

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير  
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
ميدان علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية  
شعبة علوم مالية ومحاسبية  
تخصص محاسبة وتدقيق  
موضوع

## دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار دراسة حالة في مؤسسة الحليب ومشتقاته ملبنة المنبع - سعيدة-

تمت إشرافه الدكتور:

• أ. حرمل سليمة

إعداد الطالبين:

❖ عبد الصمد فاطيمة الزهراء

❖ طاهري إليهم

لجنة المناقشة

رئيسها

مشرقا ومقروا

مناقها

مناقها

الدكتور .....

الدكتورة حرمل سليمة

الدكتور .....

الدكتور .....

الموسم الجامعي

2018/2019



## إهداء

أهدي هذا العمل  
إلى أعز ما أملك في الوجود الوالدين العزيزين  
والى كل أفراد عائلتي كل باسمه  
إلى كل زملائي والأصدقاء  
إلى كل من كان لنا عوناً في رحلة هذا البحث

## إلهام فاطيمة

## شكر وتقدير

الحمد لله فالق الأنوار، وجاعل الليل والنهار، ثم الصلاة والسلام  
على سيدنا المختار

صلى الله عليه وسلم

بعد الثناء والحمد لله الذي وفقنا لإعداد هذا العمل، لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر والامتنان وخالص تقديرنا الى الأستاذة "حرمل سليمة" التي أشرفت على هذه المذكرة حيث بفضل الله تعالى ثم بفضل جهدها المتواصل، وتوجيهاتها السديدة تم انجاز هذا العمل المتواضع لك كل الشكر والتقدير ومن باب اعتراف بالجميل كان لزاما علينا أن نشكر كل من قدم لنا يد المساعدة في انجاز هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد.

## ملخص

هدفت الدراسة إلى تبيان الدور الكبير الذي تلعبه المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار، حيث تم ذلك من خلال دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة ملينة سعيدة. وبعد الحصول على المعلومات وتحليلها وتفسير النتائج تبين أن المراجعة الداخلية بمؤسسة ملينة سعيدة تساهم بشكل كبير في دعم عملية اتخاذ القرار وتفعيلها وبالتالي المساعدة على تحقيق أهداف المؤسسة ومخططات الإدارة.  
الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، اتخاذ القرار

### Résumé :

L'étude visait à montrer le rôle important joué par l'audit interne dans la prise de

décision, grâce à une étude sur le terrain au niveau d'une organisation l'orolait de saida.

Après avoir obtenu d'analyse des résultats, il a été constaté que l'audit interne de l'orolait de saida, contribuait grandement à appuyer le processus de prise de décision et à l'activer, contribuant ainsi à la réalisation des objectifs de l'entreprise et des plans de gestion.

Mots-clés: Audit interne, Prise de décision

<u>الفهرس العام</u>	
III	الإهداء .....
IV	الشكر .....
V	الملخص .....
VI	فهرس المحتويات .....
VII	قائمة الأشكال.....
I	المقدمة.....
<b>الفصل الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية واتخاذ القرار</b>	
6	تمهيد.....
7	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة الداخلية.....
7	المطلب الأول: مفهوم وأهمية المراجعة الداخلية.....
10	المطلب الثاني: خصائص وأنواع المراجعة الداخلية.....
14	المطلب الثالث: أهداف ومعايير المراجعة الداخلية.....
24	المبحث الثاني: عموميات حول عملية اتخاذ القرار.....
24	المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار.....
26	المطلب الثاني: أهمية وخصائص عملية اتخاذ القرار.....
28	المطلب الثالث: أساليب ومراحل عملية اتخاذ القرار.....
36	خلاصة الفصل الأول.....
<b>الفصل الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بعملية اتخاذ القرار</b>	
38	تمهيد.....
39	المبحث الأول : أثر المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار.....
39	المطلب الأول: أهمية المعالجة الآلية للمعلومات بالنسبة للمراجعة الداخلية من أجل اتخاذ القرار.....
41	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار.....
47	المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية ومساهمة المراجعة الداخلية في دعم القرار.....
51	المبحث الثاني: صعوبات المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.....

51	المطلب الأول: ضغوط المديرين.....
55	المطلب الثاني: الاستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية.....
58	المطلب الثالث: المركزية الشديدة وعدم التفويض.....
63	خلاصة الفصل.....
<b>الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمؤسسة ملبنة المنبع _ سعيدة _</b>	
65	تمهيد.....
66	المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة الحليب و مشتقاته ملبنة المنبع _ سعيدة _.....
66	المطلب الأول: تعريف بمؤسسة الإنتاج الحليب ومشتقاته وإعطاء لمحة تاريخية عنها...
68	المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن المؤسسة.....
71	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
77	المبحث الثاني: فعالية المراجعة الداخلية في دعم عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة..
77	المطلب الأول: أهمية المراجعة الداخلية في مؤسسة والهدف منها.....
78	المطلب الثاني: خطوات عمل المراجع ومحتوى تقرير.....
81	المطلب الثالث: أثر المراجعة الداخلية على القرارات المتخذة في مجمع الحليب.....
84	خلاصة الفصل.....
85	خاتمة عامة.....
87	قائمة المصادر والمراجع.....
92	الملاحق.....

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	أنواع المراجعة الداخلية	1
16	أهداف المراجعة الداخلية	2
23	معايير المراجعة الداخلية	3
25	عملية اتخاذ القرارات كمحور أساسي في الإدارة	4
30	أساليب عملية اتخاذ القرار	5
35	خطوات اتخاذ القرار	6
46	العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار	7
50	مساهمة المراجعة الداخلية في دعم القرار	8
54	ضغوط المديرين	9
56	وضع المراجعة الداخلية في هيكل تنظيمي	10



مَقَامَةُ عِلْمَةٍ

## المقدمة العامة:

لقد عرف العالم الاقتصادي في الوقت الراهن تطورات كبيرة في جميع المجالات والتي أثرت بدورها في توسيع المؤسسات الاقتصادية وكبر حجم أنشطتها وتعدد عملياتها، وفي ظل هذه التغيرات أصبح تطوير وتحسين الأداء في المؤسسات أمرا لا بد منه.

وبما أن المؤسسة تسعى إلى الوصول لتحقيق أهدافها مع الحرص على البقاء والاستمرار فلا بد من اتخاذها للتدابير اللازمة لتجنب الأخطار محتملة الوقوع، لهذا نجد أن وظيفة المراجعة الداخلية أصبحت أمرا ملحا وحتميا للمؤسسات، حيث تعد المراجعة الداخلية احد الركائز الأساسية التي تقوم عليها أنظمة الرقابة داخل المؤسسة، وهي أسلوب لتقييم فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية وكفاءة العاملين، وتعد مصدر معلومات للإدارة العليا، حيث هدفها الأساسي هو صحة وسلامة العمل داخل المؤسسة ومدى التزام العاملين بالقواعد والإجراءات القانونية لتسيير أنشطتها تفاديا للأخطاء وحماية ممتلكات من الغش والاختلاس والتلاعب، وعليه فإن عملية اتخاذ القرارات تحتاج إلى توفير معلومات موثوق منها، وهنا يأتي دور المراجعة الداخلية في المؤسسة فهي تمكن متخذي القرار من الحصول على معلومات يستخدمها في اتخاذ قرار.

وعلى هذا الأساس قمنا بدراسة حالة مؤسسة الحليب ومشتقاته (ملبنة المنبع\_ سعيدة) لمعرفة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.

## مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

✓ ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار بمؤسسة الحليب ومشتقاته ؟

## التساؤل الفرعي:

- هل تساهم المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات بمؤسسة الحليب ومشتقاته

## الفرضية:

○ المراجعة الداخلية تساهم بشكل كبير في اتخاذ القرار بمؤسسة الحليب ومشتقاته

## أهمية البحث:

تكمّن أهمية البحث في توصل إلى دور المراجعة الداخلية في تفعيل عملية اتخاذ القرار

## أهداف البحث:

- إبراز أهمية المراجعة الداخلية في دعم اتخاذ القرار
- إبراز أهمية التقرير الذي يعده المراجع لاتخاذ قرار صحيح

## أسباب اختيار الموضوع :



- الرغبة الشخصية في دراسة مثل هذا المواضيع
- أهمية المراجعة الداخلية وعملية اتخاذ القرار في المؤسسة
- كون الموضوع يدخل في صميم التخصص.

### منهج الدراسة:

المنهج الوصفي التحليلي والذي يمكننا من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع بالإضافة إلى منهج دراسة الحالة وذلك من اجل التعمق في مختلف جوانب الموضوع من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل التربص.

### حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في مؤسسة الحليب و مشتقاته " ملبنة المنبع -" سعيدة.
- الحدود الزمنية: لقد تم تحديد المجال الزمني لإجراء دراستنا ضمن المجال الممتد من مارس إلى افريل 2019

### هيكل الدراسة :

للإجابة عن الإشكالية واختبار صحة الفرضية، قمنا بتقسيم موضوع البحث إلى 3 فصول حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى "عموميات المراجع الداخلية واتخاذ القرار" ومفاهيم عامة حول المراجعة الداخلية في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى عموميات حول عملية اتخاذ القرار.

أما الفصل الثاني فكان بعنوان "علاقة المراجعة الداخلية بعملية اتخاذ القرار" وتطرقنا إلى أثر المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في المبحث الأول وصعوبات المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار في المبحث الثاني.

أما الفصل الثالث فكان حول الدراسة الميدانية بعنوان واقع المراجعة الداخلية بمؤسسة "ملبنة المنبع" حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى التعريف بمؤسسة ملبنة المنبع، والمبحث الثاني خصصناه إلى مكانة المراجعة الداخلية في تفعيل عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة، حيث تم في هذا الفصل الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضية وكذا استخلاص النتائج .

### الدراسات السابقة :

شطي آسيا، دور المراجعة الداخلية في تفعيل اتخاذ القرار مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف مسيلة،  
2015\_20014

تتمحور الإشكالية ما هو دور المراجعة الداخلية في تفعيل عملية لاتخاذ القرار داخل المؤسسة

تطرقت هذه الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تساعد في إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة، كما تساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية وكفاءة هذه القرارات، هذا الأمر جعل المراجعة أداة مساعدة لدعم وتفعيل القرار، أي وجود علاقة طردية بين المراجعة الداخلية واتخاذ القرارات إذا توفرت المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية.

ناجي نسرين، دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة،  
2016\_2015

تتمحور الإشكالية ما هو دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار داخل المؤسسة

تطرقت هذه الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية أداة إدارية فعالة تساعد في التحكم في المؤسسة من خلال الدور الذي تلعبه في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يضمن بدوره توفير معلومات مؤهلة يستعان بها لدعم وتفعيل هذه القرارات بما يضمن الحصول على أكبر عائد منها.

## الفصل الأول:

عموميات حول المراجع الداخلية واتخاذ القرار

الفصل الأول: عموميات المراجعة الداخلية واتخاذ القرار

تمهيد:

تطورت وظيفة المراجعة الداخلية تطوراً ملحوظاً خلال السنوات الأخيرة، حيث بدأت كوظيفة لفحص العمليات المالية للتأكد من عدم وجود أخطاء أو تلاعب، والتحقق من الالتزام بالإجراءات واللوائح والقوانين، ومع كبر حجم الشركات وزيادة درجة التعقيد في عملياتها وتعدد فروعها، تطورت وظيفة المراجعة الداخلية وازدادت أهميتها داخل الشركة باعتبارها أداة فعالة تقوم بعملية تقييم المخاطر والتأكد من النظم الرقابية، وتساعد الشركة في تحسين عملياتها، وكذلك وظيفة استشارية هامة حيث تعمل على مساعدة جميع الإدارات داخل الشركة وخاصة الإدارة العليا على اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، وذلك من خلال مدها بنتائج الفحص والتقييم، الأمر الذي يجعل الإدارة العليا تتخذ قرارات تدفع إلى تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

ولدراسة أكثر تفصيلاً للمراجعة الداخلية واتخاذ القرار، سنحاول في هذا الفصل عرض الإطار النظري للمراجعة الداخلية واتخاذ القرار، الذي قسمناه إلى مبحثين:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة الداخلية
- المبحث الثاني: عموميات حول عملية اتخاذ القرار

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة الداخلية

عرفت المراجعة الداخلية اهتماماً وتطوراً كبيراً خاصة في السنوات الأخيرة وذلك بسبب تطور الاحتياجات من بيانات ومعلومات نتيجة لتوسع الأنشطة الاقتصادية، حيث يسهل عليها عملية فحص وتقييم الأنشطة الداخلية للمؤسسة وتحديد مدى كفاءة الأنظمة وكفاءة العاملين فيها.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية المراجعة الداخلية

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الداخلية

صدرت عدة تعاريف حول المراجعة الداخلية أهمها ما يلي :

- حسب معهد المراجعين الداخليين الأمريكي سنة 1947 المراجعة الداخلية "هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، وهي نوع من المراقبة هدفه فحص وتقييم فعالية ووسائل المراقبة الأخرى، وهذا النوع من المراجعة يتعامل أساساً مع الأمور المحاسبية والمالية ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية"<sup>1</sup>.
- حسب المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين "المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، إن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة"<sup>2</sup>.
- حسب المعايير المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية: هي وظيفة تقييم مستقل داخل الشركة لفحص و تقييم أنشطتها وذلك كخدمة لهذه الشركة"<sup>3</sup>.
- كما يعرف على أنها المراجعة التي تتم من طرف شخص من داخل المؤسسة بحيث يقوم بعملية فحص الدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية وتمثل المراجعة الداخلية احد أدوات الرقابة يساعد الإدارة في تزويدها بالمعلومات ويضع لسلطتها كونه يتم من طرف موظف بالمؤسسة.<sup>4</sup>
- إن المراجعة الداخلية هي "مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل المؤسسة، لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية"<sup>5</sup>.
- ومن التعاريف السابقة نستنتج أن المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي يقوم به موظف من داخل الهيكل تنظيمي للمؤسسة يعين من طرف الإدارة لخدمتها عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي جيد وفحص البيانات حتى تكون دقيقة ويمكن الاعتماد عليها في اكتشاف الأخطاء ومنع الغش حتى تكون المعلومات صادقة وواضحة.

