



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الوادي



معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل اتخاذ القرارات الإدارية * دراسة تطبيقية: عينة من المؤسسات الاقتصادية *

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل.م.د.

الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

المسار: علوم التسيير - تدقيق محاسبي - ماستر

التخصص: تدقيق محاسبي

تحت إشراف الأستاذ:

عزه الأزهر

النوع: أكاديمي

إعداد الطالبة:

بوترعة عفاف

دورة جوان: 2013

مقدمة عامة

مقدمة عامة

في ظل التغيرات التي تشهدها المؤسسات الاقتصادية نتيجة للانفتاح الاقتصادي بين الدول، وكذا التطور التكنولوجي الذي زاد من حدة المنافسة واشتدادها على المستوى الصعيدي و الدولي، مما أدى إلى تعقد عمليات نشاطها، مما يضطرها للتكيف مع هذه التغيرات من حيث طبيعة نشاطها وتبني أساليب حديثة لتسييرها.

وكنيجة للتغيرات والتطورات زادت صعوبة وتعدد إتخاذ القرارات الإدارية وبما أن نجاح المؤسسة يتوقف على مدى نجاحها وكفاءتها في التحكم في عملية إتخاذ القرارات الإدارية عبر مراحلها المختلفة، وباعتبار هذه الأخيرة إحدى الوظائف الأساسية للمؤسسة ولكي تضمن حسن إدارتها سعت المؤسسة إلى الاهتمام بالأساليب والوسائل التي تضمن لها المعلومات الكافية والمؤهلة لاتخاذ قرارات إدارية فعالة، ومن بين الأدوات والأساليب الحديثة التي استعانة بها المؤسسات الاقتصادية وظيفية المراجعة الداخلية كأداة مؤهلة وقادرة على الحكم على مخرجات النظام المحاسبي ومدى تعبير هذا الأخير على الواقع الفعلي للمؤسسة من خلال التقارير التي تعد مخرجات عملها ووسيلة لإيصال نتائجها لجميع متخذي القرار بجميع المستويات الإدارية المختلفة.

وتعتبر المؤسسة الجزائرية كغيرها من المؤسسات الاقتصادية التي رفضت البقاء تقليدية وحاولت التكيف مع مختلف التغيرات والتطورات الأمر الذي جعلها تهتم بوظيفة المراجعة الداخلية، وبجودة مخرجاتها (التقارير) نظرا لما لها من أهمية ودور فعال في تقديم معلومات كمية ونوعية صادقة تتسم بالشفافية والإفصاح عند الإقبال على إتخاذ القرارات الإدارية بمختلف أنواعها وبجميع مستوياتها الإدارية بهدف ضمان فعالية القرارات المتخذة وبغية تحسين وضعية المؤسسة المستقبلية بصفة مستمر ومساعدتها على بلوغ أهدافها المنشودة.

مقدمة عامة

I. طرح الإشكالية الرئيسية:

" هل يمكن لتقارير وظيفة المراجعة الداخلية أن تساهم في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية داخل المؤسسة الاقتصادية "

ومن خلال هذه الإشكالية , سنطرح جملة من التساؤلات الفرعية, وهي كالتالي:

O ما المقصود بالمراجعة الداخلية ؟, وهل تعتمد أغلبية المؤسسات الاقتصادية على عملية المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية يستعين بها المسيرين والمسؤولين في عملية إتخاذ القرارات الإدارية في جميع المستويات الإدارية ؟؛

O فيما تتمثل أهمية تقارير المراجعة الداخلية؟، وهل يهتم المراجع الداخلي بإعداد وإصدار تقارير ذات جودة عالية تساهم في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية ؟؛

O هل جودة تقارير المراجعة الداخلية تؤثر على فعالية إتخاذ القرارات الإدارية المتخذة داخل المؤسسة على مختلف مستوياتها ؟.

II. الفرضيات :

على ضوء هذه التساؤلات, قمنا بوضع الفرضيات التالية بقصد اختبارها, وهي:

1. تعتبر المراجعة الداخلية أداة رقابية وتسييرية حديثة يتم الاستعانة بها في مختلف المستويات الإدارية من طرف جميع المسيرين والمسؤولين في عملية إتخاذ القرارات الإدارية داخل جميع المؤسسات الاقتصادية؛

2. تظهر رغبة وحماس المراجع الداخلي في المساهمة في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية من خلال إعطائه أهمية بالغة لإعداد تقارير ذات جودة عالية باعتبارها مخرجات عمل وظيفة المراجعة الداخلية؛

3. إن جودة وفعالية تقارير وظيفة المراجعة الداخلية تؤدي حتما إلى المساهمة في دعم وتفعيل مختلف القرارات الإدارية المتخذة بجميع المستويات الإدارية داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

مقدمة عامة

III. تحديد إطار البحث:

- تم تحديد الإطار للبحث حسب الجانب النظري والجانب التطبيقي كما يلي:
- o **الإطار الزمني:** تم تحديده من الجذور التاريخية للمراجعة إلى غاية الدراسات المختلفة ليومنا هذا، وبالنسبة للدراسة التطبيقية من 14 أفريل إلى غاية 08 جوان 2013 م؛
 - o **الإطار المكاني:** فقد تم تحديده داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

IV. أهمية البحث :

تواجه المؤسسات في العصر الراهن عدة مشكلات تجعلها تواجه عدة صعوبات أثناء إتخاذ القرارات واهتمام الباحثين بتطبيق مراجعة داخلية فعالة داخل المؤسسات في جميع الميادين أدى بي إلى دراسة هذا الموضوع ومحاولة تحديد الأبعاد النظرية والميدانية لوظيفة المراجعة الداخلية.

وتكمن أهمية الدراسة من خلال التركيز على كيفية مساهمة المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية من خلال مخرجاتها المتمثلة في التقارير، وتوضيح كيف يمكن للتقارير ذات الجودة أن تؤثر على فعالية القرارات الإدارية المتخذة.

V. دوافع اختيار البحث :

- تتمثل أهم دوافع اختيار البحث، في النقاط التالية :
- o الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع ؛
 - o الشعور بأهمية هذا الموضوع في ظل التغيرات والتطورات التي تفرض البحث عن أساليب تسييرية حديثة تحسن أداء المؤسسات الاقتصادية وتدعم إتخاذ قراراتها الإدارية في جميع المستويات الإدارية؛
 - o إن هذا الموضوع له شأن كبير في مجال إتخاذ القرارات الإدارية؛
 - o طبيعة التخصص والتي تفرض دراسة موضوع ذات علاقة مباشرة بالتخصص؛

مقدمة عامة

0 اهتمام المهنيين والباحثين بتطبيق مراجعة داخلية فعالة في ظل التغيرات والتطورات المتزايدة في جميع الميادين، أدى بي إلى التطرق لدراسة هذا الموضوع و محاولة تحديد الأبعاد النظرية و الميدانية لوظيفة المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة.

VI.الهدف من البحث :

- تتمثل أهداف هذا البحث، في ما يلي :
- 0 التعرف على الإطار العلمي للمراجعة الداخلية ومحاولة إبراز دورها في التأثير على القرارات الإدارية؛
- 0 التعريف واقع المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومدى مساهمة المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية من خلال مخرجاتها(التقارير)؛
- 0 التعرف على مدى استعانة متخذي القرار بوظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

VII.أدوات جمع البيانات:

- تم الاعتماد في هذه الدراسة على الأدوات التالية:
- 0 من بين الأدوات المستعملة لدراسة الموضوع المسح المكثي وهذا بالنسبة للجانب النظري؛
- 0 إستخدام أداة الاستبيان بغية جمع كافة البيانات والمعلومات التي تخص الجانب التطبيقي.

VIII. المنهج المستخدم في البحث :

انصب الإهتمام في هذا البحث على جانب النظري للمراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة، ومحاولة تسليط الضوء على أهم أساليب إتخاذ القرارات الإدارية والمتمثلة في المراجعة الداخلية.

ومن أجل اختبار صحة الفرضيات السابقة، تم الاعتماد على المناهج العلمية التالية:

0 المنهج التاريخي: تم الاعتماد على هذا المنهج في الجانب النظري من البحث، بغية تتبع التطور التاريخي للمراجعة والمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية؛

0 المنهج الوصفي: تم الاعتماد عليه في الجانب النظري من البحث، وذلك للإلمام بالجوانب المختلفة حول موضوع البحث؛

0 المنهج التحليلي: تم الاعتماد عليه في الجانب التطبيقي من البحث، وذلك من أجل تحليل معطيات وبيانات الاستبيان لغرض الوصول إلى نتائج الدراسة.

IX. الدراسات السابقة: من بين الدراسات السابقة التي تم الإطلاع عليها في هذا البحث هي:

0 دراسة الباحث أحمد النقا، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرار-دراسة حالة مجمع صيدال - مذكرة ماجستير، جامعة الأغواط، تخصص مالية ومحاسبة، 2006-2007 م، حيث تمحورت الإشكالية حول "ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية المتخذة بمختلف مستوياتها الإدارية داخل المؤسسة (مجمع صيدال)؟"، والنتيجة التي توصل إليها الباحث أن المجمع تمكن من تحقيق أهدافه وغاياته نتيجة للاستعانة بوظيفة المراجعة الداخلية.

0 دراسة الباحثة إمبركة مفتاح، دور المراجعة الداخلية في تفعيل إتخاذ القرارات المالية، المركز الجامعي بالوادي، دورة جوان 2012 م، وكانت الإشكالية "إلى أي مدى يمكن أن تساهم وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل إتخاذ القرارات المالية بالمؤسسة الاقتصادية"، وتوصلت الباحثة إلى ضرورة الاستعانة بالمراجعة الداخلية كوظيفة داخل المؤسسة.

X. صعوبة البحث :

من بين الصعوبات، والتي تمثلت في صعوبة جمع البيانات والمعلومات الضرورية التي تخدم الدراسة التطبيقية لهذا البحث، بالإضافة إلى صعوبات توزيع وجمع استمارات الاستبيان وصعوبة في الاستقبال لدى المؤسسات الاقتصادية خاصة مع أفراد عينة الدراسة للإدارة العليا المتمثل في المدير ونائبيه ورؤساء المديريات والدوائر، مع عدم الاهتمام باستمارات الاستبيان الخاصة بالدراسة مما أدى إلى نقص والشح في المعلومات للدراسة التطبيقية.

XI. خطة البحث: وتم تقسيم البحث إلى:

0 الجانب النظري ويتكون من فصلين بكل فصل ثلاث مباحث كالآتي:

- الفصل الأول: يتضمن مفاهيم عامة حول المراجعة، بالإضافة ماهية وطبيعة المراجعة الداخلية، وأخيرا علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية؛
- الفصل الثاني: يتضمن على مدخل مفاهيمي حول إتخاذ القرارات الإدارية، كما يحتوي على نظام المعلومات وعملية إتخاذ القرارات الإدارية، وفي الأخير على دور تقرير المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية.

0 الجانب التطبيقي: ويحتوي هذا الفصل على مبحثين هما:

- المبحث الأول: تقدم الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية؛
- المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات.

الفهرس العام

آيات قرآنية

إهداء

شكر وعرفان

ملخص الدراسة

الفهرس العام

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

المقدمة العامة أ

الفصل الأول : الإطار العلمي للمراجعة الداخلية

02 تمهيد

03 المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المراجعة

03..... المطلب الأول : التأصيل العلمي للمراجعة

05..... المطلب الثاني : تعريف وأهمية المراجعة

07..... المطلب الثالث : أهداف وأنواع المراجعة

11..... المطلب الرابع : مبادئ ومعايير المراجعة

15 المبحث الثاني : ماهية وطبيعة المراجعة الداخلية

15..... المطلب الأول : تعاريف وأهداف المراجعة الداخلية

18..... المطلب الثاني : نشأة وتطور المراجعة الداخلية

19..... المطلب الثالث : أهمية وأنواع المراجعة الداخلية

21 المطلب الرابع : معايير أداء وظيفية المراجعة الداخلية

23 المطلب الخامس : خطوات تطبيق وظيفة المراجعة الداخلية

27 المبحث الثالث : علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية

29 المطلب الأول : نشأة ومفهوم نظام الرقابة الداخلية

29	المطلب الثاني: أنواع وأهداف نظام الرقابة الداخلية.....
31	المطلب الثالث : مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماته.....
34	المطلب الرابع : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
35	المطلب الخامس : دور المراجع الداخلي في نظام الرقابة الداخلية.....
39	خلاصة :

الفصل الثاني : المراجعة الداخلية كنموذج لدعم وتنفيذ إتخاذ القرارات الإدارية

41	تمهيد
----	-------------

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي حول إتخاذ القرارات الإدارية.....

42	المطلب الأول : مفهوم وأهمية عملية اتخاذ القرارات.....
44	المطلب الثاني : نظريات عملية اتخاذ القرارات.....
46	المطلب الثالث : خطوات عمليو إتخاذ القرار.....
49	المطلب الرابع : أساليب اتخاذ القرارات.....
52	المطلب الخامس: أنواع القرارات الإدارية.....

المبحث الثاني: نظام المعلومات وعملية في إتخاذ القرارات الإدارية

55	المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول المعلومات.....
59	المطلب الثاني : ماهية نظم المعلومات
64	المطلب الثالث : دور نظم المعلومات في عملية إتخاذ القرارات الإدارية.....
67	المطلب الرابع : المراجعة الداخلية كمعيار لمصادقية المعلومات المحاسبية.....

المبحث الثالث: دور تقرير المراجعة الداخلية في دعم وتنفيذ إتخاذ القرارات الإدارية

70	المطلب الأول: أهمية تقرير المراجعة الداخلية والجهات المستفيدة منه.....
74	المطلب الثاني: مواصفات إصدار تقارير المراجعة الداخلية ذات جودة.....
76	المطلب الثالث: العناصر الشكلية لتقارير المراجعة الداخلية.....
74	المطلب الرابع: إسهامات تقارير المراجعة الداخلية في عملية إتخاذ القرارات الإدارية.....
80	خلاصة.....

تمهيد	82
<u>المبحث الأول: منهجية الدراسة وتحليل الخصائص الشخصية لأفراد العينة</u>	83
المطلب الأول : : كيفية صياغة الاستبيان وتوزيعه.....	83
المطلب الثاني : : مكونات الدراسة التطبيقية.....	85
المطلب الثالث : : منهجية الدراسة التطبيقية.....	86
المطلب الرابع : : تحليل الخصائص الشخصية لأفراد العينة.....	88
<u>المبحث الثاني : اختبار فرضيات الدراسة</u>	94
المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة.....	94
المطلب الثاني : اختبار الفروق الفرضية الأولى بناءا على المتغيرات الاسمية.....	96
المطلب الثالث : اختبار الفروق للفرضية الثانية بناءا على المتغيرات الاسمية.....	103
المطلب الرابع : اختبار الفروق للفرضية الثالثة بناءا على المتغيرات الاسمية.....	112
الخلاصة.....	121
خاتمة عامة	123
قائمة المراجع	126
الملاحق.....	138

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
36	يوضح موقع المراجعة الداخلية من الرقابة الداخلية	(1-1)
56	تحويل البيانات إلى معلومات	(1-2)
58	علاقة المعلومات بعملية إتخاذ القرارات	(2-2)
67	نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة	(3-2)
73	يوضح حركة تقارير المراجعة الداخلية داخل المؤسسة	(4-2)
79	تقارير المراجعة الداخلية ومراحل إتخاذ القرارات الإدارية	(5-2)
89	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(1-3)
90	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب العمر	(2-3)
91	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(3-3)
92	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب نوع المنصب	(4-3)
93	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	(5-3)

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
86	توضيح إحصائيات استمارات الدراسة	(1-3)
88	توزيع عينة الأفراد حسب الخصائص الوصفية	(2-3)

تمهيد:

نتيجة للتطورات الاقتصادية التي شهدها العالم والتي أدت إلى تطور أساليب الرقابة على المؤسسات مما فرض الحاجة إلى ظهور مفهوم المراجعة نظرا لدورها الهام والذي يضبط النظام المحاسبي للمؤسسة من خلال فحص القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للوضع الحقيقية للمؤسسة، والتحقق من مصداقية المعلومات المخرجة من النظام باعتبارها أساسا لإتخاذ القرارات.

ومن هذا المنطلق حتى نقدم نظرة عامة حول المراجعة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة قمنا بتقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

Ⅴ المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة؛

Ⅴ المبحث الثاني: ماهية وطبيعة المراجعة الداخلية؛

Ⅴ المبحث الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة

تعد المراجعة علما له فروض ومبادئ أساسية وله أبعاد علمية وأخلاقية، ولقد لاقى اهتماما كبيرا منذ العصور القديمة باعتبارها أداة للكشف عن الغش إلى الوقت الراهن حيث تمثل أداة تخدم الاقتصاد الوطني بشكل عام والمؤسسة بشكل خاص وذلك من خلال الكشف عن حالات الغش والتزوير والإسراف، والأخطاء غير متعمدة ومحاولة تصحيحها، وسنحاول في هذا المبحث التطرق إلى التطور التاريخي للمراجعة ثم تعريف وأهمية المراجعة، والتطرق إلى أهدافها وأنواعها، بالإضافة إلى مبادئ ومعايير المراجعة.

المطلب الأول: التأصيل العلمي للمراجعة

إن المراجعة موجودة منذ وجود الإنسان، حيث أن هذا الأخير بطبيعته معرض للنسيان والوقوع في الخطأ، وبالتالي كان لابد له من إعادة تفحص كل ما يقوم به، مما جعلها عبارة عن عمل تلقائي يقوم به الإنسان دون ضغط ولا حتى تكليف خارجي ولصالحه الخاص.

ونتيجة لتطور البشرية وتوسع نشاطاتها وتداخلها، شهدت المراجعة تطورات عديدة ومتواصلة، بداية من المجتمعات الإقطاعية التي وفرت البيئة المناسبة لتطورها، حيث أصبحت العمليات النقدية التي تخص الحسابات المالية لمختلف المقاطعات تسجل ويتم المراجعة فيها للتأكد من صحتها، فكانت تعقد جلسات إستماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت عال، ومن هنا اعتمد مصطلح "Audit" المشتق من الكلمة اللاتينية "Audire"، والتي تعني الاستماع،¹ فكان المراجع يستمع لنتائج الحسابات التي جاء بها المراقبون من مختلف المقاطعات ويقوم بتقييمها ليقدم تقرير حول صحة والسلامة تلك الحسابات.

ويعتبر الأخصائيون أن الانطلاقة الحقيقية للمراجعة ما بين سنتي 1500 و1850 م نظرا لما شهده العالم من انتعاش في النشاط التجاري والذي تزامن مع الاكتشافات الكبرى، والتي بدورها أدت إلى تشابك الأنشطة وتعقد المعاملات التجارية، حيث أصبح من الضروري تطبيق المحاسبة بالمفهوم الحديث، مبنية على نظام القيد المزدوج

¹M.Joras, L'histoire Du Mot Audit, Control Interne Et Audit Interne, Séminaire, Association Des Auditeurs Consultants Internes Algérienne, Sheraton Club Des Pins, WorkSchool, 18 & 19 Juillet 2000, P: 97.

الذي اكتشفه العالم الإيطالي باشيليو سنة 1494م¹، ما جعل المراجعة أكثر تطوراً ومسايرة للأحداث الاقتصادية، لكن آنذاك اقتصر دورها على تفادي الأخطاء واكتشافها عن طريق الفحص التفصيلي للدفاتر والسجلات.

أما الفترة الممتدة ما بين 1850 و1905م فقد شهد الاقتصاد العالمي تطوراً كبيراً، حيث تميز بظهور المشروعات كبيرة الحجم، وبروز شركات الأموال (شركات المساهمة)، مما أدى إلى صعوبة في التسيير نتيجة لتنوع وتعقد العمليات وكثرة تدفق المعلومات وزيادة الأخطاء والتلاعبات، والذي استدعى ضرورة انفصال المسير عن المالك وتعيين مهنين يتولون مهمة التسيير، وهذا الأمر الذي أدى إلى حتمية وجود رقابة على أموال المؤسسة، ومن ثم الحاجة إلى تعيين شخص محترف ومستقل عن المؤسسة يقوم بمهمة مراجعة الحسابات حفاظاً على سلامتها وحرصاً على ضياع أموال الشركة وعلى حقوق المتعاملين معها.

وفي القرن العشرين، فقد ظهرت عدة منظمات وعدة تشريعات منظمـة لمهنة المراجعة حيث تجلت مهمة المراجعة على التأكد من سلامة القوائم المالية وكذا الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية.

نلاحظ من التطورات السابقة الذكر والتي أثرت إلى بشكل كبير على منهجية المراجعة آنذاك، إذ كان المراجع حتى القرن العشرين يراجع كل العمليات وكل المستندات المتعلقة بالمؤسسة، حيث كان الفحص كاملاً وشاملاً، إلا أن هذه الطريقة أصبحت غير عملية وغير مجدية، إذ يستحيل على المراجع فحص كل شيء نظراً لكبر حجم المؤسسة وتنوع عملياتها، هذا ما أدى إلى إتباع أسلوب تقنيات السبر (Les Techniques de Sondage) التي جاء بها علم الإحصاء.

وفي الأخير نشير إلى أن العوامل السالفة الذكر أدت إلى حتمية وجود المراجعة فأصبحت عبارة عن كيان ملموس وظاهر للعيان وأصبح المراجع بمثابة الساهر على سلامة ومصداقية القوائم المالية، كما أصبحت تحتل مكاناً هاماً في المؤسسة، فالمراجعة هي التي تساهم في تقدمها وازدهارها تضمن لها البقاء والاستمرارية.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 13.

المطلب الثاني: تعريف وأهمية المراجعة

لقد رأينا في المطلب السابق التطورات التي شهدتها المراجعة الأمر الذي أدى إلى زيادة اهتمام الباحثين بها لذلك سنقوم بتتبع التعاريف المختلف التي أعطاها العديد من الباحثين كل حسب رأيه، بالإضافة إلى توضيح الأهمية من مهنة المراجعة.

أولاً: تعريف المراجعة

نظراً لما اكتسبت وظيفة المراجعة من أهمية بالغة لدى مختلف الباحثين نجد عدة تعريف والتي ركزت على بيان أهدافها ومجالاتها ومن بينها:

O فقد عرفت منظمة العمل الفرنسية المراجعة بأنها " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني، يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناداً على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم ".¹

O أما خالد أمين عبد الله عرف المراجعة هي " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت المراجعة، فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي، لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة ".²

O ونجد الجمعية المحاسبية الأمريكية تعرف المراجعة على أنها: " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية ".³

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص:10.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مطبعة عمان، الأردن، 1980، ص:5.

³ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص:9.

0 يعرفها خالد الخطيب ومحمود خليل الرفاعي " هي علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة، بهدف إبداء رأي محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة معينة".¹

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج خصائص المراجعة في النقاط التالية:

0 المراجعة هي جملة من المبادئ العلمية والنظريات التي تنظم فحص البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والمستندات، للتأكد من صحتها ودرجة الاعتماد عليها.

0 تعتمد على بيانات تستند على أدلة، تمكن المراجع من إبداء رأي في محايد حول القوائم المالية للمؤسسة.

0 هي عملية منظمة، تعتمد على أساليب كمية، فهي عبارة عن نشاط يُخطط له وينفذ بأسلوب منهجي سليم، وليس بطريقة عشوائية وعفوية.

0 وتنتهي عملية المراجعة بتقرير يعده المراجع من أجل أن تستفيد منه مختلف الأطراف المعنية.

من خلال الخصائص السابقة الذكر يمكن استنتاج تعريف شامل للمراجعة كالتالي: " هي عملية فحص وانتقاد للقوائم والمستندات المالية، وللمجموعة من لأحداث الإقتصادية و اليومية الحاصلة للمؤسسة، بطريقة علمية وموضوعية، اعتماداً على أساليب كمية كالإحصاء والرياضيات، بهدف التأكد من صحة وسلامة المعلومات، عن طريق إيصال رأي في محايد ضمن تقرير يعده المراجع للأطراف التي يهمها معرفة وضعية المؤسسة ".

ثانياً: أهمية المراجعة

¹ خالد الخطيب ومحمود خليل الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات: الناحية النظرية والتطبيقية، دار المستقبل للنشر والتوزيع الأردن، 1998، ص:9.

تعتمد جهات متعددة على البيانات المحاسبية والقوائم المالية في رسم خططها وفي إتخاذ مختلف قراراتها المناسبة، وهذه الجهات هي:¹

1. إدارة المؤسسة: تستخدم المؤسسة البيانات المحاسبية في الرقابة والتخطيط وذلك من أجل تحقيق أهدافها مما يجعلها تعتمد على المراجعة لضمان صدق وسلامة هذه البيانات المحاسبية.
2. الملاك والمساهمين: يلجأ الملاك والمساهمين إلى القوائم المالية من أجل معرفة الوضع المالي بهدف إتخاذ قراراتهم، مما يلزم ضرورة أن تكون القوائم المالية قد فحصت ونالت المصادقة عليها من طرف المراجع الخارجي.
3. الدائنين والموردين: إن هؤلاء يتخذون قراراتهم حول منح الائتمان التجاري أو عدم منحه للمؤسسة من خلال الاطلاع على تقرير المراجع لمعرفة مركزها المالي ومدى قدرتها على الوفاء بالالتزامات.
4. البنوك: تعتمد البنوك على تقرير المراجع حول وضعية المؤسسة من أجل إتخاذ القرار حول منح قروض المؤسسة وتمويل مشاريعها.
5. رجال الاقتصاد: لقد إزداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية وما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليل وتقدير الدخل الوطني وكذا رسم برنامج الخطط الاقتصادية.

المطلب الثالث: أهداف وأنواع المراجعة:

انطلاقاً من التطور التاريخي الذي عرفته المراجعة، ومن مختلف التعاريف المقدمة لها والتي بدورها كانت سبباً في تطور أهدافها عبر حقبة من الزمن، وانتشار المؤسسات وتنوعها وكبر حجمها ساهم بتعدد أنواعها وفق عدة تصنيفات.

أولاً: أهداف المراجعة

نتيجة للتطورات التي عرفتتها المؤسسات من جهة ونتيجة للأطراف المستخدمة للمعلومات المالية من جهة أخرى نجد أن أهداف وظيفة المراجعة شهدت تطوراً من فترة لأخرى، ومن بين هذه الأهداف نجد:¹

¹ خالد الخطيب ومحمود خليل الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات: الناحية النظرية والتطبيقية، مرجع سابق، ص: 12.

1. الوجود والتحقق: يسعى المراجع في المؤسسة الإقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية والقوائم المالية الختامية الأخرى موجودة فعلا.
2. الملكية والمديونية: يعتبر هذا الهدف مكمل للهدف السابق من خلال التأكد أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة وأن الخصوم هي التزام عليها.
3. الشمولية: بهدف الوصول إلى الشمولية يتطلب علينا التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة، والعمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومة شاملة ومعبرة عن الوظيفة الحقيقية للمؤسسة من جهة أخرى، والذي يعتبر من بين الأهداف المراجعة لإعطاء مصداقية لمخرجات نظام المعلومات للمحاسبة.
4. التقييم والتخصيص: تهدف المراجعة من خلال هذا العنصر إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا لطرق المحاسبة المعمول بها، كطرق إهلاك الاستثمارات ومعدلات إطفاء المصاريف الإعدادية، وكذلك طرق تقييم مخرجات المخزون، ومن ثم تخصيص هذه العملية في الخاصة بالانسجام مع المبادئ المحاسبية المعمول بها.
5. العرض والإفصاح: تسعى الأطراف المستخدمة للمعلومة المالية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وذلك عن طريق إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المالية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية ثم تقديمها بشكل سليم يتماشى مع المبادئ المحاسبية. إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع الذي يثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها.
6. إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة التي قام بها، إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المالية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمثله المراجعة القيام بالفحص للتحقق من العناصر التالية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛

¹ زين يونس وعوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010-2011، ص: 17.

- مراقبة عناصر الأصول وعناصر الخصوم؛
- تقييم الهيكل التنظيمي؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والناتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة الكشف عن حالات الغش، التلاعب والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل؛
- تقييم الأهداف والخطط.

ثانياً: أنواع المراجعة

توجد عدة أنواع للمراجعة والتي تم تصنيفها وتبويبها من قبل الباحثين حسب مايلي:

1. من حيث القائم بعملية المراجعة: وفي هذا النوع تم تقسيم المراجعة حسب الجهة القائمة بعملية المراجعة إلى نوعين:

0 المراجعة الخارجية: وهي مراجعة تتم من طرف خارج المؤسسة بحيث يكون مستقلاً عن المؤسسة، والذي بدوره يحكم على شرعية وصدق الحسابات وبالتالي يكسبها قوتها القانونية اتجاه الغير بحيث يكون خارج المؤسسة ولا يربطه بها عقد عمل أي أن يكون خبير في محايد مستقل عن المؤسسة.¹

0 المراجعة الداخلية: وهي عملية فحص للعمليات والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، وهي إحدى أدوات الرقابة بحيث تعتبر أداة بيد المدراء كونه يتم من قبل شخص يعتبر موظف لدى المؤسسة يخضع لسلطة الإدارة.¹

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 20.

2. من حيث الإلزام القانوني للمراجعة: تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:²

0 المراجعة الإلزامية: وهي مراجعة يحتم القانون القيام بها، بحيث تلتزم المؤسسة بتعيين مراجعة خارجية لمراجعة حساباتها واعتماد القواعد المالية الختامية لها ومن هنا يترتب على عدم القيام بهذه المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة، ومن أمثلة المراجعة الإلزامية، مراجعة حسابات شركات المساهمة.

0 المراجعة الاختيارية: وهي مراجعة تتم دون إلزام قانوني تتم الاستعانة بالمؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، لمراجعة حسابات الشركة أو المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية وذلك من أجل اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد، أما بالنسبة للمؤسسة الفردية فان الاستعانة بالمراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات.

3. من حيث نطاق المراجعة: تنقسم المراجعة من حيث مجالها أو نطاقها إلى:³

0 المراجعة الكاملة: وهي التي تخول للمراجع نطاق غير محدود لتأدية مهامه والتي فيها لا تقوم الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع بوضع قيود على مجال أو نطاق عمل المراجع، وفي هذا النوع من المراجعة يتعين على المراجع في نهاية الأمر أن إبداء رأي في مدى ملائمة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره كما أن مسؤوليته تغطي جميع تلك التي لم تخضع للفحوصات، وفي هذه الحالة يترك للمراجع حرية تحديد المفردات التي تشملها اختباره وذلك دون التخلي عن مسؤولياته الكاملة عن جميع المفردات.

0 المراجعة الجزئية: وهي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها والتي تحددها الجهة التي تعين المراجع، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المراجع على المجال أو النطاق الذي حدد له فقط، كما أن في هذه الحالة يتعين وجود اتفاق أو عقد

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، مرجع سابق، ص: 25.

² محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين التطوير والممارسة، الدار الجامعية، مصر، 1993، ص: 46.

³ عبد الفتاح الصحن، سمير الصبان، شريف حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الجزائر، 2004، ص: 43، 44.

كتابي يبين حدود أو نطاق المراجعة والهدف المراد تحقيقه، كما يتعين على المراجع أن يوضح في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته.

4. من حيث توقيت عملية المراجعة: وتتضمن نوعين من المراجعة هما:¹

0 المراجعة النهائية: وتتميز هذه المراجعة بأنها بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسة الصغيرة الحجم و التي لا تتعدى فيها العمليات صورة كبيرة.

0 المراجعة المستمرة: وفي هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدى السنة المالية للمؤسسة، وعادة ما تتم بطريقة منظمة وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من المستويات الضرورية لإعداد القوائم الختامية.

1. من حيث مدى الفحص وحجم الاختبارات: تنقسم المراجعة من حيث مدى الفحص الذي يقوم به المراجع إلى:²

0 المراجعة الشاملة: وتعني المراجعة الشاملة أو التفصيلية أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، وهذه المراجعة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنها في المؤسسات كبيرة الحجم ستؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المراجع الخارجي على مراعاتها باستمرار.

¹ محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين التطوير والممارسة، مرجع سابق، ص: 50، 51.

² عبد الفتاح الصحن سمير الصبان، شريف حسن، أسس المراجعة، مرجع سابق، ص: 43.

0 المراجعة الاختيارية: في هذه الحالة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختبار عدد من المفردات العينية لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختبار هذا الجزء منها (المتجمع).

وفي الأخير نشير أنه على الرغم من إختلاف الباحثين في تصنيف المراجعة وذلك حسب الزاوية التي ينظر منها إلى هذه العملية، ولكن تبقى نفس القواعد والمبادئ التي تحكمها.

المطلب الرابع: مبادئ ومعايير المراجعة

تعتبر المراجعة علم كمختلف العلوم الأخرى لها مبادئ ومعايير بمثابة الأساس النظري الذي ينظم ممارسة هاته المهنة في الميدان العملي، ومن خلال هذا المطلب سنتعرف على هذه المبادئ والمعايير التي تحكم مهنة المراجعة.

أولاً: مبادئ المراجعة

يقصد بمبادئ المراجعة الفروض أو المتطلبات التي تقوم عليها المقترحات والقواعد والأفكار، وتعتبر قابلة للتطوير والتغيير وأهمها:¹

1. استقلالية المراجع: بمعنى عدم وجود تعارض بين الإدارة والمراجع، أي على الإدارة توفير المعلومة المالية بكل وضوح لتساعده على إبداء رأي في محايد حول واقع المعلومة المحاسبية للمؤسسة، كما أن على المراجع تقديم وإبداء الرأي الذي توصل إليه دون تحيز للإدارة العليا، والتي تقوم من خلاله بإتخاذ القرارات المناسبة.

2. إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم: ويعني إمكانية فحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، وتمثل هذه المعايير في:

- **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمراجع ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم، ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.

- **البعد عن التحيز:** أن يتم إعداد المعلومات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، مرجع سابق، ص: 20.

- القابلية للقياس الكمي: أن تكون المعلومات المالية الكمي والتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

- القابلية للفحص: أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

3. وجود نظام رقابة داخلي سليم: إن وجود نظام رقابة سليم وفعال داخل المؤسسة يسمح بالاعتماد بدرجة كبيرة على مخرجات نظام المعلومات, نتيجة لقلّة حدوث الأخطاء وسرعة إكتشاف التلاعبات والأخطاء.

4. ثبات الحقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف: ويقوم هذا المبدأ على ثبات الإدارة في مبادئها وأنها رشيدة في تصرفاتها, أما إذا اتضح للمراجع أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه عليه أن يكون أكثر حرصا في المستقبل.

5. خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب: يباشر المراجع وظيفته على إفتراض أن القوائم والمعلومات المالية خالية من التلاعبات والأخطاء إلى أن يتم إثبات العكس, وإذا تم عدم ثبات هذا الفرض فإن المراجع مهمته تصبح تفصيلية لكافة البيانات والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.

6. الصدق في محتوى التقرير: ويقصد به ضرورة الصدق في محتويات التقرير الذي يقوم بإعداده المراجع بعد الانتهاء من عملية المراجعة ويقدمه للجهة التي قامت بتعيينه, وعلى المراجع أن يتحقق من:

- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة.
- أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة تلائم طبيعة نشاط المؤسسة محل الفحص.
- أنه تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المؤسسة بثبات.

ثانياً: معايير المراجعة

نقصد بالمعايير تلك الأنماط التي يجب أن يتحلى بها المراجع أثناء أدائه لمهامه وهي ثلاث معايير أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي وهي:¹

0 المعايير العامة: تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفائها عند أداء هذه المهمة، ومن هذا التعريف يمكن أن نستنتج ثلاث معايير وهي:

- **التأهيل العلمي والعملية:** أي أنه يجب أن يتم الفحص من قبل شخص تتوفر فيه كل من التعليم والخبرة، بالإضافة إلى زيادة تنمية قدراته من خلال التدريب المستمر وفق المستوى المهني الذي يعمل فيه ومحاولة زيادة عملية التدريب كلما زاد هذا المستوى.

- **الاتجاه العقلي المحايد:** ونقصد بها أن على المراجع التمسك بروح الاستقلالية، كما أنه يجب عليه أن يبدي رأيي في محايد وبكل موضوعية دون التحيز عن المعلومات المحاسبية وهذا ما يزيد من قيمة تقرير المراجع كما يكسب الجمهور الثقة في مهنة المراجعة.

- **العناية المهنية الواجبة:** يتعين على المراجع بذل العناية المهنية الكافية عند ممارسة عملية الفحص والتدقيق، والسعي على كفاءة أداء وظيفة المراجعة، إذ مسؤولية المراجع تظهر في أدلة الإثبات الكافية والمناسبة لتدعيم وتأييد تقرير المراجعة.

0 معايير العمل الميداني: وهي مقاييس يستند إليها المراجع من أجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بها كما يجب وتمثل في ثلاث معايير وهي:

- **الإشراف والتخطيط المناسب:** أي أن على المراجع التخطيط المناسب والكافي لإجراءات المراجعة، وأن يقوم بالتعيين والإشراف المناسب على مساعديه لأداء مهمة المراجعة.

- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** ويعني أن على المراجع أن يدرس ويقيم نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المؤسسة وذلك من أجل الاعتماد عليه في إعداد برنامج المراجعة وفي تحديد الاختبارات اللازمة لتطبيق إجراءات المراجعة.

¹ زين يونس وعوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مرجع سابق، ص: 20.

- كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات: ويعني هذا المعيار أن على المراجع ضرورة جمع الأدلة والبراهين الكافية التي تمثل أساسا مناسباً ومعقولاً لإبداء الرأي حول القوائم المالية.
- 0 معايير إعداد التقرير: باعتبار أن التقرير هو المنتج المادي الأساسي للمراجعة لذلك وضعت معايير متعلقة تتحكم في إعدادها وهي:
 - يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
 - يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.
 - تعبر القوائم المالية بشكل كافٍ ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.
 - يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو قد يمتنع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك، بالإضافة يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

المبحث الثاني: ماهية وطبيعة المراجعة الداخلية.

إن كبر حجم المؤسسات وزيادة حدة المنافسة العالمية وإنتشار نطاق التجارة العالمية وظهور المؤسسات ذات الفروع أدى بدوره إلى سعي المؤسسات إلى البحث عن أساليب وأدوات رقابية فعالة تساعد الإدارة على تحقيق رقابة فعالة و مما أدى إلى حتمية ظهور وظيفة المراجعة الداخلية والتي تعد إحدى الأدوات التي تضبط وتزيد من فعالية النظام الرقابي الداخلي للمؤسسة، ومن خلال هذا المبحث سنحاول تعريف المراجعة الداخلية وسرد أهم أهدافها، والتحدث عن كيفية نشأة وتطور المراجعة الداخلية، بالإضافة لأهميتها وأنواعها، وذكر أهم معاييرها وأدواتها، وأخيرا نتطرق خطوات تطبيق وظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة.

المطلب الأول: تعاريف وأهداف المراجعة الداخلية

تعد المراجعة من الأساليب الرقابية الحديثة والتي بدورها كانت تهتم بالجانب المالي والمحاسبي ومحاربة الأخطاء والغش داخل المؤسسة، إلا أنها تطورت مع الزمن وتوسع مجال استخدامها، وبالتالي سنقوم بسرد أهم التعاريف التي يمكن أن تعطينا مفهوما واضحا لها، مع أهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

أولا: تعاريف المراجعة الداخلية

نتيجة للاهتمام الذي تحظى به المراجعة الداخلية نجد عدة تعاريف لها من قبل الباحثين والتي يمكن أن نوجز البعض منها في ما يلي:

O فقد عرفها عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد على أنها: "وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة."¹

O أما المؤلف رؤوف عبد المنعم وتحسين الشاذلي فقد عرف المراجعة الداخلية بأنها: "هي مراجعة العمليات بصورة مستمرة ويتم تنفيذها داخل المشروع بواسطة جهاز وظيفي محدد حيث أن هذا الجهاز يظم كافة النظام المحاسبي وأنه يطبق كما خطط له وفي هذا تسهيل لتحقيق الرقابة الداخلية."²

O ويعرفها معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين بالو.م.أ على أنها: "وظيفة تؤديها مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الالتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة ومدى كفاءتها وفعاليتها وأداء الإدارات والأقسام."³

O ولقد عرفها المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين الداخليين IFACI: "هي عبارة عن نشاط تقييمي مستقل، يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها من أجل خدمة الإدارة وبالتالي فهي رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الداخلية."⁴

ومن خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن أن نستنتج أن المراجعة الداخلية تتمثل في نقاط التالية:

- تعتبر المراجعة نشاط تقييمي لمختلف أنشطة المؤسسة من قبل هيئة مؤهلة لذلك تابعة لإدارة المؤسسة.
- المراجعة الداخلية إحدى الوسائل الرقابية التي تدعم نظام الرقابة الداخلية إذ أن نظام الرقابة الداخلية لا يكفي لتحقيق وتنفيذ السياسات والإجراءات بدقة وتحقيق الكفاءة والفعالية.

¹ عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد السرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003-2004، ص:185.

² رؤوف عبد المنعم وتحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق للطباعة والنشر، مصر، 1987، ص:222.

³ زين يونس وعوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مرجع سابق، ص:35.

⁴ المرجع السابق، ص:35.

- المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة عن الوظائف الأخرى في المؤسسة، تهدف إلى ترشيد قرارات الإدارة العليا من خلال اقتراح الحلول المناسبة وفي الوقت المناسب.

ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية

إن الغرض الأساسي والذي من أجله نشأة المراجعة الداخلية هو مساعدة الإدارة في الرقابة والتوجيه بالإضافة لأغراض أخرى تتمثل في مايلي:¹

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

- سياسات المؤسسة؛
- الإجراءات المحاسبية؛
- نظم الضبط الداخلي؛
- سجلات المؤسسة؛
- أصول المؤسسة؛

¹ فتحي رزق السوافيري و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص: 102.

- أنشطة التشغيل.

2- أهداف البناء (التطوير): يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد وظيفة رقابية علاجية وإرشادية إذ يتم إقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة من أجل إتخاذ قرارات سلمية وفعالة، وعلى ذلك يعمل المراجع الداخلي على فحص ومراجعة وتبوع وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية، ووضع الحلول لها والقيام بعملية التشخيص الممكنة، أين يتم تحديد نقاط القوى والضعف ورفع كل هذا بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة، وبالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية يقوم المراجع الداخلي بـ:

- تحقيق مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية؛

- التحقق من حماية الأصول؛

- إقتراح ما من شأنه تطوير وتحسين الأداء.

المطلب الثاني: نشأة وتطور المراجعة الداخلية

تعد المراجعة الداخلية فرعاً جديداً من فروع الرقابة الداخلية، حيث تطورت بسرعة إلى درجة أصبحت من المعترف بها وسيلة فعالة تهدف إلى مساندة الإدارة، لمواجهة متطلبات والتحقيق من تنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل حماية أصول المؤسسة وضمان الدقة المعقولة للبيانات التي تتضمنها الدفاتر والسجلات المحاسبية والحصول على أكبر كفاية إنتاجية فإن العوامل التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية وتطويرها هي ذاتها التي أدت إلى اهتمام المسؤولين عن التنظيم الإداري للمؤسسة بضرورة وجود إدارة للمراجعة الداخلية ضمن هذا التنظيم.¹

وبعد ظهور المراجعة الداخلية بعد المراجعة الخارجية بزمان طويل، إذ أن هناك عدة عوامل ساعدت على تطويرها هي الحاجة إلى وسائل سريعة لاكتشاف الأخطاء والغش، وظهور المؤسسات ذات الفروع المنتشر جغرافياً، ظهور البنوك وشركات التأمين، الحاجة إلى كشف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً.

وبدأ التطور السريع للمراجعة الداخلية حوالي سنة 1941 حيث نشأ المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين والذي تولى مهمة نشر وتطوير المهنة، ذلك بوضع إمتحانات تأهيلية لاعتماد المراجعين الداخليين، وعقد المؤتمرات

¹ رؤوف عبد المنعم وتحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق للطباعة والنشر، مصر، 1987، ص: 220.

- والندوات، وضع برامج تدريبية وبرامج التعليم المستمر في أنحاء العالم، ومن ثم أصبحت هذه المهنة تتمتع بالإحترام والدقة من مختلف التنظيمات وأيضاً من الجهات الحكومية.¹
- ومن خلال المراجعة الداخلية يمكن تحقيق المزايا التالية:²
- يستطيع المراجع الداخلي بوجوده في جميع الأوقات داخل المؤسسة ومعايشته ومعاصرته لمشاكلها أن يتعرف على جميع نشاطاته وإجراءاته ومشاكله المترتبة عن ممارسة هذا النشاط.
 - إن المراجعة الداخلية تتم بصورة منتظمة على مدار العام بحيث تقوم بمراجعة شاملة لكافة عمليات المؤسسة بصورة مستقلة ومنظمة مما يحقق الرقابة في خدمة الإدارة وأن تعمل على قياس وتقييم فاعلية الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: أهمية وأنواع المراجعة الداخلية

من خلال التطورات التي عرفتها المراجعة الداخلية وزيادة اهتمام الباحثين في هذا المجال جعلتها تكتسب أهمية كبرى وتعدد أنواعها فأين تكمن أهميتها ؟ وما هي أنواعها المختلفة ؟.

أولاً: أهمية المراجعة الداخلية

تتمثل أهمية المراجعة الداخلية في كونها وسيلة تخدم مجموعة من الوظائف داخل المؤسسة التي تعتمد اعتماداً كبيراً على التوصيات التي تصدرها المراجعة الداخلية وهذا لإتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية والتي تتمثل في ثلاثة نواحي رئيسية وهي كما يلي:³

1. **المسؤولية:** إتجاه إدارة المؤسسة التي توجد فيها حيث تتمثل أهميتها في مساعدة مدير المؤسسة في القيام بوظائفهم اليومية في إدارة وتسيير شؤون المؤسسة عن طريق توفير الضمان بأن آلية الرقابة التي يعتمدون عليها سليمة وتعمل على ما هو مرغوب في تحقيق الأهداف المنشودة التي أنشأت من أجلها.

¹ فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد الملك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003، ص: 205.

² عبد الفتاح الصحن و محمد السيد السرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلبي، مرجع سابق، ص: 187.

³ زين يونس وعوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مرجع سابق، ص: 38.

2. **مجال الفحص:** تكمن أهميتها في التحقق من سلامة نظام مسك الدفاتر ومن أنه سيستمر في توفير معلومات دقيقة وبصفة دائمة وكذلك التأكد من طرق تجميع المعلومات في التقارير المختلفة توفر للإدارة بيانات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمل ولا تقتصر على توفير الملاحظات التاريخية.

3. **مجال الرقابة الداخلية:** فهي تهتم بكل من الجانب المالي، والجانب الإداري، والاقتصادي لنظام الرقابة طالما أن مسؤوليتها لا تقتصر على الإدارة والمالية، والحاسبة بل تتعدى ذلك لتشمل كل الأجزاء الأخرى بالمؤسسة، ومن جهة أخرى تكمن أهميتها في ضمانها لسلامة النظام الكلي للرقابة الداخلية من الناحيتين المالية والإدارية، والتحقق من أن هذا النظام يعمل كما هو مخطط له.

ثانياً: أنواع المراجعة الداخلية

نظراً للمكانة الهامة التي تحتلها المراجعة الداخلية داخل المؤسسة لذلك فهي تنقسم إلى عدة أنواع سيتم سردها وفق الآتي:

1. **المراجعة الإدارية:**¹ يرتبط مفهوم المراجعة الإدارية بمهام الرقابة الإدارية إذ أنها الوسيلة التي عن طريقها يمكن للإدارة إكتشاف المشاكل الإدارية قبل حدوثها عن طريق المراجعة الدورية والمنظمة ولأهداف وسياسات المؤسسة، وتهدف إلى:

- دراسة موقف المؤسسات داخل الصناعة التي تعمل فيها (المؤسسات الأخرى، الحصة السوقية المحلية والخارجية)؛

- مراجعة السياسات الإدارية والإنتاجية، التسويقية نتيجة الدراسات السابقة؛

- مراجعة النظام المحاسبي القائم، ومدى فعاليته في مواجهة أي تعديل يتخذ؛

- مراجعة هيكل رأس المال، ودراسة مدى كفاية الموارد المتاحة بالنسبة لاستخدامات مع دراسة رأس المال العامل ومدى توفر السيولة اللازمة لتنفيذ سياسة جديدة.

- مراجعة التنظيم القائم وما يتطلبه من تعديل.

2. **المراجعة المالية:**¹ ويقصد بها مراجعة العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على تقنيات تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة بالإضافة لاختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة، وتهدف هذه المراجعة إلى:²

¹ محمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعة المصرية، الإسكندرية، 1997، ص: 125.

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية؛

- حماية الموارد المالية.

3. المراجعة الإستراتيجية: وتسمى أيضا بمراقبة المديرية، ويفحص المراجع في هذه الحالة الانسجام العام بين مجموع السياسات والاستراتيجيات للمؤسسة مع المحيط الذي تنمو فيه هذه الأخيرة، وتعتبر وظيفة من الوظائف الأخرى للمراجعة العملية.³

المطلب الرابع: معايير أداء وظيفة المراجعة الداخلية

تعد مهنة المراجعة الداخلية وظيفة تهتم بمراجعة السياسات والإجراءات والقوانين والقواعد الحكومية، لهذا يجب أن يكون هناك معايير أداء معينة متعارف عليها من قبل القائمين بممارسة هذه المهنة للسير على ضوئها خلال مراحل هذه المهنة، حيث تعرف معايير الأداء على أنها " المقاييس التي يستطيع المراجع في ضوئها أن يقيم العمل الذي قام به وأن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والمراجعة وبنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة كلها"⁴، والهدف من إصدار هذه المعايير هو⁵:

- إزالة الغموض عن دور ومسؤولية المراجعة الداخلية وذلك بتحديد مجال تدخلها وممارستها؛

- تحديد مسؤولية وسلطة المراجع الداخلي في المؤسسة؛

- وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية.

¹ الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، منتدى المحاسبين العرب 16-1-2013، 16:40، www.acc4acrab.com/acc/show_ihread-php?t:16:40

² محمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، مرجع سابق، ص:125.

³ زين يونس وعوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مرجع سابق، ص:44.

⁴ محمود السيد الناعي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة، 1992، مصر، ص:34.

⁵ زين يونس وعوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية ، مرجع سابق، ص:75.

ومن خلال ما سبق سنعرض الخمس المعايير المهنية التي قام المعهد الدولي للمراجعين الداخليين بتصميمها سنة 1985 والتي تتمثل في:

1. **معيار الاستقلالية:**¹ يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها أي مستقلاً عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافياً بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة بها، كما يجب أن يكون المراجع موضوعياً في أدائه لأعمال المراجعة.

2. **معيار الكفاءة المهنية:**² يجب أن يؤدي المراجع الداخلي عمله بكفاءة وعناية مهنية معتادة، ويندرج ضمن هذا المعيار معايير أخرى فرعية هي:

- **معيار العاملون:** ويؤكد هذا المعيار على إدارة المراجعة الداخلية وجوب توافر مراجعين داخليين يتمتعون بالكفاءة المهنية والفنية والتعليم بما يتلاءم مع عمليات المراجعة التي يتم القيام بها.

- **معيار المعرفة، المهارات والتدريب:** يجب يتوافر في إدارة المراجعة الداخلية أو يجب أن يحصل العاملون بها على جوانب المعرفة، المهارات، والتدريب الضروري لتحمل مسؤوليات القيام بالمراجعة.

- **معيار الإشراف:** يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيداً على وجود إشراف ملائم على عمليات المراجعة.

- **معيار الالتزام بمعايير السلوك:** يجب أن يعمل المراجعون الداخليين بما يتفق مع معايير السلوك المهني.

- **معيار المعرفة، المهارة والتدريب:** يجب أن يتوافر في المراجعين الداخليين جوانب المعرفة، المهارة والتدريبات الضرورية للقيام بأداء عمليات المراجعة الداخلية.

- **معيار العلاقات والاتصالات الإنسانية:** يجب أن يتوافر في المراجعين الداخليين مهارات التعامل مع الأفراد والاتصال الفعال.

¹ إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، الطبعة الثانية، دار المحامي، مصر، 1987، ص: 226.

² زين يونس وعوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مرجع سابق، ص: 78-79.

- معيار التعليم المستمر: يجب أن يحافظ المراجعين الداخليين على كفاءتهم الفنية من خلال التعلم المستمر.
- معيار بذل العناية المهنية المعتادة: يجب أن يمارس المراجعين الداخليين العناية المعتادة عند تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.

3. معيار نطاق العمل: نطاق عمل المراجعة الداخلية يجب أن يشمل على الفحص والتقييم لكفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ولدرجة الكفاية في تنفيذ المسؤوليات المحددة.¹

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

5. معيار إدارة قسم المراجعة الداخلية:³ يأتي هذا المعيار لتحديد كيفية تسيير مصلحة المراجعة الداخلية بالمؤسسة، وذلك باحترام القواعد المهنية المتعارف عليها والتي هي كالآتي:

- التحديد الدقيق للمسؤوليات، وذلك بوجود لائحة تحدد ذلك؛

- إعداد الخطط الخاصة بالأنشطة؛

- تسيير الموارد البشرية؛

¹ حسام سعيد أبو وطفة، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية الاستثمارات المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص: 23.

² فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص: 143.

³ شعاني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004، ص: 77.

- التكامل بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.

المطلب الخامس: خطوات تطبيق وظيفة المراجعة الداخلية

يبدأ المراجع الداخلي لأداء مهمته انطلاقاً من التخطيط والتحضير لمهمته بالمؤسسة كمرحلة أولى ثم تأتي المرحلة الثانية التي يتم فيها تنفيذ المهمة، أين يتم فحص المعلومات المتوفرة لديه الخاصة بالمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يتم تحديد نقاط القوى والضعف، و التي تنتهي بالوصول إلى نتائج وتقديم توصيات ومن ثم الانتقال إلى المرحلة الأخيرة والتي يتم فيها إعداد التقرير.

الخطوة الأولى: مرحلة التحضير للمهمة

تعد هذه المرحلة نقطة الانطلاق لمهمة المراجعة قبل الانتقال إلى مرحلة التنفيذ، وتتطلب من المراجع الإعداد والتحضير الجيد من خلال المعرفة الجيدة بالمؤسسة ومحيطها الداخلي وخارجي، وجمع مختلف البيانات والمعلومات الجيدة والأطراف التي يمكنها أن تساعد في تقديمها، وتتم هذه المرحلة بعدة خطوات هي:

1. الأمر بالمهمة (L'ordre de mission): يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى مصلحة المراجعة الداخلية من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف المراجعة الداخلية لصالح الإدارة العامة، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية المراجعة والأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل المراجعة لتفادي أي غموض. أما من حيث الشكل فيستحسن أن يكون الأمر بالمهمة وثيقة لا تفوت الصفحة الواحدة، كما يمكن أن يكون على شكل أمر شفهي في حالة ما إذا كانت المؤسسة صغيرة نسبياً.

كما تجدر الإشارة إلى أن الطالب لخدمات المراجعة الداخلية يستطيع أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة ولأسباب ما يطلب مراجعة المصلحة، ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الإدارة العامة ولو كتوقيع ثاني، ذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية واستقبال أحسن وتسهيلات عند القيام بعملهم.¹

2. خطة التقرب (Plan d'approche): بعد الحصول على الأمر بالمهمة، تقوم مصلحة المراجعة الداخلية بجمع المعلومات حول المحيط الاقتصادي والجبايي كما تقوم للسماع إلى بعض الموظفين القدامى للحصول على

¹ شعباني لطفي، مرجع سابق، ص: 78.

معلومات لا توجد في الكتب ولا في أي مرجع آخر، كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول المصلحة محل المراجعة بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا ويمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول النشاط محل المراجعة إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.¹

3. جدول القوى والضعف (Tableau des forces et faiblesses apparentes):

هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعروفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المراجع حول كل ما قام بدراسته، فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي.

نقاط القوة والضعف تعرض على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، والإجراءات، والنظم الموجودة، فرأي المراجع يجب أن يتكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة من أمن، صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة.

فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المراجع الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليل للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى والضعف.²

4. التقرير التوجيهي (Le rapport d'orientation): عبارة عن وثيقة يتم من خلالها تحديد الأهداف التي يريد المراجع الداخلي تحقيقها ويعتبر بمثابة عقد يبرم بين المراجع الداخلي والأطراف التي ستخضع للمراجعة، يحدد من خلاله أهداف ونطاق عمل المراجعة، يعده المراجع الداخلي ثم يعرضه على الطرف الآخر ليصادق عليه، خلال الاجتماع الافتتاحي.

يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية وحدودها، ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف المراجعة الداخلية والمعنيين بها.

¹ أم هاني خلايفة، أثر الأعمال الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك - دراسة حالة الجزائر -، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2011-2012، ص: 98.

² نعيمة زوزو، دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة سونلغاز -، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، دفعة جوان 2012، ص: 31.

كما أن هذا التقرير قابل للتعديل، ذلك بعد التشاور مع الأشخاص المعنيين بالمراجعة و الطالبين لها وحتى يستطيع التقرير التوجيهي لمهمة المراجعة من تحقيق الأهداف المسطرة، عليه أن يأخذ بعين الاعتبار النتائج المستخلصة من جدول القوى والضعف.¹

5. برنامج التحقق (Programme de vérification): يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي فهو مثابة وثيقة داخلية بمصلحة المراجعة، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط وأعمال المراجعين، فهو يعرف أعمال وذلك للتحقق منها، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة ومدى تأثير نقاط الضعف.²

الخطوة الثانية: مرحلة العمل الميداني للمراجعة الداخلية³

تعتبر هذه المرحلة الانطلاقة الرسمية لتنفيذ وظيفة المراجعة والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها.

1. تحديد برنامج أو خطة المراجعة: يعمل تخطيط عمل المراجعة على تنظيم مهمتها زمانا ومكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المراجعين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل المراجعة بمثابة برنامج لها، لما يحضره من موازنة لمقابلة العمل الذي سوف ينفذ بالوسائل المتطلبة له، وتوزيع للعمل وتقسيمه على المراجعين بالتدقيق مع الوقت المقدر لكل عمل ينفذ، كما لا يجب خلط هذا التخطيط لعمل المراجعة مع خطة التقرب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة.

2. ورقة التغطية: ورقة التغطية هي وثيقة تعطي في نفس الوقت وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

3. ورقة إبراز وتحليل المشاكل: ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المراجع الداخلي عند القيام بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه

¹ شعباني لطفي، مرجع سابق، ص: 79.

² أم هاني خلايفة، مرجع سابق، ص: 99.

³ شعباني لطفي، مرجع سابق، ص: 79.

الورقة على المشكل الملتقى به وكذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل يمكن الاستغناء عن إستعمال هذه الورقة، فهذه الورقة لا تستعمل لوصف الإجراءات الموضوعية، بحيث هناك مجموعة من الوسائل الأخرى التي تقوم بهذه المهمة نذكر منها: قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق والأسلوب الوصفي.

الخطوة الثالثة: مرحلة إنهاء مهمة المراجعة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة المراجعة الداخلية والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم لطالب خدماتها.

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

2. **العرض النهائي:** يتمثل هذا الأخير في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المراجع المسؤول بمهمة المراجعة الداخلية هامة وأساسية لأهم المسؤولين للمصالح محل المراجعة إذ يتم هذا العرض بعد إنهاء المراجع للعمل الميداني.

3. **تقرير المراجعة الداخلية:** بعد إنهاء التدخل، يرسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة لإعلامهم بنتائج المراجعة المتعلقة بقدرة التنظيم محل المراجعة بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها، ويعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة المراجعة الداخلية.

4. **حالة أعمال التحسين:** بعد إقترح المراجع الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها، انطلاقاً من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات، وتنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.¹

المبحث الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية

حدثت العديد من التطورات والأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية والتي من أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة وذلك لضمان الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، كما لا تعتبر الرقابة الداخلية ليست هامة لأغراض الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية

¹ نورة صحراوي، دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق جودة المراجعة الداخلية -دراسة حالة سونلغاز الوادي-، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، دفعة جوان 2012، ص: 57.

والمالية المنظمة فقط، إنما هي جوهرية لإدارة المؤسسة، وعليه سنقوم في هذا المبحث معالجة مفهوم وعوامل تطور الرقابة الداخلية، وإلى أنواع الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى المقومات الرئيسية للنظام الرقابة الداخلية ومكوناته، وذكر أهم طرق تقييم هذا النظام، وفي الأخير دور المراجع الداخلي في عملية التقييم.

