصر التي بينت لنا وساعدتنا على فهم و استيعاب المراجعة الداخلية لأن تطورها ووصولها إلى ماهي عليه الآن كان أمرا حتميا وصعبا في ظل التطورات الاقتصادية والمنافسة المحلية والدولية والتطور الهائل في نظرية المعلومات وتكنولوجيا المعلومات والتطور الكبير في أساليب الإدارة واتخاذ القرارات.

-فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها ،هذا عن طريق إبداء رأي فني محايد وبموضوعية حول تلك البيانات التي تم فحصها من طرف المراجع ، والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة.وهذا في إطار المعايير والمبادئ المحاسبية التي تحظى بالقبول العام والمنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة المهمة.

تمهيد

بالرغم من إمكانية اكتساب الكثير من المهارات عن طريق التعلم إلا أنهم من الصعب تعلم القدرة على اتخاذ القرارات الصائبة، وأننا لن نسا من لم يتحرك واتخاذ القرارات اليومية، ولو تركزت بعض الأخطاء، فعد ما اتخذ القرار هو أسوأ الأخطاء كلها. ونحن نقوم بحل المشاكل واتخاذ القرارات في كل يوم،
 القرارات هي عملية جوهرية في الإدارة، ولهذا فهي تتعلم على انتقال قادة الإدارة بين فيكلا المستويات التنظيمية والقرارات التي تمثلها العملية الإدارية وجوهرها، إذ يتوقف على مدى نجاحها نجاح المؤسسة في تحقيق الأهداف المرجوة
 وحيث أن العملية الإدارية تعني إدارة وممارسة وظائف التخطيط والتنظيم والرقابة والتوجيه فإن كل عملية من هذه العملية تتضمن قرارات، وكل قرار يشتمل على جمع البيانات والبحث عن البدائل، واختيار أفضلها واتخاذ القرارات ليست وظيفة في ذاتها، وإنما وسيلة للقائد الإداري في القيام بوظائف الإدارة .
 -وبالنظر إلى أهمية اتخاذ القرارات وصعوبتها قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث:
 المبحث الأول: ماهية اتخاذ القرار.
 المبحث الثاني: أساسيات اتخاذ القرار.
 المبحث الثالث: المراجعة الداخلية وميكانيزمات اتخاذ القرار.

المبحث الأول: ماهية اتخاذ القرار.

- يجمع علماء الإدارة على أن مفهوم القرار ينسحب على العملية المعقدة التي تتم لاختيار الحل الملائم لمشكلة إدارية معينة مهما كانت طبيعية هذه المشكلة. وان هذه العملية تتدخل فيها عوامل متعددة نفسية واجتماعية وتنظيمية وفنية وبيئية، وفي اعتقادنا انه يمكن بيان ماهية عملية اتخاذ القرارات من خلال تحديد الصفات المميزة لهذه العملية والتي نجملها فيما يلي على أنها:¹

- عملية قابلة لترشيد.
- تتأثر بعوامل ذات صبغة إنسانية واجتماعية.
- عملية تمتد في الماضي والمستقبل.
- عملية تقوم على جهود اجتماعية مشتركة.
- عملية تتصف بالعمومية والشمول.
- عملية ديناميكية مستمرة.
- عملية مقيدة وتتسم بالبط أحيانا.
- عملية معقدة وصعبة.

المطلب الأول: مفهوم القرار أهميته.

1- مفهوم القرار:

- عرفه "تannenbaum" «الاختيار الحذر والدقيق لأحد البدائل من بين اثنين أو أكثر من مجموعات البدائل السلوكية» .
 - عرفه بعض كتاب الإدارة العرب: « مسار فعل يختاره متخذ القرار باعتباره أنسب وسيلة متاحة أمامه لانجاز الهدف أو الأهداف التي يبتغها »
 - القرار يمثل تصرفاً ومجموعة من التصرفات يتم اختيارها من عدد من البدائل الممكنة ، وقد لا تكون التصرفات واضحة أو قابلة للمشاهدة بطريقة مباشرة ، ولكن بمضي الوقت فإن القرار يترتب عليه بعض التصرفات الملموسة في شكل قواعد أو سياسات أو أوامر أو تعليمات أو تغيرات أو أية أحداث ملموسة.²

¹نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، الطبعة الأولى/الإصدار السابع، ص 87.

²د. أحمد نور وفتحي السوافيري، المحاسبة الإدارية اتخاذ القرارات-بحوث العمليات-تقييم الأداء، الدار الجامعية لنشر والتوزيع، الاسكندرية 1996 ص 18.

-يعني مفهوم القرار أنه الإختيار لبديل واحد من بين بديلين أو أكثر، أما عملية اتخاذ القرار فتشير على العملية التي تبني على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول إلى قرار معين أي الإختيار بين البدائل فالأساس في اتخاذ القرار هو اختيار تصرف معين بعد دراسة و تفكير، ويكون اتخاذ القرار عبارة عن اختيار موضوعي.

أو هو كما عرفه "نيجرو" Nigro: «الإختيار المدرك والواعي بين البدائل المتاحة في موقف معين» بشكل أدق اختيار موضوعي بين البدائل المختلفة التي تقود لتحقيق النتائج المطلوبة.¹

تعريف شامل: القرار هو الإختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو هو عملية المفاضلة بين الحلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة واختيار الحل الأمثل من بينها.

يجب توفر ركنين أساسيين في القرار:

- أن يكون هناك أكثر من بديل متاح إزاء موقف معين ،وتكفي حتى نكون بصدد قرار أن يكون هناك بديلين كحد أدنى وأن يكون الشخص ملزماً بالإختيار بينهما.
- أن يختار الشخص وبإدراك بين البدائل المتاحة لمواجهة الموقف فالقرارات تكون مقصودة وشعورية فهي لا يمكنان تكون عفوية.

تعريف القرار الرشيد:هو القدرة على التقليل بصورة منطقية فعالة.وهو القرار الذي يؤمن الحد الأقصى في تحقيق أهداف التنظيم ضمن معطيات البيئة التي يعمل بها ولذلك فإن الأهداف ووسائل تحقيقها يجب أن تكون معروفة.

تعريف متخذ القرار:هو ذلك الفرد الإقتصادي الذي يستطيع تحديد النتائج المحتملة لكل بديل أو تصرف موجود أمامه وترتيب تلك النتائج تبعاً لأهمية كل منها بالنسبة له ولأهداف التنظيم ثم اختيار البديل الأفضل تبعاً لتقديراته ومعرفته وخبرته.²

تعريف استراتيجيات القرار:هي الإجراءات التي يستخدمها الأفراد في البحث والمناقشة عندما يطلب منهم الإختيار بين عدة بدائل مختلفة.كما تعرف أيضاً بأنها متتالية من العمليات المعرفية والسلوكيات التي من خلالها يدرك صانع القرار المشكلة الموجودة وطرق الوصول إلى حلها.³

¹نادرة أيوب ، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ص.14.

²د.خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الأردن-عمان، 2006، الطبعة الأولى، ص.21.

³د.محمد سعد محمد، أساليب القيادة وصنع القرار، إترك للطباعة و النشر و التوزيع، القاهرة، 2010، الطبعة الأولى، ص.73.

2- أهمية القرار:

لا يمكن أداء نشاط ما لم يتخذ بصده قرار، فإتخاذ القرارات هي أساس عمل المدير، والتي يمكن من خلالها إنجاز كل أنشطة المنظمة، وتحديد مستقبلها، أو أداء أي وظيفة إدارية ما لم يصدر بصدها قرار يحدد ذلك لهذا إنطلقنا وسنبين أهمية القرار في النقاط التالية¹:

1.2- إتخاذ القرارات عملية مستمرة: يمارس الإنسان إتخاذ القرارات في حياتها اليومية وطوال حياته، مثلا ماذا يأكل؟ إلى أين يذهب؟ ومن الوقت لأخر يواجه قرارات مصيرية وحاسمة، وإذا كان هذا هو موقف الإنسان العادي فإن مجال العمل في المنظمات ما هو إلا مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق والتنظيم والأفراد، ونحوها.