### فرع الثاني: أهمية المراجعة الداخلية

تتبع أهمية التدقيق الداخلي من خلال الخدمات التي يقدمها كونه وظيفة داخلية من الوظائف الرئيسية للمؤسسة والتابعة للإدارة العليا فيها من خلال تقديم الخدمات التالية:<sup>6</sup>

<sup>1</sup> رضا خلاصي مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر 2013 ص 31

<sup>2</sup> نفسه، ص 32\_33 م

<sup>3</sup> محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، سنة 2013، ص 121

<sup>4</sup> العبيد محمد، ابن زازة منصور، التدقيق الداخلي ودوره في عملية اتخاذ القرار، مجلة المالية و الاسواق ص 146

<sup>5</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،

2006، ص 30

<sup>6</sup> محمد سيد سرايا، المرجع السابق، ص 128\_129

أ - **خدمات وقائية:** وتتمثل في مجموعة من الإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي من أجل حماية أصول وممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس والهدر، بالإضافة إلى حماية مختلف السياسات المطبقة في المؤسسة من أي تحريفات أو تغيير دون وجود مبررات.

ب - **خدمات تقييمية:** وهي عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي عند تقييمه مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.

ج - **خدمات إنشائية:** تتمثل الخدمات الإنشائية في مساعدة المدقق الداخلي إدارة المؤسسة بتوفير المعلومات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة المختلفة الموضوعة داخل المؤسسة.

د - **خدمات علاجية:** وهي عبارة عن مجموعة من الأساليب التي يستعملها المدقق الداخلي من أجل تصحيح أي أخطاء تم اكتشافها أثناء تنفيذ مهامه، أو التوصيات التي يقدمها في تقريره التي تتعلق بمعالجة أي أخطاء أو قصور في الأنظمة المختلفة للمؤسسة.

وتعد مهمة للمراقبة الداخلية لكونها أداة رقابية فعالة تعمل على خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإستراتيجية ومن هذه الفئات نجد كل من:

1\_ **إدارة المؤسسة:** تعتبر المستفيد الأول من عملية المراجعة فهي تطلعها على النقائص الموجودة في نظام المراقبة الداخلية، واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها.

2\_ **المستثمرون:** تمكنهم نتائج المراجعة من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم.

3\_ **البنوك والدائنون والآخرين:** يعتبر تقرير المراجع مرجعا هاما لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة مستقبلا.

4\_ **إدارة الضرائب:** وهذا لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناء على حصيلة المراجع الداخلي.

5\_ **إدارة التسيير:** تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في المراقبة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة.

6\_ **للملاك والمستخدمين:** تلجا هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى مكانة مركزها المالي لاتخاذ القرارات في توجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

7\_ **للدائنين والموردين:** حيث يعتمدون على تقرير المدقق لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام من قبل المؤسسة في منح الائتمان التجاري والتوسع.

**8\_ المراجعة للهيئات الحكومية:** وذلك لغرض التخطيط والمراقبة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقديم الإعانات لبعض الصناعات.

**9\_ أهمية المراجعة للبنوك والمؤسسات المالية الأخرى:** تلعب دورا هاما في التمويل قصير الأجل للمؤسسات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على القوائم المالية وتقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية وقبول المؤسسة من الناحية الائتمان المصرفي.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: خصائص وأنواع المراجعة الداخلية

#### الفرع الأول: خصائص المراجعة الداخلية

تمتاز المراجعة الداخلية بجملة من الخصائص وهي:<sup>2</sup>

لكي تعمل إدارة المراجعة الداخلية بنجاح ينبغي أن تتمتع بالخصائص التالية:

- تعمل إدارة المراجعة الداخلية استقلال التام عن باقي الإدارات وهذا الاستقلال الوظيفي هو أحد أركان قوتها.
- تعمل إدارة المراجعة الداخلية بناء على سلطات صريحة وينحصر عمل إدارة المراجعة في عملية المراجعة الداخلية فقط.
- تعتبر المراجعة الداخلية جزء من الرقابة الداخلية أي أنها تعمل بجوار الضبط الداخلي ولذلك يجب عدم خلط بينهما.
- إدارة المراجعة الداخلية تقوم على التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية وليس مهمتها وضع هذه السياسات.
- لا تتدخل إدارة المراجعة الداخلية في شؤون الموظفين وينبغي أن يكون هناك علاقة تعاونية بين إدارة المراجعة والموظفين.
- يجب أن يكون موظفين إدارة المراجعة الداخلية على درجة من التأهيل المهني ومدربين في أعمال المحاسبة والمراجعة والإدارة.
- ❖ **المراجعة الداخلية وظيفية شاملة:** فهي في المؤسسات وفي كل الوظائف، حيث تنصب على كل الوظائف المؤسسة بهدف خدمة الإدارة.
- ❖ **المراجعة الداخلية وظيفية دورية:** حيث تخضع مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.
- ❖ **الاستقلالية:** رغم أن المراجعة الداخلية وظيفية من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى فعلى المراجع أن يكون مستقلا حتى يكون عمله موضوعيا.
- ❖ المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ المراجعة الداخلية وظيفية تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة.
- ❖ المراجعة الداخلية تسعى إلى ترشيد قرارات الإدارة لتوفير المعلومات الدقيقة.

<sup>1</sup>رضا خلاصي مرجع سابق ص52،51

<sup>2</sup>ثنائي علي، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية مذكرة الماستر في علوم التسيير جامعة بسكرة سنة 2016\_2017 ص20

### الفرع الثاني: أنواع المراجعة الداخلية

حدد الباحثون أنواع المراجعة الداخلية وهما المراجعة المالية والمراجعة الداخلية التشغيلية ومراجعة المهام الخاصة:<sup>1</sup>

#### ➤ المراجعة المالية:

تعتبر المراجعة المالية المدخل التقليدي في التدقيق الداخلي وقد عرفت أنها الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات وأية متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً.

وهذا النوع من المراجعة يشمل على المراجعة الداخلية المالية قبل الصرف والمراجعة المالية بعد الصرف حيث يشير النوع الأول إلى إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقيق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات ومرافقة السلطة المختصة على التنفيذ، أما التدقيق بعد الصرف فينفذ حسب خطة التدقيق باختيار عينات وفحصها من خلال قسم التدقيق الداخلي وذلك لتأكد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح وتعتبر المراجعة الداخلي أداة هامة تمكن الإدارة العليا من الاطمئنان على دقة البيانات المالية ولحفظ الأصول والوجود المالي لها وحمايتها من التلاعب أو الضياع والاختلاس.

#### ➤ المراجعة الداخلية التشغيلية:

تعتبر المراجعة الداخلية التشغيلية عن المدخل غير التقليدي لتدقيق الداخلي، ويطلق عليه البعض أسماء أخرى مثل المراجعة الإدارية، أو مراجعة الأداء ويسعى هذا النوع من التدقيق إلى فحص وتقييم أعمال الشركة ككل لتحقيق الكفاءة الفعالية في استخدام المواد المتاحة وذلك وفق خطة معدة مقدماً ومتفق عليها مع الجهات العليا في الشركة ويعرف هذا النوع من التدقيق بأنه الفحص الشامل للوحدة التشغيلية أو المؤسسة ككل لتقسيم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك لتحقيق من كفاءة واقتصادية العمليات التشغيلية وقد بينت إحدى الدراسات التي أجريت في إيطاليا بأن هذا النوع من المراجعة يستحوذ على 4 من المواد المخصصة لوظيفة التدقيق الداخلي في حين استحوذت وظيفة التدقيق المالي على حوالي 5 من الموارد وهذا يشير بوضوح إلى أهمية التدقيق الداخلي التشغيلي في الدول المتقدمة الذي يشكل دوراً استشارياً للإدارة العليا حيث يقدم المدققين الداخليين لها التقارير التي تقدم جميع المستويات الإدارية بناءً على النتائج تدقيقهم والتي تمكن الإدارة من:

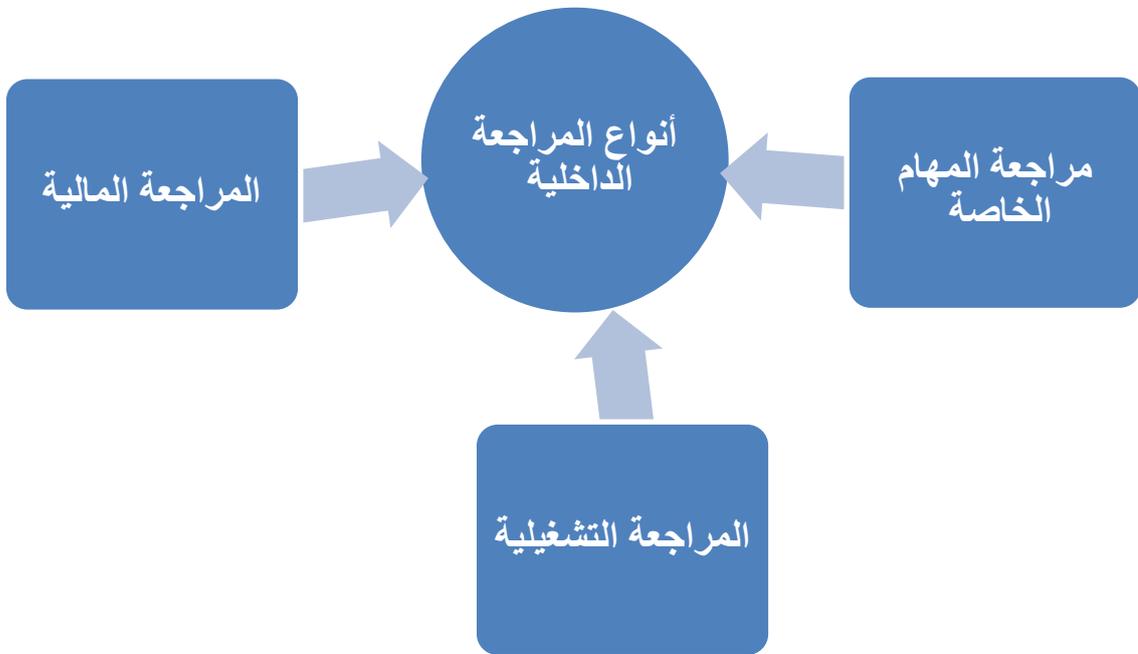
1. تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقاً لأهداف الإدارة أو وفقاً لمقياس آخر.
2. الاطمئنان على أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية.
3. الحصول على معلومات موضوعية حول كيفية تنفيذ خطط و سياسات الإدارة في كل الميادين التشغيلية.
4. إعادة التأكد على أن كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل.

<sup>1</sup> رولا عبد المجيد محمد انشامي، دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي الجامعة الإسلامية، غزة المجستير في المحاسبة والتمويل سنة 2015 ص 61، 60

➤ 3 مراجعة المهام الخاصة:

وهذا النوع من التدقيق يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفة الإدارة العليا للقيام بها، ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق من النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ أنه ما يكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي ويشمل هذا النوع من التدقيق وجهة نظر الباحث في العمليات التفتيش الفجائية والتي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد و إجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع.

الشكل رقم 1: أنواع المراجعة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثالث: أهداف ومعايير المراجعة الداخلية

الفرع الأول: أهداف المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية تهدف إلى خدمة الإدارة في تحقيق أغراضها وذلك عن طريق تدقيق جميع العمليات المالية والإدارية واستخراج الانحرافات حتى يتم معالجتها من طرف الإدارة ومن بين هذه الأهداف ما يلي:<sup>1</sup>

**1\_هدف الحماية:** يشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة أصول المؤسسة بمختلف أنواعها، النظم والإجراءات المالية والمحاسبية، السياسات والخطط المعتمدة في المؤسسة السجلات والمستندات والملفات العادية نظام الضبط الداخلي....الخ

**2\_هدف التطوير:** يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد وظيفة علاجية وإرشادية تتناول الفحص والمراجعة وتتبع تحديد وتحليل النتائج الايجابية والسلبية وضع الحلول لها رفعها بتوصيات مقترحات إلى الإدارة فضلا عن توفير وتزويد هذه الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاضعة لهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة.

تتم العمليات السابقة من خلال التقييم الدوري لسياسات المحاسبية والمالية وكل ما تعلق بالسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها و إبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.