المطلب الأول: مفهوم وعوامل تطور نظام الرقابة الداخلية

في الماضي كان يعتبر مصطلح الضبط الداخلي هو المرادف لمصطلح الرقابة الداخلية، ولكن مع التطورات التي حصلت وتوسع مفهوم وأهداف نظام الرقابة الداخلية أصبح مصطلح الضبط الداخلي يعتبر إحدى حلقات نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة الداخلية نتيجة العديد من الأسباب لعل من أهمها التطور الكبير في حجم المؤسسات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة وزيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة،¹ كما تعتبر الرقابة الداخلية ليست هامة لأغراض الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية والمالية المنظمة فقط، إنما هي جوهرية لإدارة المؤسسة، حيث أن كافة الأشخاص سواء المراجعين الخارجيين، إلى الإدارة، إلى المساهمين في المؤسسة إلى الحكومة لديهم اهتمام بضوابط الرقابة الداخلية عن طريق إلزام الإدارة بعمل تقارير سنوية عامة بشأن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية.²

ومن خلال ما سبق فإن تعاريف نظام الرقابة الداخلية اختلفت وتعددت بتعدد آراء الخبراء والمختصين في هذا المجال لذلك سنقوم بسرد بعض التعاريف في ما يلي:

0 يعرفه محمد الصبان على أنه: "الضبط الداخلي أو الرقابة الداخلية ما هي إلا تجزئة للعمل وتقسيمه إلى مراحل بين موظفي المؤسسة، فلا يقوم موظف واحد بعملية كاملة من أولها إلى آخرها بل يختص بمرحلة معينة منها، بغرض التثبت من صحة الأرقام والقيود في الدفاتر."³

نستنتج من خلال هذا التعريف أنه يعتبر الضبط الداخلي ونظام الرقابة الداخلية أنهما لهما نفس المعنى، مما أدى إلى تضيق معنى نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر أوسع وأشمل من ذلك.

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص: 15.

² أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 282.

³ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002-2003، ص: 196.

- 0 أما تعريف المجمع الأمريكي للمحاسبين الذي صدر سنة 1949 "تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية، الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدماً".¹
- يعطي هذا التعريف مفهوماً واسعاً لنظام الرقابة الداخلية ويبين أن الضبط إحدى حلقاتها، كما يوضح أن نظام الرقابة الداخلية لم يعد يقتصر على حماية الأصول فقط، بل تعدى ليشمل جميع نشاطات المؤسسة.
- 0 أما اللجنة الاستشارية للمحاسبة (CCA) فعرفت "الرقابة الداخلية تضم مجموعة من النظم الرقابية والمالية والنظم الأخرى، التي تضعها الإدارة بهدف التمكن من إدارة الأعمال المؤسسة بطريقة منظمة وفعالة، تضمن احترام السياسات التسيير والحفاظ على الأصول والدقة الكاملة للمعلومات".²
- 0 ومن هذا التعريف نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات والطرق التي تضمن التحكم الجيد في المؤسسة.

ثانياً: عوامل تطور نظام الرقابة الداخلية

- ومن الأسباب التي أدت إلى تطور نظام الرقابة الداخلية والتي يمكننا تلخيصها في النقاط التالية³:
- 0 كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، الأمر الذي أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسات مما أدى إلى الإعتماد على وسائل في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها؛
- 0 اضطراب الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛
- 0 حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة وذلك من أجل إتخاذ القرارات المناسبة واللائمة بغية تصحيح الانحرافات ورسم سياسة المؤسسة في المستقبل؛
- 0 حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من خلال توفير نظام رقابي سليم؛

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية، مؤسسة الوراقة للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص: 240.

² زين يونس وعوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مرجع سابق، ص: 60.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والتطبيقية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص: 166.

- 0 حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة بغية استعمالها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير وحصر الكفاءات العلمية وما شابه؛
- 0 تطور إجراءات المراجعة فأصبحت تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية وهذا الأسلوب يعتمد على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل داخل المؤسسة.
- وتعتبر كل هذه العوامل ساهمت وأدت إلى تطور الرقابة الداخلية وإتساع نطاقها وزيادة الاهتمام بها من حيث المفهوم والأهداف ومن حيث أساليبها وإجراءاتها.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف نظام الرقابة الداخلية

- في المطلب السابق تطرقنا إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهم العوامل التي ساعدت في تطوره داخل المؤسسة، مما يؤدي بنا في هذا المطلب إلى التعرف على أنواعه والأهداف التي يمكن تحقيقها من خلال هذا النظام
- أولاً: أنواع نظام الرقابة الداخلية
- ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى الأنواع التالية من الرقابة هي:

1. الرقابة الإدارية (Adiministrative): تشمل الرقابة الإدارية على الخطة التنظيمية وكل الوسائل والإجراءات التي تختص بصفة أساسية بتحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة والالتزام بالسياسات الإدارية.¹ وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل الكشوفات الإحصائية؛ ودراسة الوقت والحركة وتقارير الأداء؛ ورقابة الجودة؛ والموازنات التقديرية؛ والتكاليف المعيارية؛ واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين؛ وهي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها والمالية.²
2. الرقابة المحاسبية (Accounting Controls): تشتمل على الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات الهادفة إلى إختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات ودرجة الاعتماد عليها.³ ويضم هذا النوع ووسائل متعددة منها على سبيل المثال إتباع القيد المزدوج، وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، ووجود نظام مستندي سليم، وإتباع نظام المراجعة الداخلية، وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.⁴

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، مرجع سابق، ص: 201.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والتطبيقية، مرجع سابق، ص: 168.

³ خالد راغب الخطيب، وخليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص: 195.

⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والتطبيقية، مرجع سابق، ص: 168.

3. الضبط الداخلي (Internal Check): ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.¹

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية

تتمثل الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية في ما يلي:²

- 0 حماية أصول المؤسسة: تعتبر حماية أصول المؤسسة من أهم الأهداف التي يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيقها وذلك من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول من الاستغلال غير المشروع وسوء الاستخدام أو الضياع أو الاختلاس سواء كان بسوء نية أو حسن نية.
- 0 ضمان صحة ودقة المعلومات: يعمل هذا الهدف على زيادة درجة الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات، لأن ضمان نوعية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية يؤدي لزيادة درجة الثقة فيها.
- 0 تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد المؤسسة: تهدف الإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة إلى زيادة درجة الفعالية وضمن الاستعمال الأمثل للمواد المتاحة، وذلك بإتخاذ قرارات داخلية سليمة بناء على مصداقية ودقة المعلومات والبيانات المتوفرة، بمعنى تنمية وتشجيع الكفاءة التشغيلية في عمليات الوحدة.
- 0 إحترام السياسات الإدارية والالتزام بها: تتم بلورة أهداف المؤسسة، إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة التي تشمل كافة جوانب المؤسسة، ويتم إبلاغها إلى منفذي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية، من خلال إصدار أوامر كتابية أو شفوية تقضي الامتثال لها والالتزام بها وهذا من شأنه أن يكفل للمؤسسة تحقيق أهدافها المرسومة.

المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماته

أولا : مكونات نظام الرقابة الداخلية

¹ المرجع السابق، ص: 168.

² فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك -دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي- مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2006-2007، ص: 20-21.

يشتمل أي نظام رقابي على خمس مكونات أساسية لا بد من الاهتمام بها ودراستها عند تنفيذ أي نظام رقابي حتى يمكن الوصول إلى تحقيق الأهداف الرقابية وتشمل هذه المكونات الأساسية¹:

1. **بيئة الرقابة:** تعتبر البيئة الرقابية أساس للمكونات الأخرى أو الأرضية التي تقوم عليها وتعمل فيها لتحقيق نظام رقابي فعال وتتكون من عوامل متعددة منها عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة وعوامل مرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها.

2. **تقييم المخاطر:** يهتم هذا المكون بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على احتمال حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة .

3. **أنشطة الرقابة:** تتمثل في السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة وإدارة المخاطر بفاعلية وتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل والرقابة على إعداد التقارير المالية والرقابة على الالتزام.

4. **المعلومات والاتصالات:** يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة, والحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

5. **المتابعة:** يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية ويعتبر تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر ذات الصلة بالرقابة، وتعتبر تلك المكونات مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية كما أنها تضمن إرشادات تطبيقية بخصوص العوامل التي يمكن أن تأخذ بعين الاعتبار عند التقييم بالمؤسسات.

ثانياً: مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية مبني على أسس ومقومات معينة، لا بد من توافرها في أي نظام رقابي داخلي سليم وتعتبر هذه المقومات بمثابة الركائز والدعائم الأساسية التي من خلالها يتم تحقيق أهدافه وهي:

¹ سمير كامل محمد وآخرون , الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية, دار الجامعة الجديدة, الإسكندرية، 2002، ص: 20- 21 .

v هيكـل تنظيم إداري: تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها، كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة والوضوح حتى يسهل فهمها.¹

v النظام المحاسبي السليم: لابد أن يكون للمؤسسة نظام محاسبي دقيق يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع، لذلك يجب أن يعتمد النظام المحاسبي على الدفاتر والسجلات ومجموعة من المستندات التي تلي احتياجات الإدارة ويؤدي إلى تحقيق رقابة داخلية فعالة للنظام المحاسبي ككل، ويشمل النظام المحاسبي ما يلي:

- أن يكون هناك مستندات منظمة ومرقمة تغطي أوجه نشاط المؤسسة؛
- أن يكون هناك دليل حسابات مبوب يوضع كل الحسابات التي تتعامل معها المؤسسة؛
- أن يكون هناك دليل يوضع طرق معالجة العمليات محاسبياً؛
- أن يتم إعداد الموازنة التخطيطية لكافة العمليات والتحقق من تنفيذها؛
- أن تحتوي المؤسسة على نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع المعياري.²

v الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات: يجب مراعاة تقسيم الواجبات بين الدوائر المختلفة بحيث لا يستأثر شخص واحد بعملية ما من أولها لآخر، أي إنشائها والاحتفاظ بالأصول المترتبة عليها والمحاسبة عنها، لأن الجمع بين هذه المراحل في يد واحدة يشكل خطراً على المؤسسة بوجود تلاعب أو اختلاس. لذلك على الإدارة توزيع العمل بشكل يضمن لها وجود رقابة ذاتية أو تلقائية في أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف رقابة من على موظف آخر، وهكذا تقل فرص التلاعب والغش والخطأ.³

v إختيار موظفين أكفاء ووضعهم في مراكز مناسبة: وما يتضمنه ذلك من توصيف دقيق لوظائف المؤسسة المختلفة، وبرنامج مرسوم لتدريب العاملين بالمشروع بما يضمن حسن إختيارهم ووضع كل موظف أو عامل في المكان المناسب له حتى يمكن الاستفادة من الكفاءات المختلفة.

¹عمر عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية-، مذكرة ماجستير في علوم التدبير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008-2009، ص:85.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، مرجع سابق، ص: 209.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والتطبيقية، مرجع سابق، ص:170.

٧ رقابة الأداء في إدارات المؤسسة ومراحلها المختلفة: وذلك لتحقيق كفاءة عالية فيه ومما يجب ملاحظته ضرورة الالتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة وإذا ما وجد أي إنحراف عن هذه المستويات فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه وتتم رقابة الأداء بطريقة غير مباشرة كإستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية وتقارير الكفاية والتدقيق الداخلي وما شابه.¹

٧ إستخدام كافة الوسائل الآلية: ونقصد بها المقوم استعمال وإدخال الوسائل الآلية الآلة الحاسبة والإعلام الآلي وذلك لكون هذه توفر الآتي:

- دقة وسرعة المعالجة وسهولة الحصول على المعلومات؛
- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة؛
- توفير الوقت والتحكم بالمعلومات؛
- خفض التكلفة المعالجة وتدعيم العمل بكفاءة.²

المطلب الرابع: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

من الوسائل التي يستخدمها المراجعون للتعرف على النظام المطبق في المشروع و تقييم مدى كفاءته ما يلي:³

٧ الاستبيان (Questionnaire): ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها وردها إلى المراجع الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختيار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، ويجب صياغة الأسئلة بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات بـ "نعم" على أنظمة دقيقة والإجابة بـ "لا" على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية.

¹ أم هاني خلايفة، مرجع سابق، ص: 76.

² صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق -دراسة حالة مؤسسة القرض الشعبي الجزائري -، رسالة ماجستير في العلوم المالية، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، ص: 76.

³ خلف عبد الله الورحات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص: 149-150.

٧ التقرير الوصفي (Narrative Description): يقوم المراجع بوصف الإجراءات المتبعة في المؤسسة لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية، ويخلص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها.

٧ خرائط التدفق (Organization Charts): تمثل خريطة التدفق (التي يستخدمها المراجع) شكلاً بيانياً رمزياً لجزء معين من نظام الرقابة الداخلية، ويوضح هذا الشكل تتابع تدفق البيانات، وقد اصطلح عليها أيضاً بـ "خرائط النظم" إن خرائط النظم هي عبارة عن عرض بياني لإجراءات تدقيق البيانات في نظام معين أو في دورة حياة محددة¹، وخريطة التدفق التي تعد بصورة صحيحة تعبر عن جميع العمليات وإجراءات نقل أو حفظ أو تأخير المستندات أو وضعها في ملفات، وذلك عن جميع العناصر التي تعد عنها الخريطة، ويجب أن توضح أيضاً تحويل المستندات الأصلية إلى معلومات محاسبية، أي خلال اليوميات ودفاتر الأستاذ أو المستندات التي تتضمن المعلومات الناتجة من الكمبيوتر.¹

٧ الملخص التذكيري (Reminder List): يقوم المراجع هنا بوضع قواعد وأسس نظام الرقابة الداخلية السليم وطرق تحديد الأسئلة والاستفسارات، حيث تمتاز هذه الطريقة بالاعتقاد في الوقت ولكن تؤخذ على هذه الطريقة بأن لا يتم التدوين الكتابي ومتروك الأمر لكل مدقق بأن يضع الأسس الذي يراها مناسبة.

٧ فحص النظام المحاسبي (Accounting System): يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي من خلال الحصول على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وتدقيقها وقائمة أخرى تحتوي على المستندات والدورة المستندية ومن خلالها نستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة حيث تركز على الظروف الخاصة لكل مؤسسة.

مما سلف ذكره وبما أن هذه الوسائل تهدف إلى نفس الهدف هو الحكم على مدى فعالية النظام المستعمل داخل المؤسسة فإنه على المراجع استخدام أكثر من طريقة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

¹ جميلة الحوزي ومفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، مجلة سنوية علمية محكمة دولية متخصصة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد الخامس، 2012، ص: 222.

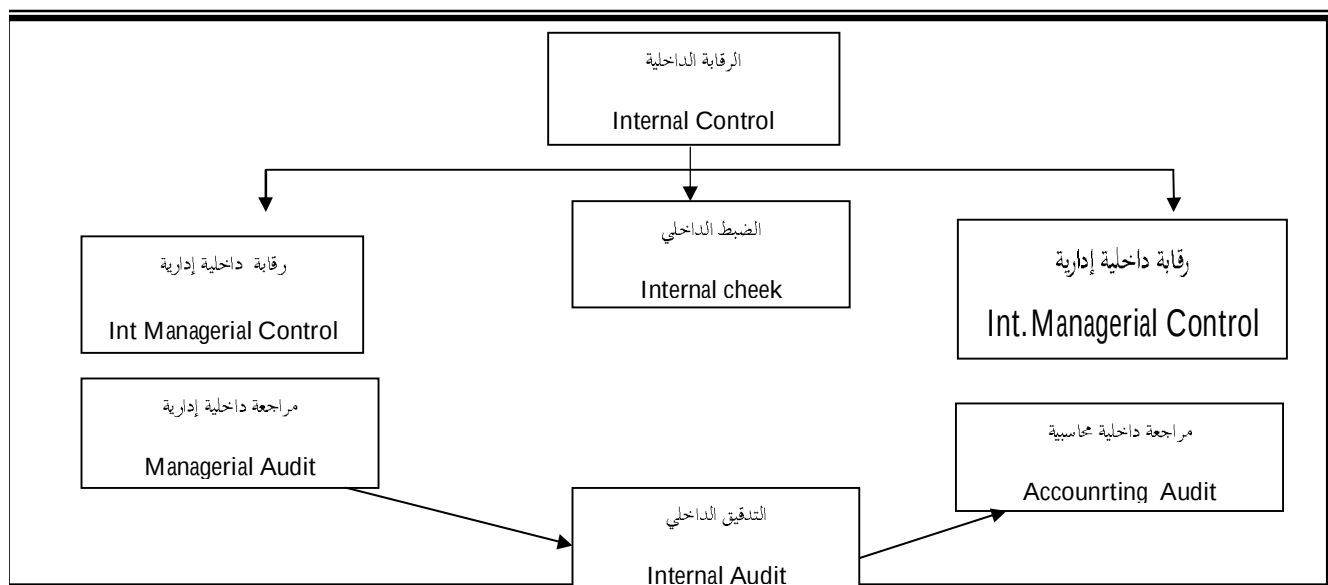
مما تقدم نلاحظ أن بإمكان المراجع أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها وعليه في جميع الحالات فإن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية المستعملة.

المطلب الخامس: دور المراجع الداخلي في عملية نظام الرقابة الداخلية

يعد المراجع الداخلي وبطبيعة وجوده ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة موظفا يقوم بتقديم خدمات المراجعة الداخلية، فهو إذن يخضع لأنظمة وتعليمات الإدارة، وعليه أين ينحصر دور المراجع الداخلي في عملية الرقابة الداخلية؟.

أولاً: الدور الرقابي للمراجع الداخلي

يشير الباحثون إلى أن مهنة المراجعة الداخلية تعد إحدى أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية الفعالة بأنواعها المختلفة الهادفة والمانعة والمصححة، ويشير الباحث بكري إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية ليس فقط جزءاً من نظام الرقابة الداخلية ولكنها تمثل بؤرة التركيز بالنسبة له وصمام الأمان خصوصاً بعد تحولها إلى مهنة معترف بها دولياً، ودور المراجع الداخلي ينحصر في ها المجال في اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وكذلك يقيم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية السابقة الذكر،¹ والشكل التالي يوضح موقع المراجعة الداخلية من الرقابة الداخلية. الشكل رقم (1-1): يوضح موقع المراجعة الداخلية من الرقابة الداخلية



المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية - ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص: 101-104.

المصدر: يوسف سعيد يوسف، مرجع سابق، ص: 102.

ثانياً: مسؤوليات المراجع الداخلي بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية¹

بالنسبة لوظيفة المراجع الداخلي هناك العديد من المسؤوليات الموجودة فأهم المسؤوليات على عاتق المراجع الداخلي هي وضع للأهداف، وتجميع الأدلة الملائمة، ووضع التقرير، وكل هذا له الأثر الكبير في تقويم نظام الرقابة الداخلية ويمكن تفصيل هذه المسؤوليات بمايلي:

1. تطوير الأهداف العامة وبخاصة في ما يتصل بأي مهمة المراجعة يضطلعون بها؛
2. اختيار وتجميع (بواسطة منظومة متكاملة من إجراءات المراجعة) وتقويم أدلة المراجعة بما في ذلك إستعمال الأساليب الإحصائية وغير الإحصائية في الاستدلال؛
3. رفع التقارير عن نتائج المراجعة في عدة صور ولعدة فئات مختلفة، ولتحمل تلك المسؤوليات ينبغي على المراجع اكتساب المهارات الآتية:

- مهارات التفكير الإنقادي والتحليلي؛
- القدرة على فهم أي عملية مراجعة سواء كانت متصلة بالمؤسسة أو الأفراد العاملين فيها أو النظام المتبع؛
- المعرفة المعمقة بالمبادئ والمفاهيم والأساليب الجديدة للرقابة الداخلية؛
- الالتزام بالأخلاقيات المهنية وقواعد السلوك المهني؛
- التواصل مع تكنولوجيا المراجعة عبر عدد متنوع من أنواع التقارير.

ثالثاً: علاقة المراجع الداخلي بالمراجع الخارجي

¹ إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية-دراسة حالة البنوك الفلسطينية في قطاع غزة-، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص: 16.

هناك علاقة وثيقة بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين المستقلين عن المؤسسة، وتصدر الإشارة إلى أن عمل المراجعين عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية، كما أن أحد مسؤوليات مدير المراجعة الداخلية تتمثل في التنسيق بين عمل المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين كما تستخدم المراجعة الداخلية كوسيلة رقابية داخلية هدفها قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى، وهو الهدف الذي يختلف عن هدف المراجع الخارجي والذي يتمثل في التحقق من عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للنتائج التي أنجزتها الوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية محددة، بالإضافة إلى التأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن التقارير المالية معدة على أساس ثابت ومتماثل وكما هو معلوم فإن المراجع الخارجي يعتمد عند بدء عمله على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة بهدف تكوين رأي في محايد عن مدى كفاءة النظام ومعرفة درجة الاعتماد عليه في تحديد نطاق المراجعة والاختبارات اللازمة، وبما أن دائرة المراجعة الداخلية تقوم بأعمال تعد جزءاً من نظام الرقابة الداخلية، فإن ذلك يتطلب من المراجع الخارجي أن يتفهم طبيعة العمل في دائرة المراجعة الداخلية،¹ ومن بين الخدمات التي يمكن أن يقدمها المراجع الداخلي للمراجع الخارجي هي:

- التقارير التي يرفعها المراجع الداخلي لإدارة المؤسسة تفيد المراجع الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية؛
- إن وجود المراجع الداخلي أو إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية للمؤسسة يؤدي إلى إطمئنان المراجع الخارجي وبالتالي تخفيض نطاق اختبارات اعتماداً على أعمال المراجع الداخلي؛
- يمكن لإدارة المراجع الداخلي بما لها من خبرة بعمليات المؤسسة تقديم الإيضاحات الكاملة للمراجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة؛
- في عمليات الجرد خصوصاً في المؤسسات ذات الفروع، قد لا يستطيع المراجع الخارجي زيارة جميع هذه الفروع، أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد، ولهذا يعتمد في ذلك على دقة أعمال إدارة المراجعة الداخلية.

¹ إبراهيم رباح إبراهيم المدهون، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة-دراسة تطبيقية-، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص: 18.

وبناء على ما سبق يتبن لنا الدور المهم الذي يلعبه المراجع الداخلي في عملية نظام الرقابة الداخلية إذ أن قيام المراجع الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل شامل بهدف الحصول على تأكيد من أن النظام يعمل بشكل جيد وعرض تقييمه على الإدارة العليا للمؤسسة أو على لجنة المراجعة يجعله مشاركا أساسيا في تطوير نظام الرقابة الداخلية وذلك كوظيفة استشارية في هذا الأمر، كما يتبن لنا دوره المهم من خلال المسؤولية الملقاة على عاتقه والتي تبدأ بجمع الحقائق والمعلومات عن النظام ثم فحصه وتقييمه وفي الأخير إرسال تقريره إلى إدارة المؤسسة وإلى مختلف الأقسام التابعة لها والذي يتضمن نتائج حول مدى متانة النظام وقوته ومدى التأكد من استمرارية المؤسسة، كما يتضح لنا دور المراجع الداخلي في مساعدة المراجع الخارجي على فهم أنظمة الضبط الداخلي، إضافة إلى الإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها والتي تساعد المراجع الخارجي على إبداء الرأي أثناء قيامه بعملية المراجعة.

خلاصة الفصل:

إن مهنة المراجعة علما له مجموعة من المبادئ والقواعد والأبعاد العلمية التي من خلالها يتم فحص وانتقاد القوائم المالية وفق معايير دولية يجب احترامها أثناء ممارسة هذه المهنة هدفها الرئيسي إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية للمؤسسة المعنية بناء على أدلة وقرائن إثبات.

كما أن للمراجعة عدة أنواع أخرى تصنف حسب عدة زوايا مختلفة، ومن بين هذه الأنواع المراجعة الداخلية والتي تكنسي أهمية كبيرة والتي تعد من أهم أساليب الرقابة الداخلية التي تهدف إلى تقديم البيانات والمعلومات الدقيقة إلى الإدارة العليا للمؤسسة ومختلف الجهات الأخرى ومن خلالها يتم إتخاذ مختلف القرارات المناسبة.

ولتطبيق نظام رقابة قوي وفعال يساهم في تحسين الأداء للمؤسسة كما يضمن لها البقاء والاستمرارية يجب تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة كما أن علاقة الرقابة الداخلية علاقة مباشرة حيث لهما نفس الأهداف يسعى كلا منهما لتحقيقها، بالإضافة إلى ذلك فإن وظيفة المراجعة الداخلية تهتم بفحص كفاءة وقوة أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة.

وتعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة تسييرية حديثة تهدف لمساعدة المؤسسة على تطوير ورفع أدائها وتحقيق أهدافها المنشودة.

تمهيد:

في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بالتطور التكنولوجي في جميع الميادين والذي أدى إلى تعقد نشاط المؤسسات الاقتصادية وأصبحت تواجه العديد من الصعوبات في تنفيذ مهامها لم يعد كافيا الاعتماد على الأساليب التقليدية فقط كالخبرة والحكم الشخصي للمسير، لذلك ظهرت الحاجة إلى أساليب حديثة كعملية إتخاذ القرار والتي تعد جوهر العملية الإدارية، كما نشأت الحاجة إلى معلومات تتسم بالمصداقية والملاءمة والشفافية في المعلومات المحاسبية، الأمر الذي يساعد على إتخاذ قرارات إدارية فعالة، وبالتالي يؤدي بالمؤسسة إلى ضرورة إدخال أنظمة المعلومات التي تكفل البيانات والمعلومات لمختلف مستويات المؤسسة لضمان إتخاذ قرارات أكثر فعالية، ونجد المؤسسة تستعين بوظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها أداة رقابية وتسييرية تؤدي إلى تحسين أدائها، كما يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية المساهمة في عملية إتخاذ القرارات الإدارية من خلال مراحلها المختلفة عن طريق التقرير الذي يقوم بإعداده المراجع الداخلي ويمكن لهذا التقرير أن تنعكس نتائجه على عملية إتخاذ القرار وذلك من خلال جودته، وبغية فهم وظيفة المراجعة الداخلية وعملية إتخاذ القرارات الإدارية سوف نقوم في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

٧ المبحث الأول: مدخل مفاهيمي حول إتخاذ القرارات الإدارية

٧ المبحث الثاني: نظام المعلومات وعملية إتخاذ القرارات الإدارية

٧ المبحث الثالث: دور تقرير المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي حول إتخاذ القرارات الإدارية

تعد عملية إتخاذ القرارات صفة تلازم الإنسان منذ ولادته لإشباع حاجاته حيث كانت تعتمد في الماضي على التخمين والحدس والتنبؤ والخبرات لدى متخذي القرار بينما في العصر الحالي أصبح علم القرارات له موضوعه الخاص وقوانينه وضوابطه وخاصة بعد الحرب العالمية الثانية وفي أنحاء مختلفة من مجالات الحياة الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، العسكرية، كما أن عملية الإدارة توصف بقلب الإدارة، كما يوصف المدير بمتخذ القرار وأن قدرته في إتخاذ القرار هو الذي يميزه عن غيره في المؤسسة، ومن هنا فعملية إتخاذ القرار هي محور العملية الإدارية وأن النجاح الذي تحققه أية مؤسسة يتوقف على قدرة وكفاءة قيادتها على إتخاذ القرارات المناسبة، كما أن عملية إتخاذ القرارات تزداد أهميتها كلما كبر حجم المؤسسة وتوسع نشاطها، ومن هذا المنطلق سنقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى مفهوم وأهمية إتخاذ القرار، بالإضافة إلى نظريات عملية إتخاذ القرار، وسرد أهم خطوات عملية إتخاذ القرار، ثم أهم الأساليب المستخدمة في عملية إتخاذ القرار، وفي الأخير التعرف على أنواع القرارات الإدارية حسب تصنيفاتها المختلفة.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية إتخاذ القرار

يعد القرار (Decision) في الفكر الإداري جوهر العملية الإدارية، لذلك نجد العديد من الباحثين والمتخصصين بالعلوم الإدارية كثري الاهتمام بهذا المجال والغرض من ذلك الوصول إلى مفهوم علمي محدد ومن بين التعاريف نجد:

❖ لدى (Simon) القرار هو اختيار بديل معين من البدائل لإيجاد الحل المناسب لمشكلة جديدة ناتجة عن عالم متغير، وهو جوهر النشاط التنفيذي في الأعمال.

❖ تعريف (Yong) للقرار بأنه الاستجابة الفعالة التي توفر النتائج المرغوبة لحالة معينة أو مجموعة حالات محتملة في المؤسسة.¹

أما "عملية إتخاذ القرار تتم لمعالجة مشكلات قائمة أو لمواجهة حالات أو مواقف معينة محتملة الوقوع أو لتحقيق أهداف مرسومة، وقد تكون المشكلات القائمة واضحة ومعروفة الأبعاد والجوانب أو قد تكون غير

¹ مؤيد عبد الحسين الفضل، الإبداع في إتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، 2009، ص: 49.

موجودة بالنسبة لعمقها وأبعادها والأسباب المكونة لها، أو قد تكون غير موجودة في الأساس، لكن الإدارة واستطلاعها للظروف المحيطة تجعلها تتنبأ بتوقع حدوثها لذلك تقوم الإدارة في كل الحالات التي تستدعي لإتخاذ القرارات بتجميع كل ما يلزمها من بيانات ومعلومات وتحليل ما يحيط بها من ظواهر وعوامل مختلفة لتساعدها في الوصول إلى القرار الرشيد.¹

كما عرفها Kaplan & Norton "هي كل ما يتخذه القادة المسؤولون في المؤسسة من قرارات لمواجهة مشكلة أو موقف معين لتحقيق الأهداف المرجوة منها على أحسن وجه، والتغلب على المشكلة أو الموقف التي صدرت بشأنه".²

كما يعرف أيضا "إتخاذ القرار على أنه الخصائص الطبيعية التي يتمتع بها الإنسان، كونه يربط تجارب الماضي بطريقة فعالة بالحاضر وتطلعات المستقبل، ويحدد تبعاً لذلك أنماط السلوك التي يتخذها عند التصرف في مواقف معينة".³

وعرف إتخاذ القرار لدى البكري على أنه " المفاضلة بين البدائل الممكنة واختيار الأفضل من بينها، لمواجهة موقف معين في فترة زمنية محددة، وهي تتصل بالقرارات التي تصدر لمواجهة موقف معين".⁴

ويرى عالم الإدارة هيربرت سيمون (Herbert Simon) أن عملية إتخاذ القرارات الإدارية هي المرادف لعملية الإدارة كلها، فمسئولية الإدارة تشمل ضمن اختصاصها التخطيط (Planning)، والتخطيط يشمل بالضرورة مجموعة من القرارات: ماذا يجب عمله؟ متى؟ كيف؟ أين؟ بمن؟.

كما يوجد اختصاص آخر للإدارة هو عملية التنظيم والإشراف؛ المراقبة، وهذا الاختصاص بدوره يشمل بالضرورة مجموعة من القرارات، إذن إتخاذ القرار (Decision Making) هو المرادف لمسئولية الإدارة.¹

¹ حسن علي شرقي، نظرية القرارات الإدارية: مدخل كمي في الإدارة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 1997، ص: 22-23.

² Kaplan R. S and Norton D. P., The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive In the New Business Environment: Harvard Business School Printing, 79,2000.

³ نادرة أيوب، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص: 27.

⁴ سونيا محمد البكري، استخدام الأساليب الكمية في الإدارة، مكتبة ومطبعة الإشعاع، الإسكندرية، 1997، ص: 9.