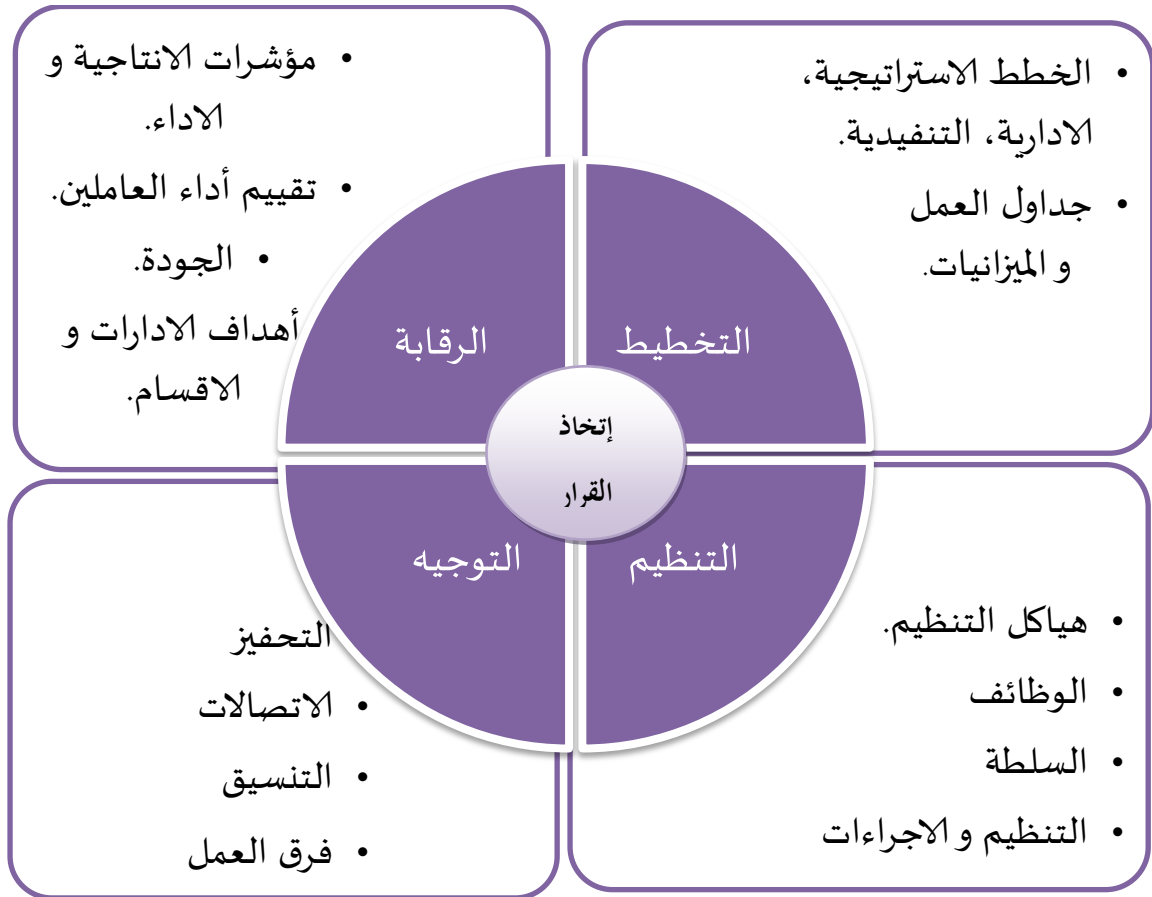
2.2- إتخاذ القرارات أداة المدير في عمله: لكل ذي مهنة أدواته التي يستخدمها في عمله فالمدير أدواته في عمله اليومي هو إتخاذ القرارات بشأن العمل الإداري الذي يقوم به حيث يقرر ما يجب عمله؟ ومن يقوم به؟ ومتى يتم القيام به؟ وعليه كلما ارتفعت قدرات المدير في إتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري.

3.2- القرارات الإستراتيجية تحدد مستقبل المنظمة: ترتبط القرارات بالمدى الطويل في المستقبل. ومثل هذه القرارات يكون لها تأثيرا كبيرا على نجاح المنظمة أو فشلها. فإلشك أن إتخاذ قرار جديد بشأن إنتاج جديد مثلا يكون مند أمد بعيد مثلا كإنتاج الشركات اليابانية لسيارات صغيرة مكن الشركة من النجاح إلى جانب عدم مقدرة الشركات الأمريكية على منافستها. كما أن فشل شركة IBM في إتخاذ قرارات فعالة في مواجهة إنتاج الشركات المنافسة لأجهزة الكمبيوتر الشخصي بتكلفة منخفضة، أدى إلى فقدان الشركة لصدارتها في السوق وأصبحت مهددة، وهذا الحال ينطبق تماما على الأموال الشعوب، حيث تلعب القرارات الإستراتيجية دورا هاما في مصيرها ومكانتها بين الدول العالم.

4.2- إتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المنظمة: إن الدور الإداري في وظائف المنظمة يحتوي على مجموعة من القرارات الخاصة بإدارة الجوانب المختلفة لهذه الوظائف. مثلا وظيفة الإنتاج تنطوي على مجموعة القرارات الخاصة بتحديد ماذا تنتج؟ ما هي فترة الخطة الإنتاجية، كذلك نشاط التسويق به عدد من القرارات الخاصة بتخطيط السوق و التسعير و الترويج ونحوها، إلى غير ذلك من الأمثلة التي تنطبق على الوظائف الأخرى.

5.2- إتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية: يرى البعض أن إتخاذ القرارات هو جوهر وظيفة التخطيط نظرا لأن العديد من نشاط وظيفة التخطيط ينطوي على سلسلة من القرارات، ولكننا نرى أن إتخاذ القرارات هو جوهر كل الوظائف الإدارية الأخرى من تنظيم و توجيه ورقابة، لأن كلا من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة. ويوضح الشكل التالي مجالات إتخاذ القرارات في الوظائف أو العمليات الإدارية المختلفة.

¹ د. أحمد ماهر، إتخاذ القرار بين العلم والابتكار، دار الجامعية، الإسكندرية، 2007/2008، ص. 34.



الشكل رقم (01-02): إتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية.

المصدر: أحمد ماهر، إتخاذ القرار بين العلم و الابتكار، دار الجامعية، الإسكندرية، 2008/2007، ص35.

-في مجال التخطيط يتم إتخاذ قرارات بصدد صياغة الرسالة و الاستراتيجيات الخاصة بالمنظمة وقرارات أخرى خاصة بخطط الإدارات و الخطط التنفيذية و جداول العمل و الميزانيات التقديرية.¹

-أما مجال التنظيم فيتم إتخاذ القرارات التي تمس الهياكل التنظيمية، وأي تعديلات على هذه الهياكل وهناك قرارات تمس الوظائف وقرارات تحدد نوع و حجم السلطات و صلاحيات كل وظيفة كما يتم إتخاذ عدد لا نهائي من القرارات التي تمس الإجراءات و القواعد و السياسات و نظم العمل.

-وفي مجال التوجيه تؤخذ قرارات تمس أساليب تحفيز العاملين وقرارات تمس طرق الاتصالات بين العاملين و بين المستويات التنظيمية المختلفة، كما تؤخذ قرارات أخرى تمس بناء فرق العمل و طريقة عملها و التنسيق بين أعضائها. كما تؤخذ قرارات تمس طرق التنسيق بين أجزاء المنظمة.

-وفي مجال الرقابة و هيأخر الوظائف و جوهرهم تؤخذ قرارات تمس تحديد مؤشرات الإنتاجية

¹ المرجع نفسه، ص36.

والأداء و معايير الجودة المستخدمة في الرقابة قرارات تمس الانحرافات وأساليب علاجها وقرارات تمس الرقابة على العاملين وطريقة التصرف في حالة وجود انحرافات في أداء العاملين أو حتى في حالة وجود إنجازات إيجابية.

المطلب الثاني: أنواع اتخاذ القرار ومراحله.

1-انواع القرار:

يصنف علماء الإدارة القرارات الإدارية طبقا لمعايير متعددة وشاملة وسنعرض فيما يلي أهم معايير تصنيف القرارات وفقا للوظائف الأساسية بالمنظمة، ووفقا لأهمية القرارات، ووفقا لإمكانية برمجتها أو جدولتها، ووفقا لظروف اتخاذها.¹

1.1-تصنيف القرارات ووفقا للوظائف الأساسية بالمنظمة:ويمكن تصنيفها إلى :

1.1.1-قرارات تتعلق بالعنصر البشري: وتتضمن القرارات التي تتناول مصادر الحصول على الموظفين وطرق الإختيار والتعيين وكيفية تدريب العاملين وأسس دفع الأجور والحوافز والترقية كيفية معالجة الشكاوى والتأخير والغياب ودوران العمل.

2.1.1-قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية:القرارات الخاصة بالأهداف المراد تحقيقها، والإجراءات الواجب إتباعها وبرامج العمل، وقواعد اختيار المديرين وتدريبهم وأساليب التحفيز والاتصال والمعايير الرقابية.

3.1.1-قرارات تتعلق بالإنتاج: وتتضمن القرارات الخاصة بالاختيار موقع المصنع و أنواع الآلات ووسائل المستخدمة ،وكيفية الحصول عليها ،وطريقة الإنتاج ،ومصادر الحصول على المادة الأولية وطرق تخزينها.

4.1.1-قرارات تتعلق بالتسويق: وتشمل هذه المجموعة من القرارات تلك الخاصة بنوعية السلعة التي سيتم بيعها وأوصافها، والأسواق التي سيتم التعامل معها ، ووسائل الدعاية والإعلان الواجب استخدامها لترويج السلعة ، وبحوث التسويق ووسائل النقل وخدمات البيع.

5.1.1-قرارات تتعلق بالتمويل: كالقرارات الخاصة بحجم رأس المال اللازم والسيولة وطرق التمويل ومعدلات الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها.

2.1-تصنيف القرارات وفقا لأهمتها:وقد صنفت القرارات وفقا لهذا المعيار إلى ثلاث أنواع وهي كالتالي:

1.2.1-القرارات الإستراتيجية(الحيوية):وهي التي تتخذها الإدارة العليا وهي قرارات التي تتعلق بكيان التنظيم الإداري ومستقبله و البيئه المحيطة به.وتتميز القرارات الإستراتيجية بالثبات النسبي وبضخامة الاستثمارات أو الإعتمادات المالية اللازمة لتنفيذها ،وبأهمية الآثار و النتائج التي تحدثها في مستقبل التنظيم وبما يتطلبه اتخاذها من العناية الخاصة وتحليلاتالأبعاداقتصاديةومالية واجتماعية...ونظرا لأهمية آثار و نتائج القرارات الإستراتيجية على حاضر المنظمة الإدارية ومستقبلها، فإن الاختصاص في اتخاذها يكون منوطا بالإدارة العليا ،ذلك لأن قيمتها و أهميتها تختلف بحسب المستويات الإدارية فالإدارة العليا تصدر قرارات رئيسية و هامة من نوع معقد وتتطلب جهد والوعي ومستوى عالي من

¹ نوافكنعان، اتخاذ القرارات الادارية بينالنظرية والتطبيق، ص.250

الفهم. يضاف إلى ذلك أن ارتباط القرارات الإستراتيجية بمشكلات خطيرة يتطلب من متخذها الاستعانة بأراء ومقترحات وخبرات المستشارين و المساعدين و المتخصصين مثلا تلك القرارات الخاصة بتحديد الأهداف، بالتنمية الاجتماعية... إلخ

2.2.1-القرارات التكتيكية: وهذه القرارات يتخذها في الغالب رؤساء الأقسام أو الإدارات أو ما يسمى بالإدارة الوسطى ، وغالبا ما تهدف هذه القرارات إلى تقرير الوسائل المناسبة لتحقيق الأهداف وترجمة الخطط ، أو بناء الهيكل التنظيمي ، أو تحديد مسار العلاقات بين العاملين وبيان حدود السلطة أو تقسيم العمل ، أو تفويض الصلاحيات ، وقنوات الاتصال كما أن مثل هذه القرارات تتعلق بكيفية استغلال الموارد اللازمة للاستمرار في العمل سواء كانت مصادر مالية أو بشرية بما يحقق أعلى معدل من الأداء.