وهناك أهداف ثانوية أخرى تتمثل في:<sup>2</sup>

- المحافظة على أملاك المؤسسة من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس.
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستعملة في الدفاتر والسجلات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ومتابعة تنفيذها والقيام بتحليل البيانات تحليلا سليما.
- اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب في الوقت المناسب والعمل على تصحيحها ومنع تكرارها في المستقبل.
- مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.
- التأكد من المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المؤسسة التي يتخللها قبض للنقود والعمليات التي يتخللها صرف النقود والقيام بهذه المهام يؤدي إلى منع الغش والتزوير والتلاعب واكتشاف الأخطاء وهذا يؤدي إلى تعزيز الثقة في الدفاتر والسجلات والبيانات والمعلومات.
- التحقق من وجود حماية كافية لأصول المؤسسة.
- تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية.
- التحقق من أن المصروفات لا تتفق إلا في الأغراض الهامة والتأكد من تحصيل الإيرادات.
- تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية.
- الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة.
- التحقق من دقة أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.

<sup>1</sup>رضا خلاصي مرجع سابق ص48،47

<sup>2</sup>العبد محمد، ابن زارة منصورية مرجع سابق ص147

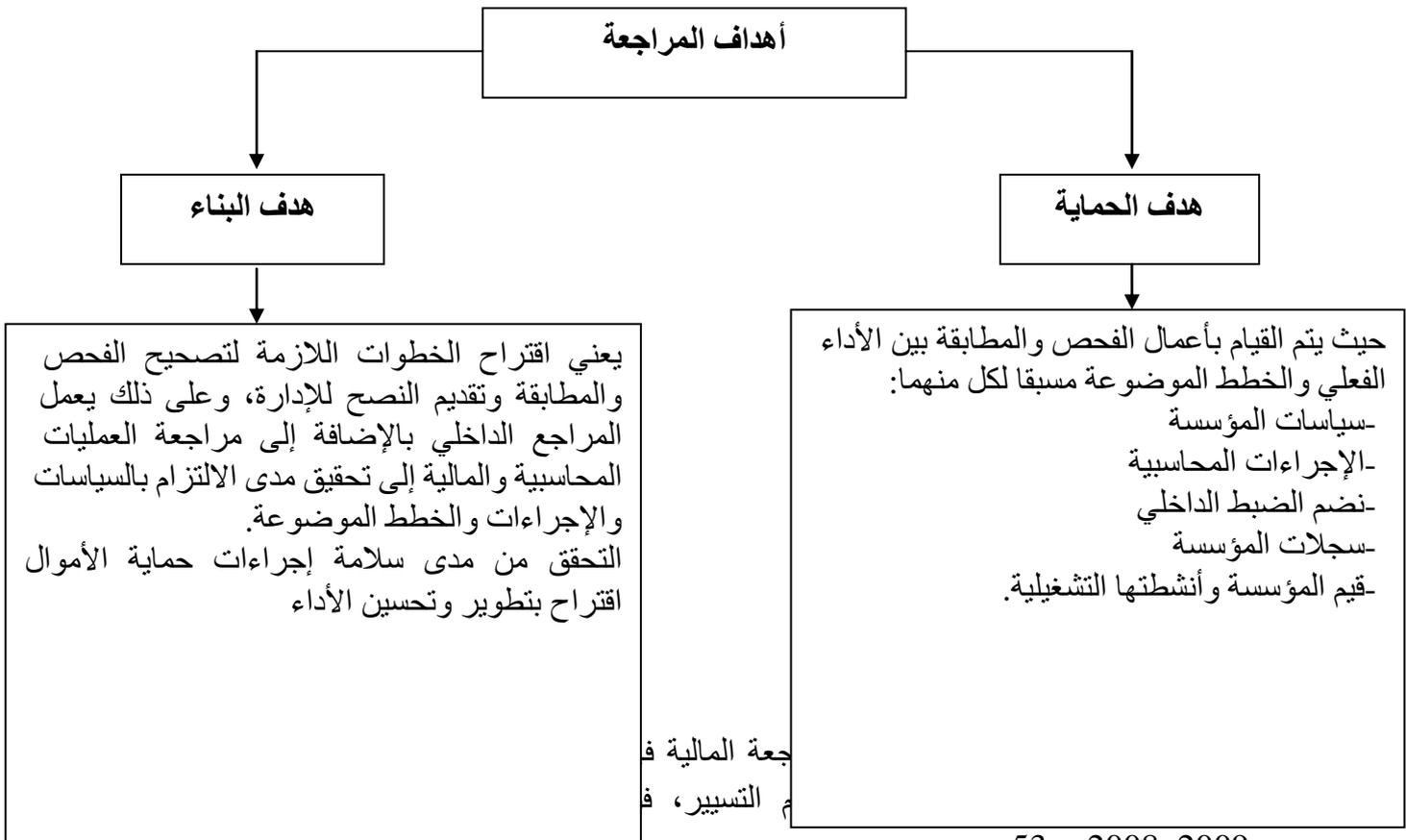
- التحقق من مدى الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف، فحص جميع السجلات والبيانات والمستندات المحاسبية

يمكن تلخيص أهداف المراجعة الداخلية في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- تدقيق وتقييم نظم الرقابة الداخلية.
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
- تحديد مدى الالتزام العاملين بالسياسات المؤسسة.
- حماية أصول المؤسسة وتقييم أداء الافراد بشكل عام.
- منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا وقعت.
- القيام بالتدقيق المنتظم ودوري للأنشطة ورفع تقارير النتائج والتوصيات.
- التعاون مع المدقق الخارجي لتحديد مجالات التدقيق الخارجية.

ويمكن تحديد أهداف المراجعة في الشكل التالي:

شكل رقم 2: أهداف المراجعة الداخلية



53\_2008\_2009

<sup>1</sup> عبد الله خلف الواردات، المرجع السابق ، ص 139 - 138

### الفرع الثاني: معايير المراجعة الداخلية

قد تطورت نظرة المجتمع لمهنة المراجعة الداخلية بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة، وذلك يرجع أساساً إلى الجهود التي يبذلها القائمين على هذه المهنة وبعض الهيئات غير الحكومية المهتمة بهذه المهنة وهذا للحفاظ على معايير عالية المستوى للمهنة والتأكيد على وضع المراجعة الداخلية كوظيفة إدارية رئيسية تساهم بدرجة كبيرة في توجيه عمليات التنظيمات وتحقيق أهدافها<sup>1</sup>.

ولقد أصدرت معايير للمراجعة الداخلية سنة 1978 من قبل معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث تم تقسيم معايير المراجعة الداخلية إلى خمسة أقسام تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم وتتمثل تلك الأقسام في:

- الاستقلالية
- الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي
- نطاق المراجعة الداخلية
- أداء عمل المراجعة الداخلية
- إدارة قسم التدقيق الداخلي

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

### ➤ الاستقلالية:

وتشمل هذه المعايير على عدد من المعايير الفرعية وهي:

<sup>1</sup>نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار تلجي الاغواط سنة 2006\_2007، ص50

**1\_ الاستقلال:** ويعني استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، ويتحقق الاستقلال عندما يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله بحرية وبموضوعية ويسمح ذلك للمراجع الداخلي بإعطاء رأي غير متحيز ويتحقق الاستقلال بناء على الوضع التنظيمي والموضوعية.<sup>1</sup>

## 2\_ الوضع التنظيمي:

يجب أن تكون لإدارة المراجعة الداخلية وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها، ويجب أن يحصل المراجعين الداخليين على دعم من الإدارة العليا ومن مجلس الإدارة و ذلك لكي يكون الأفراد الخاضعين للمراجعة متعاونين بدون أي تدخل.<sup>2</sup>

ويجب أن يتمتع مدير إدارة المراجعة الداخلية بسلطة لكي يحقق له ذلك استقلالية و توسع نطاق عمل إدارته و تنفيذ توصيات هذه الإدارة كما يجب أن يكون لمدير إدارة المراجعة الداخلية اتصال مباشر مع مجلس الإدارة حتى يستطيع توصيل المعلومات في نواحي المهمة.

ومن ناحية أخرى فان استقلالية إدارة المراجعة الداخلية يمكن أن تتزايد من خلال وجود إجماع بين الأعضاء مجلس إدارة على تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية و يجب أن يتم تحديد سلطات و أهداف و مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية في شكل مكتوب. كما يجب أن يتم عرض خطط الموازنة المالية و خطط الموارد البشرية الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية للإدارة العليا و لمجلس الإدارة الموافقة عليها.

ويجب أن يقدم مدير إدارة المراجعة الداخلية تقرير بالأنشطة التي تم القيام بها للإدارة العليا و لمجلس الإدارة على أن يتم ذلك سنويا أو نصف سنوي.

الوضع الأمثل للوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية هو أن تكون تابعة للجنة المراجعة بالشركة أو لمجلس الإدارة مباشرة.

## 3\_ الموضوعية:

يجب أن يكون المراجع الداخلي موضوعيا عند أدائه لوظيفة المراجعة الداخلية وتعتبر الموضوعية أمرا ذهنيا يجب أن يتحقق لدى المراجع الداخلي أثناء أدائه لعمله بحيث يجب أن لا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور المراجعة، و يجب ألا يجعل المراجع الداخلي نفسه في وضع يجعله غير قادر على إبداء رأي موضوعي مع ضرورة تخصيص الأفراد على المهام بحيث يتم تقادي أي تعارض محتمل أو فعلي في المصالح.

ويجب أن يقوم المراجعين الداخليين بالتقرير لمدير الإدارة (إدارة المراجعة الداخلية) حول المواقف التي تحتوي على تعارض في المصالح بحيث يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بإعادة تخصيص المهام على هؤلاء الأفراد لتخفيف حدة التعارض في المصالح، على أن يتم تدوير الأفراد

<sup>1</sup>د العبيد محمد ، ابن زازة منصورية ، المرجع السابق ،ص149

<sup>2</sup>محمد سيد سرايا ، المرجع السابق ،ص 125

العاملين في إدارة المراجعة الداخلية كلما أمكن ذلك لتفادي التعارض في المصالح و يجب أن يتقاضي المراجع الداخلي أداء أي مهام تشغيلية ، حيث أن أداء أي من المهام التشغيلية التي سيراجعها المراجع الداخلي سيجعل موضوعيته غير متوافرة لأمر الذي يجب أن يؤخذ في الحسبان عند الحصول على تقرير المراجعة من المراجع الداخلي.<sup>1</sup>

### ➤ الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي:

ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية:<sup>2</sup>

أ\_ تحديد مواصفات و مؤهلات و خبرات من يعمل داخل إدارة المراجعة الداخلية من حيث:

1\_ الكفاءة العلمية: حيث يجب أن تزود إدارة المراجعة الداخلية بعدد من المهارات الفنية المناسبة، والتي يتوافر فيها قدرا مناسباً من التعليم لممارسة هذه الوظيفة.

2\_ الخبرة العلمية: بمعنى انه يجب أن يمتلك العاملين في إدارة المراجعة الداخلية خبرة عملية كافية تمكنهم من القيام بأعمال المراجعة بكفاءة وفاعلية.

3\_ الفهم والتزام بمعايير الممارسة المهنية: فيجب على المراجع الداخلي أن يكون فاهماً ومتقيداً بالمعايير المهنية عند ممارسة أعمال المراجعة.

4\_ دراسة وفهم العلوم السلوكية: حيث يجب على المراجع الداخلي أن يكون لبقاً و بارعاً في تعامله مع الأفراد والاتصال بهم بفاعلية.

5\_ توافر الصفات الخلقية: ومنها النزاهة والصدق والمحافظة على السرية.

وخالصة هذا المعيار انه يجب على المراجع الداخلي أن يمتلك المعرفة والمهارة وغير ذلك من الكفاءة اللازمة لأداء المسؤوليات.

### ➤ نطاق المراجعة الداخلية :

ويتضمن هذا المعيار الجوانب التالية:

فحص و تقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، و مدى تحقيق أهدافها التالية:

1\_ حماية ممتلكات و موارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها.

2\_ دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة.

3\_ التحقق من مدى التزام بالقوانين و السياسات و الإجراءات.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، المرجع السابق ص 126 127

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة المدقق، العدد 64\_63 الطبعة الأولى 2005 ص، 10

4\_ التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل امثل.

5\_ فحص مدى جودة و فاعلية الأداء و مدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة بفاعلية.

6\_ يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بمراجعة برنامج التشغيل و طريقة تنفيذه حتى يتأكد من أن النتائج التي تتحقق و تتفق مع الأهداف المحددة للتشغيل وان برامج التشغيل قد نفذت وفقا للخطط التي تم وضعها.

### ➤ أداء عمل المراجعة الداخلية:

يجب أن تتضمن أعمال المراجعة كل من تخطيط عملية المراجعة وفحص وتقييم المعلومات، والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات، إذ يتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف للمراجعة ونطاق للعمل والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها وتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة والاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة المعنية، ثم القيام بمسح للتعرف على الأنشطة، المخاطر، الإجراءات الرقابية وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء عملية المراجعة، كتابة برنامج المراجعة، وتحديد كيف ومتى ولمن ترسل نتائج عملية المراجعة وأخيرا الحصول على الموافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة<sup>1</sup>.

ويتمثل في معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية العناصر التالية:<sup>2</sup>

1\_ تخطيط عملية المراجعة: حيث يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بالتخطيط لكافة خطوات وإجراءات المراجعة، حيث تتضمن عملية التخطيط تحديد ما يلي:

- أهداف المراجعة
- برنامج أداء مهمة المراجعة
- تخطيط المراجعة والموازنات المالية.
- تقارير النشاط.