ولقد اكتست عملية إتخاذ القرار أهمية بالغة في العصر الحديث خاصة بعد أن أصبحت المؤسسات التجارية تعمل بموارد كثيرة ومعدات ضخمة، وتستخدم أموالاً طائلة؛ فغدت القرارات في مجال إدارة الأعمال بمثابة المحرك الحقيقي لنشاط المؤسسات، ونقطة الانطلاق نحو انجاز الأهداف والنجاح فيها، مما دفع ببروز "مدرسة إتخاذ القرارات"،² كما تتضح أهميتها في أنها تعتبر عملية إتخاذ القرارات من العمليات المهمة والمعقدة لكونها تتعلق بالمستقبل الذي لا يمكن التنبؤ به بشكل دقيق، وهناك توجه نحو اعتبار وظيفة المدير هي عملية إتخاذ القرارات، حيث أن المدير يتخذ قراراً عندما يخطط وينظم وينسق ويراقب ويوجه.³

المطلب الثاني: نظريات عملية إتخاذ القرارات

لقد تعاقب العديد من العلماء والمفكرين عبر عدة فترات زمنية على وضع أسس وتحاليل ونظريات للقرار، ومع تقدم التفكير العلمي تقاربت هذه النظريات وظهرت أفكار جديدة أقرب إلى الواقع، وستعرف على فحوى هذه النظريات في هذا المطلب والتي نوجزها كالآتي:

v النظرية الكلاسيكية (التقليدية): كان ظهور هذه النظرية مع ظهور المدرسة الكلاسيكية مع بداية القرن العشرين، يطلق على هذه النظرية بالقرار الرشيد،⁴ ويقصد بالقرار الرشيد بأنه ذلك القرار الذي تتوفر فيه متطلبات العقلانية أو المعقولة في المضمون والمحتوى وهو قائم على أساس علمي ومدروس ويؤدي إلى نتائج مثلى.⁵

ولاقَت هذه النظرية العديد من الانتقادات، حيث تعتبر هذه النظرية غير ملائمة من الناحية الفلسفية والنفسية، وذلك لأنه من النادر أن يستطيع الإداري القيام بإعداد قواعد لإتخاذ قرار على هذه النظرية.⁶

¹ علي فهمي، نظم دعم إتخاذ القرار والأنظمة الذكية، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 2004، ص: 60-61.

² إسماعيل مناصرية، دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية عملية إتخاذ القرارات الإدارية-دراسة حالة الشركة الجزائرية للألنيوم (ALGAL)، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003-2004، ص: 03.

³ مؤيد الفضل و عبد الكريم شعبان، الخاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات الإدارية في المنشأة، دار زهران للنشر، 2003، ص: 27.

⁴ علي شريف، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص: 145.

⁵ مؤيد عبد الحسين الفضل، الإبداع في إتخاذ القرارات الإدارية، مرجع سابق، ص: 59.

⁶ نادرة أيوب، نظرية القرارات الإدارية، مرجع سابق، ص: 32.

v النظرية الكمية (العلمية): تختص النظرية الكمية باستخدام الأساليب الرياضية والقياس الكمي لمساعدة المسؤولين على التصرف وتبعا لقواعد علمية ومنطقية، و وفقا للإمكانيات المتاحة وبأفضل استغلال وأقل تكلفة وأكبر عائد ممكن، وقد ظهرت هذه النظرية بظهور المدرسة الكمية أثناء الحرب العالمية الثانية عندما ظهرت الحاجة الماسة إلى طرق جديدة للتعامل مع مشاكل النقل والصناعة،¹ وتفترض نظرية الكمية في عملية إتخاذ القرار اعتبارات خاصة لتبني القرار الأنسب:²

- O يمتلك متخذ القرار هدفا محددا لا لبس أو غموض يعتريه؛
- O يقوم متخذ القرار بمسح معلوماتي شامل للبدايل ذات العلاقة المباشرة بالمشكلة قيد الحل؛
- O يفترض أن تعطي البدائل أوزانا ونسبا كمية (رقمية) يسهل بالتالي قياسها؛
- O يحتفظ متخذ القرار بالبدائل التي يمكن وزنها رقميا للتعامل معها لاحقا؛
- O يختار متخذ القرار البديل الذي يحقق الهدف الأقصى من المنفعة عند التنفيذ.

v النظرية السلوكية (الحديثة): يعتبر هربرت سيمون (Herbert Simon) أول رواد النظرية السلوكية لإتخاذ القرار، حيث لاحظ قصور مفهوم الرشد المعياري والاقتصادي في إتخاذ القرار، وبين أن متخذ القرار لا يستطيع الوصول إلى الحلول المثلى للمشاكل موضوع الدراسة وذلك لأن الحل الأمثل في فترة زمنية معينة قد لا يبقى كذلك في فترة زمنية أخرى،³ وعلى حسب هذه النظرية تتباين التفسيرات لها على أسس شخصية ومصالحية ونظرات جزئية لا تتمتع بقاعدة عريضة في قبولها، فواقع متخذ القرار يبعده عن العقلانية المحددة سلفا ويتأثر باعتبارات ذاتية وبيئية متنوعة في أغلب الحالات والأحيان.⁴

¹ علي شريف ومنال الكردي، أساسيات تنظيم وإدارة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 203، ص: 84.

² حلمي شحادة يوسف، القرار النموذجي، دار وائل للنشر والتوزيع، 2005-2006، ص: 97.

³ المرجع السابق، ص: 33.

⁴ حلمي شحادة يوسف، القرار النموذجي، مرجع سابق، ص: 90.

المطلب الثالث: خطوات عملية إتخاذ القرار

إن القرار الجيد هو ذلك الذي يعتمد في إتخاذه على أسلوب تحليلي منظم مرتكزا على المنطق العلمي، موظفا جميع البيانات المتوفرة من أجل الوصول إلى البدائل أو الحلول الممكنة لإتخاذه، ولنجاح عملية إتخاذ القرار لابد من إتباع الخطوات التالية:¹

0 مرحلة الاستخبار؛

0 مرحلة التصميم؛

0 مرحلة الاختيار؛

0 مرحلة التنفيذ.

أولاً: مرحلة الاستخبار²

وبعني ذلك الوعي بالمشاكل والمخاطر المحيطة بالمؤسسة قبل وقوعها وأخذ الاحتياطات المناسبة لذلك وتشمل هذه المرحلة مجموعة من الخطوات الفرعية منها تحديد وتوصيف وتحليل المشكلة.

1. تحديد المشكلة: وتعني إدراك المشكلة وذلك من خلال معايشة الفرد أو متخذ القرار لواقع الحالة وعليه الإجابة على الأسئلة التالية:

0 هل هناك اختلاف فعلي بين ما هو كائن وما يجب أن يكون؟

0 هل أن هذا الاختلاف ذو شأن بالنسبة لمتخذ القرار؟

0 هل أن متخذ القرار مهتم بهذا الاختلاف والعمل بشأن معالجته؟

0 هل أن لمتخذ القرار القدرات والموارد اللازمة لحل هذا الاختلاف؟

¹ علي فهمي، نظم دعم إتخاذ القرار والأنظمة الذكية، مرجع سابق، ص: 61.

² أحمد ماهر، الإدارة: المبادئ والمهارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 285.

إن الاقتناع بوجود المشكلة هو بداية مرحلة تحديد المشكلة، وتظهر هذه القناعة عندما يكون الأداء الحالي للأعمال مختلفا عما كان عليه في السابق.¹

2. جمع المعلومات والحقائق: من أجل تحديد المشكلة لعملية إتخاذ القرار يقوم الإداري بجمع البيانات والمعلومات والحقائق المتعلقة بالحالة وما يحيط بها من إشكالات بغية إعطاء الوضوح الكامل لأبعادها وزيادة قدرة الإداري على معرفة احتمال حدوث الحالات والمتغيرات غير المتوقعة.

3. تحليل الموقف: ينطوي تحليل الموقف على تحديد عدد من الأبعاد الأساسية لمستوى القرار في المؤسسة وللبيئة التي تعمل فيها.

وينبغي ملاحظة أن الدوافع والاتجاهات والتفصيلات الفردية للمديرين تلعب دورا بالغ الأهمية في تحليل المواقف التي تصادفهم.²

ثانيا: مرحلة التصميم

في هذه المرحلة يتم بناء نموذج (Model) للمشكلة وهي عملية فكرية تشمل تحويل المشكلة الموجودة على الواقع إلى أحد النماذج الكمية (رياضية مثلا) أو النماذج الوصفية، وبناء النموذج هي عملية تجمع بين الفكر والعلم وتشتمل عملية بناء النموذج الكمي على تناول الموضوعات الآتية:

0 تحديد مكونات وهيكل النموذج؛

0 اختيار دالة التقييم؛

0 إنتاج البدائل؛

0 توقع المخرجات؛

0 قياس المخرجات؛

¹ مؤيد عبد الحسين الفضل، الإبداع في إتخاذ القرارات الإدارية، مرجع سابق، ص: 50.

² محمد فريد الصحن وعلي شريف ومحمد سلطان، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص: 227.

O السيناريوهات المختلفة لبيئة التشغيل.¹

تنتهي مرحلة التصميم بتحديد بدائل حل المشكلة المطروحة وتبدأ مرحلة الاختيار لتقييم هذه البدائل واختيار إحداها، وهذا لا يمنع متخذ القرار من العودة إلى مرحلة التصميم لتعديل بديل أو دراسة وجود بديل جديد يتقدم ثانية لاستئناف عملية الاختيار.²

ثالثاً: الاختيار³

يقوم متخذ القرار بتنفيذ مجموعة من الأنشطة خلال مرحلة الاختيار للوصول إلى القرار المطلوب، هذه الأنشطة تبدأ بعملية البحث ثم التقييم ثم التوصية بالحل.

رابعاً: تنفيذ القرار

إن عملية إتخاذ القرار لا تنتهي بانتهاء خطوة اختيار أفضل بديل، بل بوضع القرار موضع التنفيذ، أي بتحويله إلى عمل فعال، ويتطلب التنفيذ تعاون الآخرين والمتابعة والرقابة والتنفيذ للتأكد من سلامة التطبيق وفاعلية القرار،⁴ وبعد قيام متخذ القرار بالتنفيذ الفعلي للقرار فإنه يصادفه العديد من المشاكل مما يوجب متابعة تطبيق القرار ومعرفة نتائجه وتقييمها مع الخطة الموضوعية ومن ثمة إجراء التغييرات والتعديلات والتصحيح وفق النتائج المتحققة وذلك باستخدام التغذية العكسية.⁵

مما سبق نستنتج أن مراحل عملية إتخاذ القرار السالفة الذكر تعتبر كل خطوة أساسية لا غنى عنها لانطلاقة الخطوة التي تليها.

¹ علي فهمي، نظم دعم إتخاذ القرار والأنظمة الذكية، مرجع سابق، ص: 80.

² المرجع السابق، ص: 88.

³ المرجع السابق، نفس الصفحة.

⁴ عمار بوحوش، الاتجاهات الحديثة في علم الإدارة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1984، ص: 164.

⁵ حسن الطيف السامرائي، الأساليب الكمية في إتخاذ القرارات الإدارية، بغداد، 1997، ص: 25.

المطلب الرابع: أساليب إتخاذ القرارات

أجمع أغلبية علماء الإدارة على تصنيف أساليب إتخاذ القرارات التي يستخدمها متخذ القرار إلى أساليب نظرية (غير الكمية) وأساليب أخرى علمية (الكمية) وبالإضافة إلى أساليب أخرى مساعدة، حيث تشمل الأساليب النظرية: الخبرة؛ البديهة والحكم الشخصي؛ الآراء والاقتراحات أما الأساليب العلمية تشمل: بحوث العمليات؛ نظرية المباريات؛ نظرية الاحتمالات؛ نظرية شجرة القرارات وسنقوم في هذا المطلب بشرح موجز لهذه الأساليب المستخدمة لإتخاذ القرار.

أولاً: الأساليب النظرية (غير الكمية)

O الخبرة: يمر المدير متخذ القرار بالعديد من التجارب أثناء أدائه لمهامه الإدارية فيخرج منها بدروس مستفادة من النجاح والفشل، وهذه الدروس المستفادة من تجارب الماضي غالباً ما تكسب متخذ القرار المزيد من الخبرة التي تساعد على الوصول إلى إتخاذ قرارات سليمة ولا تقتصر الخبرة على خبرة المدير متخذ القرار، كما يمكنه الاستفادة من خبرات المديرين الآخرين وتجاربهم في حل المشكلة الإدارية، كما يمكن أيضاً الاستفادة من تجارب المديرين السابقين الذين أحيلوا إلى التقاعد، وعادة ما يستخدم أسلوب الخبرة في إتخاذ القرارات المتكررة والبسيطة.¹

O البديهة والحكم الشخصي: عند قيام المدير بإتخاذ القرارات في هذه الحالة يستمد حكمه من خلفياته ومعلوماته السابقة وسرعة بديهته في فهم وتبيان العناصر المؤلفة التي يتعرض لها، وقدرته على التقييم والتحليل، وإصدار الأحكام وربط هذه العناصر بسرعة، وبالتالي إتخاذ القرار المناسب.

O الآراء والاقتراحات: يقوم المدير متخذ القرار بعرض قراره المبدئي على العاملين معه في المؤسسة لأخذ نظرهم حول ما يحتاجه هذا القرار من تعديل أو قراره أو إلغائه بهدف الوصول للقرار الأنسب والاعتماد على الآراء الاجتماعية يعد أسلوباً ديمقراطياً في إتخاذ القرارات لأنه مبني على المشاركة وإعطاء الرأي.²

¹ نواف كنعان، إتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص:181.

² مصعب إسماعيل طيش، دور نظم وتقنيات الاتصال الإداري في خدمة إتخاذ القرارات-حالة تطبيقية على وزارة التربية والتعليم في قطاع غزة، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص:61.

ثانياً: الأساليب العلمية (الكمية)

O شجرة القرار: إن فكرة هذا الأسلوب مستمد من تعبير مجازي وهي كلمة الشجرة (Tree)، على أساس أن عملية إتخاذ القرار تتفرع وتتشعب في أكثر من اتجاه كما هو الحال في تفرع وتشعب أغصان الشجرة،¹ وشجرة القرار عبارة عن شكل بياني يساعد في تسهيل عملية المقاضلة بين البدائل، ويستخدم هذا الأسلوب في حالات الخطر (قرارات المخاطرة)،² وتتكون شجرة القرار من بعض الرموز الأساسية في رسم الشجرة وهي:³

- **الموقع (□):** وهو مربع يستخدم للتعبير عن نقطة يبدأ منها فروع تمثل كل منها بديل متاح أمام متخذ القرار وبذلك فإن هذا المربع يعبر عن نقطة لإتخاذ القرار.

- **الفرع رمزه (□):** ويعني الفعل الممكن، أي البديل متاح.

- **الحدث الممكن (○):** وهي الدائرة التي تستخدم أيضاً للتعبير عن نقطة تبدأ منها فروع ولكن كل منها يمثل حالة مستقبلية.

O بحوث العمليات: تهدف بحوث العمليات إلى تطبيق الأسلوب العلمي على دراسة الاحتمالات في أي مشكلة من المشكلات الإدارية بقصد تحقيق الهدف المطلوب ويرى (Miller & Satar) إنها تطبيق الوسائل والطرق العملية لحل المشكلات الإدارية في المواقف المعقدة والأسلوب العلمي يفترض وجود عناصر معينة وإتباع خطوات علمية محددة تتمثل في وجود شخص أو جهة معينة تشعر بوجود المشكلة الإدارية، وأن يكون هناك أكثر من بديل متاح لحل هذه المشكلة، وأن يكون هناك متغيرات يمكن لمتخذ القرار السيطرة عليها وأخرى يصعب السيطرة عليها أو التحكم فيها، وأن يكون هناك قيود وضغوط يتم في ظلها إتخاذ القرار.⁴

¹ مؤيد عبد الحسين الفضل، الإبداع في إتخاذ القرارات الإدارية، مرجع سابق، ص: 263.

² عبد الغفار حنفي وعبد السلام أبو قحف، أسلوب تنظيم وإدارة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 160.

³ محمد توفيق ماضي، الأساليب الكمية في مجال الإدارة، ص: 187-188.

⁴ نواف كنعان، إتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص: 190-191.

0 نظرية المباريات: ظهر هذا الأسلوب في بداية القرن العشرين مع العالم الفرنسي "بوريل" الذي يعتبر أول من بحث في هذا الموضوع، ثم ظهرت النظرية مع العالمين "فون نيومان" و"مورجر شتاين" عندما نشر كتابها الشهير "نظرية الألعاب واقتصاد الرفاهية" والذي احتوى على تطبيقات مهمة لنظرية المباريات في موضوع الاقتصاد.¹

وتعد هذه النظرية من الأدوات التي تقيد الإدارة في إتخاذ القرارات وهي بمثابة تنافس بين مؤسستين أو أكثر وتعمل بتفكير عقلي رشيد، وتسعى إلى بيان الحل الأمثل الذي تتبناه الإدارة في موقف معين من أجل تحقيق أكبر كسب ممكن وتخفيض الخسائر وعادة يكون نجاح طرف معين على حساب الطرف الآخر، وكثيرا ما ينظر لهذه النظرية كوسيلة فعالة لتدريب المديرين على إتخاذ القرارات، غير أنه مع استمرار التطور الرياضي لنظرية المباريات بما يتعدى حدود معالجة المواقف التنافسية البسيطة، فانه ينتظر لها أكثر تعقيدا.

0 نظرية الاحتمالات: تمثل نظرية الاحتمالات إحدى الأساليب المستخدمة لإتخاذ القرار، وبصفة خاصة في ظل ظروف المخاطرة، أي الظروف التي يكون فيها متخذ القرار غير متأكد بالكامل من النتيجة التي ستحقق عند استخدام بديل معين.²

ومما سبق يتضح لنا أن أساليب إتخاذ القرار النظرية والأساليب العلمية هي عبارة عن أساليب يتبعها متخذ القرار لحل المشاكل الأكثر تعقيدا والوصول إلى نتائج مرضية وقريبة من الواقع نسبيا، كما أن متخذ القرار إذا لم يحسن استخدام إحدى هذه الأساليب فالنتائج المتوصل إليها ستكون غير مرضية.

¹ شعون شعون، الرياضيات الاقتصادية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص: 188.

² مصعب إسماعيل طيش، دور نظم وتقنيات الاتصال الإداري في خدمة إتخاذ القرارات-حالة تطبيقية على وزارة التربية والتعليم في قطاع غزة-، مرجع سابق، ص: 62.

المطلب الخامس: أنواع القرارات الإدارية

تتنوع القرارات الإدارية في المؤسسة إلى عدة أنواع حيث يتم تصنيفها حسب أسس معينة، فقد يصنف القرار حسب الأهمية أو حسب المستويات الإدارية إلى غير ذلك من التصنيفات إلا أن أغلبيتها تصنف وفق الأسس التي سنتطرق لها في هذا المطلب.

أولاً: القرارات حسب التصنيف الشكلي

0 القرارات الأساسية والروتينية: وتعني بمعالجة المشاكل المعقدة وتتطلب اهتماماً خاصاً، ولا تكرر باستمرار، ويغلب عليها الصفة الدائمة والالتزام بتنفيذها لفترة طويلة من الزمن، وهناك القرارات الروتينية التي تتكرر باستمرار، وتظهر عادة في الأعمال الكتابية وغير الفنية، ولا تحتاج إلى دراسة وتحليل وجهد ذهني لإتخاذها بخلاف القرارات الأخرى،¹ ويتميز هذا النوع من القرارات بـ:²

1. لها صفة الدوام إلى حد كبير، ويكون الالتزام بها لأجل طويل نسبياً؛

2. تتعلق بالاستثمارات الكبيرة أو الإنفاقات الضخمة؛

3. تتخذ على درجة كبيرة من الأهمية، بحيث أن أي خطأ فيها يصيب المنظمة بخسائر جسيمة.

ومن أمثلة القرارات الأساسية الملموسة اختيار موضع المصنع، فلا يمكن إتخاذ قرار بتحديد موقع معين لبناء المصنع إلا بعد استقصاء وتحليلات للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المعقدة.

ومن أمثلة القرارات الروتينية تلك التي لا تتطلب جهداً ذهنياً كبيراً أو تتكرر بصفة مستمرة، وتأثيرها على نجاح الأعمال بالمؤسسة غير كبير ومعظم القرارات التي تتخذ في مؤسسة هي قرارات متكررة وروتينية وقد تصل نسبتها إلى 90 % من مجموع القرارات.

¹ حسن علي مشرفي، نظرية القرارات الإدارية مدخل كمي في الإدارة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والطباعة، الأردن، 1997، ص:35.

² عادل حسن، علي شريف، محمد فريد الصحن: تنظيم وإدارة أعمال، دار النهضة العربية، بيروت، بدون سنة، ص:342.

O القرارات التنظيمية والشخصية:¹ فالأولى هي التي تتعلق مباشرة بعمل المؤسسة ونشاطها، وتتخذ من قبل المدير من خلال سلطته كمستول إداري في تلك المؤسسة، وليس بصفته الشخصية، أما الثانية فهي تلك القرارات التي تعبر عن المدير وليس كمستول في المؤسسة.

O القرارات المبرمجة وغير المبرمجة: يعتبر كونتر القرارات المبرمجة تلك القرارات المخططة سلفا والتي تتعامل مع حل المشكلات المتكررة والروتينية أين يتم تحديد أساليب وطرق وإجراءات حل أو التعامل مع أي مشكلة سلفا، وحيث لا تستدعي جهدا كبيرا في التفكير، ومن أمثلة ذلك تحديد راتب موظف جديد أو منح الإجازات أو إرسال الطلبات إلى مورد ما... الخ، حيث توضح سلفا الإجراءات الخاصة بكل حالة من واقع اللوائح المعمول بها، في مجال المشتريات أو إدارة الأفراد أو غيرها، أما القرارات غير المبرمجة هي تلك القرارات غير المتكررة الحدوث أو التي تعالج مشاكل جديدة أو تتعامل مع المواقف غير المحددة أو غير المألوفة مثل تلك القرارات الإستراتيجية

كابتكار نوع جديد من السلع، غزو أسواق جديدة، قرارات التوسع، قرارات الاندماج...، وتصدر الإشارة إلى أن معظم القرارات التي يتم إتخاذها في المستويات التشغيلية الدنيا هي قرارات مبرمجة، أما القرارات غير المبرمجة فهي تمثل الصفة السائدة للقرارات التي يتم إتخاذها في المستويات الإدارية العليا،² وحسب رأي كنعان هي التي تتعلق بأمور معقدة وغير متوقعة وتحتاج إلى دراسات دقيقة ومكثفة.³

ثانيا: تصنيف القرارات حسب درجة الوثوق بالمعلومات⁴

O القرارات في حالة التأكد: وهي التي تتخذ في ظروف التأكد التام من طبيعة المتغيرات المؤثرة ونوعيتها والعوامل التي تؤثر على إتخاذ القرار والقدرة على تنفيذها.

¹ حسن علي مشرق، مرجع سابق، ص: 35.

² عبد الغفار حنفي وعبد السلام أبو قحف، تنظيم وإدارة الأعمال، المكتب العربي الحديث للنشر، الإسكندرية، 1993، ص: 143.

³ نواف كنعان، إتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص: 249.

⁴ حسن علي مشرق، مرجع سابق، ص: 37.

O القرارات في حالة المخاطرة: وهي تلك القرارات التي تتخذ في ظروف وحالات محتملة الوقوع وبالتالي فإن على متخذ القرار أن يقدر الظروف والمتغيرات المحتملة الحدوث في المستقبل وكذلك درجة احتمال حدوثها.

O القرارات في حالة عدم التأكد التام: هي التي غالبا ما تقوم بها الإدارة العليا عندما ترسم أهداف المشروع العامة وسياسته، ويصعب على الإدارة تحديد الظروف المتوقعة وجودها أو حدوثها، بسبب عدم توفر معلومات كافية وبالتالي صعوبة التنبؤ بها.

ثالثا: تصنيف القرارات بحسب المستويات الإدارية¹

O القرارات الإستراتيجية: ترتبط بالأهداف والخطط الرئيسية للمؤسسة وتغطي فترة زمنية طويلة نسبيا، ومن أمثلة القرارات الإستراتيجية مايلي:

- قرارات اختيار مزيج السلعة - السوق (Mix product – Market) التي تساعد على تعظيم معدل العائد على الاستثمار؛

- قرارات تخصيص الموارد على إستراتيجيتها البديلة الخاصة بالفرص المرتبطة بالسلع والسوق؛

- قرارات التنويع؛

- قرارات إختيار توقيت وأزمة البدء في التوسع غير المتكرر.²

O القرارات الإدارية: وهي قرارات الوظيفة التي يتم إتخاذها في مستوى الإدارة الوسطى للوصول إلى الأداء المالي المثالي للأنشطة الوظيفية المختلفة في المؤسسة كالإنتاج والتسويق والتمويل وغيرها.

O القرارات التشغيلية: وتعلق بالتوزيع الداخلي للمواد وترجمة الأهداف والخطط إلى أعمال ومهام قصيرة المدى وتعلق أساسا بالأعمال الروتينية وتعتبر هذه القرارات من اختصاصات الإدارة التنفيذية،

¹ أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإدارية-دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين -، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص:75.

² عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص: 143.

ومنها: تحديد الأسعار؛ ترويج المبيعات؛ برنامج الإنتاج وهي بذلك بأسلوب النشاط المتكرر وتتميز بأنها قابلة للبرمجة، أو يمكن أن تتخذ في إطار معين أو في سياسة محددة مسبقا.¹

المبحث الثاني: نظام المعلومات وعملية إتخاذ القرارات الإدارية

إن توفر المعلومات بخصائصها اللازمة يسمح للمؤسسة بإتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب، فالمعلومات في الماضي كانت عبارة عن كميات ضخمة من المستندات التي تعرقل سير المؤسسة وتقلل من أدائها اليومي، لكن في ظل الأعمال الحالية التي تتميز بالتعقيد أصبحت وسيلة فعالة لإتخاذ مختلف القرارات الإدارية، ومن خلال هذا المبحث سوف نتعرض إلى مفاهيم أساسية حول المعلومات؛ ثم التطرق إلى ماهية نظم المعلومات؛ بالإضافة لتوضيح دور نظام المعلومات في إتخاذ القرارات الإدارية؛ وفي الأخير عرض المراجعة الداخلية كمعيار لمصادقية المعلومات المحاسبية.

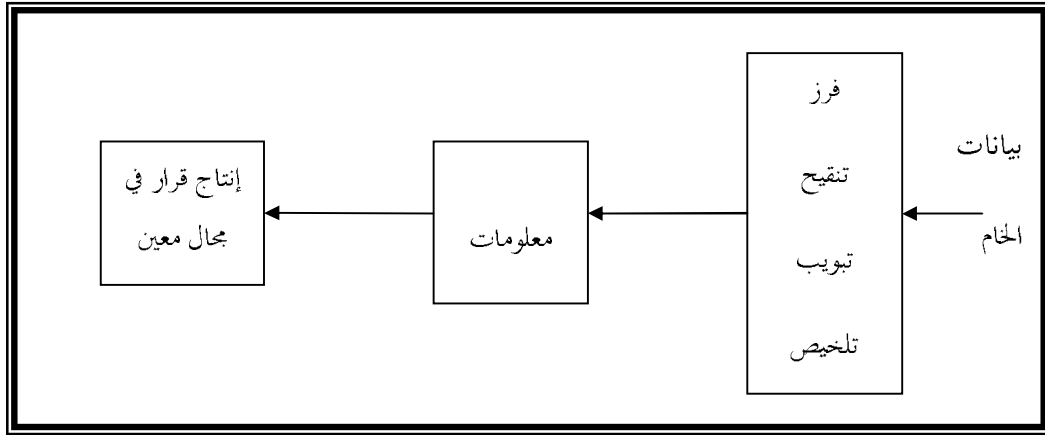
المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المعلومات

أولاً: الفرق بين المعلومات والبيانات

معنى المعلومات (Le information) " هو نظام مصمم يضع في اعتباره توفر المعلومات التي تحتاجها الإدارة بمختلف فروعها في إطار متكامل." كما أن المعلومات هي كافة أنواع البيانات والتقارير المتعلقة بنشاط الإدارة والتي تتم معالجتها بعد أن كانت مادة خام ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

¹ ناصر دادي، الإدارة: التخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص:122.

الشكل رقم: (2-1) تحويل البيانات إلى معلومات



المصدر: نبيل علي، العرب وعصر المعلومات، عالم المعرفة، بدون سنة نشر، ص: 51.

فالمعلومات إذا هي معالجة نتاج معالجة البيانات تحليلًا وتركيبًا لاستخلاص ما تتضمنه البيانات.

ثانياً: مصادر المعلومات وخصائصها

مصدر المعلومات هو ما يحصل منه الفرد على معلومات تحقق احتياجاته، وترضى اهتماماته، ويجب على المديرين الاهتمام بمصادر المعلومات المختلفة حتى يكونوا قادرين على الإدراك، والتنبؤ بالمشكلات المتوقعة، حيث تنقسم مصادر المعلومات إلى:

0 المصدر الوثائقي، ويشمل المعلومات المنشورة وغير المنشورة والمحفظة؛

0 المصدر الميداني، حيث يتم الحصول على المعلومات من مصدرها الأصلي، والتي من طرقها المقابلات الشخصية، المشاهدات الحية، استخدام وسائل الاتصال؛

0 الإنترنت وشبكات المعلومات وبنوك قواعد البيانات وهي الحصول على المعلومات من عدد من البنوك العالمية أو الإقليمية أو المحلية.¹

كما يعتبر مصدر المعلومات أحد المؤشرات الرئيسية للحصول على الحقائق وتنوعها وهناك مصادر أولية وأخرى ثانوية وهذا حسب قربها أو بعدها من مركز القرار كما أن هناك مصادر رسمية وغير رسمية وأخرى داخلية وخارجية.

¹ أحمد الخطيب وخالد زيفان، إدارة المعرفة ونظم المعلومات، الطبعة الأولى، عالم الكتب الحديث، الأردن، 2009، ص: 69.

وقد تكون نازلة على شكل قوانين مثلاً وقد تكون صاعدة كالتقارير، ويمكن سرد أهم خصائص المعلومات في النقاط التالية:¹

- قابلية الجمع: إن جمع المعلومات حيوية وضرورية لكل مؤسسة تريد الاستمرار، فالإدارة في أمس الحاجة إليها حاضراً أو مستقبلاً حيث يتم الاحتفاظ بها وتخزينها إلى حين استعمالها وقد تطورت وسائل تخزين المعلومات في عصر المعلوماتية ومن بينها الأقراص المرنة (flash disque)، الأقراص الصلبة للحاسوب... الخ؛

- إمكانية استعمال المعلومات من طرف الجميع؛

- إمكانية تنقيحها واختيار الأنسب منها؛

- إمكانية تبويبها وتخصيصها؛

- إمكانية استعمالها في الوقت المناسب؛

- السرعة في الاستعمال (سمة العصر)؛

- قابلة للتحقق من صدقها بالتالي مراجعتها وقياسها.