3.2.1-القرارات التنفيذية: هي القرارات التي تتعلق بمشكلات العمل اليومي وتنفيذه والنشاط الجاري في المنظمة وتعتبر هذه القرارات من اختصاص 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 اتخاذها في ضوء الخبرات والتجارب السابقة ، كما أن اتخاذها يتم بصفة فورية تلقائية لأنها تتكرر باستمرار مثلا القرارات المتعلقة بالأسعار، التخزين، التسويق، أعباء العاملين...

3.1-تصنيف القرارات وفقا لأساليب اتخاذها: يصنف بعض علماء الإدارة القرارات الإدارية إلى نوعين قرارات كيفية وصفية وقرارات كمية معيارية.....

1.3.1-القرارات الكيفية الوصفية: يتم اتخاذ هذه القرارات اعتمادا على الأساليب التقليدية القائمة على التقدير الشخصي للمدير متخذ القرار وخبرته وتجاربه ودراسته للآراء و الحقائق المرتبطة بالمشكلة. ومن هنا فإن مثل هذه القرارات تتأثر بالاعتبارات التقديرية الذاتية مثل الأحاسيس وإدراك واتجاهات وخلفية المدير متخذ القرار الذي يقوم باتخاذها بناء على التقديرات الذاتية التي تحكمها عوامل شخصية التي تؤدي إلى اتخاذ الحل المرضي بدلا من الحل المثالي أو الرشيد.

2.3.1-القرارات الكمية المعيارية: يتم اتخاذها بناء على الرشد والعقلانية لمتخذها ، والاعتماد على القواعد والأسس العلمية التي تساعد على اختيار القرار الذي يزيد ويضعف عائدات وأرباح المنظمة من بين البدائل المتاحة ويفترض في اتخاذ مثل هذه القرارات وضوح الأهداف ومعقوليتها، وموضوعية متخذها، وكفاية المعلومات المطلوبة ودقتها، وتوفر الخبرات وتفهم العوامل و المتغيرات المؤثرة في عملية اختيار البديل المناسب.

4-تصنيف القرارات وفقا لظروف اتخاذها: يصنف بعض كتاب الإدارة القرارات وفقا لهذا المعيار إلى نوعين قرارات تتخذ تحت ظروف التأكد وقرارات تتخذ تحت ظروف عدم التأكد.

1.4.1-القرارات التي تتخذ تحت ظروف التأكد: وهي القرارات التي تتخذ بعد توفر المعلومات المطلوبة عن المشكلة محل القرار، ويجب أن يكون متخذ القرار أمامه عدد من البدائل المتاحة ويتم اختيار البديل الذي يحقق أعلى عائد وتتميز هذه القرارات بسهولة اتخاذها والاطمئنان إلى نتائجها.

2.4.1-القرارات التي تتخذ في ظروف عدم التأكد: ومثل هذه القرارات لا تتوافر لمتخذها كل المعلومات المطلوبة عن المشكلة محل القرار، أو حتى لا تتوافر له أية معلومات عن المشكلة، مما يجعل الاحتمالات

المرتبطة بالأحداث المتوقعة عن هذه المشكلة غير معروفة فيتخذ المدير قرارا غامضا وغالبا ما تفرض ظروف عدم التأكد على متخذ القرار اتباع بعض الأساليب الرياضية والإحصائية لتحديد نسبة الاحتمالات المتوقعة من نتائج القرارات، والوصول إلى أحد البدائل المتاحة.

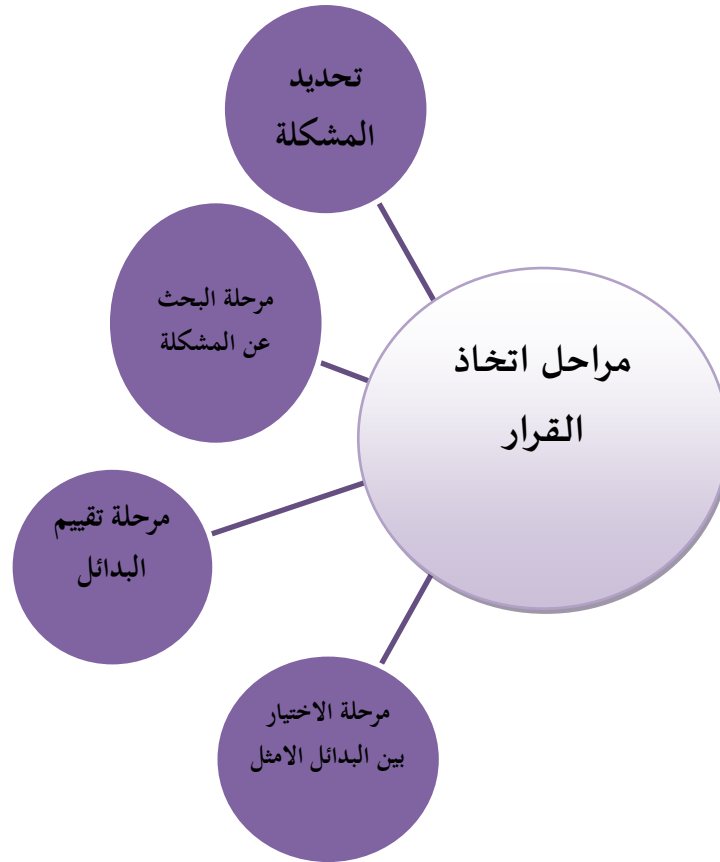
5.1- تصنيف القرارات بحسب مجالها: وصنفت إلى قرارات سياسية، اقتصادية، اجتماعية.

1.5.1- قرارات سياسية: والتي ترتبط بالسياسة العامة للدولة.

2.5.1- قرارات اقتصادية: ترتبط بالمسائل المالية والضرائب وغيرها.

3.5.1- قرارات اجتماعية: ترتبط بالأفراد ورفاهيتهم ومعيشتهم.¹

2- مراحل التي تمر بها عملية اتخاذ القرارات:



الشكل (02-02): يبين مراحل عملية إتخاذ القرار.

المصدر: من إعداد الطالبة بإعتماد على المرجع.

- تحديد المشكلة (التعرف على المشكل وتحديده).

¹المرجع نفسه، ص. 254.

- مرحلة البحث عن المشكلة (جمع المعلومات عن المشكلة).
- مرحلة تقييم البدائل (تحديد البدائل المتوفرة للمشكلة).
- مرحلة الاختيار بين البدائل الأمثل (اختيار البديل).

1.2- تحديد المشكلة: تعني دراسة الحالة الكائنة وتحري أسبابها الحقيقية ،وبمعنى آخر تحديد الحالة التي لا يرضي عنها المدير في الجهاز الإداري ويريد التخلص منها ،ويجب على المدير التحري، لذلك يقع على من له سلطة اتخاذ القرار واجب الاستعانة بأهل الخبرة الفنية أو المتخصصة والخطأ في تحديد المشكلة يؤدي إلى أخطاء في جميع المراحل التالية لها ،أي يجب التعرف على مشكلات القرار الإداري وضع الأولويات لحل المشكلات ،إعادة صياغة المشكلة¹.

2.2- مرحلة البحث عن البدائل: تعني البحث عن الحلول والمسالك المختلفة لحل المشكلة القائمة وتتطلب من المدير الاستعانة بآراء الغير كالمختصين ويجب أن يضع متخذ القرار جميع البدائل الممكنة ويستطيع التعرف عليها من خلال:

- عن طريق خبراته السابقة في المواقف المماثلة .
 - أن يعمل المدير قدر طاقته إلى الوصول إلى البدائل وحلول ابتكاره وفعالة.
- 3.2- مرحلة تقييم البدائل: عندما يتضح للمدير البدائل المتاحة وجب عليه بعد ذلك أن يقوم بتقييم كل بديل في نقاط:

- إمكانية تنفيذ البديل ومدى توافر الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتنفذه.
 - تكاليف تنفيذ البديل ومدى الكفاية التي يحققها من حيث الإقتصاد والسرعة والإتقان.
 - آثار تنفيذ البديل على العمل داخل المنظمة أو خارجها في المجتمع ككل.
 - الآثار النفسية والاجتماعية للبديل.
 - مناسبة الوقت والظروف لتبني هذا البديل.
 - استجابة المرؤوسين للبديل و الزمن الذي يستغرقه تنفيذ البديل.
- ومن الطبيعي أن نجاح المدير في تقييمه للبدائل أمر يتوقف على مدى صدق وحدائة البيانات التي يجب أن يحاط بها وعلى مدى وصول هذه المعلومات في الموقف المناسب قبل إصدار القرار.

4.2- مرحلة الاختيار بين البدائل: وتتم بمقارنة البدائل من حيث المزايا والعيوب ثم اختيار البديل الأفضل والأحسن طبقاً للنواحي التي ذكرت في مرحلة التقييم ،وتوقف الاختيار على كفاءة وقوة شخصية وقدرته على التصرف السليم ،وحالته النفسية والظروف المحيطة بالعمل ،ويتطلب هذا خبرة ودراسة علمية.