2\_ فحص وتقييم المعلومات المتاحة لتأكد من أنها كافية، وتخدم عملية المراجعة.

3\_ التبليغ بنتائج المراجعة: حيث يجب على المراجع الداخلي بعد أن يصل إلى النتائج الخاصة بعملية المراجعة وأن يقوم بتصنيفها وتبليغها إلى المستويات الإدارية المختلفة والمعنية بهذه النتائج عن طريق إعداد تقرير بنتائج المراجعة.

<sup>1</sup> أحمد نقار، المرجع السابق، ص53

<sup>2</sup> عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع المحاسبة و تدقيق جامعة الجزائر سنة 2009\_2010 ص48،47،46،45

4\_ متابعة تنفيذ هذه النتائج: لا تكتمل عملية المراجعة الداخلية إلا بقيام المراجع الداخلي بمتابعة ما توصل إليه من نتائج وما تم تحديده من توصيات حتى يتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة والمطلوبة بناء على نتائج المراجعة.

### ➤ إدارة قسم التدقيق الداخلي:

يشمل هذا المعيار العناصر التالية:<sup>1</sup>

أ\_ مدير قسم التدقيق الداخلي هو المسؤول عن إدارة قسم التدقيق و يجب عليه التأكد من:

\_ أهداف القسم.

\_ موارد القسم البشرية و المادية.

\_ خطة عملية التدقيق الداخلي.

ب- يجب على إدارة قسم التدقيق الداخلي مراعاة الجوانب التالية:

-أهداف و سلطات و مسؤوليات قسم التدقيق الداخلي.

-التخطيط في القسم و التي تشمل الأهداف و البرامج و الموازنات.

-الإجراءات و السياسات المناسبة لطبيعة أعمال القسم.

- إدارة الأفراد العاملين في القسم.

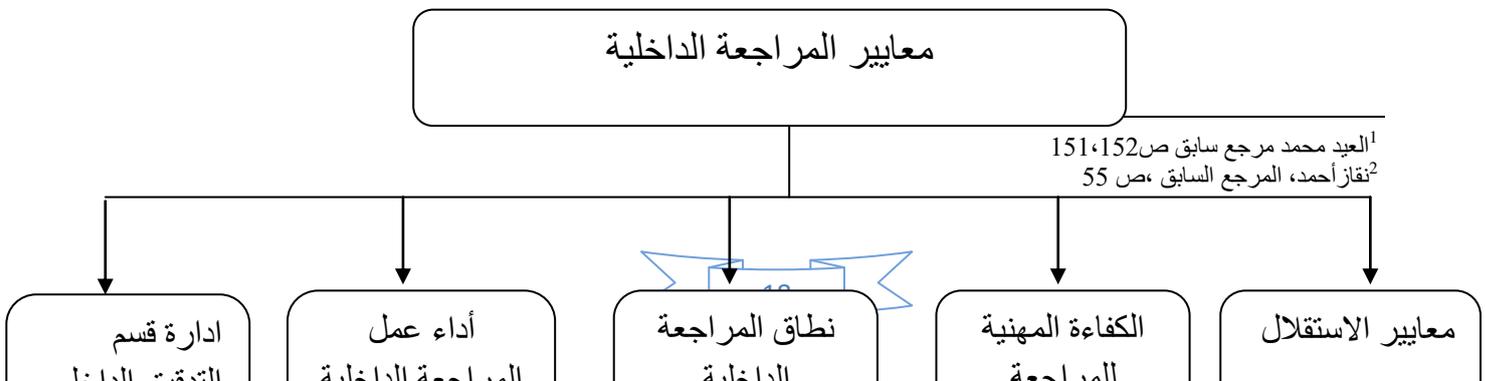
- التنسيق مع المدقق الخارجي.

- الضمانات الإضافية لجودة عمل التدقيق الداخلي من أجل الرفع من مستوى أداء التدقيق الداخلي

أعلى مستوى ممكن بما يتماشى مع معايير التدقيق الداخلي.

يجب أن يحظى قسم المراجعة بتنظيم محكم يضمن تحقيق أهداف المراجعة وكيف لا والمؤسسة كلها تضع نظاما رقابيا من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة، وكذلك قسم المراجعة يحتاج إلى إجراءات تنظيمية تضمن رقابة سليمة على أعمال المراجعة الداخلية من أجل بلوغ الأهداف المرجوة منها في أحسن حال، و عندها يمكن التكلم عن الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات المختلفة، لأن متخذي القرارات إذا رأوا أن قسم المراجعة يقوم بعمله بصفة غير منتظمة و غير دقيقة فإنه يشكك في النتائج والتوصيات التي يصل إليها، تمثل هذه المعايير إطارا عاما للقواعد التي يلتزم بها المراجعون الداخليون لممارسة المهنة.<sup>2</sup>

الشكل رقم 3: معايير المراجعة الداخلية



المصدر : من اعداد الطالبتين

### المبحث الثاني: عموميات حول عملية اتخاذ القرار

تعد عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية ومحور نشاط الوظيفة الإدارية ومهنة الرجل الإداري، وهي عملية منظمة ورشيطة ومبنية على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول إلى قرار مناسب لتحقيق أهداف المؤسسة.

### المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار

تأخذ عملية اتخاذ القرار عدة تعاريف منها:

- عرف هارسون اتخاذ القرار بأنه " لحظه اختيار بديل معين بعد تقييم البدائل مختلفة على أساس توقعات معينة لمتخذ القرار"، كما عرف شاويش القرار بأنه " عبارة عن اختيار يتم بين بديلين أو أكثر من البدائل المتاحة، أي اختيار البديل الأفضل للوصول إلى الأهداف".<sup>1</sup>
- القرار هو الإشارة لينة واضحة لاتخاذ القرار، أما تنفيذ القرار ما هو إلا المرحلة الأخيرة والمرئية للقرار.<sup>2</sup>
- هو نشاط إنساني مركب يبدأ من الشك وعدم التأكد من جانب متخذ القرار حول ما يجب عمله حيال مشكلة ما وتنتهي باختيار أحد الحلول التي يتوقع أن تزيل حالة الشك وعدم التأكد، أي أن القرار هو اختيار بين البدائل المختلفة.<sup>3</sup>
- إن عملية اتخاذ القرارات تتم لمعالجة مشكلات قائمة أو لمواجهة حالات أو مواقف معينة محتملة الوقوع أو لتحقيق الأهداف المرسومة. وقد تكون غير موجودة في الأساس لكن حذر الإدارة واستطلاعها للظروف المحيطة تجعلها تنتبأ بتوقع حدوث. لذلك تقوم الإدارة في كل الحالات التي تستدعي اتخاذ القرارات بتجميع كل ما يلزمها من بيانات ومعلومات وتحليل ما يحيط بها من ظواهر

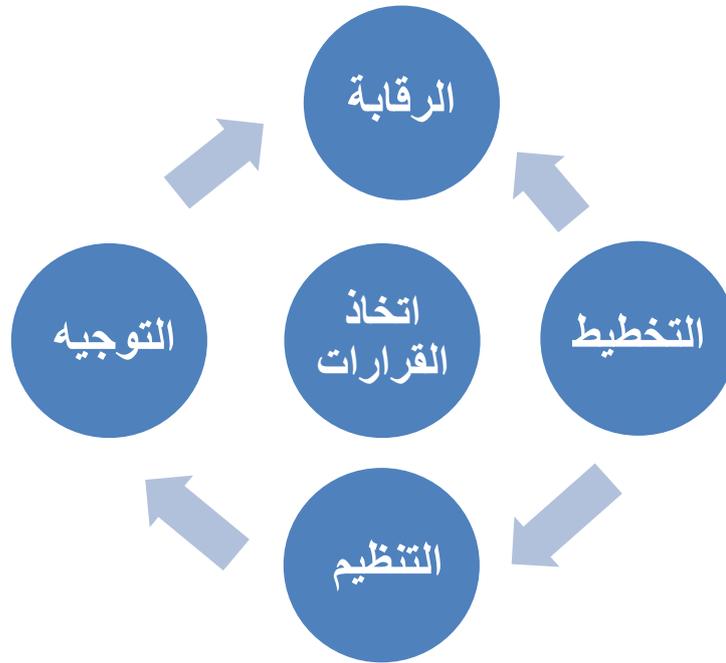
<sup>1</sup> أعيد الله حمود سراج أهمية خصائص المعلومات في بناء اختيار قرارات المنظمة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 2005، ص 127  
<sup>2</sup> fernandez (2003) les nouveaux tableaux des mangers le projet decisionnek dans sa totalité edition d'organisation, 3 em edition .paris

<sup>3</sup> أمعن عطية خليل، الإدارة واتخاذ القرار في عصر المعلوماتية النمط الإداري، مؤسسات طيب للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 90

وعوامل مختلفة لتساعدها في الوصول إلى قرار رشيد بعد تحديد البدائل وتقييمها من أجل أن يكون القرار مناسب لتحقيق الهدف الذي اتخذ من أجله.<sup>1</sup>

- يمكن تعريف "القرار" بأنه عملية اختيار البديل الأفضل من بين مجموعة من البدائل. أو هو عبارة عن تصرف أو مجموعة من التصرفات يتم اختيارها من بين عدد من البدائل الممكنة.<sup>2</sup>
- ومن التعاريف السابقة يمكن أن نعرف اتخاذ القرار على أنه جوهر العملية الإدارية و وظيفة من الوظائف الأساسية وهو عملية تفضيل واختيار أنسب البدائل المتعددة و المتاحة لمتخذ القرار من أجل اختيار البديل المناسب لمعالجة مشكلة ما ولتحقيق أهداف معينة .

الشكل رقم 4: عملية اتخاذ القرارات كمحور أساسي في الإدارة



المصدر: حسن علي معتوق، برامج التنمية الإدارية وأثرها على فاعلية اتخاذ القرارات، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2016، الأردن عمان، ص 100

### المطلب الثاني: أهمية وخصائص عملية اتخاذ القرار

#### الفرع الأول: أهمية اتخاذ القرار

<sup>1</sup> د. بلحاج فتية، الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، العدد 7\_ 2016 ص 269

<sup>2</sup> د. حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة نظرية مع حالات دراسية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن 1999، ص 251

كلما زادت درجة تعقيد البيئة التي تعمل فيها الإدارة، زادت أهمية عملية اتخاذ القرار، التي يتعلق بالمستقبل، وبالطبع فإن المستقبل غير مؤكدة. فكلما زادت درجة تغيير البيئة التي تعمل فيها، زادت درجة تعقيد اتخاذ القرارات.

إن عملية اتخاذ القرارات تتم لمعالجة مشكلات قائمة أو لمواجهة حالات أو مواقف معينة محتملة الوقوع أو لتحقيق أهداف مرسومة، ويتفق الباحثون والممارسون على أن عملية اتخاذ القرار تنطوي على اختيار البديل واحد من بديلين على الأقل.<sup>1</sup>

وتتجلى أهمية اتخاذ القرار في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- ✓ **اتخاذ القرارات عملية مستمرة:** في مجال الإداري نلاحظ أن عملية التسيير، ما هي إلا مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات في مختلف الأقسام الموجودة كل من تنظيم والإنتاج، التخطيط التسويقي...
- ✓ **اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله:** تعتبر عملية اتخاذ القرار أداة المدير التي من خلالها يمكنه ممارسة العمل الإداري داخل المؤسسة، حيث يقرر ما يجب أن يعمل؟ ومتى يقوم بها ومن يقوم به؟ وأين يقوم به؟ حيث أنه كلما كانت قدرة المدير في اتخاذ القرارات كلما زادت فعالية الأداء.
- ✓ **القرارات الإستراتيجية تحدد مستقبل المنظمة:** ترتبط القرارات بالمدى الطويل في المستقبل، و مثل هذه القرارات يكون لها تأثير كبير على نجاح المنظمة أو فشلها.
- ✓ **اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية:** تمثل عملية اتخاذ القرارات أساسا في جميع الوظائف الإدارية التخطيط والتنسيق الرقابة التوجيه..
- ✓ **اتخاذ القرارات أساس الإدارة أو وظائف المنظمة:** إن كل وظيفة داخل المنظمة ، تتضمن مجموعة متعددة من القرارات، مثلا في الإنتاج نجد جملة من القرارات، من المسؤول عن الإنتاج في فترة زمنية محددة؟ ما هو حجم الأنسب للإنتاج؟ ما هي المدة الزمنية للخطة الإنتاجية؟.

وتزداد أهمية اتخاذ القرارات مع تعقد أعمال المنظمات وتوسعها وتنوع أعمالها وفي ظل التحديات الكبيرة والتغيرات البيئية. وبذلك أصبحت عملية اتخاذ القرارات قلب الإدارة النابض الذي يضمن للمنظمة البناء والتقدم، وأصبح أساس الحكم على المدير الناجح من خلال كفاءته وقدرته في اتخاذ القرارات السليمة والفعالة.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: خصائص عملة اتخاذ القرار:

تتسم عملية اتخاذ القرار بالخصائص التالية:<sup>4</sup>

➤ أنها عملية ذهنية، فهي نشاط فكري يعتمد على إتباع المنطق والتفكير المنهجي الصحيح.