ثالثاً: علاقة المعلومات بعملية إتخاذ القرارات

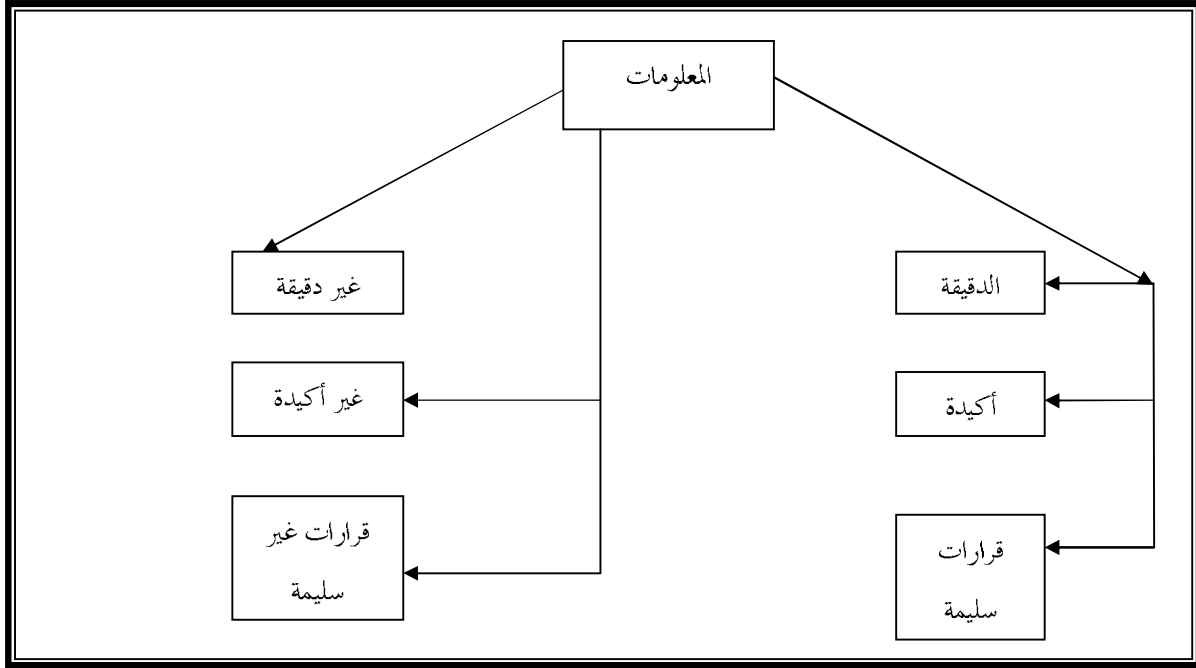
إن عملية إتخاذ القرار تحتاج إلى نطاق واسع من نوعيات المعلومات من الأنشطة التي تقوم بها الإدارات في الماضي والحاضر وما تنوي القيام به في المستقبل ومعلومات عن الأفراد ومعلومات عن الأحداث ونتائجها ومعلومات عن مشاريع التنمية الجارية ومعلومات عن الإحصائيات لكي تسترشد بها .

فنوعية المعلومات وكميتها المتوفرة مؤهلة لتدعيم إتخاذ القرار، لأن كل قرار ناجح متوقف على دقة المعلومات وفعاليتها فكلما كانت المعلومات دقيقة مضمونة وأكيدة كان القرار سليماً، وكلما كانت المعلومات

¹ نبيل علي، العرب وعصر المعلومات، عالم المعرفة، بدون سنة نشر، ص: 51.

غير دقيقة وغير أكيدة كان القرار غير سليم، إن القفز على بعض المعلومات يجعل القرار غير متحكم فيه، فالقرار تفضيل عقلائي بين المعلومات الدقيقة.

الشكل رقم: (2-2) علاقة المعلومات بعملية إتخاذ القرارات



المصدر: أحمد زردومي، أهمية المعلومات في إتخاذ القرارات الإدارية، مجلة الباحث الاجتماعي، قسم علم الاجتماع، جامعة قسنطينة، العدد 10، سبتمبر 2010، ص: 205.

وحسب الدراسة التي قام بها سعيد أوكلي بعنوان استقلالية المؤسسة العمومية الاقتصادية سنة 1994 والتي فيها بين أن عددا كبيرا من المؤسسات الجزائرية تشكو من عدم وصول المعلومات إلى مركز إتخاذ القرارات في الوقت المناسب، حيث أن 76 % من المؤسسات تشتكي من احتكار المعلومات في بعض المستويات و 55 % منها تشتكي من عدم الحصول على المعلومات.

المطلب الثاني: ماهية نظم المعلومات

إن من أهم السمات التي تعيشها المؤسسات في بيئة الأعمال الحالية إنتشار المعلومات بسرعة مما أدى إلى زيادة قيمتها، فتوفر المعلومات داخل المؤسسة يعد بمثابة الركن الأساسي لإتخاذ أي قرار مهما كان نوعه، كما أنه لا يكفي توفير المعلومات بل يجب الاستفادة منها والتعامل معها بشكل متكامل، سواء عن طريق تحليلها أو التحكم الجيد فيها، مما أوجب على المؤسسة أن تتبنى أنظمة حديثة لكافة المستويات لضمان زيادة فعالية قراراتها.

أولاً: مفهوم وأهمية نظم المعلومات

سنقوم بسررد بعض التعاريف حول نظام المعلومات كي نحدد مفهومها واضحا لنظام المعلومات:

O يعرف نظام المعلومات بأنه "عبارة عن تجمع للأفراد والأدوات والمعدات لتشغيل البيانات، ووسائل الإدخال والإخراج، ومعدات الاتصال، ذلك لإمداد الإدارة، والعاملين من خارج الهيئة الإدارية بالمعلومات الدقيقة، والشاملة، والمربطة باحتياجات هذه الفئات، وفي التوقيت المناسب للتخطيط، والتشغيل ومراقبة عمليات المؤسسة".¹

O "هو إطار يتم من خلاله تنسيق الموارد (البشرية والآلية) لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (المعلومات) لتحقيق أهداف المؤسسة".²

O "إن نظام المعلومات هو مجموعة من الأفراد، والتجهيزات، والإجراءات والبرمجيات، وقواعد البيانات، تعمل يدويا أو ميكانيكيا أو آليا على جمع المعلومات، وتخزينها ومعالجتها ومن ثم بثها للمستفيد".³

O ويمكن أن نقول أن نظام المعلومات "هو عبارة عن مجموعة من المكونات المترابطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة وإيصالها إلى مستخدميها بشكل ملائم وفي الوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم لتحقيق أهداف المؤسسة".

¹ محمد علي شبيب، نظام المعلومات لأغراض الإدارة في المنشآت الصناعية والخدمية، دار الفكر العربي، 1984، ص: 4.

² عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات الحاسوبية والحاسوبية، مكتبة دار النشر للثقافة والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص: 20.

³ سليم الحسينية، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الثالثة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 27.

ولنظام المعلومات أهمية بالغة تتمثل في:

- تحسين عمليات وأداء جميع أنواع وأحجام المؤسسات؛
- مساندة عملية إتخاذ القرارات؛
- تدعيم الأعمال التعاونية بين فرق العمل مما يؤدي إلى تقوية المركز التنافسي للمؤسسة في السوق الذي تعمل فيه؛

- تسهم نظم المعلومات في تحقيق نجاح المؤسسات الحديثة والمتعددة الجنسية المعتمدة على التنافسية.¹

ثانياً: مكونات نظام المعلومات

يتكون نظام المعلومات من مكونات رئيسية كما يلي:²

- المدخلات: وهي تلك المفردات والمعطيات التي تصف الأحداث والموجودات التي تدخل النظام؛
- المخرجات: وهي عبارة عن تلك النتائج التي يعمل النظام على الوصول إليها؛
- المعالجة: وهو ذلك الجانب الفني من النظام وهو مجموعة من العمليات الحسابية والمنطقية التي تجري على المدخلات بغرض الوصول إلى المخرجات؛
- الرقابة: هي مجموعة من الإجراءات والقواعد تهدف إلى التحقق من أن النتائج النهائية التي تم الوصول إليها تتماشى مع الأهداف والخطط الموضوعة سابقاً؛
- التغذية العكسية: وتهدف إلى توفير أداة إرشادية لأنشطة النظام وتعمل على تقويم نتائج عمل النظام وتصحيح الأهداف إذا كان هناك عيوب في أهداف النظام.

ثالثاً: أهداف وأنواع نظام المعلومات

توجد ثلاث أهداف رئيسية يهدف نظام المعلومات في المؤسسة إلى تحقيقها هي:³

- تقديم معلومات لأغراض إتخاذ القرارات؛
- تقديم المعلومات التي تساعد في إجراء العمليات اليومية؛
- تقديم المعلومات اللازمة عن مدى تحقيق الإدارة لمسؤوليتها.

¹ عبد الخالق هادي طواف، محاضرات نظم المعلومات وإتخاذ القرارات الإدارية، جامعة عمران، أستاذ إدارة أعمال المساعد في كلية التجارة والاقتصاد، ص: 02.

² كمال الدين الدهراوي وسمير كامل محمد، نظم المعلومات الحاسبية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص: 15.

³ المرجع السابق، ص: 17.

كما أن نظام المعلومات في المؤسسة ينقسم إلى:

V نظم المعلومات الإدارية: كان عقد السبعينات بمثابة مرحلة ولادة ونمو لأنظمة المعلومات الإدارية حيث إتسعت تطبيقاتها في مختلف أنشطة الأعمال، وتعرف نظم المعلومات الإدارية بأنها "نوع من أنواع أنظمة المعلومات المصممة لتزويد إداري المؤسسة بالمعلومات اللازمة للتخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة على نشاط المؤسسة أو لمساعدتهم على إتخاذ القرارات"¹. من خلال هذا التعريف نلاحظ أن نظم المعلومات الإدارية هو نظام شامل أي يعمل على جمع كل المعلومات الضرورية لجميع وظائف الإدارة بهدف دعم الإداريين وخاصة المديرين بإتاحة المعلومات الدقيقة والواضحة في الوقت المناسب لمساعدتهم على تخطيط وتنظيم أعمالهم وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة ومن أجل توفير المعلومات اللازمة لتستعمل وسائل يدوية أو آلية وتستعمل أيضا أنظمة لتحليل وبرمجة هذه المعلومات وعملية الرقابة عليها لنتمكن من استخلاص معلومات ذات كفاءة عالية لإتخاذ قرارات ذات فعالية ومردودية.

إن أنظمة المعلومات الإدارية هي مزيج من معطيات علوم الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات وبحوث العمليات والرياضيات، كل هذه التخصصات شاركت في تطوير أنظمة المعلومات الإدارية وإثرائها بالمعلومات الضرورية لإنتاج تقارير دورية تصف الأوضاع والمنجزات الحالية كتقارير المخزون ،

V نظم دعم القرارات: صممت نظم دعم القرارات في بداية السبعينات على أساس دعم القرارات الفردية، لكن في نهاية الثمانينات توسع مفهوم نظم دعم القرارات بعد أن تبين أن معظم القرارات لا تتخذ بشكل فردي بل بشكل جماعي، لذلك جرى تطوير على هذه النظم لتلي حاجة الجماعة وهذا ما ظهر تحت اسم نظم دعم القرارات الجماعية، و يعرف نظام دعم القرارات على أنه هو نظام مرتبط بالحاسب، ذو تفاعل متبادل يقدم للمديرين طريقة تداول سهلة

¹ سليم إبراهيم الحسيني، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، مؤسسة الورق، عمان، الأردن، 1998، ص 53.

ومبسطة للمعلومات ونماذج إتخاذ القرار من أجل دعم مهام عملية إتخاذ القرارات المبرجة (الروتينية) والغير مبرجة¹.

كما تعرف نظم دعم القرارات الجماعية بأنها "نظام تفاعلي مبني على الحاسب الآلي يسهم في تسيير وحل المشكلات غير المبرجة التي تسعى لحلها مجموعة من متخذي القرارات الذين يعملون معا كفريق"².

من خلال التعريفين نلاحظ أن كلا النظامين يعتمد على الحواسيب الآلية التي تقوم بإعداد التقارير التي تدعم عملية إتخاذ القرار بتزويدها ببعض البيانات التي تتناسب مع احتياجات متخذي القرارات، وتستخدم هذه النظم في مجال مشاكل محددة كاسترجاع معلومات معينة ترتبط بملاحم عملية إتخاذ القرار و بالتالي تقدير المؤثرات و القيود المتعددة التي تحيط بهذه العملية، ومن أهم القدرات التي تقدمها نظم دعم القرارات:³

- 1 — التحليل المعمق للمعلومات باستخدام النماذج و الرسومات و الخرائط؛
- 2 — الوصول المباشر إلى البيانات الوصفية والكمية المستخدمة التي تتلاءم مع ظروف القرار المعين؛
- 4 — عرض البيانات في الشكل الملائم الذي يفضلها المستخدم؛
- 5 — الإجابة الفورية على الإجابات الفردية؛
- 6 — تأكيد العلاقات والاتجاهات المقارنة مما يساعد في عملية حل المشاكل؛
- 7 — إمكانية التفاعل مع كل عناصر النظام المختلفة باستخدام لغة الأوامر التي تسمح بالوصول إلى النظام وسؤاله مباشرة.

¹ محمد السعيد خشبة، نظم المعلومات: المفاهيم، التحليل، التصميم، الطبعة الأولى، مطابع الوليد، القاهرة، 1992، ص: 113.

² سليم إبراهيم الحسنية، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 1998، ص: 250.

³ محمد محمد الهادي، التطورات الحديثة لنظم المعلومات المبنية على الكمبيوتر، الطبعة الأولى، دار الشروق، 1993، ص: 147.

ومن خلال هذه القدرات تظهر أهداف نظم دعم القرارات وتمثل في:¹

- مساعدة المديرين في عمليات إتخاذ قراراتهم للأنشطة شبه البنائية أو شبه المرتبة وغير البنائية.

- الدعم الإداري بدلا من إحلال الحكم.

- تحسين فعالية إتخاذ القرارات بدلا من كفاءتها من خلال جمع البيانات ونماذج التحليل المعقدة.

V نظام معلومات المكتب: يعتبر نظام معلومات المكتب نوعا خاصا من نظم تشغيل المعلومات التي يمكن

استخدامها في نطاق أعمال وأنشطة المكاتب، وهذا حتى تزيد من تحسين قدرات المديرين، والعاملين في إعداد المكاتب، والمستندات، والتقارير القصيرة، والوثائق الخاصة، وغيرها.

ويقوم نظم معلومات المكاتب اليوم على تكامل المعلومات التي نوقشت سلفا، بالإضافة إلى نظم الاتصال عن بعد، وعادة ما تعتمد هذه النظم على البيانات المخزونة نتيجة عمليات التشغيل وقد تستعمل أساليب نقل البيانات في تبادل المعلومات، والمراسلات إلكترونيا بين المكاتب، والمواقع المختلفة، ويمكن أن تستخدم شبكات الحاسبات، والاتصالات لنقل الرسائل إلى أشخاص بعينهم، أو إلى جميع العاملين بالمكاتب في الوقت نفسه.²

¹ سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار اليازوري، عمان، الأردن، 1997، ص: 34.

² عبد الغفار حنفي وعبد السلام أبو قحف، تنظيم وإدارة الأعمال، مرجع سابق، ص: 612-613.

المطلب الثالث: دور نظام المعلومات في عملية إتخاذ القرارات الإدارية

لا يمكن لأي متخذ قرار أن يقوم بإتخاذ قرار رشيد أو الوصول إلى قرارات سليمة دون توفير المعلومات اللازمة والتي على أساسها يتخذ القرار المناسب، لذلك تعتبر نظم المعلومات المختلفة داخل المؤسسة بمثابة الكفيل لتوفير المعلومات، وسنبرز في هذا المطلب الدور الذي تلعبه نظم المعلومات في عملية إتخاذ القرارات الإدارية داخل المؤسسة.

أولاً: دور نظام المعلومات الإدارية في عملية إتخاذ القرار

لتوضيح دور نظم المعلومات الإدارية سوف نتطرق لطبيعة الدور الذي يمكن أن تلعبه نظام المعلومات في كل مرحلة من مراحل عملية إتخاذ القرار والتي تم تقسيمها من قبل عالم الإدارة المعروف "هربرت سليمان" إلى أربعة مراحل:

O دور نظم المعلومات الإدارية في مرحلة الاستخبارات: إن أهم ما تحتاجه مرحلة الاستخبارات هو مسح البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، ونظم المعلومات المبنية على الحاسب الآلي يمكن أن تفيد بشكل فعال صانع القرار في هذه الخطوة من خلال كم المعلومات الذي يتم تخزينه سابقاً، كما تسهم نظم المعلومات في هذه المرحلة من خلال ما تقدمه من تقارير في تسيير عملية البحث عن المشكلات وذلك بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط من خلال "التقارير الدورية" أو "التقارير بالاستثناء" في حالات ظهور المشاكل، أو من خلال "التقارير الخاصة" في حالة حاجة المديرين لمعلومات لا تحتويها التقارير الدورية أو بالاستثناء السابق.¹

O دور نظم المعلومات الإدارية في مرحلة التصميم (تخطيط الحلول البديلة): تشمل هذه المرحلة عملية إكتشاف وتنمية أو تحليل كل بدائل التصرفات المتاحة أمام متخذ القرار والنظم التي تساعد في هذه المرحلة ينبغي أن تكون ذات طبيعة مرحلية أو متتابعة وعادة ما تكون الخطوات المتتابعة شاملة للخطوات التالية:

- تدعيم عملية فهم المشكلة؛

- تدعيم عملية إيجاد الحلول البديلة؛

¹ عبد الرحمن الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية: المعايير والتقييم والتصحيح، دار زهران للنشر والتوزيع، 1997، ص: 292.

- تدعيم عملية اختبار مدى إمكانية تطبيق الحلول البديلة.¹

O دور نظم المعلومات الإدارية في مرحلة الاختيار: يواجه متخذ القرار في هذه المرحلة العديد من البدائل التي يجب أن يختار من بينها يصبح البديل المختار هو القرار الذي تترتب عليه مجموعة من التصرفات والأفعال.

ويمكن أن تسهم نظم المعلومات في هذه المرحلة من خلال إجراء عمليات التقييم الكمي للبدائل؛

O دور نظم المعلومات الإدارية في مرحلة التنفيذ: في هذه المرحلة يتم وضع الحل الذي تم التوصل إليه موضع التنفيذ، وغالبا ما تتطلب مرحلة التنفيذ إجراء تغييرات معينة يستلزمها هذا الحل مثل إعادة تخصيص الموارد المالية المتاحة، تدريب العاملين، تغييرات تنظيمية... وغيرها.

وكنتيجة لأن تنفيذ القرار يتطلب إقناع الأطراف المشاركة وتلك التي سوف تقوم بالتنفيذ فإن الأمر يحتاج إلى عمليات اتصال بين العديد من الأطراف المعنية بالقرار، ومن ثم يمكن استخدام النظم الخبيرة في عمليات التفسير والتبرير المصاحبة للقرار الذي تم صنعه حتى يسهل تنفيذه.²

ثانيا: دور نظم المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرار

يعرف نظام المعلومات المحاسبي هو إحدى مكونات التنظيم الإداري يختص بجمع، وتبويب، ومعالجة، وتحليل، وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لإتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية والخارجية،³ كما أن تعتبر نظم المعلومات المحاسبية جزء من نظم المعلومات الأخرى، فهو يمثل حلقة الوصل الأساسية بين الأحداث التي حدثت في البيئة ومستخدمي المعلومات، أما القناة الأخرى التي يمكن عن طريقها تدفق المعلومات لإيصالها

¹ إسماعيل السيد، نظم المعلومات الإدارية لإتخاذ القرارات، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص: 255.

² إسماعيل مناصرية، دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية عملية إتخاذ القرارات الإدارية-دراسة حالة الشركة الجزائرية للألنيوم (ALGAL)، مرجع سابق، ص: 109.

³ حسين مصطفى هاللي، تصميم وتقييم نظم المعلومات المحاسبية، ندوة الدعم المؤسسي والمعلوماتي لعمل مراكز الإستراتيجية في الحكومة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 6-10 فبراير 2004، ص: 15.

للمستخدمين فهي النظم الفرعية حيث أن هذه النظم تقوم بدور ثانوي بإمداد مستخدمي المعلومات ببيانات عرضية واستثنائية أي المعلومات التي لا يوفرها النظام المحاسبي.¹

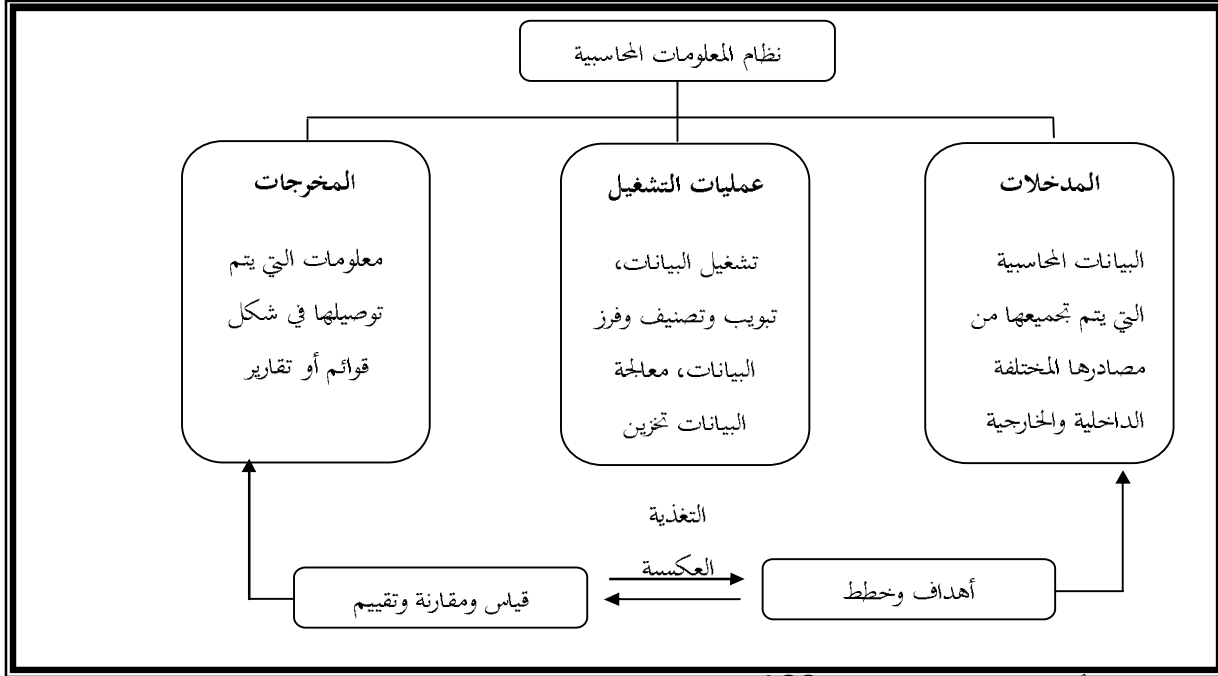
إن نظام المعلومات المحاسبية يمكن أن يساعد في تشخيص المشاكل المحتملة لتوفير كل ما يحتاجه متخذ القرار في المراحل المذكورة في عملية إتخاذ القرار ومعالجة حل المشاكل، فالتقارير المحاسبية يمكن أن تساعد في تشخيص المشاكل المحتملة لتوفير أدوات تحليلية ونماذج إتخاذ قرارات مختلفة وكذلك يمكن أن يوفر القدرة على استرجاع البيانات اللازمة لخطوات تلك العملية.

كما أن نظام المعلومات المحاسبية يؤدي دورا هاما ورئيسيا في إدارة تلفق المعلومات داخل دوائر وأقسام المؤسسة، وخارجها مع المستخدمين الخارجين للقوائم المالية للمؤسسة، وينبع الدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات من صلاحية - درجة الانتفاع بها - هذه المعلومات، ودرجة الصلاحية هنا تعتمد على عوامل كبيرة، منها الهدف من استخدام المعلومات والطرف الموجه إليه المعلومات وإلى أي حد تشبع هذه المعلومات احتياجاته المعلوماتية، وما هي البدائل المتاحة لهذه المعلومات، وتوقيت إصدارها،² والشكل التالي يوضح نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة.

¹ المرجع السابق، ص: 9.

² نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرار - دراسة حالة مجمع صيدال -، مذكرة ماجستير تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة تلجي عمار بالأغواط، 2006-2007، ص: 123.

الشكل رقم (2-3): نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة



المصدر: نفاذ أحمد، مرجع سابق، ص: 123.

المطلب الرابع: المراجعة الداخلية كمعيار لمصادقية المعلومات المحاسبية

تعتبر القوائم المالية كمصدر أساسي للحصول على المعلومة المحاسبية الضرورية لإتخاذ القرارات المناسبة، مما يستلزم ضرورة تأكيد مصداقية هذه المعلومات بقدر كافٍ.

كما أنه نقصد بالمصادقية يجب أن تتوافق المعلومات المحاسبية مع الأحداث الإقتصادية التي تعبر عنها تلك المعلومات ومعنى ذلك أن إعداد تلك المعلومات يجب أن يكون بأمانة وصدق.

وتعرف المصادقية بأنها القدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة ويتحقق ذلك بتوافر (الصدق، وقابلية التحقق، والحيادية)، وترى لجنة المعايير المحاسبية أن خاصية الوثوق بالمعلومة المكتملة لخاصية الملائمة أن تكون موثوقة ولتكون المعلومة مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الوثوق إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز.

ويعتقد أحد الباحثين أنه لكي تتحقق الثقة بالمعلومات المحاسبية يلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، وأنه بالإمكان التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح، وهذا يعني أن تكون هذه المعلومات ذات دقة عالية، فيما يرى أن التمثيل الصادق هو العنصر الأكثر أهمية الذي يتعلق بمسألة التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها.¹

وحث يتسن للمراجع الداخلي تأكيد مصداقية وعدالة القوائم المالية يجب عليه تحقيق التأكد من مايلي:²

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر؛

- إكتشاف ما قد يكون من أخطاء أو الغش؛

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها؛

- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة للأهداف المرسومة؛

- الحصول على البيانات المحاسبية والمعلومات المؤيدة؛

- قياس النتائج المتحصل عليها مع إفصاح الإدارة؛

- إصدار الرأي الفني المحايد.

ويرى الباحث أحمد النقا أن المراجعون الخارجيين هم الذين يعتبرون مسئولون عادة عن إبداء الرأي نحو مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج المؤسسة، ويرجع السبب في أن المراجع الخارجي معرض للفشل في إكتشاف الأخطاء الهامة نسبيا، وأن إكتشافها يتوقف على تطبيق معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، لذلك يجب أن يتأكد أيضا المراجع الداخلي من خلو القوائم المالية من الأخطاء سواء كانت هامة أو غير هامة نسبيا من ناحية، كذلك فإن تقليل الأخطاء فيها يعطي صورة أفضل لعملية الفحص التي يجريها المراجع الخارجي، وبالتالي تضيق نطاق الفحص لنظام الرقابة الداخلية مما يخفف من قيمة أتعاب المراجع الخارجي من ناحية ثانية،

¹ وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص: 40.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، 200، ص: 14.

وعلى اعتبار أن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يعتبر بمثابة أحد موارده، ولذلك فإن تبديد جزء من هذا المورد وعلى اعتبار أن المراجع الداخلي أحد موظفي المؤسسة يعمل على المحافظة على موارد المؤسسة.¹

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

ومما سبق نستنتج أن المراجعة الداخلية تلعب دورا كبيرا في تأكيد صدق وشرعية المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي، مما يؤدي إلى زيادة قيمة هاته المعلومات من قبل مستخدميها وخاصة في عملية إتخاذ قراراتهم وترشيدها.

¹ نفاذ أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرار -دراسة حالة مجمع صيدال -، مرجع سابق، ص: 80-81.

المبحث الثالث: دور تقرير المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية

يلعب تقرير المراجعة الداخلية دورا فعالا في المؤسسة إذ اعتمادا عليه يتم إتخاذ مختلف القرارات الإدارية أو بناءا عليه يتم تغيير قرارات سيتم إتخاذها مستقبلا، وكذلك الإعتماد عليه لرسم سياسات المؤسسة الحالية والمستقبلية، ونظرا للدور الذي يلعبه التقرير في هذه المهمة يجب على المراجع الداخلي بعد الدراسة الوافية التي قام بها على ضوء برنامج المراجعة الداخلية أن يقوم بإعداد التقرير وفقا لشروط وضوابط وذلك بغية زيادة من فعالية التقارير المقدمة للإدارة، لذلك في هذا المبحث سنتطرق إلى أهمية تقرير المراجعة الداخلية والجهات المستفيدة منه، ثم المواصفات المطلوبة لإصدار تقرير المراجعة الداخلية ذات جودة، والتطرق إلى العناصر الرئيسية الواجب توفرها في تقرير المراجع الداخلية.

المطلب الأول: أهمية تقرير المراجعة الداخلية والجهات المستفيدة منه

يعد التقرير بمثابة المنتج النهائي لمهمة المراجعة التي قام بها المراجع الداخلي داخل المؤسسة والذي يعبر عن تنفيذ مسؤولياتهم كما ينبغي، لذلك يجب التركيز على عملية المراجعة الداخلية كلها وذلك لضمان فعالية التقارير، كما يؤكد أحد الباحثين على أن عمل المراجعة الجيد يجب ألا تتبعه تقارير ذات جودة منخفضة، حيث إن التقارير الفعالة ذات الجودة توطد العلاقة مع المستفيدين من الخدمات المراجعة، وتضيف قيمة إلى نتائج عمل المراجعة الداخلية الجيد، ويمكن تعريف التقرير "عرض لمعلومات جديدة أو تحليلا لقرار أأخذ في الماضي أو توصية بإتخاذ قرار مستقبلا".

ومن خلال التقرير فإن المراجع الداخلي يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:¹

-الإبلاغ عن الملاحظات والتوصيات الناتجة عن عملية المراجعة والتغيير للأفضل؛

-عكس مجهود إدارة المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا؛

-إبداء التوصيات اللازمة بالنسبة لتطوير إجراءات العمل، ونقل الأفكار والمعلومات وتبادلها.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص:93.