المطلب الثالث: خصائص القرار.

¹ خليل محمد العزاوي .إدارة اتخاذ القرار الإداري ، مرجع سبق ذكره ص.24

-هناك عدة خصائص معينة للقرار تتعلق بعضها ببعض وتؤدي في النهاية إلى عملية اتخاذ القرار. تتمثل هذه الخصائص الرئيسية في:¹

- إن عملية اتخاذ القرار تتصف بالواقعية حيث أنها تقبل بالوصول إلى الحد المعقول وليس الحد الأقصى.
- إن عملية اتخاذ القرار تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوكيات الشخص الذي يقوم باتخاذ القرار أو الأشخاص الذين يقومون باتخاذها.
- إن أي قرار إداري هو لأبد وأن يكون امتداد من الحاضر إلى المستقبل لأن معظم القرارات الإدارية بالمنظمات هي امتداد واستمرار للماضي.
- إن عملية اتخاذ القرار هي عامة وهذا يعني أنها تشمل معظم المنظمات على اختلاف تخصصاتها وشاملة حيث تشمل جميع المناصب والمستويات الإدارية في المنظمات.
- إنها عملية تتكون من المجموعة خطوات متتابعة.
- إنها عملية تتأثر بالعوامل البيئية المحيطة بها.
- إنها عملية تشمل عدة نشاطات ولذلك ربما قد توصف بعض الأحيان بالقصد.
- تتصف عملية اتخاذ القرار بالاستمرارية أي أنها تمر من مرحلة إلى مرحلة أخرى باستمرار.

المبحث الثاني: أساسيات اتخاذ القرار.

¹ علي حسين. نظرية القرارات الإدارية. دار زهران للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2013، ص. 21.

-إنتخاذالقرارات

هيعملية جوهرية فيالإدارة، ولهذا فهيتقع علىالقادة الإداريينفيكلامستوياتالتنظيمية، فالقراراتتمثلصلبالعمليةالإداريةوجوهرها، إذيتوقفعلمدنجاحهانجاحالمؤسسة فيتحقيقالأهدافالمشودة.وعلي ضوء ما سبق سنبين في المبحث ثلاث مطالب مهمة أولا فاعلية القرار وأساليب اتخاذه ثانيا نماذج اتخاذ القرارثالثا وظائف القرار.

المطلب الأول: فاعلية القرار وأهمية المعلومات في اتخاذه.

سنبين وسنتطرق في هذا المطلب إلى العوامل والعناصر التي تجعل القرار فعال ودور وأهمية المعلومات وكيف تساعد متخذ القرار في اختيار البديل الصائب.

1-فاعلية القرار:تعد فاعلية القرار موضوع نقاش وجدل يشير القرار الفعال إلى تحقيق الأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها، ويستطيع تحقيق درجة التناسب التي يمكن من خلالها تحقيق التوازن بين هدفوسيلة قرار ما وفق معطيات معينة وتشمل¹:

- مستوى دقة وكفاية المعلومات المتاحة للأغراض ذلك القرار.
- مستوى المقدرة الإدارية و التحليلية المتأتية من الخبرة والإدراك لصانعي القرارات.
- درجة الإقلال من المصاعب التي يوجهها القرار من البيئة التي صنع فيها وإمكانية التحسب لتلك البيئة.

-كما أن هناك مجموعة من النقاط التي يجب أن تقوم بها المنظمات و المؤسسات لتحقيق متطلبات القرار الفعال والتي تشمل ما يلي:

- جمع البيانات و المعلومات و المعطيات المتعلقة بالمشكلة.
- التحسس و اليقظة لأمر المستقبل.
- حساب الاحتمالات المتوقعة.
- المرونة العالية لدى صانعي و متخذي القرار.
- البصيرة و الشعور بالشجاعة.

-أشارت بعض الدراسات على ضرورة تهيئة المقومات الأساسية من قبل المنظمات لكي يكون القرار فعالا و التي تشمل ما يأتي:

- توافر المعلومات و الوقت وعدم التسرع.
- توافر عدة بدائل للاختيار و معايير صحيحة و دقيقة.
- الاعتراف بحتمية التغيير.
- وجود نظام لاختيار القرارات قبل تنفيذها و نظام لمتابعة الآثار الناتجة عن القرارات المختلفة.

¹ د.السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في دعم و إتخاذ القرار الإستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب والنشر-مدينة

نصر-القاهرة-مصر، أبريل 2012، ص.200.

-هناك وسائل أخرى لتحسين الوصول إلى قرارات فعالة وصائبة، والتي يجب أن تتعلمها القيادة وتستخدمها بشكل منطقي لتقود إلى أحسن حل بأقل قدر والعملية الفعالة لاتخاذ القرارات هي التي توفى بهذه المعايير:

- أن تركز على الجوانب المهمة.
 - أن تكون منطقية.
 - أن تعترف بالعوامل الذاتية والموضوعية معا، وتجمع بين التحليلي والحدسي.
 - أن تشجع على جمع المعلومات المفيدة والحصول على الآراء المتخصصة.
 - أن تكون مرنة، بسيطة، سهلة الاستخدام، يمكن الاعتماد عليها.
- 2-أهمية المعلومات في اتخاذ القرار:المعلومات أهم مقومات اتخاذ القرارات، حيث تتوقف نوعية القرار علي طبيعة ما يتوافر للمسؤول من معلومات.وإذا نظرنا إلى النشاط البشري باعتباره سلسلة متصلة من القرارات فإننا نحتاج إلى المعلومات في المراحل الرئيسية التالية:
- لإدراك الظروف المحيطة بنا .
 - لإدراك ما يطرأ على تلك الظروف من تغير.
 - التعرف على سبل التعامل مع هذا التغير.
 - تحديد البدائل المناسبة للموقف.
 - متابعة نتائج التنفيذ.
 - كفاءة قاعدة معرفية عريضة لحل المشكلات.
 - توفير بدائل لحل المشكلات وحد منها مستقبلا.
 - رفع كفاءة وفعالية الأنشطة في مختلف القطاعات.
 - ضمان قرارات سليمة في جميع القطاعات وعلى مختلف مستويات¹

¹مرجع نفسه،ص.175

المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرار.

يتخذ الإنسان في حياته سلسلة من القرارات التي تتفاوت في أهميتها ودرجة تعقيدها وتأثيرها على مستقبله ومستقبل الآخرين، ويخضع القرار لتأثير عدد كبير من متغيرات الذاتية والموضوعية بما في ذلك المتغيرات التي تتعلق بالدوافع والخصائص الشخصية. تطرق كثير من الباحثين إلى أساليب مختلفة لاتخاذ القرارات، ولم يجري إعادة صيغتها وفق مرجعيتها، لذا يرى الباحث ضرورة تقسيم أسلوب إتخاذ القرارات إلى فرعين: تضمن الفرع الأول الأساليب التقليدية لاتخاذ القرار، أما الثاني فيشمل الأساليب العلمية والنموذجية لاتخاذ القرار.¹

1- الأساليب التقليدية لاتخاذ القرار

تنصب الأساليب التقليدية على "الخبرة والمشاهدة والتجربة". وبالتالي هذه المصادر تساعد المدير في اتخاذ القرارات، وسيتم مناقشتها كما يأتي:

1.1- الخبرة: يستخدم المدير خبرته الناتجة من تعامله مع المشكلات السابقة ليطبّقها على المشكلات الآنية المشابهة لها. وإن الحلول التي أتبعته أمس يمكن أن تتبع اليوم أيضا كما يمكن أن تطبق هذه في القرارات الجارية المتكررة، ويكتفي المدير فيها بتطبيق قاعدة أو سياسة تعمل بها منظمته ولا تتطلب مقارنة بين البدائل المتاحة من حيث نتيجة كل بديل واختيار واحد منها. كما أن هناك عيوب كثيرة في هذا الأسلوب لعدم تطابق المشاكل القديمة مع الجديدة، ويتطلب تحليل وجمع المعلومات من مصادرها الأولية بغرض حل المشكلة بطريقة أفضل منالسياقات القديمة كما يجب أن الخبرة تتطلب تنمية المهارات وإجراء عملية التجديد .

2.1- المشاهدة: تعد المشاهدة من الأساليب التي يستخدمها المدبرون لاتخاذ القرارات بصدد حل مشاكلهم والتي يحصلون عليها من خلال زملاءهم أو من منظمات أخرى، تحمل المشاهدة نفس أسلوب التجربة ولا تتلاءم مع مشاكل منظمة أخرى. وهذا الأسلوب قد يبقى المدير رجلا تقليديا ليس لديه رغبة في تحمل المخاطر والتطور مع الأساليب الجديدة. تتفاوت الثقافات عند المديرين تفاوتا كبيرا بسبب الإختلاف في الإدراك و الخلفية الثقافية ونواحي الإهتمام لكل واحد منهم. إن القرارات التي يصنعها الإنسان هي مزيج من التفاعلات المختلفة للجوانب الإنسانية، كالعقلانية والعاطفية والحسية والإدراكية، فإن التقييد بأسلوب المشاهدة سوف لن ينتج قرار متكاملا، ولن يفي بالغرض المطلوب، ومع تعقيدات البيئة التي يتفاعل معها القرار.

3.1- التجربة: يعتبر أسلوب التجربة من الأساليب المهمة التي استخدمت في اتخاذ القرارات في بداية الأعمال ومازال متبعًا. يواجه المدبرون مشكلة معينة، فيضعون لها حلا بناء على تجارب واختبارات مروا بها سابقا ثم يقومون بتقييمها وبيان إمكانية استخدامها من عدمه لحل المشكلة. يبرز من أسلوب التجربة الكثير من العيوب تشمل استهلاك الموارد وفقدان الوقت وبعثرة الجهود لكونها لا تأتي بحل جذري ولكنها تعطي لشخص القائم بها القدرة علي التعلم من أخطائه.