<sup>1</sup> محمود علي محمد البيليسي، سبل تطوير أساليب اتخاذ القرار في إدارة الأزمات الامنية في فلسطين، شهادة الماجستير تخصص القيادة والإدارة، 2016ص125

<sup>2</sup> د أحمد ماهر، الإدارة المبادئ والمهارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003\_2004 ص281\_282

<sup>3</sup> حسن علي معتوق، المرجع السابق، ص101

<sup>4</sup> بونخلة فريد، تأثير القادة على عملية اتحاد القرارات في التنظيم الصناعي الجزائري، رسالة الماجستير في علم الاجتماع تنمية الموارد البشرية، جامعة منتوري قسنطينة 2007\_2006ص125

- هي عملية إجرائية ، رغم أن الاختيار هو أساس اتخاذ القرار ، فهناك إجراءات أخرى كتحديد المشكلة ، إيجاد البديل ...
- إن إيجاد مجموعة من البدائل يعد مهما في عملية اتخاذ القرار.
- تتم عملية اختيار البدائل على أسس وقواعد تؤدي في الأخير إلى الوصول إلى أفضل بديل.
- إن اختيار البديل الأنسب يكون وفقا للظروف المؤثرة في اتخاذ القرار، و المعطيات الواقعية.
- إن عملية اتخاذ القرار تتم في الوقت الحاضر، لكن نتائجها وانعكاساتها في المستقبل وهنا تظهر الصعوبة لأنها تعتمد على الرؤية المستقبلية.

### المطلب الثالث: أساليب و مراحل عملية اتخاذ القرار

#### الفرع الأول: أساليب عملية اتخاذ القرار

تتخذ القرارات وفق أساليب عديدة ومتنوعة حسب أهمية القرار المتخذ والأطراف المعنية به فهناك أساليب تعتمد على التأمين والخبرة والحكم الشخص وهناك أساليب كمية ورياضية تقوم على إتباع الطرق العلمية، وعليه فيما يأتي سنعرض بتفصيل أكثر لأهم الأساليب المتبعة في عملية اتخاذ القرارات والتي يمكن تقسيمها إلى أساليب تقليدية وأخرى عملية.<sup>1</sup>

#### ➤ **أساليب تقليدية:** وتمثلة فيما يلي:

##### ● **الخبرة:**

يكتسبها متخذ القرار من تجاربه السابقة ومن تدرجه في سلم الهرم الإداري ومشاركته في اتخاذ القرارات ومعايشته للبرامج والمشاريع الإدارية التي تنجح أو تفشل، وفترات التأمل التي يقتضيها في التفكير والتحليل والتقييم للمواقف التي تواجهه.

##### ● **إجراء التجارب:**

يقصد بأسلوب إجراء التجارب بأن يتولى متخذ القرار بنفسه إجراء التجارب أكدت بعين الاعتبار جميع العوامل الملموسة و الغير ملموسة والاحتمالات المرتبطة بالمشكلة محل القرار حيث يتوصل من خلال هذه التجارب إلى اختيار البديل الأفضل معتمدا على خبرته العلمية.

● **الحكم الشخصي:** يقصد بأسلوب الحكم الشخصي استخدام متخذ القرار لحكمه الشخصي واعتماده على سرعة بديهته في إدراك العناصر الرئيسية الهامة للمواقف والمشكلات التي تعرض لها والتقدير السليم لأبعادها والفهم العميق لكل التفاصيل الخاصة بها، و يقوم هذا الأسلوب على أساس شخصية متخذ القرار وقدرته العقلية واتجاهاته النفسية والاجتماعية .

##### ● **دراسة الآراء و الاقتراحات وتحليلها:**

<sup>1</sup>نواف كنعان، اتخاذ القرارات الادارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011ص185\_182

المقصود بأسلوب دراسة الآراء وتحليلها هو اعتماد متخذ القرار على البحث ودراسة الآراء والاقتراحات التي تقدم له من طرف المستشارين والمختصين والزملاء حول المشكلة وتحليلها ليتمكن على ضوءها من اختيار البديل الأفضل.

➤ **الأساليب العملية:** هناك العديد من الأساليب والطرق العلمية والإحصائية التي تستخدم في اتخاذ القرارات وأهمها ما يلي:

● **بحوث العمليات :**

هي المدخل العلمي لاتخاذ القرارات الخاصة بعمليات المؤسسة، حيث تطبق بحوث العمليات على الحالات التي تعني بآء دارة وتنسيق التعليمات والأنشطة، ويشمل ذلك جميع أنواع الأنشطة والعمليات في المؤسسات، وتتبع بحوث العمليات الطريقة العملية في حل المسائل، والتي تبدأ بالملاحظة الدقيقة و تحديد المسألة ثم بناء النموذج العلمي الذي عادة ما يكون نموذجاً رياضياً على أن يمثل بقدر الإمكان جميع الأبعاد الحقيقية للمسألة في الواقع العلمي وتهدف بحوث العمليات للوصول إلى الحل الأمثل.<sup>1</sup>

● **أسلوب شجرة القرارات :**

يعتبر من أكثر الأساليب استعمالاً لمعالجة مشكلات اتخاذ القرارات، ويعتمد هذا الأسلوب في التحليل على التمثيل البياني لجميع البدائل المتاحة ونتائجها المتوقعة واحتمالات تحقيقها، وتتكون شجرة القرارات من عدد من المراحل تختلف باختلاف حجم ونوع المسألة.<sup>2</sup>

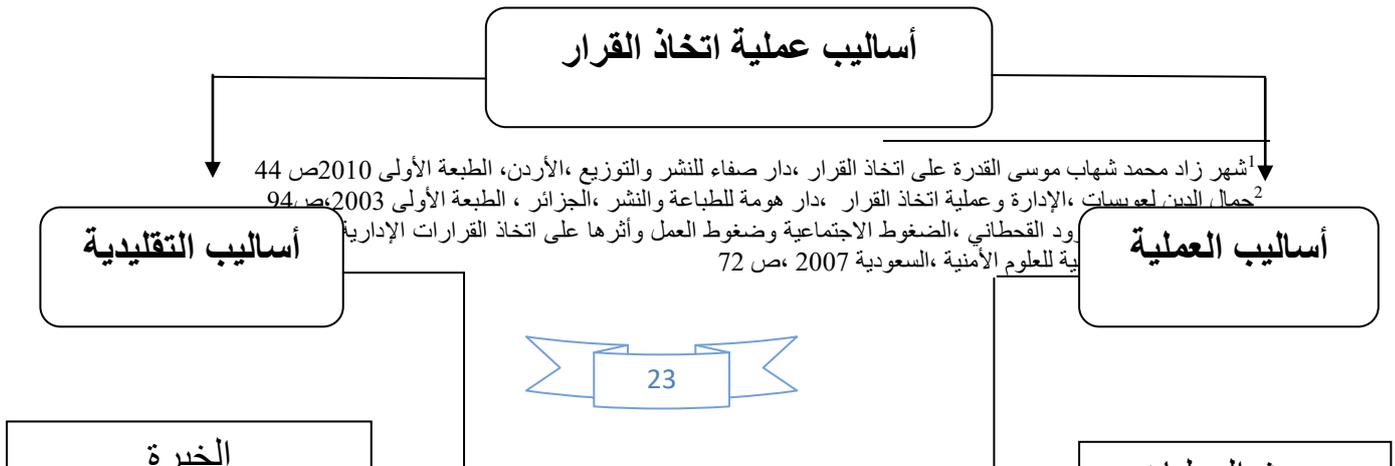
● **نظرية المباريات :**

تعد نظرية المباريات من الأدوات التي تقيد الإدارة في اتخاذ القرارات وهي بمثابة تنافس بين منظمين 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.

● **نظرية الاحتمالات:**

تمثل نظرية الاحتمالات إحدى الأساليب المستخدمة لاتخاذ القرار، وبصفة خاصة في ظل ظروف المخاطرة، أي الظروف التي يكون فيها متخذ القرار غير متأكد بالكامل من النتيجة التي ستتحقق عند استخدام بديل معين.<sup>3</sup>

الشكل رقم 5: أساليب عملية اتخاذ القرار



المصدر : من اعداد الطالبتين.

### الفرع الثاني:مراحل عملية اتخاذ القرار

إن عملية اتخاذ القرار جوهر الأداء السليم لمختلف المدراء وفي مختلف مستوياتهم الإدارية، إذ ترتبط بالوظائف الإدارية المختلفة كالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة. ونجاح الأنشطة داخل المنظمة يرتبط ارتباطا كبيرا بأهمية القرارات التي ينبغي اتخاذها .

المدير يتخذ قرارات تؤثر على المنظمة يوميا وتصل هذه القرارات لأعضاء المنظمة الأخرى، بعض القرارات تؤثر بشكل كبير على أعضاء المنظمة بحيث يكلف الكثير من المال لتنفيذه، أو يكون له تأثير طويل المدى على المنظمة. القرارات الهامة يكون لها تأثير كبير ليس على نظم الإدارة نفسها ولكن على وظيفة المدير الذي صنعها.

اتخاذ القرارات هو اختيار بين مجموعة من البدائل، وهو عملية تمارس فيها خطوات التفكير المنطقي الذي يتلخص في أن هناك هدفا يراد الوصول إليه أو مشكلة يراد حلها، وتوجد معلومات بشأن هذه المشكلة، ويقوم متخذ القرار بتحليلها لتوصل لبدائل معينة ، ثم يختار أحد هذه البدائل أو مجموعة منها، وهذا هو الأسلوب العلمي في اتخاذ القرارات، والذي يختلف عن غيره من الأساليب مثل تجربة والخطأ والتقليد، في انه موضوعي يقوم على دراسة البيانات والحقائق وتحليلها وأبعاد التحيز الشخصي والنظرة الذاتية بقدر الإمكان، ويعمل على استغلال الموارد المتاحة أحسن استغلال، وتحقيق الأهداف المطلوبة بالدرجة الواجبة من الفعالية.<sup>1</sup>

### خطوات اتخاذ القرار:

#### (1) تحديد المشكلة:

<sup>1</sup>نوال عبد الرحمن محمد الحوراني،مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المدراء والمديرين مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال من كلية التجارة في الجامعة الإسلامية غزة 2013ص 21

وتتم هذه المرحلة بصورة جيدة في النظم الديمقراطية عن طريق المناقشة والحوار الذي يشارك فيه الخبراء والمختصون موضوع الأزمة وبعض رجال الأعمال الأكفاء يديرون مؤسساتهم بهذا الأسلوب، أما في النظم غير الديمقراطية فقد تتم عن طريق أهل الثقة والمقربين من صانع القرار وقد يكونون غير مختصين ببعض جوانب الأزمة.

تعرف المشكلة بأنها انحراف عن الادعاء المخطط، وتحديد طبيعة المشكلة يعد بمثابة الطريق الذي يجب أن يسير عليه متخذ القرار إذ يتعين على متخذ القرار أن يضبط كل جوانب المشكلة ويفهمها فهما جيدا، من حيث المكان والزمان والانعكاسات فمثلا: إذا كانت المشكلة هي مراقبة جودة منتج معين، فعليه أن يحدد المواصفات الواجب توفرها في هذا المنتج، تحديد المواد الأولية التي تدخل في تركيب هذا المنتج، تحديد متغيرات العملية الإنتاجية.

يمكن تقسيم المشاكل حسب التصنيف التالي:

- ✓ مشاكل روتينية: وهي المشاكل التي تتكرر.
- ✓ مشاكل حيوية: وهي المتعلقة بالخطط والسياسات المتبعة في المشروع.
- ✓ مشاكل طارئة: وهي التي تحدث دون وجود مؤشرات على حدوثها ويعتمد علاجها على قدرة المدير في اتخاذ قراره بسرعة وحزم.<sup>1</sup>

## (2) تحديد البدائل:

ما نود التركيز عليه في هذه الخطوة هو انه من النادر وجود بديل واحد لأية مشكلة (عمل)، لذلك لا بد من وجود عدة أدلة أو براهين لأي عمل ويتم تحديدها عن طريق البحث العلمي.

وتعد البيروقراطية أداة مهمة لتزويد صانع القرار بالمعلومات وذلك عند وضع المصلحة العليا كهدف يجب تحقيقه للعاملين في كافة المجالات ولكن عند غياب هذا الهدف فقد تحجب بيروقراطية المعلومات وتعرقل صنع القرار، وتعد مراكز البحوث والدراسات من المصادر المهمة لتوفير التصورات والأفكار لصناع القرار فيما يجب عمله لمواجهة أزمة ما.<sup>2</sup>

## (3) تقييم البدائل:

<sup>1</sup> عبد الغفار عفيفي أدويك ، إدارة الأزمات والكوارث واتخاذ القرار ، المملكة العربية السعودية. الطبعة الأولى، 2013 ص 237

<sup>2</sup> مرجع نفسه ، ص 238

تعتمد هذه العملية على مقارنة البدائل المتوفرة بغرض اختيار البديل الذي يحقق النتائج الأكثر فعالية. ويمكن لهذا البديل المختار أن يكون أمثل أو هو حالة نادرة. أما في غالب تكون المقارنة على أساس موازنة مزايا وعيوب كل بديل، على أساس التحليل الناقد والبناء لها.<sup>1</sup>

وهو يتطلب دراسة وافية لكل بديل، ويتضمن تحديد النتائج المترتبة على كل بديل وتكلفة كل بديل بناء على معايير فنية واقتصادية واجتماعية محددة وبعد ذلك يقوم متخذ القرار بمقارنة تلك البدائل مع بعضها البعض.<sup>2</sup>

#### (4) اختيار أفضل البديل:

يتم في هذه المرحلة اختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة لحل، وهنا يقوم متخذ القرار باتخاذ القرار استنادا إلى البديل الأفضل الذي تم اختياره، ولكي نقبل ذلك يجب تأكد من أن هذا البديل يلاءم كافة المتطلبات والعوامل الأخرى للمشكلة والتي لم تؤخذ بعين الاعتبار خلال المرحلة السابقة، فقد يفضل أحيانا حلا آخر غير هذا الحل أو البديل الأفضل لاعتبارات يراها متخذ القرار ضرورية مثل:<sup>3</sup> سهولة تنفيذ أو أن تكون الظروف الحالية لا تسمح بحل يتوقع أن يجد مقاومة كبيرة من قبل العاملين المسؤولين في التنفيذ وهكذا فإن المرحلة تهتم بناحيتين هما:

✚ التأكد من قابلية البديل الذي يتم اختياره للتنفيذ ومدى ملائمتها للمتطلبات وللظروف الحالية للمؤسسة .