وبما أن تقارير المراجعة الداخلية تعتبر الوسيلة لنقل الحقائق التي ظهرت أثناء المراجعة إلى عدة أطراف، حيث أن من بين الأطراف المستفيدة من هذه التقارير هي:¹

أولاً: المراجع الداخلي نفسه

0 يعمل تقرير المراجعة الداخلية على توصيل الغرض والنطاق ونتائج عمل المراجعة وكوسيلة اتصال فعالة مع الإدارة؛

0 يعتبر التقرير دليل أساسي على ما قام به المراجع من أعمال خلال تنفيذ عملية المراجعة؛

0 يعمل التقرير على إبداء رأي المراجع نحو التحسينات المطلوبة الهادفة؛

0 يفصح التقرير عن المنتج النهائي لعملية المراجعة لذلك ينبغي خضوعه للفحص والمراجعة من حيث محتواه وتنظيمه ونوعه؛

0 يعتبر أحد الوسائل التعليمية والتدريبية لأعضاء فريق المراجعة فالإطلاع على محتوياته وكيفية صياغته يعمل على زيادة واكتساب مهارات المراجعة؛

0 يعتبر التقرير في حد ذاته أداة لمتابعة عملية المراجعة ودليلاً على أداء العمل.

ثانياً: الإدارة التشغيلية

0 يمثل التقرير فحص مستقل يتناول الأنشطة الرقابية؛

0 يؤدي التقرير دوراً بارزاً في تحفيز العاملين لدى الإدارات التشغيلية؛

0 يحفز ويثير أفراد الإدارة العليا نحو الموضوعات التي تخص الإدارة التشغيلية والتي قد لا يجزؤ المديرون على طرحها لتخوفهم من اللوائح والروتين السائد؛

0 يعتبر التقرير بمثابة نافذة للمديرين التشغيليين للإفصاح عن آرائهم وأعمالهم؛

¹ منتصر أحمد سالم الحجازي، أثر تطبيق الجودة الشاملة على تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية -دراسة حالة الشركات الصناعية الحاصلة على الايزو في قطاع غزة-، رسالة المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص:66.

O يعتبر التقرير أداة لتقييم الأداء.

ثالثا: الإدارة العليا

O يوفر تقرير المراجعة الداخلية معلومات تفصيلية عن العمليات وأوجه الرقابة التي لا تحتويها تقارير أخرى والتي تعتبر مفيدة للإدارة العليا؛

O يخدم التقرير الإدارة العليا من حيث كونه يحتوي على معلومات متميزة؛

O وسيلة أخبار الإدارة العليا بنتائج المراجعة الداخلية عن الأنشطة وعن الأشخاص محل المراجعة؛

O يساعد على تنفيذ ما خططت له الإدارة العليا؛

O يعمل على زيادة فاعلية عملية الرقابة فالمراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية هدفها إيضاح نقاط الضعف والأخطاء؛

O يعتبر تقرير المراجعة الداخلية وسيلة لطمأنة الإدارة العليا على تطبيق القواعد واللوائح وبيان أية تجاوزات فيها.

رابعا: المراجع الخارجي

يمثل تقرير المراجعة الداخلية مصدر للمعلومات التي يحتاج إليها المراجع الخارجي لإلقاء الضوء على أداء الإدارة العليا، كما أن تقرير المراجعة الداخلية يوضح للمراجع الخارجي مناطق المشاكل داخل المؤسسة.

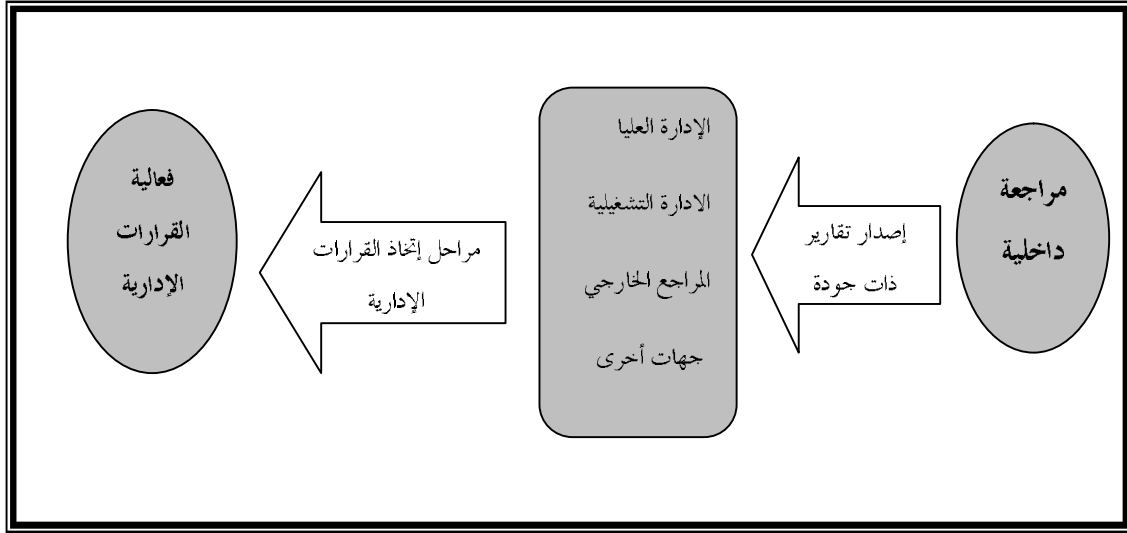
خامسا: أطراف أخرى

يقدم تقرير المراجعة الداخلية خدمة إلى أطراف أخرى خلافا لما سبق ذكره، فقد يحتاج إليه بعض الهيئات والمصالح الحكومية عند طلبها بعض البيانات عن أداء المؤسسة.

مما سبق يتبين أن المراجعة الداخلية هي أداة تغذية عكسية، إذ أن من خلال قيامها بفحص كل العمليات والأنشطة ثم الخروج ببعض التوصيات حيث تكون هذه التوصيات عبارة عن مدخلات تقوم مختلف الأطراف السالفة الذكر بتشغيلها من جديد ومن ثم إعطاء مخرجات جديدة أكثر فعالية يتم من خلالها بتعديل الخطط

وتطويرها والاستفادة من أخطاء الماضي، كما تؤدي جودة تقارير المراجع الداخلي داخل المؤسسة إلى ترشيد الإدارة العليا في إتخاذ القرارات الإدارية الصائبة.

الشكل رقم (2-4): يوضح حركة تقارير المراجعة الداخلية داخل المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة.

من خلال الشكل رقم (2-4) نلاحظ أن مخرجات عمل المراجعة الداخلية تتمثل في التقارير التي يتم إرسالها لعدة جهات من الإدارة العليا إلى غاية المراجع الخارجي، وهذا ما يبين مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل القرارات المتخذة من خلال التقارير التي تعتمد عليها الجهات المرسل إليها في عملية إتخاذ القرارات الإدارية عبر مراحلها المختلفة، مما يدل على أن جودة وفعالية القرارات المتخذة لها علاقة بجودة وفعالية التقارير الصادرة عن المراجعة الداخلية أي أن تقارير المراجعة الداخلية تساهم في دعم وتفعيل القرارات الإدارية من خلال تحديد المشكل أو من خلال إيجاد البدائل أو إختيار البدائل المناسبة، كما أن على المراجع الداخلي ضرورة الاهتمام بجودة التقرير الذي يقوم بإعداده لما له أهمية في مراحل عملية إتخاذ القرار، ويمكن مقارنة النتائج المحققة من عملية إتخاذ القرار مع نتائج وتوصيات والاقتراحات التي تم الاستعانة بها في عملية إتخاذ القرار.

المطلب الثاني: مواصفات إصدار تقارير المراجعة الداخلية ذات جودة

كما رأينا في المطلب السابق أهمية تقارير المراجعة الداخلية من خلال أنها تخدم عدة أطراف، لذلك على المراجع الداخلي أن يراعي عند إعداد تقرير المراجعة بعض المواصفات بغية تحقيق الهدف الأساسي من عملية المراجعة والمتمثلة في النقاط التالية:¹

0 عدم التحيز أي تحري الصدق والأمانة؛

0 عدم إستخدام المصطلحات الغامضة؛

0 تناسب وتلائم صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه؛

0 توضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها عند عملية المراجعة؛

0 عدم تأخير نتائج المراجعة أي الوقت المناسب.

وتعدد آراء الباحثين حول هذه المواصفات إلا أنها تتفق جميعها في وجوب توافر الخصائص التالية: الموضوعية، الوضوح، الملائمة، الدقة، الشمول، القدرة على الإقناع، التركيز، الإفصاح.

كما حدد أحد الباحثين في دراسته عن إرشادات معايير إعداد التقارير المالية أن المواصفات الواجب توافرها لجودة التقارير كالتالي:

0 الملائمة؛

0 المصدقية؛

0 التجانس؛

0 الابتكارية.

¹ حلمي أحمد جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 320-321.

وقد أشار في هذه الدراسة إلى أن الملائمة تتمثل في:

o القيمة التنبؤية للمعلومات؛

o القيمة التأكيدية للمعلومات؛

o القيمة التصحيحية للمعلومات؛

o الحداثة والوقتية.

بينما تتحقق المصادقية من خلال العناصر التالية:

o صدق وعدالة التمثيل؛

o الشمولية.

مما سلف ذكره يمكن القول أنه لا يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في تفعيل إتخاذ القرارات الإدارية إلا عند إيصال التقرير إلى الجهات المستفيدة يتميز بمواصفات معينة في الوقت المناسب يمكنها من إتخاذ قرارات صائبة وفعالة.

المطلب الثالث: العناصر الشكلية لتقارير المراجعة الداخلية

كما بينا سابقا كيف ينعكس تقرير المراجعة الداخلية على فعالية إتخاذ القرارات الإدارية باعتبار أن المراجعة الداخلية أداة تغذية عكسية لوظيفة الإدارة، لذلك يجب على المراجع الداخلي إعداد التقرير ويظهره بالشكل التالي:

0 عنوان التقرير: يجب استخدام عنوان مناسب وذلك لمساعدة القارئ على التعرف على هذا التقرير، والتفرقة بينه وبين أية تقارير أخرى.¹

0 الأطراف الموجه إليها التقرير: وهي الجهة التي أصدرت للمراجع الأمر للقيام بأعمال المراجعة.²

0 الفهرس، المقدمة، والعرض:³

-الفهرس المفصل يسمح بالإطلاع على مضمون التقرير والانتقال بين العناوين؛

-المقدمة قصيرة وتتضمن: تذكير بمجال العمل وأهداف المهمة، وصف قصير لتنظيم للوظيفة أو الوحدة التي تم مراجعتها لإعلام السلطة؛

-العرض: يسمح بتقديم صورة عن عمليات المراجعة ويكون قصير صفحة أو نصف صفحة، وثيقة تسمح للقارئ بالحصول على رأي عند الانتهاء من القراءة، ويعرض المراجع نتائج تقييم جودة الرقابة الداخلية.

0 تاريخ تقرير المراجع: يجب أن يؤخر المراجع التقرير بتاريخ يوم اكتمال عملية المراجعة، فالتاريخ يوضح للقارئ أن المراجع قد أخذ في اعتباره تأثير الأحداث والمعاملات، التي كان على علم بها والتي حدثت حتى هذا التاريخ على القوائم المالية وتقرير المراجعة.

¹ جورج دانيا غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص:110.

² يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص: 110.

³ عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات الخاسبي للمؤسسة - دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية الدورة"مبيعات-مقبوضات"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص:118.

0 توقيع المراجع: يجب أن يحتوي التقرير على توقيع المراجع وذلك باعتباره المسؤول عن عملية المراجعة. وفي الأخير تعد العناصر المذكورة أعلاه بمثابة عناصر أساسية واجب احترامها أثناء إعداد التقرير باعتباره ثمرة عملية المراجعة التي قام بها المراجع الداخلي، فاحترام هاته العناصر يزيد من فعالية تقرير المراجعة الداخلية الذي تم إصداره.

المطلب الرابع: إسهامات تقارير المراجعة الداخلية في عملية إتخاذ القرارات الإدارية

كما قلنا سابقا أن التقرير يعتبر المنتج النهائي لمهمة المراجعة الداخلية، لذلك سنتطرق في هذا المطلب إلى متابعة كيف يمكن لتقرير المراجعة الداخلية أن يكون وسيلة لوظيفة المراجعة الداخلية تدعم وتساهم في عملية إتخاذ القرارات الإدارية، وهذا من خلال خطوات عملية إتخاذ القرار.

1. مرحلة تحديد المشكلة: يعتبر متخذ القرار أن المشكلة هي موقف غامض أو خطر عليه مواجهته أو تجنبه لذلك فهو يعتمد على الإقتراحات المقدمة في التقارير الناتجة عن عملية المراجعة الداخلية حول هذا المشكل (الخطر).

2. في مرحلة إيجاد البدائل: تساهم عملية المراجعة الداخلية في هذه المرحلة في إيجاد مجموعة البدائل ويكون ذلك في شكل الإقتراحات المقدمة في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة.

3. تقييم وتقويم البدائل: يبرز دور المراجعة الداخلية في هذه الخطوة في أنها تعمل على تقديم وإقتراح البدائل التي تراها مناسبة في التقرير النهائي وهنا بعد دراسة المشكل، حيث أنه يتم تقديم الإقتراحات الفعالة والمناسبة للوضع المدروس، وبذلك تكون تلك الإقتراحات المقدمة، كبداية يتم مناقشتها وتقييمها وتقويمها مع الجهة التي سوف يصدر منها القرار.

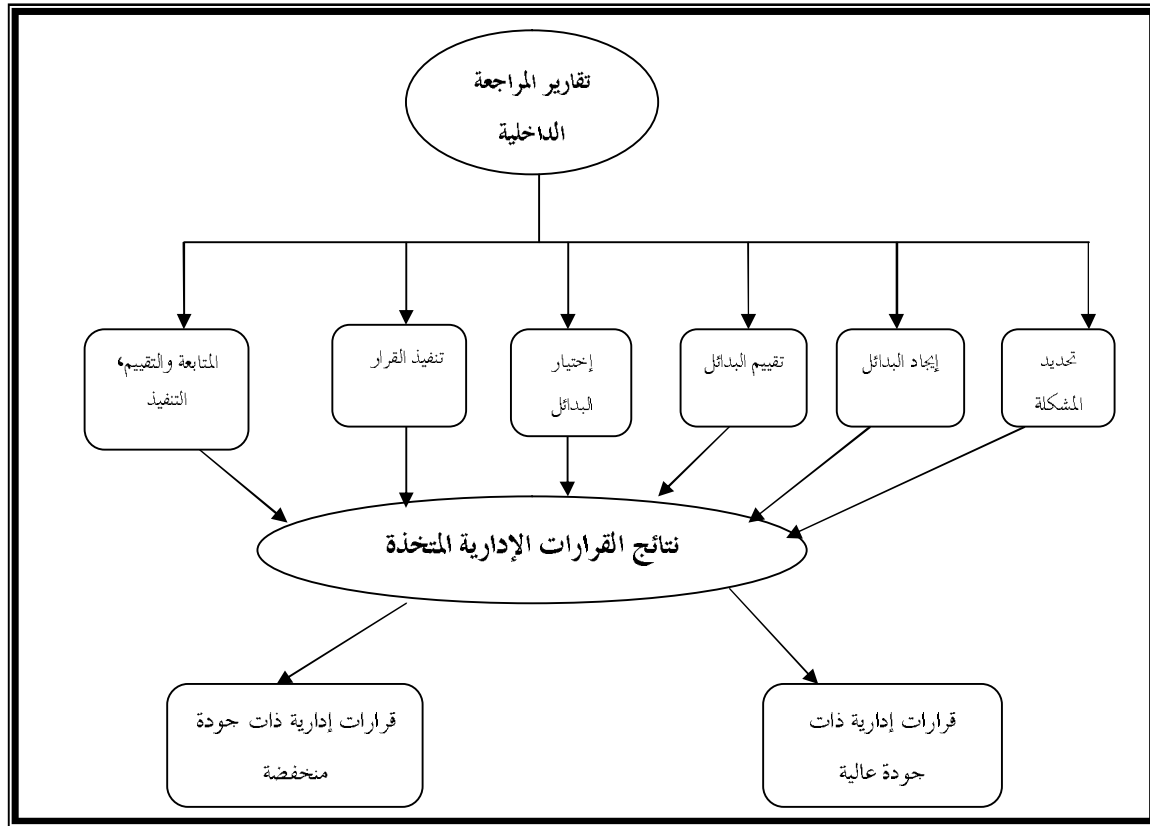
4. إختيار البديل أو الحل الأفضل: في هذه الخطوة يزيد دور المراجعة الداخلية في عملية إختيار البديل الأفضل، وهذا من خلال الإقناعات المستمرة على إختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي، وأن متخذ القرار في العادة يستشير المراجع الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حال أو حتى البدائل الأخرى التي تم إقتراحها من الجهات الأخرى غير المراجعة الداخلية.

5. المتابعة والتقييم: بما أن طبيعة عمل المراجعة الداخلية رقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة فهي في هذه الخطوة ترفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة المراجعة الداخلية في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد للمشكلة ثم للبدائل ثم إختيار البديل الأفضل... ، من شأنه أن يجعل قسم المراجعة الداخلية أن تسهر على التطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على التوريد المتوالي للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة.¹

نلاحظ من خلال كل هذه الخطوات أن لتقرير المراجعة الداخلية دوراً أساسياً في كل مرحلة من مراحل عملية إتخاذ القرار، إذ أنه يعتبر الوسيلة الوحيدة التي تنقل الحقائق بين عملية المراجعة الداخلية والإدارة لذلك ف جودة التقرير حتما سوف تنعكس على عملية إتخاذ القرارات الإدارية، أي أن التقرير ذات الجودة العالية سوف يؤدي بالتأكيد إلى إتخاذ قرارات إدارية فعالة بينما إذا كان تقرير المراجعة الداخلية ذات جودة منخفضة سوف يؤدي إلى إتخاذ قرارات إدارية غير سليمة أو تؤدي إلى إتخاذ قرار إداري غير مضمونة نتائجه المستقبلية.

¹ بتصرف: نفاذ أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرار -دراسة حالة مجمع صيدال -، مرجع سابق، ص: 137-145.

الشكل رقم (2-5): تقارير المراجعة الداخلية ومراحل إتخاذ القرارات الإدارية



المصدر: من إعداد الطالبة.

خلاصة الفصل:

تعتبر عملية إتخاذ القرارات الإدارية في العصر الحالي جوهر العملية الإدارية، لذلك فإن نجاح أي مؤسسة إقتصادية يتوقف على مدى فعالية القرارات الإدارية المتخذة باختلاف أنواعها وفي جميع مستوياتها الإدارية وعلى مدى تفهم متخذي القرار لأهمية عملية إتخاذ القرارات الإدارية وإعتبارها إحدى الوظائف الرئيسية وحسن إدارة هذه الوظيفة وإعطائها أهمية من حيث الاهتمام بتوفير مختلف المعلومات التي تضمن فعالية القرار المتخذ من حيث الوقت المناسب لإتخاذه ومن حيث صحة إختيار الأساليب المناسبة لتنفيذه، كما أن ضمان صحة وصدق المعلومات بإعتبارها المحرك الأساسي لعملية إتخاذ القرارات الإدارية يرجع بدرجة الأولى لمدى اهتمام إدارة المؤسسة بقوة وفعالية نظم المعلومات الإدارية بصفة عامة ونظم المعلومات المحاسبية بصفة خاصة كونها تضمن جودة المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الإدارية.

ويأتي دور وظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة لتضمن صحة مختلف المعلومات والبيانات المالية ولتدعم وتزيد من فعالية عملية إتخاذ القرارات بمراحلها المختلفة من خلال التقارير التي يقوم المراجع الداخلي بإعدادها بإعتبارها مخرجات عمل وظيفة المراجعة الداخلية لذلك لابد على المراجع الداخلي من إعطاء أهمية بالغة لإصدار تقارير ذات جودة عالية توفر المعلومات اللازمة لمختلف متخذي القرار في جميع المستويات الإدارية داخل المؤسسة.

تمهيد:

يتناول هذا الفصل الدراسة التطبيقية لموضوع البحث، والذي يهدف إلى التعرف على واقع المراجعة الداخلية داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ودورها في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية، من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموزع على عينة من المؤسسات وعرض ومناقشة النتائج المتوصل إليها، ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل سنتطرق إلى المباحث التالية:

Ⅴ المبحث الأول: منهجية الدراسة وتحليل الخصائص الشخصية لأفراد العينة

Ⅴ المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

المبحث الأول: منهجية الدراسة وتحليل الخصائص الشخصية لأفراد العينة

ستتطرق في هذا المبحث وصفا لمنهج الدراسة ومجتمع عينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة (Questionnaire)، وطريقة صياغتها، وطرق توزيعها وأخيرا المعالجة الإحصائية التي من خلالها تحليل نتائج الاستبيان.

المطلب الأول: كيفية صياغة الاستبيان وتوزيعه

سنقوم في هذا المطلب بسرد إجراءات وطرق توزيع استمارات الاستبيان الخاصة بالدراسة.

أولا: كيفية صياغة الاستبيان

لصياغة الاستبيان تم الاعتماد على ما تطرقت له في الجانب النظري بالإضافة للإطلاع على الكتب والبحوث السابقة للدراسة ثم قمت بإجراء مقابلات مع مسيري المؤسسات والمصالح للتأكد من مدى معلوماتهم بموضوع الدراسة ومن قدرتهم على الإجابة على أسئلة الاستبيان وحاولت أن ألتزم بالنقاط التالية:

- الابتعاد عن الأسئلة المزدوجة؛
- تقسيم الأسئلة حسب فرضيات الدراسة؛
- أن لا تتطلب أسئلة الاستبيان تفكير عميق أو القيام بعمليات حسابية معقدة؛
- الالتزام بتسلسل الأسئلة وتدرجها.

حيث تم تقسيم الاستبيان (Questionnaire) إلى قسمين: القسم الأول معلومات عامة حول الجنس، العمر، المؤهل العلمي، نوع المنصب وسنوات الخبرة بالمؤسسة والقسم الثاني يتضمن أسئلة الدراسة ويتفرع إلى ثلاث محاور:

o المحور الأول: يتكون من 1 إلى 9 أسئلة وقد تم إدراج هذا المحور للتعرف على وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية المدروسة بالعينة وهذا بهدف الإجابة على التساؤل الأول؛

o المحور الثاني: يتكون من 1 إلى 10 أسئلة هدفها التعرف على مدى اهتمام المراجع الداخلي بإعداد تقارير ذات جودة وهذا للإجابة على التساؤل الثاني؛

o المحور الثالث: وهو المحور الرئيسي بالاستبيان ويتكون من 1 إلى 9 أسئلة هدفها معرفة كيف يمكن لتقارير المراجعة الداخلية المساهمة في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية على جميع مستوياتها الإدارية وقد تم إدراج هذا المحور في أداة الدراسة بغية الإجابة على التساؤل الثالث.

ومن ثم قمت بعرضه على بعض الأساتذة بالجامعة بغية تعديله وإخراجه في صيغته النهائية.¹

ثانيا: طرق توزيع الاستبيان

بغية تعميم الدراسة على بعض ولايات الوطن حيث تم توزيع استمارات الاستبيان بالاعتماد على الطرق الآتية:

- توزيع خمس استمارات استبيان على كل مؤسسة إقتصادية؛
- تسليم الاستمارات لأفراد العينة مباشرة لعدد محدود من المؤسسات الإقتصادية داخل ولاية الوادي؛
- تسليم الاستمارات لأفراد العينة بطريقة غير مباشرة من خلال مساعدة بعض الزملاء ببعض الولايات الأخرى كورقلة وبسكرة بالإضافة إلى المسيلة.

¹ أنظر الملحق رقم (01).

المطلب الثاني: مكونات الدراسة التطبيقية

أولاً: عينة مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة من جميع متخذي القرار داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حيث تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى فئتين وهي:

- الفئة الأولى والتي تتكون من الإدارة العليا والوسطى المتمثلة في المدير ونائبيه بالإضافة إلى رؤساء الدوائر داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- الفئة الثانية والتي تتكون من الإدارة الدنيا وهم رؤساء المصالح والموظفين الماليين أو المحاسبين داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وكان الغرض من محاولة تعميم الدراسة على الفئتين المذكورة أعلاه هو التعرف على مدى إستعانة متخذي القرار في جميع المستويات الإدارية داخل المؤسسة الاقتصادية بتقارير المراجعة الداخلية لأن الموضوع يرتبط بدعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية، مما يستدعي ضرورة دراسة والوصول إلى نتائج فعلية محققة من نتيجة الاستعانة بوظيفة المراجعة الداخلية.

ثانياً: عينة الدراسة

يتكون عينة الدراسة من عينة عشوائية تتضمن عدد من المسيرين والمديرين ورؤساء المديريات أو الدوائر و من رؤساء مصالح أقسام المحاسبة والمالية داخل مختلف المؤسسات الاقتصادية لأربع قطاعات على التوالي: صناعي، تجاري، خدماتي، مختلط بعدة مؤسسات اقتصادية داخل الوطن، حيث تم توزيع (70) استمارة بطريقة عشوائية على أفراد المجتمع ولم يسترجع منها إلا (55) استمارة وبعد فحصها تم إلغاء منها (18) استمارة وذلك لعدم توفر الشروط المطلوبة لهذه الدراسة، كما أن عدد الاستمارات الخاضعة للدراسة (37) أي ما تعادل نسبة (52.85%) وهي نسبة مقبولة للدراسة الإحصائية.

الجدول رقم (3-1): توضيح إحصائيات استثمارات الدراسة

البيان	العدد	النسب المئوية
الاستثمارات الموزعة	70	%100
الاستثمارات المسترجعة	55	%78.57
الاستثمارات الملغاة	18	%25.71
الاستثمارات الخاضعة للدراسة	37	%52.85

المصدر: من إعداد الطالبة.

المطلب الثالث: منهجية الدراسة التطبيقية

أولاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لتفريغ الاستبيان وتحليل النتائج تم استخدام برنامج (Excel2007) وبرنامج (Minitab16) عن طريق تطبيق مقاييس الإحصاء الوصفي والمتمثلة في التكرارات، النسبة المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري. وذلك وفق الخطوات التالية:

- إدخال كافة البيانات لبرنامج (Excel 2007)؛
- معالجة البيانات وتبويبها من خلال إستعمال البرنامج (Minitab16) والذي يعتبر مصدر لكافة التكرارات وبناءا عليه تم حساب النسب المئوية؛
- تم رسم البيانات والأشكال أيضا باستعمال برنامج (Excel2007).

ثانياً: حدود الدراسة التطبيقية

تتضمن حدود الدراسة ما يلي:

o **الحدود المكانية:** جرت هذه الدراسة داخل بعض المناطق الجزائرية بغية تعميم الدراسة على كافة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

o **الحدود الزمانية:** امتدت الفترة الزمنية لهذه الدراسة من 14 أفريل إلى 10 جوان 2013 م؛

O الحدود الموضوعية: تختص هذه الدراسة بدراسة دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية داخل المؤسسات الاقتصادية لذلك ركزت على المحاور المرتبطة بالموضوع فقط.

ثالثاً: الصعوبات التي واجهت الدراسة

أثناء توزيع وجمع الاستثمارات الخاصة بالدراسة واجهتنا العراقيل التالية:

- عدم المعرفة الجيد للمؤسسات الاقتصادية التي تستعين بوظيفة المراجعة الداخلية أثناء إتخاذ القرارات الإدارية مما أدى إلى التوزيع العشوائي بغية جمع المعلومات؛
- صعوبة إيجاد مؤسسات اقتصادية تخدم موضوع الدراسة، وبالتالي تعاني الدراسة من نقص وشح في المعلومات والبيانات؛
- عدم الاتصال المباشر بأفراد الدراسة وهذا ما أدى إلى إهمال عدد كبير من استمارات الدراسة بنسبة (21.42%)؛
- عدم الاهتمام بملي استثمار الاستبيان مما تم استبعاد ما نسبته (25.71%).

المطلب الرابع: تحليل الخصائص الشخصية لأفراد العينة

لغرض تحليل الاستبيان واستنتاج النتائج سنقوم بتحليل الخصائص الشخصية لأفراد العينة، وذلك من خلال النسب المئوية مع التمثيل البياني لكل خاصية على حدة والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (3-2): توزيع أفراد العينة حسب الخصائص الشخصية

الرقم	المتغير	التكرارات	المجموع	النسبة %	المجموع
01	الجنس	ذكر	37	70.27	100
		أنثى		29.73	
02	العمر	أقل من 30 سنة	37	2.7	100
		من 30 إلى 40		29.72	
		أكثر من 40 سنة		67.56	
03	المؤهل العلمي	تقني سامي	37	5.40	100
		جامعي		91.90	
		شهادات عليا		2.70	
04	نوع المنصب	مدير	37	10.81	100
		نائب مدير		13.51	
		رئيس مديرية أو دائرة		56.76	
		رئيس قسم الحاسبة والمالية		18.92	
04	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	37	2.70	100
		5-10 سنوات		27.73	
		أكثر من 10 سنوات		70.27	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان

أولاً: تحليل توزيع العينة من ناحية الجنس

نلاحظ من الشكل رقم (3-1) أن أكبر نسبة مشاركة في عينة الدراسة حسب الجنس هي فئة الذكور والتي بلغت (70.27%)، أما نسبة مشاركة الإناث فكانت بـ (29.73%)، وهذا ما يدل على أن تولي مراكز المسؤولية بنسب مرتفعة لدى فئة الذكور والتدرج في المناصب ومن ثم الوصول إلى مراكز القرار.

الشكل رقم (3-1): تمثيل أفراد العينة حسب الجنس

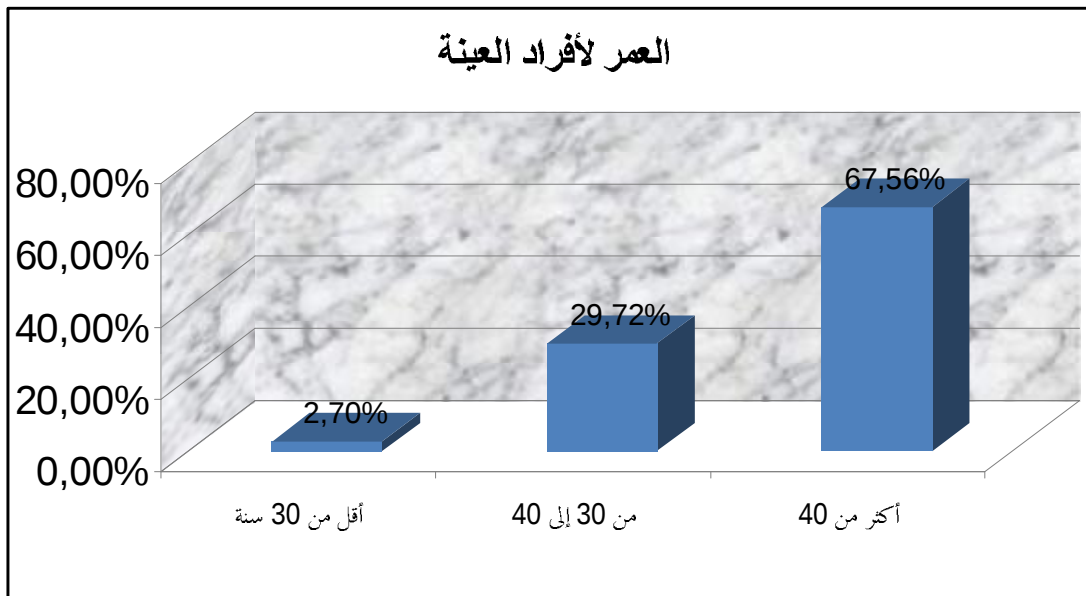


المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان.