¹ نادرة أيوب، نظرية القرارات الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 28.

4.1-الحدس:يختلف حدس الإنسان عن باقي غرائزه الأساسية والتي تمثل طبيعة معقدة،وتعبر عن الأثير الأساسي لتطور البشرية ،تساهم الغرائز في بناء وتطور حدسنا وتصوغ تصرفاتنا،ترشد هذه الغرائز الإنسانية كل شخص لتفسير الأمور بسرعة والتصرف وفق متطلبات الموقف،وتعطي إمكانية للعناصر القيادية أن تصنع قراراتها ومعالجة مشاكلها وفق هذا الأسلوب.لقدتطورت القدرات الحدسية للإنسان مع تطور الثورات العلمية وتأثيرها عليها ففاقت التفاعل مع الطبيعة أثناء مراقبة عملية اتخاذ القرارات. حيث تعد عملية الاختيار المسبق للاحتمال والتي تتم عن وعي ،أو تكون أكثر استئثارا ،مبنية بشكل نموذجي على الحدس حتى مع احتمال أن يكون الخيار النهائي مبنيا على التحليل.فالأحاسيس والعواطف جزء أساسي من طريقة إدراكنا واتخاذنا للقرارات.¹

2-الأساليب العلمية و النمذجية لاتخاذ القرار

-يعتمد الأسلوب العلمي في اتخاذ القرار على منهجية موضوعية قوامها التفكير المنطقي غير المتحيز ويتضمن خطوات علمية محددة تبدأ بتعريف المشكلة وتحديد الهدف وتنتهي بالحل الأمثل.تجري عملية اتخاذ القرار بالإشراف مؤسسة تتميز بقوتها التنظيمية و الفنية و التطور السلوكي لعناصرها.لذا فإن مناقشة الأساليب العلمية ونماذج صنع القرارات في عصر ثورة المعلومات أصبحت الشغل الشاغل للمنظمات الإدارية.حيث يبني القرار العلمي على نماذج قياسية أو شبه قياسية ،ويتم من خلالها تحديد المراحل الخاصة بالمشكلة ،وبإشراف هيئة متكاملة من صناع القرار.وعلى ضوء هذا الأسلوب برزت نماذج مختلفة منها:

1.2-نموذج الرشده:يقوم هذا النموذج على فكرة سلوك الإنسان الإقتصادي الرشيد الذي يتحرى الدقة في الحصول على معلومات و تشخيص المشكلات وحصر الحلول ثم اختيار بطريقة علمية وأكثر عقلانية.

2.2-نموذج الإكتشاف الذاتي:يعتمد هذا النموذج على فكرة المنظمة العلمية كنظام رشيد للعمل ويجب أن نتعايش مع رأي المنظمة كنظام اجتماعي وتراعى فيه الرغبات العواطف الإنسانية.

3.2-النموذج التراكمي المتدرج:يعتمد على برامج والسياسات و الإعتمادات السارية ثم تجري بعض التعديلات على أساس القبول بمشروعية البرامج و السياسات .

4.2-بعض النماذج التي برزت في علم الإدارة الحديث:وتتضمنمايلي:

1.4.2-النموذج العقلاني:يتضمن سلسلة من الخطوات العلمية التي يعتمدها الأفراد والجماعات إدارات المنظمات لضمان منطقية وعقلانية القرار وفق أسس علمية سليمة ومتينة.يفسح القرار العقلاني المجال أمام صانعه ببلوغ أقصى النهايات للأهداف المنشودة آخذا بعين الإعتبار المحددات التي قد تعترض تنفيذ القرار.

2.4.2-نموذج العقلانية المقيدة:إن أول من نادى بهذا النموذج هو عالم الإدارة "سيمون" أحد رواد الإدارة المحدثين في النصف الثاني للقرن الماضي ، قد ذكر العالم عدة مزايا عن هذا النموذج كونه

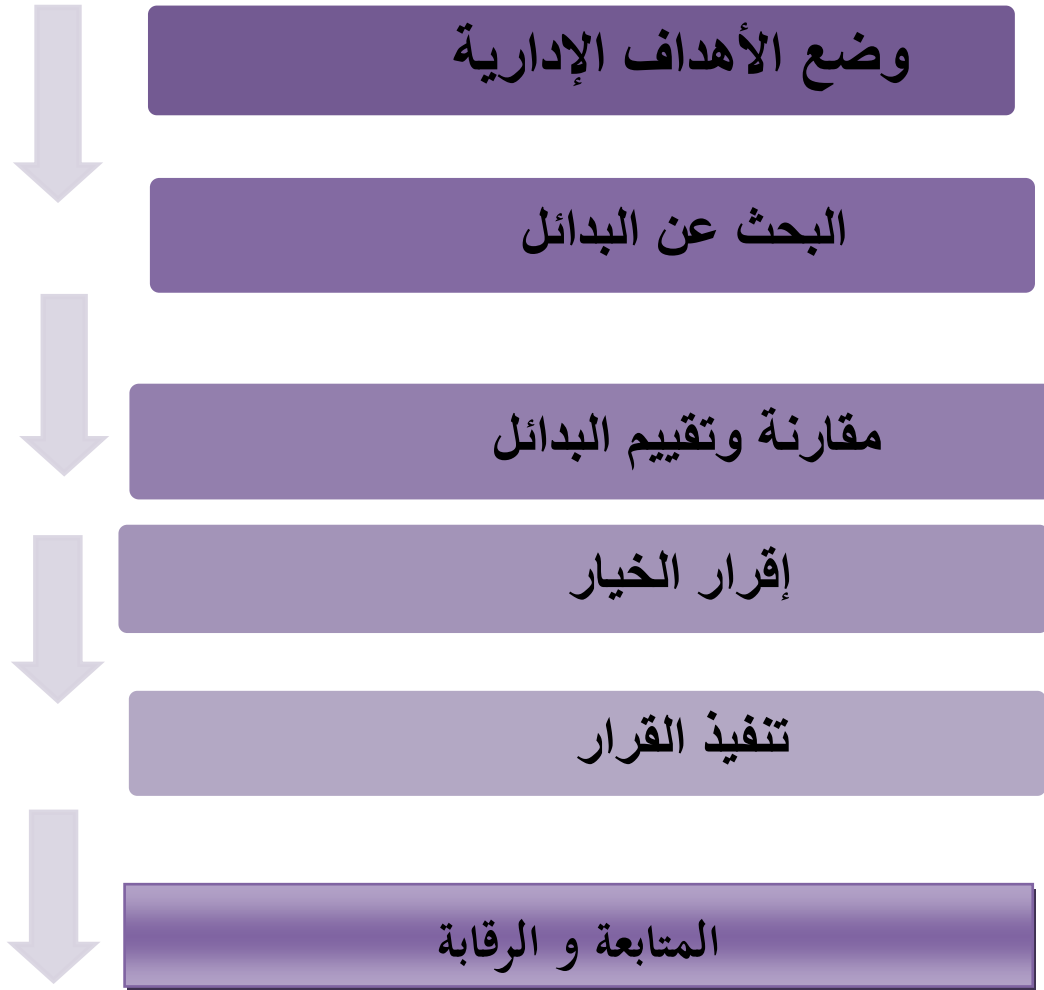
¹مرجع نفسه،29.

يبرز محددات عقلانية في الفرد، ويعكس صورا من عمليات صناعة القرارات المتعددة خلال ممارسة الأعمال، وإن هذا النموذج يعكس ميل الأفراد إلى اختيار البديل الذي يوفر مستوى معين من الرضى.

3.4.2-النموذج السياسي: يحتوي هذا النموذج طريقة صناعة واتخاذ القرار بالشكل و الأسلوب الذي يعتمدها المستفدون من أصحاب المصالح، والقادرين على إحداث التأثير و السيطرة على نشاط قرارات الأفراد الآخرين، أو بعض الأقسام الإدارية في منظمة ما، ويمارس صاحب النفوذ والقوة التأثير والسيطرة على تحديد وإدراك المشكلة واختيار الهدف وتحديد الحلول المناسبة، وتحديد الأفعال والأنشطة.

المطلب الثالث: وظائف القرار

مكونات عملية إتخاذ القرارات هي في مجملها عبارة عن وظائف لإتخاذ القرار و الوظيفة تشير إلى جزء واحد من مجموعة أجزاء مترابطة تساهم في تحقيق العمل أو الفعل الأكبر. أما وظائف إتخاذ القرار فهي ستة وظائف حسب الشكل الآتي:¹



الشكل رقم (02-03) يبين وظائف القرار.
المصدر: من إعداد الطالبة بإعتماد على المرجع.

¹ د. خليل محمد العزاوي ،، إدارة إتخاذ القرار الإداري، مرجع سبق ذكره، ص.33.

1-وضع الأهداف الإدارية: إن الأساس في عملية إتخاذ القرارات هي قدرتها على تحقيق الأهداف الإدارية و التوجهات التي يتبناها التنظيم وذلك نلاحظ أن وضع الأهداف الإدارية هي الوظيفة الأولى في عملية إتخاذ القرار. وإنجاز الأهداف يمثل قمة الذروة أو الغاية الأسى في إعطاء عملية إتخاذ القرار المعنى والأهمية. كما أن الأهداف هي المعايير الأساسية للعمل وهي تمثل الإلتزام نحو الفعل والتي تسعى إلى تحقيق رسالة المنظمة إذ لا يمكن قياس نجاح عملية إتخاذ القرارات بدون الأهداف والتي تعتبر المعايير الحقيقية للقياس.