✚ الصيغة العلمية لهذا البديل، بشكل قرارات وفقا للمتطلبات السائدة.

#### (5) تجربة البديل:

تعتبر ما قبل الأخيرة لعملية اتخاذ القرار تقوم على متابعة هذه الأخيرة من أجل التأكد من صحتها وملائمتها، حيث يقوم متخذ القرار بإعطاء أوامر تنفيذ ما توصل إليه رفقة الفريق الإداري بحيث عملية التنفيذ تكون جماعية، حيث تستند إلى كل قسم من أقسام المؤسسة مهمة تنفيذ جزء من أجزاء القرار وتحسيسهم بمسؤولية العمل الجماعي وأن النتائج المحققة هي في صالح الجميع.<sup>4</sup>

#### (6) متابعة النتائج:

<sup>1</sup> أسهمان خلفي، دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التجارية جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008\_2009 ص44

<sup>2</sup> كاسر نصر منصور، الأساليب في اتخاذ القرارات الإدارية، دار حامد لنشر والتوزيع، الأردن، 2006 ص48،

<sup>3</sup> بيالة سميرة، المدير وعملية اتخاذ القرار في إطار ادارة المؤسسة، رسالة ماجستير، فرع ادارة أعمال، جامعة الجزائر، 2003\_2004 ص143

<sup>4</sup> بالحاج فتيحة مرجع السابق، ص175

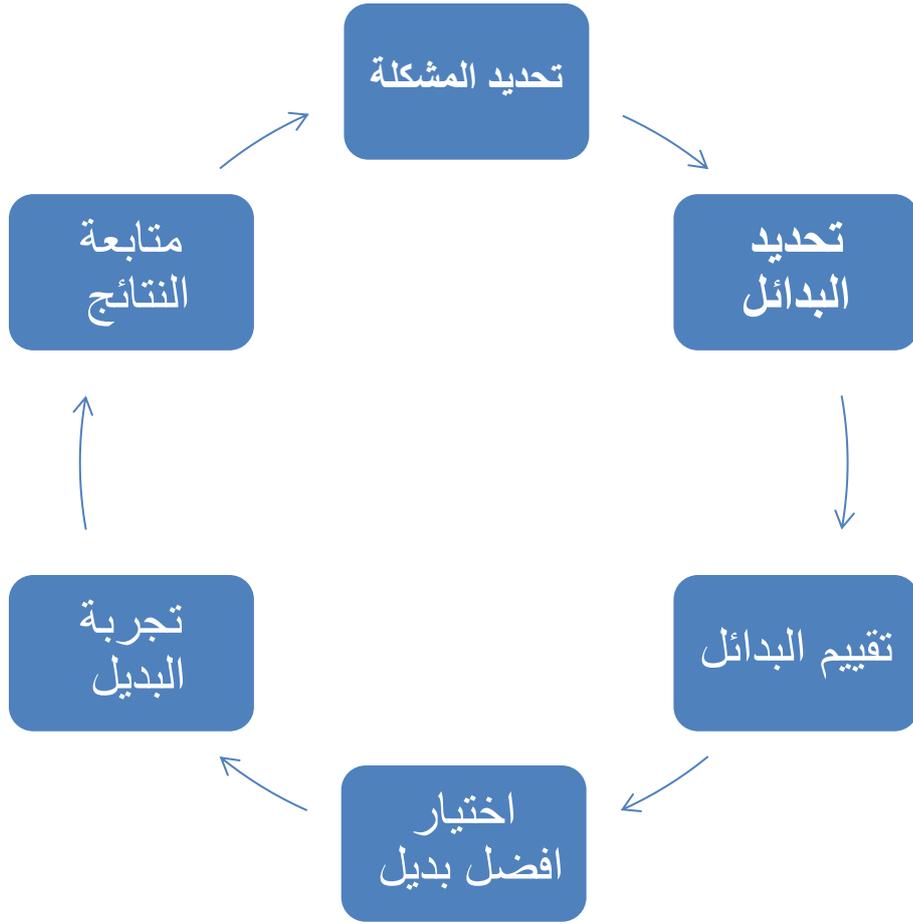
يقوم متخذ القرار بالمتابعة المستمرة ليتعرف على أوجه القصور والعقبات التي تنشأ أثناء التنفيذ لتذليلها ويمكنه من خلال المتابعة المستمرة الوقوف على النتائج والمتطلبات وتأسيسها على ذلك النظر في تعديل القرار أو اتخاذ إجراءات إضافية لتنفيذه وغيرها.<sup>1</sup>

يجب قياس مدى التقدم في تنفيذ القرار من حيث الوقت والموارد الأخرى والآثار المترتبة على القرار ومدى الالتزام بالجدول الزمني المعد للتنفيذ. وعند القياس تتم مقارنة النتائج بالجدول الزمني أو خطة الموضوعة للتنفيذ، إذا كان القرار لا يساهم في حل المشكلة تراجع خطوات القرار السابقة مباشرة وهي اختيار البديل ووضعه موضع التنفيذ.<sup>2</sup>

يمكن أن تظهر هذه الخطوات في الشكل التالي:

شكل رقم 4: خطوات اتخاذ القرار

<sup>1</sup> خالد بوشارب ، دور نموذج البرمجة الخطية متعددة الاهداف في اتخاذ القرار الانتاجي ، رسالة ماجستير كلية علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم تسيير ، جامعة بسكرة الجزائر 2014، ص20  
<sup>2</sup> محمد قاسم القريوني ، مبادئ الادارة النظرية والعمليات والوظائف ، الطبعة الاولى ، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان الاردن ، 2001، ص341



المصدر: من اعداد الطالبتين

### خلاصة الفصل

عد المراجعة الداخلية من أهم الوظائف الأساسية في المؤسسة، حيث يتم من خلالها فحص الدفاتر والسجلات وتقييم أداء أنشطتها المختلفة وتعتبر المرجع الأساسي للمعلومات والبيانات التي تتميز بالمصداقية والجودة حيث تساعد متخذ القرار في أداء مهامه وتعتبر الركيزة الأساسية لنجاح تسيير وإدارة المؤسسة.



## الفصل الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بعملية اتخاذ القرار

الفصل الثاني : علاقة المراجعة الداخلية بعملية اتخاذ القرار

تمهيد:

ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في الوقت الحالي وأصبحت نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة، حيث أنها أداة بيد الإدارة تراقب بواسطتها كل ما يحدث داخل المؤسسة وذلك عن طريق تسليط الأضواء على الطريقة التي يتم بها انجاز الأنشطة وهي أداة رقابية هامة تساعد الإدارة على مواجهة الظروف الاقتصادية ومساعدتها على اتخاذ القرار الصحيح. وحتى نلم بالموضوع قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- ✓ المبحث الأول: أثر المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار
- ✓ المبحث الثاني: صعوبات المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار

المبحث الأول: أثر المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار

تمهيد:

تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في جميع مراحل اتخاذ القرار داخل المؤسسة، إذ تساهم في كل خطوات التي تبدأ من تحديد المشكلة وتنتهي إلى مرحلة المتابعة والتقييم ، ومن أجل اتخاذ قرار سليم وفعال يحتاج متخذ القرار إلى المعلومات ويجب ان تتسم بالملائمة والمصدقية .

**المطلب الأول : أهمية المعالجة الآلية للمعلومات بالنسبة للمراجعة الداخلية من أجل اتخاذ القرار**

قبل التطرق للدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات، لا بد أن نعرض على نظام المعلومات ونبين دور المعالجة الآلية للمعلومات بالنسبة للمراجعة الداخلية، لأن إدارة أي مؤسسة تستلزم وجود معلومات لاستخدامها في اتخاذ القرارات، وفي ظل التطورات الراهنة في مجال تكنولوجيا المعلومات أصبح من الضروري في عملية المراجعة الداخلية اللجوء إلى المراجعة الآلية من أجل زيادة درجة الموثوقية في البيانات التي تجعلها أساسا يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

**أهمية المراجعة الداخلية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات :**

لا يمكن للمراجع الداخلي أداء مهنته دون استخدام الحاسوب وهذا للأسباب التالية:<sup>2</sup>

- التطور المستمر في مهام وإجراءات المراجعة الداخلية نتيجة التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية .
- توفير الوقت اللازم لأداء عملية المراجعة الداخلية .

وبما أن المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات تتطلب بأن يكون لدى المراجع معرفة ودراية بصفة النظام الإلكتروني فإنه من الأفضل مشاركة المراجعة في تصميم النظام وهذا ما يساهم في تحقيق ما يلي:

- ✓ ضمان اكتشاف الأمور الشاذة وتقليل احتمال التحايل والتلاعب بالمحاسب الإلكتروني نظرا لإمكانية وضع نظم رقابية أفضل.
- ✓ تمكن للمراجع من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة والقرائن وتزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء والغش .
- ✓ تزويد المراجع بنسخ لكل البرامج المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية الهامة والتعديلات فيها.

وبالتالي فإن استخدام الحاسوب في مجالات المراجع المختلفة يساعد في تقليل الوقت المبذول استخدامه ويساعد الحاسوب المراجع الداخلي على تحقيق الأمور التالية :

- تحسين جودة عملية المراجعة بشكل عام .
- إمكانية استخدام أساليب جديدة في المراجعة.
- إمكانية انجاز بعض عمليات المراجعة الداخلية المعقدة بدرجة أكثر سهولة .
- تسهيل عملية مراجعة أعمال المراجعين من قبل الشركاء أو المديرين.

<sup>1</sup> Hamini Allen, le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, entreprise publique économique ,office des publications universitaire, 1993

<sup>2</sup> بلواحد زكرياء ، عبد الواحد محمد ، المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار ، مذكرة ماستر تخصص محاسبة ومالية ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2011، ص 46

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار:

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار في المؤسسات ولذلك ينبغي على متخذ القرار أخذ هذه العوامل بعين الاعتبار ، واهم هذه العوامل ما يلي:<sup>3</sup>

\_ عوامل إنسانية.

\_ عوامل تنظيمية.

\_ عوامل مرتبطة بالعائد والتكلفة

\_ عوامل أخرى

❖ **العوامل الإنسانية :**

يمكن التحدث عنها من خلال مدى قبول وإقناع الأفراد عن القرار الذي تم اختياره، بالإضافة إلى العادات والتقاليد والأعراف السائدة، ومدى مسايرة القرارات لها، كذلك التسرع في اقتراح البدائل المختلفة للمشكلات وتبنيها دون دراسة متأنية أو تقديم جيد لهذه البدائل، والاعتماد بدرجة كبيرة على الخبرة السابقة بما فيها التحفيز والعواطف الخلط بين المشكلة ذاتها ومظاهر المشكلة والتركيز على حل واحد أو بديل لحل المشكلة، أو التركيز على مظاهر المشكلة وليس أسبابها، بالإضافة إلى عدم اهتمام متخذ القرار باحتمالات المقاومة للتحفيز للتغيير من جانب أفراد المجتمع التعليمي. وهذه العوامل الإنسانية تتمثل في عوامل نفسية وأخرى تتعلق بالجوانب الشخصية.

**العوامل النفسية:**

<sup>3</sup> د رافدة الحريري ، مهارات القيادة التربوية في اتخاذ القرارات الادارية ،دار المناهج للنشر والتوزيع ،عمان الاردن 2008،ص 239

كان لـ Herbert Simon الفضل في إبراز أهمية الجوانب النفسية وأثرها على عملية اتخاذ القرارات في المنظمات الإدارية، إذ جعل الجانب النفسي هو المتحكم في سلوك الفرد المتخذ للقرار عند اتخاذه، والمحيط النفسي المتصل به وأثره في عملية اختيار بديل من بين البدائل المطروحة عليه، وأخيرا دور التنظيم في تكوين هذا المحيط النفسي ومقدار السلطة التي يعطيها له.

فإذا كان تأثير هذه العوامل إيجابيا سيصل سلوك متخذ القرار إلى مستوى كبير من السلامة و المنطق، أما إذا أثرت العوامل النفسية تأثيرا سلبيا عليه فمعنى ذلك أن الخلل وعدم الرشد سيكون هو الطابع الغالب على القرارات الصادرة.