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب العمر

نلاحظ من الشكل رقم (2-3) أن أكبر فئة عمرية مشاركة في عينة الدراسة هي أكبر من 40 سنة والتي بلغت (67.56%)، ثم الفئة العمرية من 30 سنة إلى 40 سنة بنسبة (29.72%)، أما الفئة الأخير والتي أقل من 30 سنة فكانت نسبة المشاركة ضعيفة جدا (2.70%)، وبناءا على العرض السابق يتضح لنا أن الفئة الأكثر نضجا من حيث الناحية الفكرية والقدرة على التحليل وإتخاذ القرار هي الفئة العمرية الأكبر من 40 سنة.

الشكل رقم (2-3): تمثيل أفراد العينة حسب العمر

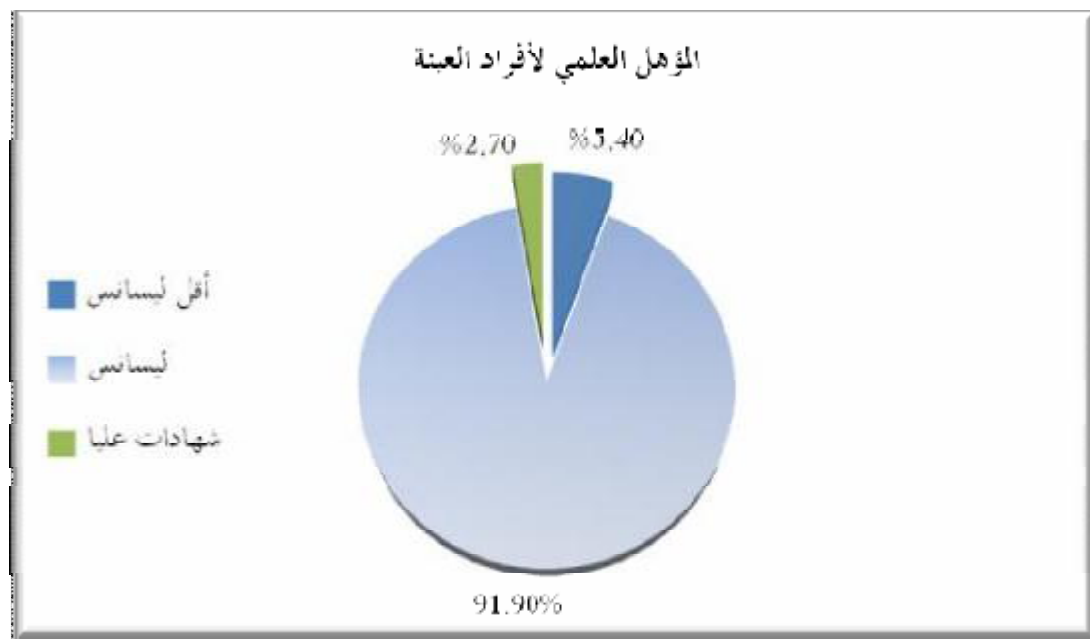


المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان.

ثالثا: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

تم تقسيم عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي إلى ثلاث مستويات هي: مستوى أقل من ليسانس، ليسانس، شهادات عليا، حيث كانت نسبة المشاركة لكل مستوى على التوالي (5.40%)؛ (91.90%)؛ (2.70%).

الشكل رقم (3-3): تمثيل أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

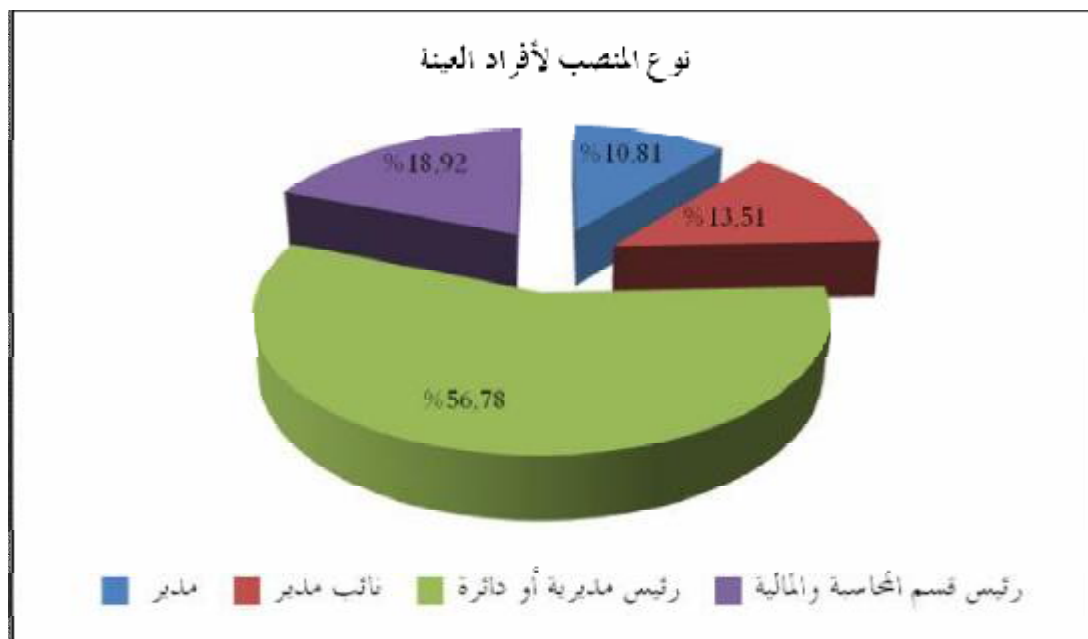


المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان.

رابعاً: تمثيل العينة حسب نوع المنصب

يتضح من خلال الشكل (3-5) أن أعلى نسبة مشاركة حسب نوع المنصب بلغت (56.76%) هي لرؤساء المديريات أو الدوائر، بينما نسبة الثانية كانت لرؤساء الأقسام (18.92%)، ومن ثم لنواب المدير بنسبة (13.51%)، أما أقل نسبة مشاركة للمدراء بلغت (10.81%).

الشكل رقم (3-4): تمثيل أفراد العينة حسب نوع المنصب

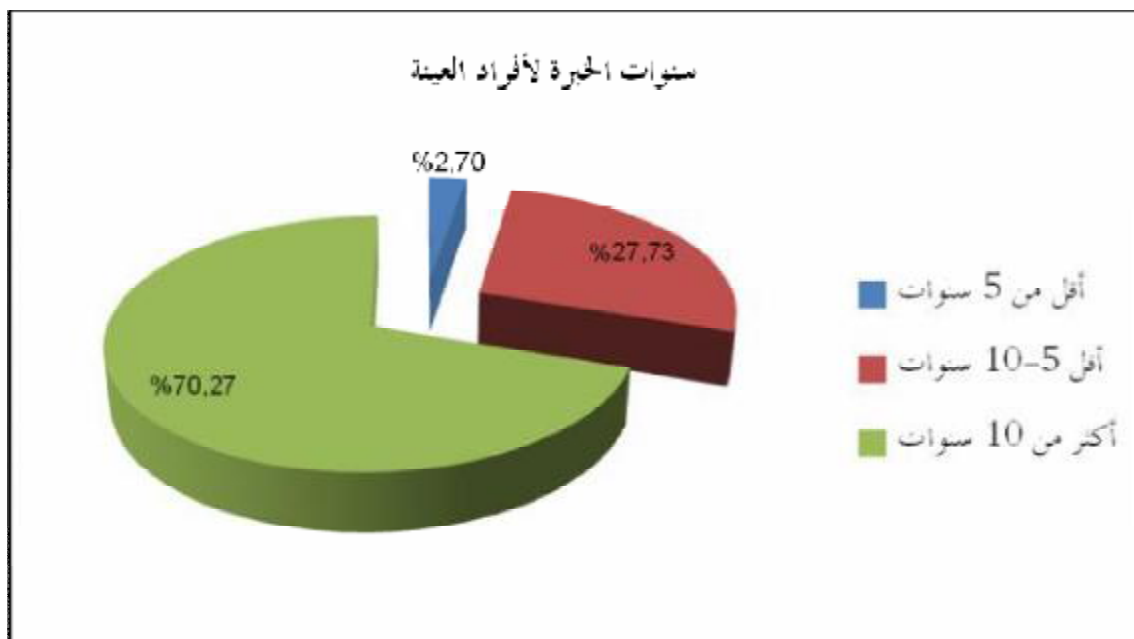


المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان.

خامسا: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

يظهر من خلال الشكل أن أغلبية أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة هي الفئة الثالثة بنسبة (70.27%) ومن ثم تليها الفئة الثانية من 5 إلى 10 سنوات بنسبة (27.73%) وأخيرا الفئة أقل من 5 سنوات بأقل نسبة (2.70%).

الشكل رقم (3-5): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان.

المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار صحة الفرضيات سنقوم باستخدام البرنامج الإحصائي (Minitab16) وذلك من خلال دراسة فرضيات عدم وفرضيات القبول، واختبار الفروق لفرضيات الدراسة بناء على المتغيرات الاسمية، وقياس قوة العلاقة في تحليل التباين بين المتغير المستقل والمتغير التابع لكل فرضية.

المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار صحة فرضيات الدراسة سنقوم باستخدام البرنامج (Minitab16).

1.الفرضية الأولى: تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

$$H_0 : \mu \leq 1,5 \quad \text{vs} \quad H_1 : \mu > 1,5$$

One-Sample T: A

Test of mu = 1,5 vs > 1,5

95% Lower

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean	Bound	T	P
A	37	1,4155	0,1865	0,0307	1,3638	-2,76	0,995

نستخدم البرنامج الإحصائي (Minitab16) لهذا الاختبار، ويتضح لنا من مخرجات البرنامج أن قيمة P.Value (0,995) وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) وبالتالي فإننا نقبل الفرض العدمي ونرفض الفرض البديل، أي أن تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، سائد بمستوى منخفض.

الفرضية الثانية: مدى اهتمام المراجع الداخلي بتقديم تقارير ذات جودة

One-Sample T: B

Test of $\mu = 1,5$ vs $> 1,5$

95% Lower

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean	Bound	T	P
B	37	1,2601	0,1895	0,0312	1,2075	-7,70	1,000

نستخدم البرنامج الإحصائي (Minitab16) لهذا الاختبار، يتضح من مخرجات البرنامج أن قيمة P.Value (1,000) وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) وبالتالي فإننا نقبل الفرض العدمي ونرفض الفرض البديل، أي أن مدى اهتمام المراجع الداخلي بتقديم تقارير ذات جودة ، سائد بمستوى منخفض.

2.الفرضية الثالثة: مدى مساهمة تقارير المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية

Test of $\mu = 1,5$ vs $> 1,5$

95% Lower

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean	Bound	T	P
C	37	1,4264	0,2071	0,0340	1,3690	-2,16	0,981

نستخدم البرنامج الإحصائي Minitab16 لهذا الاختبار، يتضح من مخرجات البرنامج أن قيمة P.Value (0,981) وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) وبالتالي فإننا نقبل الفرض العدمي ونرفض الفرض البديل، أي أن مدى مساهمة تقارير المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية، سائد بمستوى منخفض.

المطلب الثاني: اختبار الفروق للفرضية الأولى بناء على المتغيرات الاسمية

أولاً: متغير الجنس

Group Statistics

	gender	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
A	1,00	26	1,3894	,19470	,03818
	2,00	11	1,4773	,15631	,04713

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
										95% Confidence Interval of the Difference
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
A	Equal variances assumed	,348	,559	-1,323	35	,194	-,08785	,06638	-,22261	,04691
	Equal variances not assumed			-1,448	23,404	,161	-,08785	,06066	-,21321	,03751

الفصل الثالث: واقع المراجعة الداخلية وعملية إتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسة الاقتصادية

بما أن $\text{Sig}(2\text{-tailed}) = 0,194$ وهي أكبر من مستوى المعنوية الاسمي المحدد مسبقا من الباحث ($\alpha=0,05$) وبالتالي لا نستطيع أن نرفض الفرض العدمي بل لا بد أن نقبله، أي أننا نقبل تساوي متوسطي المجتمعين (ذكر، أنثى)، بمعنى أنه لا يوجد فرق معنوي فيما يخص تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية راجع للجنس.

ثانيا: متغير العمر

Descriptives

A

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1,00	1	1,3750	.	.	.	.	1,38	1,38
2,00	11	1,4659	,20226	,06098	1,3300	1,6018	1,00	1,75
3,00	25	1,3950	,18286	,03657	1,3195	1,4705	1,00	1,75
Total	37	1,4155	,18646	,03065	1,3534	1,4777	1,00	1,75

Test of Homogeneity of Variances

A

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
,000 ^a	1	34	,995

a. Groups with only one case are ignored in computing the test of homogeneity of variance for

اختبار ليفين للتجانس: بما أن قيمة مستوى المعنوية الحقيقية هي $\text{Sig} = 0,367$ وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) فإننا لا نستطيع رفض الفرض العدمي، وبالتالي نقبله. أي أننا نقبل أن هناك تجانسا وبالتالي فإننا نستطيع الاستمرار في الاختبار.

ANOVA

A

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,040	2	,020	,563	,575
Within Groups	1,212	34	,036		
Total	1,252	36			

بما أن Sig=0,575 وهي أكبر من مستوى المعنوية الاسمي المحدد مسبقا من الباحثين ($\alpha=0,05$) وبالتالي لا نستطيع أن نرفض الفرض العدمي بل لا بد أن نقبله، أي عدم وجود فرق معنوي بين المجموعات فيما يخص تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية راجع لعامل العمر.

ثالثا: متغير المؤهل العلمي

Descriptives

A

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1,00	2	1,7500	,00000	,00000	1,7500	1,7500	1,75	1,75
2,00	34	1,3934	,17444	,02992	1,3325	1,4542	1,00	1,75
3,00	1	1,5000	.	.	.	.	1,50	1,50
Total	37	1,4155	,18646	,03065	1,3534	1,4777	1,00	1,75

Test of Homogeneity of Variances

A

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
2,091 ^a	1	34	,157

a. Groups with only one case are ignored in computing the test of homogeneity of variance for A.

الفصل الثالث: واقع المراجعة الداخلية وعملية إتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسة الاقتصادية

اختبار ليفين للتجانس: بما أن قيمة مستوى المعنوية الحقيقية هي $\text{Sig} = 0,157$ وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) فإننا لا نستطيع رفض الفرض العدمي، وبالتالي نقبله، أي أننا نقبل أن هناك تجانسا وبالتالي فإننا نستطيع الاستمرار في الاختبار.

ANOVA

A

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,248	2	,124	4,191	,024
Within Groups	1,004	34	,030		
Total	1,252	36			

بما أن $\text{Sig} = 0,024$ وهي أصغر من مستوى المعنوية الاسمي المحدد مسبقا من الباحثين ($\alpha=0,05$) وبالتالي لا نستطيع أن نقبل الفرض العدمي بل لا بد أن نرفضه، وبالتالي قبول الفرض البديل القائل بوجود فرق معنوي بين المجموعات فيما يخص تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية راجع لعامل المؤهل العلمي.

V قياس قوة العلاقة في تحليل التباين بين المتغير المستقل والمتغير التابع:

ربما كانت دلالة "F" لا تعني وجود علاقة قوية بين المتغيرين، وبالتالي يفضل تحديد قوة هذه العلاقة. سوف نستخدم المعامل:

$$= 0,1506 \epsilon = \sqrt{\frac{(F-1) \times df_{\text{Between Groups}}}{((F \times df_{\text{Between Groups}}) + df_{\text{Within Groups}})}}$$

وهذه القيمة تدل على أن العلاقة بين المؤهل العلمي وتقييم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دالة عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$) ولكنها ذات اثر ضعيف جدا للمتغير المستقل.

رابعاً: متغير نوع المنصب

Descriptives

A

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1,00	4	1,3750	,10206	,05103	1,2126	1,5374	1,25	1,50
2,00	5	1,3000	,18957	,08478	1,0646	1,5354	1,00	1,50
3,00	21	1,4345	,17056	,03722	1,3569	1,5122	1,00	1,75
4,00	7	1,4643	,25733	,09726	1,2263	1,7023	1,00	1,75
Total	37	1,4155	,18646	,03065	1,3534	1,4777	1,00	1,75

Test of Homogeneity of Variances

A

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
,924	3	33	,440

اختبار ليفين للتجانس: بما أن قيمة مستوى المعنوية الحقيقية هي $\text{Sig} = 0,440$ وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0,05$) فإننا لا نستطيع رفض الفرض العلمي، وبالتالي نقبله، أي أننا نقبل أن هناك تجانسا وبالتالي فإننا نستطيع الاستمرار في الاختبار.

ANOVA

A

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,098	3	,033	,929	,437
Within Groups	1,154	33	,035		
Total	1,252	36			

بما أن $\text{Sig} = 0,437$ وهي أكبر من مستوى المعنوية الاسمي المحدد مسبقا من الباحثين ($\alpha=0,05$) وبالتالي لا نستطيع أن نرفض الفرض العدمي بل لا بد أن نقبله، أي عدم وجود فرق معنوي بين المجموعات فيما يخص تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية راجع لعامل المنصب.
خامسا: متغير الخبرة

Descriptives

A

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1,00	1	1,3750	.	.	.	.	1,38	1,38
2,00	10	1,3875	,23162	,07324	1,2218	1,5532	1,00	1,75
3,00	26	1,4279	,17383	,03409	1,3577	1,4981	1,00	1,75
Total	37	1,4155	,18646	,03065	1,3534	1,4777	1,00	1,75

Test of Homogeneity of Variances

A

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
,396 ^a	1	34	,533

a. Groups with only one case are ignored in computing the test of homogeneity of variance for A.

اختبار ليفين للتجانس: بما أن قيمة مستوى المعنوية الحقيقية هي $\text{Sig} = 0,533$ وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) فإننا لا نستطيع رفض الفرض العدمي، وبالتالي نقبله، أي أننا نقبل أن هناك تجانسا وبالتالي فإننا نستطيع الاستمرار في الاختبار.

ANOVA

A

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,013	2	,007	,185	,832
Within Groups	1,238	34	,036		
Total	1,252	36			

بما أن $\text{Sig} = 0,832$ وهي أكبر من مستوى المعنوية الاسمي المحدد مسبقا من الباحثين ($\alpha=0,05$) وبالتالي لا نستطيع أن نرفض الفرض العدمي بل لا بد أن نقبله، أي عدم وجود فرق معنوي بين المجموعات فيما يخص تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية راجع لعامل الخبرة.

المطلب الثالث: اختبار الفروق للفرضية الثانية بناء على المتغيرات الاسمية

أولاً: متغير الجنس

Group Statistics

	gender	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
B	1,00	26	1,1923	,13798	,02706
	2,00	11	1,4205	,20366	,06141

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means					
								95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	
B	Equal variances assumed	5,340	,027	-3,976	35	,000	-,22815	,05738	-,34463
	Equal variances not assumed			-3,400	14,049	,004	-,22815	,06710	-,37202

بما أن $\text{Sig}(2\text{-tailed}) = 0,004$ وهي أكبر من مستوى المعنوية الاسمي المحدد مسبقاً من الباحث ($\alpha=0,05$) وبالتالي لا نستطيع أن نقبل الفرض العدمي بل لا بد أن نرفضه، أي أننا لا نقبل بتساوي

الفصل الثالث: واقع المراجعة الداخلية وعملية إتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسة الاقتصادية

متوسطي المجتمعين (ذكر، أنثى)، بمعنى انه يوجد فرق معنوي فيما يخص مدى اهتمام المراجع الداخلي بتقديم تقارير ذات جودة راجع للجنس.

ثانيا: متغير العمر

Descriptives

B

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1,00	1	1,6250	.	.	.	.	1,63	1,63
2,00	11	1,2955	,14001	,04221	1,2014	1,3895	1,13	1,63
3,00	25	1,2300	,19659	,03932	1,1489	1,3111	1,00	1,75
Total	37	1,2601	,18952	,03116	1,1969	1,3233	1,00	1,75

Test of Homogeneity of Variances

B

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1,247 ^a	1	34	,272

a. Groups with only one case are ignored in computing the test of homogeneity of variance for B.

اختبار ليفين للتجانس: بما أن قيمة مستوى المعنوية الحقيقية هي $\text{Sig} = ,272$ وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) فإننا لا نستطيع رفض الفرض العدمي، وبالتالي نقبله، أي أننا نقبل أن هناك تجانسا وبالتالي فإننا نستطيع الاستمرار في الاختبار.

ANOVA

B

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,170	2	,085	2,565	,092
Within Groups	1,124	34	,033		
Total	1,293	36			

بما أن $\text{Sig} = 0,092$ وهي أكبر من مستوى المعنوية الاسمي المحدد مسبقا من الباحثين ($\alpha=0,05$) وبالتالي لا نستطيع أن نرفض الفرض العدمي بل لا بد أن نقبله، أي عدم وجود فرق معنوي بين المجموعات فيما يخص مدى اهتمام المراجع الداخلي بتقديم تقارير ذات جودة راجع لعامل العمر.
ثالثا: متغير المؤهل العلمي

Descriptives

B

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1,00	2	1,4375	,08839	,06250	,6434	2,2316	1,38	1,50
2,00	34	1,2500	,19218	,03296	1,1829	1,3171	1,00	1,75
3,00	1	1,2500	.	.	.	.	1,25	1,25
Total	37	1,2601	,18952	,03116	1,1969	1,3233	1,00	1,75

Test of Homogeneity of Variances

B

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
,365 ^a		34	,550

a. Groups with only one case are ignored in computing the test of homogeneity of variance for B.

اختبار ليفين للتجانس: بما أن قيمة مستوى المعنوية الحقيقية هي $Sig = ,550$ وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) فإننا لا نستطيع رفض الفرض العدمي، وبالتالي نقبله، أي أننا نقبل أن هناك تجانسا وبالتالي فإننا نستطيع الاستمرار في الاختبار.

ANOVA

B

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,067	2	,033	,922	,407
Within Groups	1,227	34	,036		
Total	1,293	36			

بما أن $Sig=0,407$ وهي أكبر من مستوى المعنوية الاسمي المحدد مسبقا من الباحثين ($\alpha=0,05$) وبالتالي لا نستطيع أن نرفض الفرض العدمي بل لا بد أن نقبله، أي عدم وجود فرق معنوي بين المجموعات فيما يخص مدى اهتمام المراجع الداخلي بتقديم تقارير ذات جودة راجع لعامل المؤهل العلمي.

رابعاً: متغير المنصب

Descriptives

B

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1,00	4	1,1875	,12500	,06250	,9886	1,3864	1,00	1,25
2,00	5	1,2000	,14252	,06374	1,0230	1,3770	1,00	1,38
3,00	21	1,2262	,17949	,03917	1,1445	1,3079	1,00	1,75
4,00	7	1,4464	,18898	,07143	1,2716	1,6212	1,13	1,63
Total	37	1,2601	,18952	,03116	1,1969	1,3233	1,00	1,75

Test of Homogeneity of Variances

B

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
,217	3	33	,884

اختبار ليفين للتجانس: بما أن قيمة مستوى المعنوية الحقيقية هي $\text{Sig} = 0,884$ وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0,05$) فإننا لا نستطيع رفض الفرض العدمي، وبالتالي نقبله، أي أننا نقبل أن هناك تجانسا وبالتالي فإننا نستطيع الاستمرار في الاختبار.

ANOVA

B

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,306	3	,102	3,415	,029
Within Groups	,987	33	,030		
Total	1,293	36			

بما أن $\text{Sig} = ,024$ وهي أصغر من مستوى المعنوية الاسمي المحدد مسبقا من الباحثين ($\alpha=0,05$) وبالتالي لا نستطيع أن نقبل الفرض العدمي بل لا بد أن نرفضه، وبالتالي قبول الفرض البديل القائل بوجود فرق معنوي بين المجموعات فيما يخص مدى اهتمام المراجع الداخلي بتقديم تقارير ذات جودة راجع لعامل المنصب، وبالتالي سنستمر في إجراء المقارنات البعدية بين كل زوجين من المجموعات محل المقارنة.

Multiple Comparisons

Dependent Variable:B

	(I)	(J)	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
LSD	1,00	2,00	-,01250	,11600	,915	-,2485	,2235
		3,00	-,03869	,09434	,684	-,2306	,1532
		4,00	-,25893*	,10838	,023	-,4794	-,0384
	2,00	1,00	,01250	,11600	,915	-,2235	,2485
		3,00	-,02619	,08605	,763	-,2013	,1489
		4,00	-,24643*	,10125	,021	-,4524	-,0404
	3,00	1,00	,03869	,09434	,684	-,1532	,2306
		2,00	,02619	,08605	,763	-,1489	,2013
		4,00	-,22024*	,07547	,006	-,3738	-,0667
	4,00	1,00	,25893*	,10838	,023	,0384	,4794
		2,00	,24643*	,10125	,021	,0404	,4524
		3,00	,22024*	,07547	,006	,0667	,3738
Gabriel	1,00	2,00	-,01250	,11600	1,000	-,3355	,3105
		3,00	-,03869	,09434	,998	-,2836	,2062
		4,00	-,25893	,10838	,119	-,5583	,0404
	2,00	1,00	,01250	,11600	1,000	-,3105	,3355
		3,00	-,02619	,08605	1,000	-,2531	,2007
		4,00	-,24643	,10125	,111	-,5278	,0349
	3,00	1,00	,03869	,09434	,998	-,2062	,2836
		2,00	,02619	,08605	1,000	-,2007	,2531
		4,00	-,22024*	,07547	,028	-,4235	-,0170
	4,00	1,00	,25893	,10838	,119	-,0404	,5583
		2,00	,24643	,10125	,111	-,0349	,5278
		3,00	,22024*	,07547	,028	,0170	,4235

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

يكون الفرق بين أي متوسطين معنويًا إذا وجدت العلامة (*) التي لها قيمة Sig أقل من مستوى المعنوية المحدد لهذا الاختبار ($\alpha=0,05$).

ومن خلال الجدول نلاحظ :

يوجد فرق معنوي بين المجموعة (4) والمجموعة (1)، لصالح المجموعة (4)، ويوجد فرق معنوي بين المجموعة (4) والمجموعة (2) لصالح المجموعة (4)، يوجد فرق معنوي بين المجموعة (4) والمجموعة (3) لصالح المجموعة (4)، و لا يوجد فروق معنوية بين بقية المجموعات.

V قياس قوة العلاقة في تحليل التباين بين المتغير المستقل والمتغير التابع:

ربما كانت دلالة "F" لا تعني وجود علاقة قوية بين المتغيرين، وبالتالي يفضل تحديد قوة هذه العلاقة. سوف نستخدم المعامل:

$$= 0,1675 = \sqrt{\frac{(F-1) \times df_{\text{Between Groups}}}{((F \times df_{\text{Between Groups}}) + df_{\text{Within Groups}})}}$$

وهذه القيمة تدل على أن العلاقة بين المنصب مدى اهتمام المراجع الداخلي بتقديم تقارير ذات جودة دالة عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$) ولكنها ذات اثر ضعيف جدا للمتغير المستقل.

خامسا: متغير الخبرة

Descriptives

B

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1,00	1	1,6250	.	.	.	.	1,63	1,63
2,00	10	1,2375	,12430	,03931	1,1486	1,3264	1,00	1,50
3,00	26	1,2548	,20150	,03952	1,1734	1,3362	1,00	1,75
Total	37	1,2601	,18952	,03116	1,1969	1,3233	1,00	1,75

Test of Homogeneity of Variances

B

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
2,160 ^a	1	34	,151

a. Groups with only one case are ignored in computing the test of homogeneity of variance for B.

اختبار ليفين للتجانس: بما أن قيمة مستوى المعنوية الحقيقية هي $\text{Sig} = 0,151$ وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) فإننا لا نستطيع رفض الفرض العدمي، وبالتالي نقبله. أي أننا نقبل أن هناك تجانسا وبالتالي فإننا نستطيع الاستمرار في الاختبار.

ANOVA

B

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,139	2	,069	2,047	,145
Within Groups	1,154	34	,034		
Total	1,293	36			

بما أن $\text{Sig} = 0,145$ وهي أكبر من مستوى المعنوية الاسمي المحدد مسبقا من الباحثين ($\alpha=0,05$) وبالتالي لا نستطيع أن نرفض الفرض العدمي بل لا بد أن نقبله، أي عدم وجود فرق معنوي بين المجموعات فيما يخص مدى اهتمام المراجع الداخلي بتقديم تقارير ذات جودة راجع لعامل الخبرة.

المطلب الرابع: اختبار الفروق للفرضية الثالثة حسب المتغيرات الاسمية

أولاً: متغير الجنس

Group Statistics

	gender	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
C	1,00	26	1,3803	,13761	,02699
	2,00	11	1,5354	,29739	,08967

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
										95% Confidence Interval of the Difference
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
C	Equal variances assumed	10,743	,002	-2,188	35	,035	-,15501	,07084	-,29883	,01119
	Equal variances not assumed			-1,655	11,855	,124	-,15501	,09364	-,35931	,04929

بما أن $\text{Sig}(2\text{-tailed}) = ,124$ وهي أكبر من مستوى المعنوية الاسمي المحدد مسبقاً من الباحث ($\alpha=0,05$) وبالتالي لا نستطيع أن نرفض الفرض العدمي بل لا بد أن نقبله، أي أننا نقبل تساوي متوسطي المجتمعين (ذكر، أنثى)، بمعنى أنه لا يوجد فرق معنوي فيما يخص مدى مساهمة تقارير المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية راجع لعامل الجنس.

ثانيا: متغير العمر

Descriptives

C

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1,00	1	2,0000	.	.	.	.	2,00	2,00
2,00	11	1,4242	,13894	,04189	1,3309	1,5176	1,22	1,67
3,00	25	1,4044	,20508	,04102	1,3198	1,4891	1,22	2,11
Total	37	1,4264	,20707	,03404	1,3574	1,4955	1,22	2,11

Test of Homogeneity of Variances

C

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
,441 ^a	1	34	,511

a. Groups with only one case are ignored in computing the test of homogeneity of variance for C.

اختبار ليفين للتجانس: بما أن قيمة مستوى المعنوية الحقيقية هي $\text{Sig} = ,511$ وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) فإننا لا نستطيع رفض الفرض العدمي، وبالتالي نقبله، أي أننا نقبل أن هناك تجانسا وبالتالي فإننا نستطيع الاستمرار في الاختبار.