2-البحث عن البدائل: في عملية إتخاذ القرارات البحث عن البدائل يتضمن مسح العوامل البيئية الداخلية والخارجية للمنظمة من أجل توفير المعلومات الملائمة وتعرف المعلومات الملائمة أنها المعلومات التي تشكل أو تصاغ على شكل بدائل تسعى إلى إنجاز الأهداف أو هي المعلومات التي تخدم الأهداف.

3-مقارنة وتقييم البدائل: هي وظيفة الأخرى في عملية اتخاذ القرار وغالبا ما ترتبط عملية البحث عن البدائل بعملية تقييم كل بديل من تلك البدائل لتحديد أنسبها كما أنه على متخذ القرار أن يتوقع نتائج البدائل و التي من المحتمل أن تحقق الأهداف مستقبلا و ذلك بواسطة المتابعة و الرقابة بعد اختيار القرار الذي تم وضعه وتنفيذه.

4-إقرار الخيار: الخيار هو عبارة عن لحظة في عملية مستمرة لاتخاذ القرار عندما يختار متخذ القرار طريقة عمل أو منهج عمل من عدة بدائل موضوعة. يعتبر إقرار الخيار نقطة متقدمة وعالية في اتخاذ القرار كما ان القرار نفسه يعتبر بلوغ الحد الأقصى في عملية اتخاذ القرارات الإدارية. ومهما تكن المشكلة أو البديل وحتى مدعمات القرار أو النتائج فإنه قرار واحد يجب أن يصنع.

5-تنفيذ القرار: ويكون ذلك عندما يتم تطبيق منهج العمل فعليا في المنظمة كما تشير عملية التنفيذ إلى لحظة في العملية الكلية لاتخاذ القرار عندما يتم تحويل الخيار إلى شيء مطبق على أرض الواقع.

6-المتابعة و الرقابة: تتطلب هذه الوظيفة التأكد من أن نتائج القرار المطبق تنسجم مع الأهداف التي وضعت مسبقا. وللتأكد من سلامة وفعالية القرارات وقدرتها على تحقيق أهداف التنظيم.¹

¹مرجع نفسه، ص. 34.

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية وميكانيزمات اتخاذ القرار.

-سنتطرق في هذا المبحث إلى مناقشة والتعرف عن العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار وعن الصعوبات و المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية أثناء عملية اتخاذ القرار، وسنبين دور المراجعة الفعال في عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول:العوامل المؤثرة على اتخاذ القرار.

هناك عدة عوامل مؤثرة في عملية اتخاذ القرار وهي على النحو التالي:

1-العوامل البيئية الخارجية:ويقصد بها العوامل التي تؤثر على القرار الإداري بطريقة غير مباشرة وهي:

1.1-العوامل الاقتصادية:وهي العوامل المتعلقة بالركود الاقتصادي، والرخاء الاقتصادي و الكساد و مدى دعم الحكومة للنواحي الاقتصادية وهل هناك تشجيع على الاستثمار و المساعدات المالية التي تمنحها الحكومة للقطاع الخاص.

2.1-العوامل السياسية و التنظيمية:وهي العوامل المتعلقة بالأحوال السياسية السائدة في الدول مثل استقرار الحكومة في دولة ما و كذلك اللوائح والقوانين التي تحكم هذه الدولة وعلاقتها بالدول المجاورة.

3.1-العواملالثقافية:وهي العوامل المتعلقة باللغة و الدين، العادات و التقاليد و الحضارة ومستويات المعيشية في هذا البلد.

4.1-العوامل التكنولوجية:والتي تتمثل في مدى التقدم التكنولوجي في دولة ومدى الطرق ووسائل المستعملة من أجهزة واتصالات...

2-العوامل الداخلية:وهذه العوامل هي التي تؤثر مباشرة وهي¹

- حجم المنظمة.
- القوانين و اللوائح في هذه المنظمة.
- الموارد المالية و البشرية للمنظمة.
- العلاقة ما بين مدراء الأقسام أو الإدارات.

3- تأثير متخذ القرار:وهذا العامل من العوامل المهمة لأنه يؤثر على القرار بطريقة مباشرة في بعض الأحيان و غير مباشرة في النواحي أخرى.وهذا يعتمد على طبيعة القرار ومدى ارتباطه شخصيا بهذا المدير(متخذه) ومن هذه العوامل نجد:

- العوامل السيكولوجية الداخلية مثل الشخصية و الدوافع والإدراك و الموقف و الإتجاهات.
- العوامل المؤثرة في متخذ القرار كالمجتمع والعائلة والقيم والعادات...إلخ.

¹ د.علي حسين، نظرية القرارات الإدارية، رجع سبق ذكره، ص.26

4-تأثير حالات القرار:وهذه الظروف البيئية المحيطة بالقرار وقد قسمت البيئة المحيطة بالقرار إلى أربعة أنواع هي:

1.4-البيئة البسيطة المستقرة (حالة التأكد).وهذه البيئة تمتاز بأن العوامل البيئية المؤثرة بسيطة وغير متغيرة وتكون قليلة.

2.4-البيئة البسيطة المتغيرة:(مابين المخاطرة وعدم التأكد) وتتميز هذه البيئة بأن عدد العوامل البيئية قليل وكذلك بسيطة ولكنها تتغير من فترة إلى أخرى وكذلك القرار هنا يتغير من حالة تأكد أي الوضوح إلى حالة عدم الوضوح.

3.4-البيئة المعقدة المستقرة:وهنا العوامل البيئية كثيرة ولكنها بسيطة ولا تتغير من فترة إلى فترة أخرى لذلك فهي إلى حد ما واضحة ولكن هناك بعض المخاطرة وخاصة للكثرة العوامل البيئية وعدم التأكد من المعلومات.

4.4-البيئة المعقدة المتغيرة: وفي مثل هذه الحالة البيئية فإن العوامل كثيرة وصعبة وغير واضحة وهي تتغير من فترة إلى أخرى وهذا ما يعقد الاحتمالات ومن هنا سميت بعدم التأكد.

المطلب الثاني:صعوبات المراجعة الداخلية في صنع القرار

-تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة وفي جميع المستويات

الإدارية المختلفة إلا أن هذا الدور قد يكون محدودا أو منعدما بالرغم من الإجراءات العادية

والسليمة للمراجعة الداخلية، وعلو العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار والتقيّد تطرقنا إليها سابقا، يمكننا أن نقف على عدة عوائق تؤثر على دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار¹.

1-المركزية الشديدة وعدم التفويض:

نخص بالذكر هنا النمط الإداري الأوتوقراطي الفردي الذي يقوم المدير فيه باتخاذ قراراتهم دون الرجوع إلى المستويات الإدارية الأخرى، ويتدرج هذا النمط الأوتوقراطي في شدة تبينه سلوكين يمثل الأول سلوك الأوتوقراطيا المتسلطا والمتحكم أما

الثاني السلوك الأوتوقراطي المتعامل واللبق، ومهما تفرعتا نوعا عن النمط الأوتوقراطي فقد بينتا الدراسات العلمية أن متخذ القرار في ظل هذا النمط تولد له محالة منعدما الرغبة في تفويض الاختصاصات والصلاحيات للقيادات، كما تتميز بالقرارات التي هذا النمط أنها تتأتمننا لأعلى الأسفل، وهي غير قابلة للمناقشة

ويكون عملا للمراجعة الداخلية في ظل هذا الأسلوب مقتصر على التأكد من السير العادي للنشاط في جميع المستويات الإدارية، ولا يمكن للمراجعة الداخلية الطعن في القرارات المتخذة ولا تقييمها، حيث يؤمن المسير ونفي ظل هذا النمط بالدور التقني ليدل للمراجعة الداخلية والتمثليا لمصادقة علما هو ظاهر في القوائم المالية دونالتدخلفيشؤونالتسيير وماشاهرها.

¹ بلوحد زكريا، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة منتوري قسنطينة، 2011، ص.56

كما يجدر بالذكر أيضاً أن النمط القيادي الديمقراطي لا يشكل دائماً البيئة المثلى التي تسمح للمراجعة الداخلية بالتدخل لفي عملية اتخاذ القرار، وهذا ما أثبتته الباحثان "تانبو وموماكجريجور" من خلال مجموعة من الدراسات تحول درجة المشاركة في ظل النمط الديمقراطي حيث توصلوا إلى مجموعة من النماذج كالتالي:

1.1- النموذج الأول:

هو نموذج المدير الذي يضع حدوداً معينة ويطلب من رؤسائه المشاركة في اتخاذ القرار اتفيتها للحدود فقط.

2.1- النموذج الثاني:

يقوم المدير بتقديم مشور وقرار ورقية عملاقة للتعديلاً أو احتلالاً، ويتيح لرؤسائه فرصة المشاركة في اتخاذ القرار من خلال استطلاعاً للمدير لأرائهم ودفعهم نحو هذا القرار قبل أن يصبح نهائياً..

2- ضغوط المديرين:

يتأثر متخذ القرار بعوامل متغيرة تابعة للبيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة ، وقد أثبتت بعض الدراسات أن المديرين في المؤسسات المختلفة أياً كان نوعها، نشاطها أو حجمها، يتعرضون لضغوط عديدة تؤثر بشكل أو بآخر على مردوداتهم. يتهم في اتخاذ القرار التسليمية، فبالرغم من أداء خلية المراجعة الداخلية لعملها علناً حسن وجهه وفعاليتها لم يتطابق أياً إلا أن مساهمتها في عملية اتخاذ القرار تتحدها الظروف وسوف تكون محدودة، ويمكن تقسيم هذا الضغوط إلى¹:

- الضغوط الداخلية.

- الضغوط الخارجية.