وبالمثل فإن الحالة النفسية و المعنوية المسيطرة على المساعدين والمعاونين في عملية صنع القرار بمختلف مراحلها، وأيضا بالنسبة لمقدار الجهد المبذول لها أهمية كبيرة، وخاصة على البيانات والمعلومات التي يقدمونها وأيضا بالنسبة للجهد المبذول في الاستقصاء عن هذه المعلومات وتقديم البدائل الممكنة لحل المشكلة موضع الدراسة، وهذه الحالة النفسية عادة ما تكون وليدة عوامل وظروف متعددة مثل الجو العام السائد في المؤسسة، وطريقة معاملة المسؤول الإداري لهم، والحوافز التشجيعية التي يحصلون عليها وأثر التنظيم غير الرسمي في شعورهم بالارتباط - الانتماء - إلى المؤسسة.

#### ب. الجانب الشخصية:

إذا تجمعت لدى متخذ القرار المسؤول صفات القائد فيعني ذلك أنه ستتوافر له المقدرة، وبعد النظر الإداري والقدرة العقلية للحكم على أمور بدقة وعناية، كما أن عناصر الخبرة والتجربة إذا ما وجدت عند الرئيس الإداري بجوار الصفات القيادية، فسوف يستفيد من التجارب الماضية في استبعاد الحلول التي فشلت من قبل في حل المشاكل، فإذا ما توفرت العناصر السابقة من صفات قيادية وخبرة وتجربة شخصية فمعنى ذلك أن شخصية الرئيس الإداري قد توافرت لها العناصر اللازمة لإصدار القرار الصحيح.

#### ❖ العوامل التنظيمية: تتمثل في العوامل التالية<sup>4</sup>:

##### أ. القوى الكامنة في الموقف الإداري الذي خلق المشكلة محل القرار:

تتمثل في نمط التنظيم الإداري وتعدد المستويات الإدارية فيه؛

-طبيعة المشكلة محل القرار ودرجة تعقدها والوقت المتاح لحلها.

-نوع القرار وأهميته.

-مدى ملاءمة الظروف البيئية وخاصة ظروف البيئة الخارجية، وما يترتب عليها من ضغوط على متخذ القرار.

##### ب. الاتصالات الإدارية:

<sup>4</sup>نقاز أحمد، المرجع السابق، ص 158

تعتبر الاتصالات الإدارية من الوسائل الهامة التي يمكن للمدير متخذ القرار عن طريقها الحصول على المعلومات والبيانات المطلوبة لاتخاذ القرار، ومن هنا فإن سلامة القرارات الإدارية ورشدها تعتمد بدرجة كبيرة على سلامة وفاعلية الاتصالات، التي يجريها المدير متخذ القرار للحصول على المعلومات، فتتحدد فاعلية الاتصالات بمدى قدرة المدير على تنمية الفهم بينه وبين موظفيه حتى تصبح الأهداف مفهومه لدى واحد منهم.

كما تتأثر قرارات المدير بمدى قدرته على الوقوف على رد فعل رسالته من جانب مستقبلها. وردود الفعل التي يظهرها موظفوه تجاه المعلومات التي يرسلها، والتي تكون في صورة أسئلة أو استفسارات أو انتقادات أو مقترحات.

بالإضافة إلى الطرق الأخرى لحصول المدير متخذ القرار على المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرار، طرق الاتصال غير الرسمي التي تنشأ نتيجة العلاقات الشخصية و الاجتماعية، بحيث تفعل و تسرع في الحصول المدير على المعلومات .

### ج. التفويض واللامركزية الإدارية:

لقد أدى تطور أعمال الإدارية وتعقدتها إلى تزايد الأعباء الملقاة على كاهل المدير، ذلك أن زيادة حجم التنظيمات الإدارية الحديثة وتعقد أعمالها وتشعب نشاطها مما أدى إلى تزايد مسؤوليات المديرين، وأصبح من أهم الأعباء التي تواجههم العمل على سحب الواجبات والمشاكل اليومية غير الهامة على كاهل المدير ليتسنى له التفرغ و التفكير في العمليات والمسائل الإستراتيجية والهامة في التنظيم، ليتاح الوقت الكافي للإطلاع على نشاطات مرؤوسيه ومعالجة مشاكلهم.

يؤثر التفويض على عملية اتخاذ القرارات لما يترتب على تفويض المدير بعض اختصاصاته وسلطاته إلى مرؤوسيه من مزايا تنعكس آثارها الإيجابية على اتخاذ القرارات، فالتفويض يساعد من ناحية على تنمية قدرات المرؤوسين في مجال اتخاذ القرارات، ومن ناحية أخرى يساهم في إنجاز قرارات فعالة، تتخذ في ظل كامل الشروط - لأن كثرة المهام على المدير تفقده التركيز كما تتأثر عملية اتخاذ القرارات أيضا بدرجة اللامركزية الإدارية في المؤسسة، حيث يزداد هذا التأثير في الحالات التالية:

- كلما ازداد عدد القرارات التي تتخذها المستويات الإدارية الدنيا في المؤسسة.

- كلما ازدادت أهمية القرارات التي تتخذها المستويات الإدارية الدنيا في المؤسسة فزيادة حرية أحد رؤساء الأقسام الإدارية في تصرف في أمور مالية مثلا دون الرجوع إلى أحد، يعني زيادة درجة اللامركزية، الأمر الذي سوف ينعكس إيجابا على القرارات المتخذة لأن ذلك يشعر بالمسؤولية والتحفيز

- كلما اتسعت دائرة تأثير الوحدة الإدارية بالقرارات التي تتخذها المستويات الإدارية الدنيا في المؤسسة فالإدارات التي تسمح لفروعها بإصدار قرارات إجرائية فقط أقل لامركزية من تلك التي تسمح لفروعها بإصدار قرارات مالية.

إن من أهم المزايا التي تترتب على اللامركزية الإدارية فيما يتعلق باتخاذ القرارات هو تحقيق السرعة في اتخاذ القرارات وتوفير كوادر قيادية جديدة للمناصب العليا في المؤسسة.

د. نطاق التمكّن (الرقابة) الذي يكون على مرؤوسيه:

يعتبر هذا النطاق من المبادئ العامة التي تؤثر في فاعلية الإدارة عامة وفاعلية القرارات الإدارية التي يتخذها المدير بشكل خاص، وهذا النطاق يعني عدد المرؤوسين الذين يمكن إدخالهم في نطاق الإدارة الخاصة بكل مدير، بحيث يستطيع أن يعطيهم وقته ويواجههم لتحقيق الأهداف المطلوبة دون أن يتجاوز عددهم إلى حد الذي لا يمكنه من قيادتهم بفاعلية، فيؤثر هذا النطاق على قدرات المدير متخذ القرار، من حيث أن زيادة عدد المرؤوسين الذين يدخلهم في نطاق إدارته يؤدي إلى زيادة أعبائه، مما يؤثر على قدرته في اتخاذ القرار الرشيد في الوقت المناسب، لأن نطاق إدارته الرسمي سيكون واسعاً ويزيد كثيراً عن قدراته الفعلية.

يعتبر نطاق التمكّن من العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات، ذلك أن اتساع النطاق يقلل من تعدد المستويات الإدارية مما يزيد في سرعة التفاهم بين المدير ومرؤوسيه، ويؤدي بالتالي إلى سرعة اتخاذ القرارات، والعكس يجعل المدير متخذ القرار غير قادر على تخصيص الكثير من الوقت للمسائل الهامة، ولا يتيح الفرصة لمرؤوسين لحل المشاكل التي تواجههم بأنفسهم و اتخاذ القرارات الملائمة بشأنها دون الرجوع إلى المدير.

ويمكن تلخيصها في ما يلي :

- عدم وجود نظام جيد للمعلومات.
- عدم وضوح العلاقات التنظيمية بين أفراد المجتمع.
- حجم المؤسسات ومدى انتشارها جغرافياً .
- مدى توافر المواد المالية والبشرية والفنية للمؤسسات .
- عدم وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسات.
- ❖ **العوامل المرتبطة بالعائد والتكلفة:**

تنطوي على تحديد وتقديم كل نفقات البدائل المقترحة لحل المشكلة، وكذلك العوائد المرتبطة بهذه النفقات على مدى فترة زمنية معينة.<sup>5</sup>

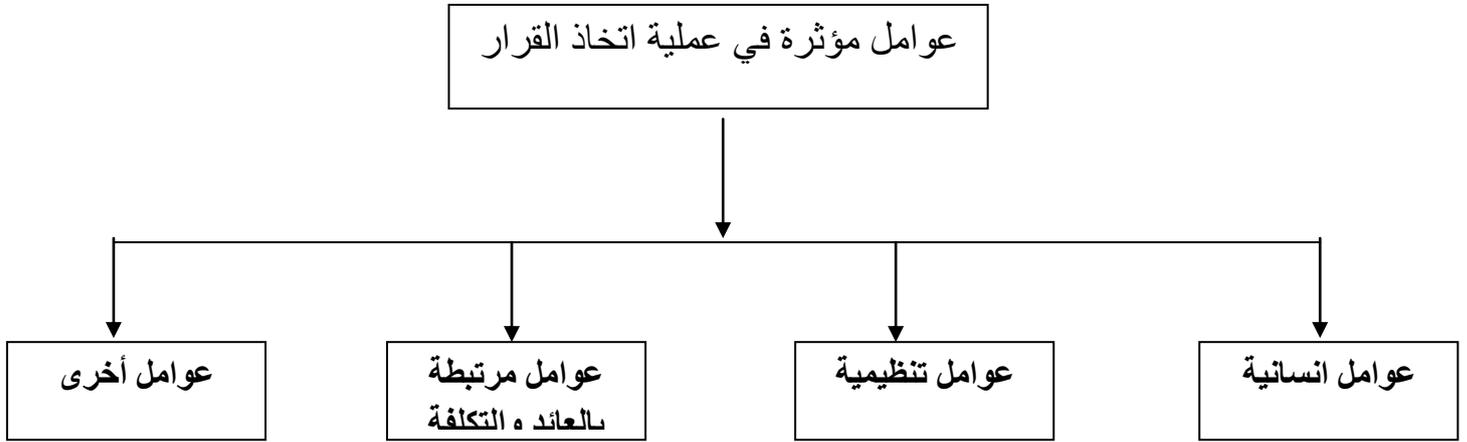
❖ **عوامل أخرى:** تتمثل فيما يلي:<sup>6</sup>

- ✓ ضغوط الوقت .
- ✓ التعارض بين أهداف المؤسسات وأهداف بعض مؤسسات المجتمع المحلي.
- ✓ التغييرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع.
- ✓ درجة التقدم التكنولوجي في مجالات أنظمة المؤسسات.

<sup>5</sup>سامح عبد المطلب وآخرون، التطوير التنظيمي، دار الفكر ناشرون وموزعون، عمان 2009 ص 211

<sup>6</sup> Haroldknoontz.heinzweinrich,essentiels of management,international perspectives tat McGraw.hill publishing ,2004 et vuesth edition ,p122

الشكل رقم 6:العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار



المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية و مساهمة المراجعة الداخلية في دعم القرار

الفرع الأول : علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية

عرفت لجنة حماية المنظمات COS المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبة القانونية AICPA على أنها العملية المتخذة من طرف مجلس الإدارة، والموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان معقول بما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا بالاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والنظم.<sup>7</sup>

يقصد بالرقابة الداخلية أو الضبط الداخلي الإجراءات والطرق المستخدمة في المؤسسة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى للمؤسسة، واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات.

ولقد ذكر البعض أن الضبط الداخلي هو عبارة عن المراجعة الداخلية المستمرة بواسطة موظفي المؤسسة لأن عمل كل موظف يراجع بواسطة عدد من الموظفين.

#### أهداف الرقابة الداخلية:

- حماية أصول المؤسسة من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام.
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي قرارات أو رسم أي خطط للمستقبل.
- المحافظة على مستوى الأداء الجاري، واكتشاف أية انحرافات من هذا المستوى.
- الكشف عن أي اتجاهات للتغيير المفاجئ في سير العمل أو في مستوى الأداء بما ينعكس على التكاليف.
- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.
- زيادة الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة.
- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات.
- حسن اختيار الأفراد للوظائف الذين يشغلونها.
- التدريب والعلاقات الإنسانية.
- تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل.

بعد أن قمنا بتطرق إلى تعريف نظام الرقابة الداخلية سنقوم بتبيان العلاقة الموجودة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، حيث توجد علاقة وثيقة بينهما فكل منهما يكمل الآخر ويمكن إبراز ذلك في النقاط التالية:<sup>8</sup>

<sup>7</sup>ثنائي علي، مرجع السابق ، ص 35  
<sup>8</sup>المرجع نفسه، ص 53

-تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية وهي: التخطيط، التنظيم، التوجيه، التنسيق، والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والتي يشاركه بفاعلية في انجازها المراجع الداخلي ضمانا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.

-يشمل نشاط المراجعة الداخلية:مراجعة مالية ومراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية،

ومراجعة تشغيلية وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، وتقييم الأداء من فاعليته وكفاءته، وكذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات إنما يعمل على مساعدة الإدارة في بتحقيق أهدافها.