ANOVA

C

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,341	2	,171	4,823	,014
Within Groups	1,202	34	,035		
Total	1,544	36			

بما أن $\text{Sig} = ,014$ وهي أصغر من مستوى المعنوية الاسمي المحدد مسبقا من الباحثين ($\alpha=0,05$) وبالتالي لا نستطيع أن نقبل الفرض العدمي بل لا بد أن نرفضه، ونقبل بالفرض البديل والقائل بوجود فرق

الفصل الثالث: واقع المراجعة الداخلية وعملية إتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسة الاقتصادية

معنوي بين المجموعات فيما يخص مدى مساهمة تقارير المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية راجع لعامل العمر.

ثالثاً: متغير المؤهل العلمي

Descriptives

C

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1,00	2	2,0000	,15713	,11111	,5882	3,4118	1,89	2,11
2,00	34	1,3889	,15534	,02664	1,3347	1,4431	1,22	2,00
3,00	1	1,5556	.	.	.	.	1,56	1,56
Total	37	1,4264	,20707	,03404	1,3574	1,4955	1,22	2,11

Test of Homogeneity of Variances

C

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
,002 ^a	1	34	,967

a. Groups with only one case are ignored in computing the test of homogeneity of variance for C.

اختبار ليفين للتجانس: بما أن قيمة مستوى المعنوية الحقيقية هي $Sig = ,967$ وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) فإننا لا نستطيع رفض الفرض العدمي، وبالتالي نقبله. أي أننا نقبل أن هناك تجانسا وبالتالي فإننا نستطيع الاستمرار في الاختبار.

ANOVA

C

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,723	2	,361	14,962	,000
Within Groups	,821	34	,024		
Total	1,544	36			

بما أن $\text{Sig} = ,000$ وهي أصغر من مستوى المعنوية الاسمي المحدد مسبقا من الباحثين ($\alpha=0,05$) وبالتالي لا نستطيع أن نقبل الفرض العدمي بل لا بد أن نرفضه، وبالتالي قبول الفرض البديل القائل بوجود فرق معنوي بين المجموعات فيما يخص مدى مساهمة تقارير المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية راجع لعامل المؤهل العلمي.

٧ قياس قوة العلاقة في تحليل التباين بين المتغير المستقل والمتغير التابع:

ربما كانت دلالة "F" لا تعني وجود علاقة قوية بين المتغيرين، وبالتالي يفضل تحديد قوة هذه العلاقة. سوف نستخدم المعامل:

$$= 0,4368 \epsilon = \sqrt{\frac{(F-1) \times df_{\text{Between Groups}}}{((F \times df_{\text{Between Groups}}) + df_{\text{Within Groups}})}}$$

وهذه القيمة تدل على أن العلاقة بين المؤهل العلمي ومدى مساهمة تقارير المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية داخل المؤسسة الاقتصادية دالة عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$) ولكنها ذات أثر متوسط للمتغير المستقل.

رابعاً: متغير المنصب

Descriptives

C

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1,00	4	1,3333	,15713	,07857	1,0833	1,5834	1,22	1,56
2,00	5	1,4222	,09296	,04157	1,3068	1,5377	1,33	1,56
3,00	21	1,3757	,13823	,03016	1,3127	1,4386	1,22	1,89
4,00	7	1,6349	,33156	,12532	1,3283	1,9416	1,22	2,11
Total	37	1,4264	,20707	,03404	1,3574	1,4955	1,22	2,11

Test of Homogeneity of Variance

C

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
4,151	3	33	,013

اختبار ليفين للتجانس: بما أن قيمة مستوى المعنوية الحقيقية هي $\text{Sig} = 0,013$ وهي أصغر من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) فإننا لا نستطيع قبول الفرض العدمي، وبالتالي نرفضه، أي أننا لا نقبل بوجود تجانس وبالتالي فإننا لا نستطيع الاستمرار في الاختبار، ونكف فقط بالمقارنات البعدية.

Multiple Comparisons

Dependent Variable:C

	(I) positio n	(J) positio n	Mean Difference (I- J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
LSD	1,00	2,00	-,08889	,12525	,483	-,3437	,1659
		3,00	-,04233	,10186	,680	-,2496	,1649
		4,00	-,30159*	,11703	,015	-,5397	-,0635
	2,00	1,00	,08889	,12525	,483	-,1659	,3437
		3,00	,04656	,09291	,620	-,1425	,2356
		4,00	-,21270	,10933	,060	-,4351	,0097
	3,00	1,00	,04233	,10186	,680	-,1649	,2496
		2,00	-,04656	,09291	,620	-,2356	,1425
		4,00	-,25926*	,08149	,003	-,4250	-,0935
	4,00	1,00	,30159*	,11703	,015	,0635	,5397
		2,00	,21270	,10933	,060	-,0097	,4351
		3,00	,25926*	,08149	,003	,0935	,4250
Gabriel	1,00	2,00	-,08889	,12525	,978	-,4376	,2598
		3,00	-,04233	,10186	,998	-,3067	,2221
		4,00	-,30159	,11703	,078	-,6248	,0216
	2,00	1,00	,08889	,12525	,978	-,2598	,4376
		3,00	,04656	,09291	,995	-,1984	,2915
		4,00	-,21270	,10933	,296	-,5165	,0911
	3,00	1,00	,04233	,10186	,998	-,2221	,3067
		2,00	-,04656	,09291	,995	-,2915	,1984
		4,00	-,25926*	,08149	,014	-,4787	-,0398
	4,00	1,00	,30159	,11703	,078	-,0216	,6248
		2,00	,21270	,10933	,296	-,0911	,5165
		3,00	,25926*	,08149	,014	,0398	,4787

Multiple Comparisons

Dependent Variable:C

	(I) positio n	(J) positio n	Mean Difference (I- J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
LSD	1,00	2,00	-,08889	,12525	,483	-,3437	,1659
		3,00	-,04233	,10186	,680	-,2496	,1649
		4,00	-,30159*	,11703	,015	-,5397	-,0635
	2,00	1,00	,08889	,12525	,483	-,1659	,3437
		3,00	,04656	,09291	,620	-,1425	,2356
		4,00	-,21270	,10933	,060	-,4351	,0097
	3,00	1,00	,04233	,10186	,680	-,1649	,2496
		2,00	-,04656	,09291	,620	-,2356	,1425
		4,00	-,25926*	,08149	,003	-,4250	-,0935
	4,00	1,00	,30159*	,11703	,015	,0635	,5397
		2,00	,21270	,10933	,060	-,0097	,4351
		3,00	,25926*	,08149	,003	,0935	,4250
Gabriel	1,00	2,00	-,08889	,12525	,978	-,4376	,2598
		3,00	-,04233	,10186	,998	-,3067	,2221
		4,00	-,30159	,11703	,078	-,6248	,0216
	2,00	1,00	,08889	,12525	,978	-,2598	,4376
		3,00	,04656	,09291	,995	-,1984	,2915
		4,00	-,21270	,10933	,296	-,5165	,0911
	3,00	1,00	,04233	,10186	,998	-,2221	,3067
		2,00	-,04656	,09291	,995	-,2915	,1984
		4,00	-,25926*	,08149	,014	-,4787	-,0398
	4,00	1,00	,30159	,11703	,078	-,0216	,6248
		2,00	,21270	,10933	,296	-,0911	,5165
		3,00	,25926*	,08149	,014	,0398	,4787

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

الفصل الثالث: واقع المراجعة الداخلية وعملية إتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسة الاقتصادية

يكون الفرق بين أي متوسطين معنويًا إذا وجدت العلامة (*) التي لها قيمة Sig أقل من مستوى المعنوية المحدد لهذا الاختبار ($\alpha=0,05$).

من خلال الجدول نلاحظ :

يوجد فرق معنوي بين المجموعة (4) والمجموعة (1) لصالح المجموعة 4. ويوجد فرق معنوي بين المجموعة (4) والمجموعة (3)، لصالح المجموعة 4. ولا يوجد فروق معنوية بين باقي المجموعات.

خامسا: متغير الخبرة

Descriptives

C

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1,00	1	2,0000	.	.	.	.	2,00	2,00
2,00	10	1,3889	,12001	,03795	1,3030	1,4747	1,22	1,67
3,00	26	1,4188	,20682	,04056	1,3353	1,5023	1,22	2,11
Total	37	1,4264	,20707	,03404	1,3574	1,4955	1,22	2,11

Test of Homogeneity of Variances

C

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1,126 ^a	1	34	,296

a. Groups with only one case are ignored in computing the test of homogeneity of variance for C.

اختبار ليفين للتجانس: بما أن قيمة مستوى المعنوية الحقيقية هي $\text{Sig} = ,296$ وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) فإننا لا نستطيع رفض الفرض العدمي، وبالتالي نقبله. أي أننا نقبل أن هناك تجانسا وبالتالي فإننا نستطيع الاستمرار في الاختبار.

ANOVA

C

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,345	2	,172	4,886	,014
Within Groups	1,199	34	,035		
Total	1,544	36			

بما أن $\text{Sig} = ,014$ وهي أصغر من مستوى المعنوية الاسمي المحدد مسبقا من الباحثين ($\alpha=0,05$) وبالتالي لا نستطيع أن نقبل الفرض العدمي بل لا بد أن نرفضه، وبالتالي قبول الفرض البديل القائل بوجود فرق معنوي بين المجموعات فيما يخص مدى مساهمة تقارير المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية راجع لعامل الخبرة.

V قياس قوة العلاقة في تحليل التباين بين المتغير المستقل والمتغير التابع:

ربما كانت دلالة "F" لا تعني وجود علاقة قوية بين المتغيرين، وبالتالي يفضل تحديد قوة هذه العلاقة. سوف نستخدم المعامل:

$$= 0,1775 \epsilon = \sqrt{\frac{(F-1) \times df_{\text{Between Groups}}}{((F \times df_{\text{Between Groups}}) + df_{\text{Within Groups}})}}$$

وهذه القيمة تدل على أن العلاقة بين الخبرة مدى مساهمة تقارير المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية دالة عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$) ولكنها ذات أثر ضعيف جدا للمتغير المستقل.

خلاصة الفصل:

وفي الأخير من خلال تحليل البيانات المتحصل عليها من وجهة نظر آراء مختلف متخذي القرارات الإدارية بجميع المستويات الإدارية داخل المؤسسات الاقتصادية، توصلنا إلى النتائج المستخلصة من الدراسة التطبيقية التالية:

0 الفرضية الأولى : تقييم وظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة الاقتصادية

- عدم وجود فرق معنوي راجع لعامل الجنس،
- عدم وجود فرق معنوي بين المجموعات راجع لعامل العمر؛
- يوجد فرق معنوي بين المجموعات راجع لعامل المؤهل العلمي؛
- وجود علاقة ذات أثر ضعيف جدا للمتغير المستقل بين المؤهل العلمي ووظيفة المراجعة الداخلية؛

- لا يوجد فرق معنوي بين المجموعات راجع لعامل المنصب؛
- وجود فرق معنوي راجع لعامل المؤهل العلمي؛
- عدم وجود فرق معنوي بين المجموعات راجع لعامل الخبرة.

0 الفرضية الثانية : مدى اهتمام المراجع الداخلي بتقديم تقارير ذات جودة

- يوجد فرق معنوي راجع لعامل الجنس؛
- عدم وجود فرق معنوي بين المجموعات راجع لعامل العمر؛
- عدم وجود فرق معنوي بين المجموعات راجع لعامل المؤهل العلمي؛
- وجود فرق معنوي بين المجموعات راجع لعامل المنصب؛
- وجود فروق معنوية بين المجموعة (4) والمجموعة (1) لصالح المجموعة 4؛
- وجود فروق معنوية بين المجموعة (4) والمجموعة (2) لصالح المجموعة 4؛
- وجود فروق معنوية بين المجموعة (4) والمجموعة (3) لصالح المجموعة 4؛
- لا يوجد فروق بين بقية المجموعات.

- وجود علاقة ذات أثر ضعيف جدا للمتغير المستقل بين المنصب واهتمام المراجع الداخلي بتقديم تقارير ذات جودة؛

- لا يوجد فرق معنوي بين المجموعات راجع لعامل الخبرة؛

0 الفرضية الثالثة: مدى مساهمة تقارير المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية

- لا يوجد فرق معنوي راجع لعامل الجنس؛

- وجود فرق معنوي بين راجع للعمر؛

- وجود فرق معنوي بين راجع للمؤهل العلمي؛

- وجود علاقة ذات أثر متوسط للمتغير المستقل بين المؤهل العلمي ومدى مساهمة تقارير المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية؛

- وجود فروق معنوية بين المجموعة (4) والمجموعة (1) لصالح المجموعة 4؛

- وجود فروق معنوية بين المجموعة (4) والمجموعة (2) لصالح المجموعة 4؛

- لا يوجد فرق معنوي بين باقي المجموعات؛

- وجود فرق معنوي بين المجموعات راجع لعامل الخبرة؛

- وجود علاقة ذات أثر ضعيف جدا للمتغير المستقل بين الخبرة ومدى مساهمة تقارير المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية.

خاتمة عامة

إن تطبيق وظيفة المراجعة الداخلية بفاعلية داخل جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية له دور بالغ الأهمية في عدة جوانب، حيث تظهر أهمية هذه الوظيفة في عملية إتخاذ القرارات الإدارية من خلال دعم وتفعيل القرارات الإدارية المتخذة بجميع مستوياتها الإدارية، بحث تمكن المؤسسات الاقتصادية من بلوغ أهدافها المنشودة وذلك من خلال الاعتماد على تقارير المراجعة الداخلية في عملية إتخاذ القرارات الإدارية وفقا لخطوات هذه الأخيرة، إذ أن الاستعانة بتقارير وظيفة المراجعة الداخلية تؤدي إلى ضمان إتخاذ قرارات إدارية مضمونة نتائجها المستقبلية نسبيا.

وتتمثل أهم نتائج البحث التي تم الوصول إليها في ما يلي:

- 1.الفرضية الأولى:** تعتبر المراجعة الداخلية أداة رقابية وتسييرية حديثة يتم الاستعانة بها في مختلف المستويات الإدارية من طرف جميع المسيرين والمسؤولين في عملية إتخاذ القرارات الإدارية داخل جميع المؤسسات الاقتصادية؛ وتم إثبات صحتها من خلال المحور الأول لأداة الاستبيان حول تقييم وظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة الاقتصادية، وذلك لاتساق وجهات نظر أفراد العينة؛
- 2.الفرضية الثانية:** تظهر رغبة وحماس المراجع الداخلي في المساهمة في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية من خلال إعطائه أهمية بالغة لإعداد تقارير ذات جودة عالية باعتبارها مخرجات عمل وظيفة المراجعة الداخلية؛ وذلك من خلال المحور الثاني من أداة الدراسة للاستبيان وقد تم عدم ثبات صحتها لأن أغلب إجابات أفراد العينة كانت غير متسقة حولها.
- 3.الفرضية الثالثة:** إن جودة وفعالية تقارير وظيفة المراجعة الداخلية تؤدي حتما إلى المساهمة في دعم وتفعيل مختلف القرارات الإدارية المتخذة بجميع المستويات الإدارية داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقد ثبتت عدم صحة هذه الفرضية لعدم اتساق إجابات أفراد العينة.

وبناء على نتائج البحث يمكننا اقتراح التوصيات التالية:

1. على المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بصفة خاصة أن تطبق وظيفة المراجعة الداخلية بفاعلية واعتبارها كوظيفة تسييرية حديثة وإستشارية،
2. إلزام المؤسسات الجزائرية بتنظيم أقسام للمراجعة الداخلية مستقلة عن الأقسام المحاسبية والمالية،
3. يجب القيام بوظيفة المراجعة الداخلية وفق خطوات علمية ممنهجية؛
4. على المراجع الداخلي أن يلتزم في التقرير بتقديم توصياته واقعية من حيث قابليتها للتطبيق؛
5. ضرورة تفهم المؤسسات الاقتصادية دور المراجعة الداخلية في المساهمة في تفعيل مختلف القرارات الإدارية بجميع مستوياتها من خلال التقارير التي يقوم المراجع الداخلي بإعدادها؛
6. ضرورة المراجعين الداخليين الإهتمام بإعداد وإصدار تقارير المراجعة الداخلية ذات جودة عالية؛
7. يجب أن تتضمن تقارير المراجعة الداخلية المواصفات المطلوبة التي تزيد من فعالية التقرير وجودة التقرير؛
8. على الإدارة العليا للمؤسسة أن تقوم بإتخاذ القرارات الإدارية بناء على الاستعانة بتقارير المراجعة الداخلية بغية ضمان فاعلية القرارات المتخذة؛
9. على الإدارة العليا للمؤسسة أن تتيح الفرصة للمراجعين الداخليين في المشاركة في عملية إتخاذ القرارات الإدارية؛
10. أن تقوم المؤسسات الاقتصادية بإقامة دورات تكوينية وتدريبية للمراجعين الداخليين والمسيرين وكافة متخذي القرار بخصوص المراجعة كأداة تسييرية وأسلوب حديث يساهم في دعم وتفعيل إتخاذ القرارات الإدارية بجميع مستويات ومختلف أنواعها.

وإن الوصول إلى النتائج سالفة الذكر لا يعني الإلمام بكافة جوانب الموضوع، لذلك يمكن إعادة معالجة هذا الموضوع من خلال اقتراح أمثلة حول مواضيع يمكن أن تكون أبحاث مستقبلية منها:

- فعالية المراجعة الداخلية في تفعيل القرارات الإستراتيجية؛
- فعالية المراجعة الداخلية في التأثير على القرارات المالية؛

وفي ختام هذا العمل المتواضع , الذي لا يخلو من نقائص بطبيعة الحال , لأنه عمل بشري والكمال لله , وأشكر الله الذي أعانني على تقديمه في شكله الحالي , وأتمنى أن أكون قد وفقت إلى حد ما في البحث في هذا الموضوع .

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

0 الكتب:

1. إبراهيم عثمان شاهين، المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، الطبعة الثانية، دار الهاني، مصر، 1987.
2. أحمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعة المصرية، الإسكندرية، 1997.
3. أحمد الخطيب وخالد زيغان، إدارة المعرفة ونظم المعلومات، الطبعة الأولى، عالم الكتب الحديث، الأردن، 2009.
4. أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية، مؤسسة الوراقة للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
5. أحمد ماهر، الإدارة: المبادئ والمهارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
6. إسماعيل السيد، نظم المعلومات الإدارية لاتخاذ القرارات، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص: 255.
7. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

قائمة مراجع

8. جورج دانيا غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص:110.
9. حسن الطيف السامرائي، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، بغداد، 1997، ص:25.
10. حسن علي مشرقي، نظرية القرارات الإدارية مدخل كمي في الإدارة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والطباعة، الأردن، 1997.
11. حلمي أحمد جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص:320-321.
12. حلمي شحادة يوسف، القرار النموذجي، دار وائل للنشر والتوزيع، 2005-2006.
13. خالد الخطيب ومحمود خليل الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات: الناحية النظرية والتطبيقية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
14. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مطبعة عمان، الأردن، 1980.
15. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والتطبيقية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
16. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
17. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

قائمة مراجع

18. رؤوف عبد المنعم وتحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق للطباعة والنشر، مصر، 1987.
19. زين يونس وعوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010-2011.
20. سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار اليازوري، عمان، الأردن، 1997.
21. سليم إبراهيم الحسينية، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 1998.
22. سليم الحسينية، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الثالثة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
23. سونيا محمد البكري، استخدام الأساليب الكمية في الإدارة، مكتبة ومطبعة الإشعاع، الإسكندرية، 1997.
24. شمعون شمعون، الرياضيات الاقتصادية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
25. عادل حسن، علي شريف، محمد فريد الصحن: تنظيم وإدارة أعمال، دار النهضة العربية، بيروت، بدون سنة نشر.
26. عبد الخالق هادي طواف، محاضرات نظم المعلومات واتخاذ القرارات الادارية، جامعة عمران، أستاذ إدارة أعمال المساعد في كلية التجارة والاقتصاد.
27. عبد الرحمن الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية: المعايير والتقييم والتصحيح، دار زهران للنشر والتوزيع، 1997.
28. عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية والحاسوبية، مكتبة دار النشر للثقافة والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.

قائمة مراجع

29. عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
30. عبد الغفار حنفي وعبد السلام أبو قحف، أسلوب تنظيم وإدارة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
31. عبد الغفار حنفي وعبد السلام أبو قحف، تنظيم وإدارة الأعمال، المكتب العربي الحديث للنشر، الإسكندرية، 1993.
32. عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
33. عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد السرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003-2004.
34. عبد الفتاح الصحن، سمير الصبان، شريف حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الجزائر، 2004.
35. علي شريف ومنال الكردي، أساسيات تنظيم وإدارة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 203.
36. علي شريف، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
37. علي فهمي، نظم دعم اتخاذ القرار والأنظمة الذكية، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 2004.
38. عمار بوحوش، الاتجاهات الحديثة في علم الإدارة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1984.
39. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
40. فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد الملك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003.

قائمة مراجع

41. فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996.
42. فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002.
43. فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002.
44. كمال الدين الدهراوي وسمير كامل محمد، نظم المعلومات الحاسبية، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002.
45. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
46. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
47. محمد السعيد خشبة، نظم المعلومات: المفاهيم، التحليل، التصميم، الطبعة الأولى، مطابع الوليد، القاهرة، 1992.
48. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
49. محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين التطوير والممارسة، الدار الجامعية، مصر، 1993.

قائمة مراجع

50. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002-2003.
51. محمد علي شهاب، نظام المعلومات لأغراض الإدارة في المنشآت الصناعية والخدمية، دار الفكر العربي، 1984.
52. محمد فريد الصحن، علي شريف ومحمد سلطان، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
53. محمد محمد الهادي، التطورات الحديثة لنظم المعلومات المبنية على الكمبيوتر، دار الشروق، الطبعة الأولى، 1993.
54. محمود السيد الناعي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة، 1992، مصر.
55. مؤيد الفضل وعبد الكريم شعبان، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات الإدارية في المنشأة، دار زهران للنشر، 2003.
56. مؤيد عبد الحسين الفضل، الإبداع في اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، 2009.
57. نادرة أيوب، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
58. ناصر دادي، الإدارة: التخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
59. نبيل علي، العرب وعصر المعلومات، عالم المعرفة، بدون سنة نشر.

قائمة مراجع

60. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.

61. يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2000.

o المذكرات:

62. إبراهيم رباح إبراهيم المدهون، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة-دراسة تطبيقية-، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.

63. أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية-دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين-، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

64. إسماعيل مناصرية، دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية عملية اتخاذ القرارات الإدارية-دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL)، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003-2004.

65. أم هاني خلايفة، أثر الأعمال الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2011-2012.

قائمة مراجع

66. إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية-دراسة حالة البنوك الفلسطينية في قطاع غزة-، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية.
67. حسام سعيد أبو وطفة، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية الاستثمارات المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
68. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004.
69. صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق-دراسة حالة مؤسسة القرض الشعبي الجزائري-، مذكرة ماجستير في العلوم المالية، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر.
70. عمر عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات-دراسة ميدانية-، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008.
71. عيادي محمد لين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة - دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية الدورة "مبيعات-مقبوضات"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص:118.
72. فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك -دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي- مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ظل إقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2006-2007.

قائمة مراجع

73. مصعب إسماعيل طبش، دور نظم وتقنيات الاتصال الإداري في خدمة اتخاذ القرارات - حالة تطبيقية على وزارة التربية والتعليم في قطاع غزة -، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
74. منتصر أحمد سالم الحجازي، أثر تطبيق الجودة الشاملة على تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية - دراسة حالة الشركات الصناعية الحاصلة على الايزو في قطاع غزة -، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
75. نعيمة زوزو، دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة سونلغاز -، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، دفعة جوان 2012.
76. نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل اتخاذ القرار - دراسة حالة مجمع صيدال -، مذكرة ماجستير تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة تلمحي عمار بالأغواط، 2006-2007.
77. نورة صحراوي، دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق جودة المراجعة الداخلية - دراسة حالة سونلغاز الوادي -، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، دفعة جوان 2012.
78. وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

قائمة مراجع

79. يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية - ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

٥٠ المجلات

80. جميلة الحوزي ومفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، مجلة سنوية علمية محكمة دولية متخصصة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد الخامس، 2012.
81. حسين مصطفى هلال، تصميم وتقييم نظم المعلومات المحاسبية، ندوة الدعم المؤسسي والمعلوماتي لعمل مراكز الإستراتيجية في الحكومة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 6-10 فبراير 2004، ص:15.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

82. Kaplan R. S and Norton D. P., The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive In the New Business Environment: Harvard Business School Printing, 79,2000.
83. M.Joras, L'histoire Du Mot Audit, Control Interne Et Audit Interne, Séminaire, Association Des Auditeurs Consultants Internes Algérienne, Sheraton Club Des Pins, WorkSchool, 18 & 19 Juillet 2000, P : 97.

قائمة مراجع

ثالثاً: المواقع الإلكترونية

www.acc4acrab.com/acc/show_ihread-php?t.84

الملحق رقم: 01



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم والبحث العلمي

جامعة الوادي



كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية، وعلوم التسيير LMD

قسم: علوم التسيير

تخصص: تدقيق محاسبي

الموضوع: استبيان حول دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل اتخاذ القرارات الإدارية

في إطار تحضير مذكرة الماستر تحت عنوان "دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل اتخاذ القرارات الإدارية"، والتي من خلالها سنبين الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في مساعدة المؤسسات الاقتصادية على تفعيل اتخاذ القرارات الإدارية في جميع مستوياتها الإدارية من خلال إهتمام المراجع الداخلي بتقديم تقارير ذات جودة إلى مختلف الجهات المعنية.

يسعدني أن أطلب منكم التفضل بالإجابة على أسئلة هذه الاستمارة بوضع العلامة (X) في الإجابة المناسبة وذلك قناعة منا بموضوعيتكم ورغبة منا في اختباركم في عينة الدراسة وهذا لكونكم ستولون كل الإهتمام لهذه الأسئلة.

ومع شكري لكم أتعهد بالالتزام بالسرية التامة لمساهماتكم كما أنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

الأستاذ المشرف: عزة الأزهر

الطالبة: بوترة عفاف

السنة الدراسية: 2012-2013

القسم الأول: معلومات عامة

1. الجنس:

☐ ذكر ☐ أنثى

2. العمر:

☐ أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 40 ☐ أكبر من 40

3. المؤهل العلمي:

☐ أقل من ليسانس ☐ ليسانس ☐ شهادات عليا

4. نوع المنصب بالمؤسسة:

☐ مدير ☐ نائب مدير ☐ رئيس مديرية أو دوائر ☐ رؤساء المصالح

5. سنوات الخبرة في المؤسسة:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ 5-10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

القسم الثاني: الأسئلة

المحور الأول: أسئلة حول تقييم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

1. ما طبيعة نشاط المؤسسة؟

☐ صناعي ☐ تجاري ☐ خدماتي ☐ مختلط

2. هل يوجد بالمؤسسة خريطة تنظيمية تبين المستويات الإدارية المختلفة توضح خطوط السلطة والمسؤولية؟

☐ نعم ☐ لا

3. هل يوجد وصف لقسم المراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي؟

☐ نعم ☐ لا

4. هل يتم أداء مهمة المراجعة الداخلية وفق خطوات علمية ممنهجة ؟

☐ نعم ☐ لا

5. هل الشخص الذي يقوم بمهمة المراجعة الداخلية لديه التأهيل الكافي لأداء هذه الوظيفة؟

☐ نعم ☐ لا

6. هل يتم القيام داخل المؤسسة بمراجعة داخلية إدارية؟

☐ نعم ☐ لا

7. هل يتم القيام داخل المؤسسة بمراجعة داخلية مالية ؟

☐ نعم ☐ لا

8. هل يتم القيام داخل المؤسسة بمراجعة داخلية إستراتيجية ؟

☐ نعم ☐ لا

9. هل يتم القيام داخل المؤسسة بمراجعات داخلية أخرى ؟

☐ نعم ☐ لا

المحور الثاني: أسئلة حول مدى اهتمام المراجع الداخلي بتقديم تقارير ذات جودة

1. هل يتم إعداد تقارير دورية لعملية المراجعة الداخلية ؟

☐ نعم ☐ لا

2. ما هي الفترة التي يتم إعداد تقرير المراجعة الداخلية حولها ؟

☐ شهريا ☐ ثلاثيا ☐ سداسيا

☐ سنويا ☐ مختلط

3. هل يتم صياغة تقرير المراجعة الداخلية بشكل؟

☐ كتابي ☐ شفوي ☐ مختلط

4. هل يتم إرسال تقرير المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا ؟

☐ نعم ☐ لا

5. هل يتم إرسال تقرير المراجعة الداخلية إلى الإدارة التشغيلية ؟

☐ نعم ☐ لا

6. هل يتم إرسال تقرير المراجعة الداخلية إلى المراجع الخارجي؟

☐ نعم ☐ لا

7. هل يتم إرسال تقرير المراجعة الداخلية إلى جهات أخرى ؟

☐ نعم ☐ لا

8. هل يتضمن تقرير المراجعة الداخلية مواصفات عدم التحيز، الوضوح والملائمة، القدرة على الإقناع والإفصاح ؟

☐ نعم ☐ لا

9. هل يمكن أن تقيم مستوى عمل المراجع الداخلي من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ؟

☐ نعم ☐ لا

10. هل يمكن الحكم على مدى حماس ورغبة المراجع الداخلي في المساهمة في دعم وتفعيل اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التقرير ؟

☐ نعم ☐ لا

المحور الثالث: أسئلة حول مدى مساهمة تقارير المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل اتخاذ القرارات الإدارية

1. هل يتم الإستعانة بتقارير المراجعة الداخلية عند اتخاذ القرارات الإدارية ؟

☐ نعم ☐ لا

2. هل يتم اتخاذ القرارات الإدارية الإستراتيجية بناءاً على تقرير المراجعة الداخلية ؟

☐ نعم ☐ لا

3. هل يتم اتخاذ القرارات الإدارية التكتيكية بناءاً على تقرير المراجعة الداخلية ؟

☐ نعم ☐ لا

4. هل يتم اتخاذ القرارات الإدارية التنفيذية بناءً على تقرير المراجعة الداخلية؟

☐ نعم ☐ لا

5. هل تم الاستفادة من النتائج المتوصل إليها في تقرير المراجعة الداخلية عند اتخاذ القرارات؟

☐ نعم ☐ لا

6. هل تم تطبيق التوصيات المقترحة في تقرير المراجعة الداخلية عند اتخاذ القرارات الإدارية؟

☐ نعم ☐ لا

7. هل تعتبر توصيات تقرير المراجع الداخلي واقعية من حيث التطبيق؟

☐ نعم ☐ لا

8. هل أنتم راضون عن نتائج القرارات الإدارية المتخذة بناءً على تقرير المراجعة الداخلية؟

☐ نعم ☐ لا

9. ما مدى تقييمك لنتائج القرارات الإدارية المتخذة بناءً على تقرير المراجعة الداخلية؟

☐ ضعيف ☐ جيدة ☐ جيدة جداً ☐ ممتازة ☐ مختلط