1.2- الضغوط الداخلية: تنشأ الضغوط الداخلية في المؤسسة على نحو الآتي:

1.1.2- ضغوط الرؤساء

: إن المدير الذي لا يعرف حدود سلطته ولا يخول للسلطة الكافية من رؤسائه غالباً ما يجمع عن اتخاذ القرار ات الحاسمة ، وهناك عدة أسباب تدعو المدير متخذ القرار للالتزام بسلطة رئيسه ، فمن جهة يريد المدير أيضاً من حصوله على موافقة رئيسه على قراراته من جهة أخرى بفان الرئيس سعادة ما يستغل سلطته بالواسعة وخبرتها الكبيرة لاقتراح حلول وفرضها على المدير بشكل أو بآخر، يضاف إلى ذلك أن بعض الرؤساء لا يميلون لتفويض سلطتهم لممرؤوسهم.

2.1.2- ضغوط التنظيمات غير الرسمية:

قد توجد في المؤسسة تجمعات غير رسمية تشكل مراكز قوة فعلية ومختلفة عن مراكز القو بال رسمية، تشكل ضغوطاً للمدير متخذ القرار وتؤثر في توجيه قراراته وتحد من فعاليتها، حيث تكشف بعض الدراسات أن أغلبية القيادات غير الرسمية في المؤسسات توجه أعضاء مجموعتها إلى معارضة قرارات المديرين أو حتوعد تنفيذها، وهذا من شأنه أن يشكل عاملاً مضطاً حقيقياً على المدير متخذ القرار.

¹ مرجع نفسه، ص. 57

3.1.2- ضغوط داخلية أخرى:

الضغوط الداخلية

تشمل ضيق الوقت لدى المدير أو اضطرابه في اتخاذ قراره تحت ضغط ومعيّنة، حيث لا تكون هناك فرصة كافية للحصول على معلومات كافية عن البدائل ودراستها، كما أن الضغوط الداخلية الخاصة بإمكانية المؤسسة المالية ومدى قدرتها على توفير السيولة اللازمة لمواجهة عملياتها وتوفير الإمكانات اللازمة سواء كانت عنصراً بشرياً أو مستلزمات مادية.

2.2- الضغوط الخارجية:

تتميز الضغوط الخارجية بأنها مفروضة على جميع المؤسسات ماختلف حجمها وأنشطتها حيث من الصعب التخلص منها ومن الأمثلة على الضغوط الخارجية نجد:

1.2.2- ضغوط الرأي العام:

تفرض ضغوط الرأي العام على المدير كونهم أعضاء في المجتمع ولذلك كفيلاً بالقرار الذي يكون فعالاً في وقتاً وفي منطقة معينة قد لا يكون فعالاً في وقتاً وفي منطقة أخرى فقد تعارضت مثلاً بعض صفات الرأي العام هنا كقرارات تعود بالأضرار ولو كانت هذه الأضرار بسيطة أو غير مباشرة مثل القرارات الخاصة برفع أسعار بعض السلع والخدمات.

2.2.2- الضغوط الاقتصادية: تتمثل الضغوط الاقتصادية في حالات التضخم والانكماش والتغير في نسب الفوائد والتذبذب في أسعار العملات وتحوالات العرض والطلب المختلفة وغيرها من العوامل التي تؤثر تأثيراً مباشراً على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها كما تنعكس آثارها على القرارات فتتحد من فعاليتها.

3.2.2- ضغوط العلاقات الاجتماعية والشخصية للمدير خارج نطاق العمل:

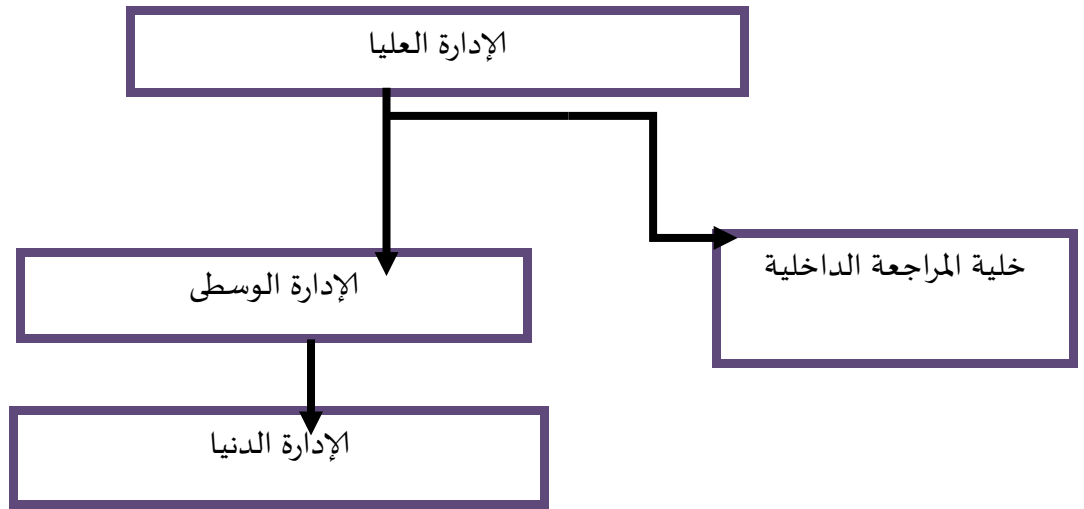
أوضحت الدراسات أن العلاقات الشخصية للمدير خارج نطاق العمل تلعب دوراً بارزاً في توجيه قراراته وخاصة في الأدول للنامية حيث تشكل هذه العلاقات جملة من الضغوط التي تبرز بشكل واضح عند الإعلان عن وظائف شاغرة، إجراء حركة الترقية أو التنقلات، التعاقد على إنشاء أو التوريدات وغيرها، عادة ما تكون هذه الضغوط متمناً شخصياً مستمدوناً من الحففي الضغوط من مراكز رسمية أو من حيث تلها ببعضها كالتقابات المهنية والمالية مثلاً.

3- الاستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية:

إننا أكثر الأمور خطورة في المراجعة الداخلية هي أن تكون مرتبطة مع المديرية المالية للمؤسسة مما يعرض أهداف المراجعة الداخلية إلى البيروقراطية بلو العدم متحققاً للأهداف الكاملة منها كما نرى أن تكون دائرة المراجعة الداخلية مستقلة بما يكفي لأداء المسؤوليات المنوطة بها، إلا أن التطبيقات العملية أثبتت أنها في أحوالها لا يمكن أن تتكاملت استقلاليتها المراجعة الداخلية وهذا من خلال زاويتين:

1.3-زاوية تنظيمية رسمية:

إن المراجعة الداخلية وأولاً وأخيراً موظف داخل المؤسسة ، وهو مسؤول
عنا أعمالها أمام مجلس الإدارة العليا ونجد ذلك من خلال تموضع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ووفق
الشكل الآتي¹:



الشكل رقم (02-04): تموضع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

المصدر: د. فتحيرز قالسوافري، د. سمير كامل محمد، د. محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة

في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 10.

نلاحظ من خلال الشكل الإنكيفية تموضع خلية المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة جاء ليعمل على الحد
فاظ لبدء مهمة المراجعة الداخلية بعيداً عن جميع أنواع الضغوطات ونشأة المصالح بيننا وبيننا قيالوظائفنا للمؤ
سسة، وبما إن المراجعة الداخلية هي مسؤولية وأما ما لإدارة العليا فهو يعمل فطرياً على إرضاء الإدارة العليا
فإذا كانت قراراتنا تتخذها أو إجراء اتتمس بها وشرعيتها تنفيذها وكانت لإدارة العليا هي الجهة المسؤولة عنها
فإن المراجعة الداخلية يقوم بتطبيقها فقط فلا يستطيع الطعن فيها أو
انتقادها. وبالتالي فإن تبعية المراجعة الداخلية للإدارة العليا تنظيمياً، فمن شأنها أن تتحد من الاستقلالية المطلوبة للم
راجعة الداخلية داخل المؤسسة حتى تتمارس مهامها بعيداً عن جميع الضغوطات.

¹مرجع نفسه، ص 59.

2.3-زاوية غير رسمية:

أما الزاوية الثانية والتمينا الممكنة ننظر منها إلى محدودية استقلالية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة والتي ستؤثر سلباً في درجة مساهمة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار ،
وهي بالتواجد المستمر للمراجع الداخلي في المؤسسة ينشأ علاقات غير رسمية بينه وبين باقي الموظفين والعمال في الدوائر والمصالح الأخرى
هذه العلاقات غير الرسمية تتمثل في وزن وعنا المصالح المشتركة بين الموظفين والمراجع الداخلي
تؤثر سلباً على التقارير المعدة حول عمليات معينة ، وبالتالي تؤثر في مسار القرارات التي سوف تتخذ
كأن يصبح المراجع الداخلي يتغاضب عن بعض الأخطاء التي قام بها زملائه الموظفين تحتلها قرارات تصارمة تضرب مركزهما الوظيفي
فبذلك نلاحظ أن هذا النوع من القرارات قد يسهم بقدر كبير في إبطال الاستقلالية القائمة بين المراجع الداخلي وباقي الموظفين
في ، وبالتالي يؤثر ذلك في الدور الذي تساهم به المراجعة الداخلية في ترشيد القرارات المتخذة.

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار

تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في عملية اتخاذ القرارات بحيث تساعد على تأهيل المعلومات لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة ، ليتم استعمالها في عملية اتخاذ القرار. ولتوضيح الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار نقوم بإبرازه في كل مرحلة من مراحل عملية اتخاذ القرار وسنبين ذلك ما يلي:¹

1- دور المراجعة الداخلية في تحديد المشكلة:

يعتبر أصل عملية اتخاذ القرار هو وجود مشكلة تتطلبه وجود حل ولتحديد أي مشكلة ما داخل المؤسسة يجب أن يتم الفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي للمؤسسة للكشف عن حالات عدم الاتفاق أو التوازن بين ما هو كائن وما يجب أن يكون داخل المؤسسة. فالمراجعة الداخلية تعمل على وقاية المؤسسة من المشاكل والتنبؤ بها قبل وقوعها وحتى يتسنى للمؤسسة اتخاذ الإجراءات اللازمة ، كما أنها تقوم بتحديد درجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الخطر أو المشكلة على المؤسسة مع توضيح أقسام أو مصالح المؤسسة المعنية بهذه المشكلة و من المتسبب الرئيسي بها.

2- دور المراجعة الداخلية في إيجاد البدائل:

إن وجود مشكلة داخل المؤسسة يقتضي تباين الحلول والآراء حولها ذلك لأن المشكلة التي ليس لها حل واحد لا تعد مشكلة بل واقع مفروض لا بد من التسليم به حيث تطرح مختلف البدائل للنقاش ويتم دراستها وتقييمها حتى يتم اختيار الحل الأفضل والأكثر ملائمة. تعد الحلول أو البدائل مجموع الوسائل والإمكانات المتاحة لمتخذ القرار من أجل وضع حد للمشكلة حيث أن هذه الحلول أو البدائل هي نتيجة التحصيل أو التحليل للمعلومات السابقة ، وهنا يأتي دور المراجعة الداخلية في توفير

¹ هالة عوض عبد الرحمان، "دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار"، منتدى المراجعين الداخليين

العرب، <https://www.arabinternalauditors.com/vb/showthread.php?p=878> . 03/03/2017,00:53

المعلومات السليمة و الدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد جميع الحلول أو البدائل للمشكلة .
3- دور المراجعة الداخلية في تقييم البدائل:

إن تقييم البدائل يعد من أهم المراحل التي يجب إعطاؤها أهمية كبيرة قبل اتخاذ أي قرار، ذلك لأن تقييم البدائل هو الذي سيحدد ما إذا كان الحل المتبع سينجح أم لا في المستقبل، أي سيتم تحديد أبعاد كل بديل سلبياته وإيجابياته في حل ذلك المشكل كي يتسنى اختيار البديل المناسب والذي سيعطي أفضل النتائج بأقل خسارة ممكنة. يبرز دور المراجعة الداخلية في هذه الخطوة في أنها تعمل على تقديم واقتراح البدائل التي تراها مناسبة وهذا بعد دراسة المشكلة، حيث تعتبر هذه البدائل المقترحة احد أهم مخرجات نظام المراجعة الداخلية في المؤسسة وتكون عادة في شكل تقارير.

4- دور المراجعة الداخلية في اختيار البديل الأفضل:

إن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف، هنا يقوم متخذ القرار باختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة أو متاحة، مستعيناً في ذلك بمجموعة من المعايير، وتعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعاً لأن الاختيار يعني فيحقيقة الأمر حسم الموقف والوصول إلى المحصلة النهائية للجهد المبذول في المرحلة السابقة، وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة والخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الاختيار السليم، يمكن دورها هنا في عملية اختيار البديل الأمثل و هذا من خلال محاولات الإقناع المستمرة على اختيار البديل المقترح والمدون في تقارير المراجعة الداخلية، حيث أن متخذ القرار عادة ما يستشير القسم حول البديل الذي يكون أكثر فعالية و مرودية
5- دور المراجعة الداخلية في متابعة وتنفيذ القرار:

إن المؤسسات الناجحة تلتزم بالقيام بقياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها ومقارنتها مع الأهداف المرجوة إن وجد انحراف فيجب إجراء بعض التغييرات التيتكفل تحقيق التوازن وذلك بإعادة النظر إلى جميع مراحل عملية اتخاذ القرار والتأكد من التطبيق والسير الجيد لكل مرحلة من مراحلها.

في هذه المرحلة يزداد دور المراجعة الداخلية وهذا بطبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييمها، لترفع بعد ذلك نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة أخرى وبحكم مشاركة المراجعة الداخلية في جميع مراحل عملية اتخاذ القرار من شأنه أن يجعل قسم المراجعة الداخلية ساهراً على التطبيق الجيد للقرارات المتخذة ومصدراً أساسياً للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذ هذا القرار.

خلاصة الفصل

تعتبر عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية ومحورها فهي بدورها تمر بمجموعة من المراحل الهامة، انطلاقاً من تحديد المشكلة محل الدراسة وصولاً إلى متابعة تنفيذ القرار، وتحتاج عملية اتخاذ القرار للمعلومات ذات مواصفات معينة، حيث تكون القرارات المتخذة ذات جودة وفعالية. وهنا يتدور المراجعة الداخلية كأحد أهم المصادر الموثوقة المنتجة للمعلومات المصدقية والشفافية العالية، وإعطاء في الأخير مجموعة من الحلول والاقتراحات التي تساعد المؤسسة، كما أن دور المراجعة الداخلية لا يقتصر فقط على تزويد متخذي القرار بالمعلومات في مختلف المستويات الإدارية

، بل يتعدى ذلك ليشمل جميع مراحل عملية اتخاذ القرار. إنهمنا الصعيب علم متخذ القرار أن يتخذ قراراته بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية رغم العونا الكبير الذي تقدمه المراجعة الداخلية للمسؤولين أثناء اتخاذهم للقرارات. فمن جهة هنا كعدة عوامل تؤثر على مصدر القرار أو تنفيذيه، ومن جهة أخرى نجد أن المراجعة الداخلية تتعرضها لأخيراً بالعديد من المعوقات التي تقف دون مساهمتها فعلياً في عمليات اتخاذ القرار. إنقسم المراجعة الداخلية ساهراً دائماً على التطبيق الجيد للقرارات المتخذة حتى تبلغ المؤسسة أهدافها.

خاتمة عامة

تسعى المؤسسة لتحقيق أهدافها من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات، بناء على ما تقدم لها المراجعة الداخلية من معلومات ونتائج، هذه الأخيرة التي تعتمد عليها بدقة والبيانات المستعملة لإنتاج المعلومات الكفيلة لتحقيق أهداف المؤسسة والأطراف المحيطة بها، إن دراستنا حول المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار، أخذتنا إلى معالجة جميع جوانب هذا الموضوع والبحث في مختلف نواحيه النظرية ومن ثم وبفضل الدراسة الميدانية التي قمنا بها في المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام بمستغانم تمكنا من الإلهام بجميع النواحي العملية والتطبيقية لهذا الموضوع. ومن خلال كل هذه الجهود استطعنا تكوين صورة شاملة وعلى درجة معتبرة من الواقعية حول دور المراجعة الداخلية في ترشيد القرار في المؤسسة الاقتصادية .

اختبار الفرضيات:

- تم إثبات صحة الفرضية الأولى لتبني المؤسسات الجزائرية نظام المراجعة الداخلية منذ فترة قصيرة نسبيا إلا أن هذا النظام يسير نحو الأفضل يوما بعد يوم.
- تم إثبات صحة الفرضية الثانية والتي تمثل بمساهمة المراجعة الداخلية بشكل كبير في ترشيد اتخاذ القرار بالمؤسسة فالمراجعة الداخلية تبين نقاط القوة والضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المؤسسة وتقوم بتقديم المعلومات الكافية للإدارة العليا حتى تصل الى تحقيق أهداف المؤسسة وتقوية البنية الهيكلية لها.
- تم إثبات صحة الفرضية الثالثة وهو قيام المراجعة الداخلية بإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار بالمؤسسة، فهذه تأتي كنتيجة بعد تقييم المراجع الداخلي كون أن المراجعة الداخلية تقوم باتباع عملية اتخاذ القرار خطوة بخطوة، لأنه يسلم نتائج هذا التقييم على شكل تقرير للمسؤولين المعنيين تحتوي على مجموعة من التحسينات المقترحة.

النتائج العامة:

نظريا :

- الرقابة الداخلية ليست أداة للتسيير فقط ، بل هي أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب.
- تبين أن الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية هو ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة وعلى النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية وكذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.
- عملية إتخاذ القرار تهمل آراء جميع رؤساء المصالح الإدارية في المؤسسة.

تطبيقيا:

- تسعى مؤسسة تغذية الأنعام مثل باقي المؤسسات الجزائرية الى بلوغ أهداف و غايات تتلائم بما لها من امكانيات، فتحاول توفير جوارقها صارما كما تسعى الى تبني الطرق الحديثة في ذلك.

- يقوم مجمع تغذية الانعام بتفعيل المراجعة الداخلية وجعلها أداة تساعد في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة.
- تعاني المؤسسة من مشاكل فيما يخص تسبيقات الزبائن لدى تسعى بالاعتماد على المراجعة الداخلية باتخاذ قرار رشيد لحلها .
- اعتماد المؤسسة لطرق كلاسيكية في دراسة ملفات الزبائن وطرق حفظها مما يعرقل في عملية اتخاذ القرار الأمثل.
- يتولى عملية المراقبة مراقب داخلي يقدم تقرير كل 3 أشهر وهي فترة طويلة نسبيا.

توصيات:

- وضع نظام معلوماتي حديث لإتخاذ القرار الأمثل ومواجهة المخاطر.
- تقليص فترة تقديم التقرير من طرف المراقب الداخلي.
- تطور العلاقات بين المؤسسات الجزائرية والأجنبية من أجل التبادل في الخبرات والكفاءات.
- يجب إتخاذ القرارات على ضوء آراء جميع رؤساء المصالح الإدارية في المؤسسة.
- خلق لجنة للمراجعة على مستوى مجلس الإدارة ، وهذا بصدد التحسين ومتابعة مهمات المراجعة بالمجمع.
- العمل على تسوية كل المشاكل التي تخص الزبائن فورا من أجل تحقيق أهداف المؤسسة من جهة و كسب ثقة الزبائن من جهة اخرى وذلك بالاعتماد على كل ما جاء في تقرير المدقق من اقتراحات و توصيات و بالتالي اتخاذ قرارات رشيدة .