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

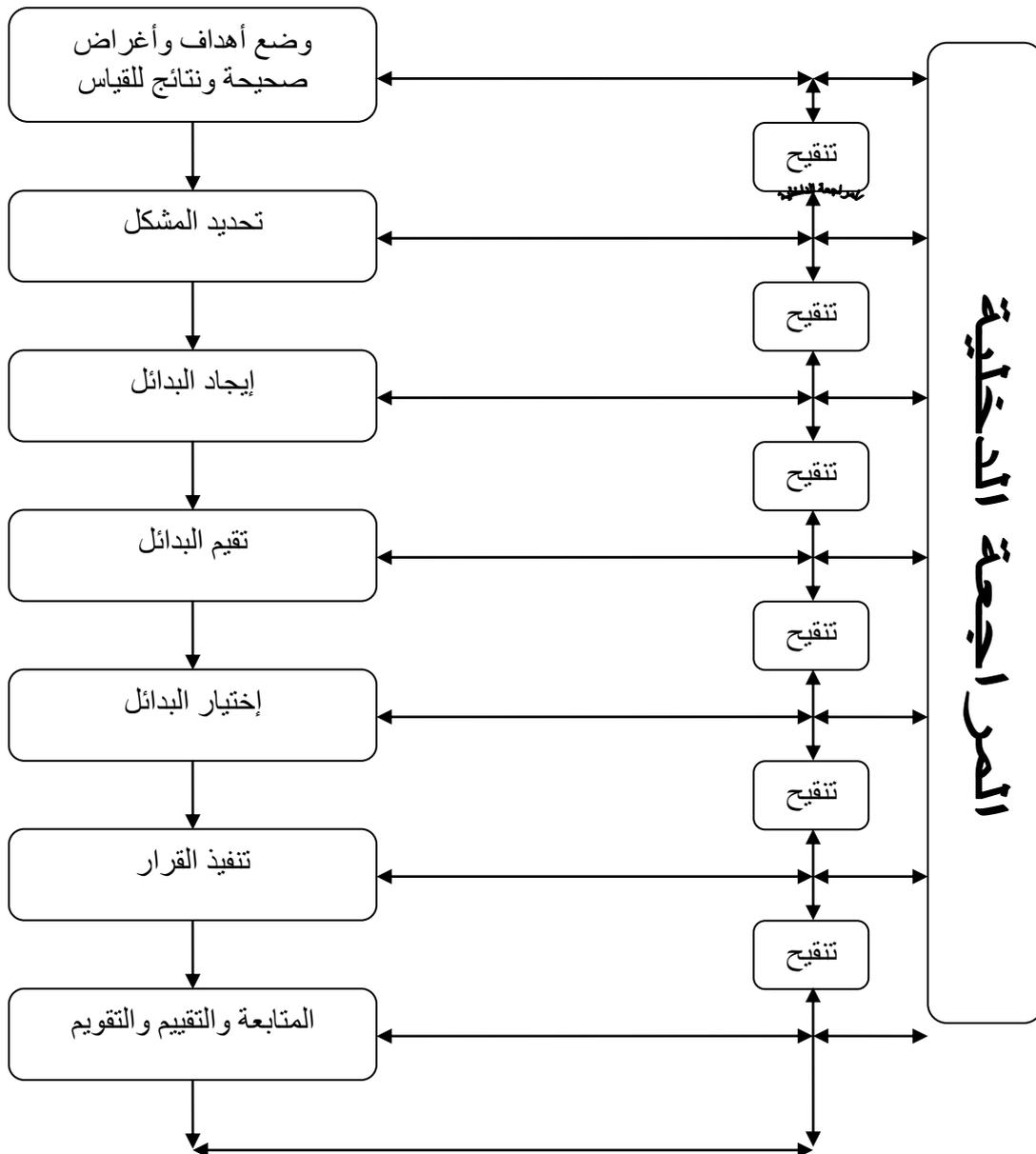
### الفرع الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في دعم القرار

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

يتم المساهمة في عملية صنع القرار من خلال هذه الدورة حسب كل مرحلة، حيث أن المعلومة التي قد تم تأهيلها والتوصل إليها هي إما اكتشاف مشكل أو تحديد مجموعة من البدائل أو المساعد على اختيار أفضلها...إلخ، هذا يعني أن هناك مساهمة للمراجعة الداخلية في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار.<sup>9</sup> ويمكن إبراز هذه العلاقة من خلال الشكل التالي:

<sup>9</sup>قرش محمد عبد السلام،مذكرة لنيل شهادة الماستر، دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2013 ص9

شكل رقم 7: مساهمة المراجعة الداخلية في دعم القرار



مصدر : قرش محمد عبد الاسلام، مرجع السابق، ص 10

### المبحث الثاني: صعوبات المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار

#### تمهيد:

تواجه الإدارة عدة صعوبات وهذا ما زاد من تعقيدات المهمة عليها مما يجعلها غير قادرة على تحقيق أهداف المؤسسة، وبالرغم من الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار إلا أن هذا الدور يكون محدود أو منعدم، وعلى ضوء العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار يمكن أن نقف على عدة صعوبات أو عوائق التي تواجهها المؤسسة وتكون هناك مشاكل ومن ثم يصعب عليها اتخاذ القرار السليم.

#### المطلب الأول : ضغوط المديرين

من خلال تناولنا للعوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات، رأينا كيف يتأثر متخذ القرار بعوامل ومتغيرات نابعة من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة ، وقد أثبتت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين في المؤسسات المختلفة أيا كان نوعها، نشاطها أو حجمها، يتعرضون لضغوط عديدة تؤثر بشكل أو بآخر على مردود يتهم في اتخاذ القرارات السليمة، فبالرغم من أداء خلية المراجعة الداخلية لعملها على أحسن وجه ووفقا لجميع المتطلبات إلا أن مساهمتها في عملية اتخاذ القرارات تحت هذه الظروف سوف تكون محدودة أو حتى من عدم ويمكن تقسيم هذه الضغوط التي يتعرض لها المدير و التي تؤثر في قراراته و التي تحد بذلك من الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار إلى نوعين:<sup>10</sup>

- الضغوط الداخلية

- الضغوط الخارجية

#### ❖ الضغوط الداخلية: تنشأ داخل المؤسسات ونجد :

- **ضغوط الرؤساء:** إن المدير الذي لا يعرف حدود سلطته أو الذي لا يخول السلطة الكافية من رؤسائه، غالبا ما يحجم عن اتخاذ القرارات الحاسمة، وهناك عدة أسباب تدعو المدير متخذ القرار للالتزام بسلطة رئيسه، فمن جهة يريد المدير أن يضمن الحصول على موافقة رئيسه على قراراته ومن جهة أخرى فإن الرئيس عادة ما يستعمل سلطته الواسعة وخبرته الكبيرة لاقتراح حلول وتبريرها ثم فرضها على المدير بشكل أو بآخر، يضاف إلى ذلك أن بعض الرؤساء لا يميلون لتفويض سلطتهم لمروسيهم. كما أن بعضهم يفضلون عرض القرارات عليهم من قبل المديرين قبل اتخاذها .
- **ضغوط التنظيمات غير الرسمية :**

<sup>10</sup>نواف كنعان، المرجع السابق ص307\_312

قد توجد في المؤسسة تجمعات غير الرسمية تشكل مراكز قوى فعلية مميزة من مراكز القوى الرسمية تشكل ضغوطا على المدير متخذ القرار و تؤثر في توجيه القرارات أو تحد من فاعليتها، وقد كشفت بعض الدراسات التي أجريت أن المجموعات غير الرسمية التي تتكون داخل هذه الشركات كانت تظهر فيها قيادات غير رسمية تتولى مهمة تمثيل أعضاء المجموعات غير الرسمية إلى معارضة قرارات المديرين أو عدم تنفيذها، وأن أعضاء هذه المجموعات كانوا يتعاونون فيما بينهم لتغطية على أخطائهم، وكانوا يعلنون أحيانا صيحات احتجاج.... وأثبتت نتائج هذه الدراسات أن وجود هذه التجمعات غير الرسمية يشكل عامل ضغط حقيقي على المدير متخذ القرار.

#### ● الضغوط داخلية أخرى :

ضيق الوقت يعد من الضغوط الداخلية للمدير واضطراره لاتخاذ القرار تحت ضغوط ظروف معينة، حيث لا تكون الفرصة كافية للحصول على المعلومات الوافية من البدائل و دراستها، كما يعتبر من الضغوط الداخلية تلك الخاصة بإمكانيات المنظمة المالية وتوفير السيولة اللازمة لمواجهتها عملياتها الجارية، وتوفير عناصر الإنتاج اللازمة سواء كانت عناصر بشرية متميزة أو مستلزمات إنتاج غير متوفرة في الأسواق.

#### ❖ ضغوط خارجية:

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

#### ● ضغوط الرأي العام:

تفرض على المدير كونه عضوا في المجتمع وعليه أن يتعامل معه، لذلك فان القرار الذي يكون فعلا في وقت أو منطقة معينة قد لا يكون فعلا في وقت ومنطقة أخرى، وقد تعارض مثلا بعض فئات الرأي العام قرارات قد تعود عليها بالأضرار ولو كانت هذه الأضرار بسيطة أو غير مباشرة ، مثل القرارات الخاصة برفع أسعار بعض السلع أو الخدمات، والتي قد تجد معارضة من الرأي العام وهي تشكل بذلك نوعا من الضغوط على متخذي القرارات.

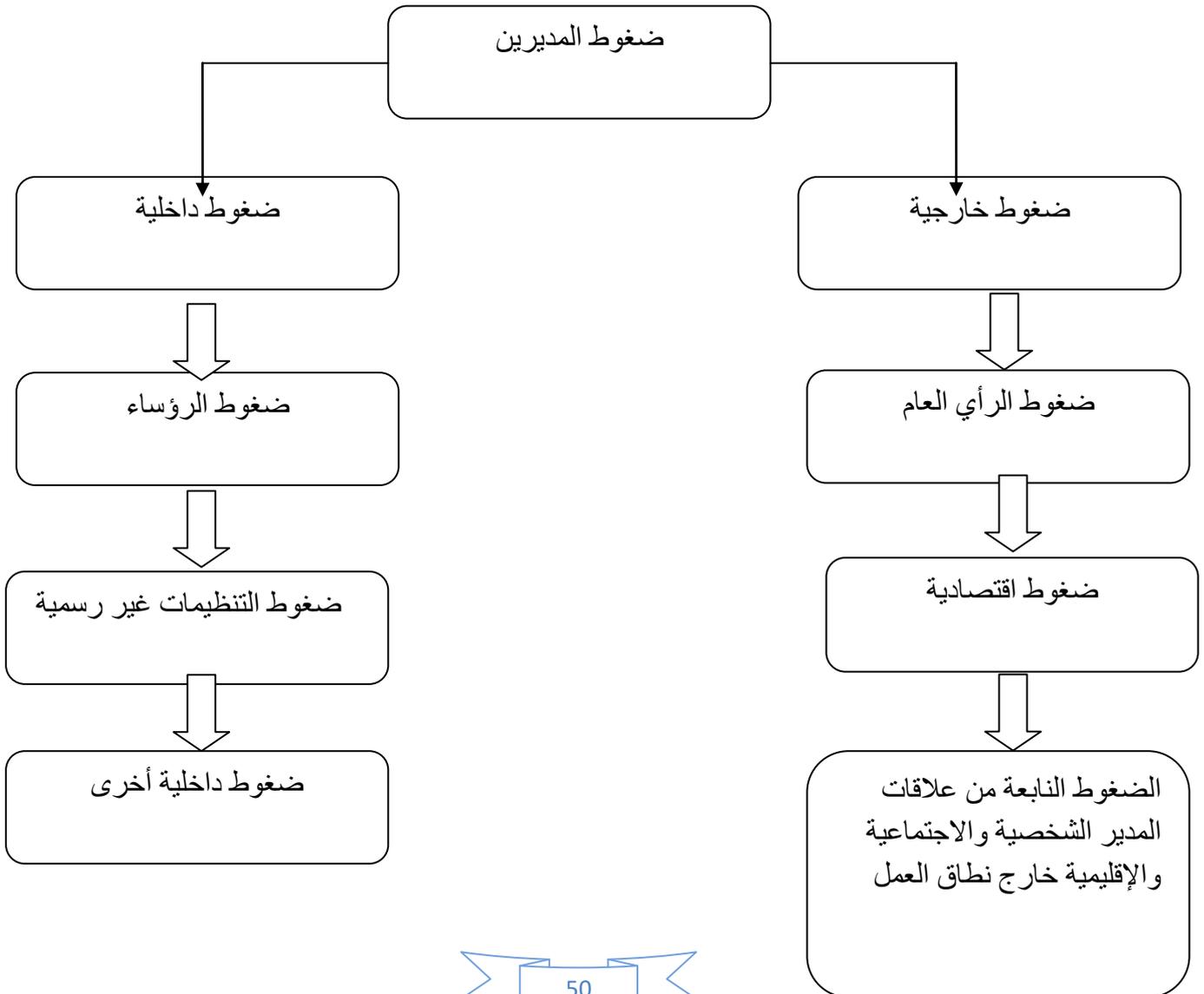
#### ● الضغوط الاقتصادية:

تتمثل هذه الضغوط في حالات التضخم ولانكماش، وفوائد الأموال، تدبب في أسعار العملات، العرض والطلب التي تؤثر تأثيرا مباشرا على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها، وتنعكس آثارها على القرارات وتحد من فاعليتها، و يضاف إلى ذلك مختلف فئات الشعب التي يتعامل معها المدير مثل المستثمرون ودائنون وغيرهم، كذلك يعتبر من الضغوط الاقتصادية القوى الاقتصادية متمثلة في المنافسة وندرة المواد، ومستوى الخدمات الخارجية والأسعار.

• الضغوط النابعة من علاقات المدير الشخصية والاجتماعية والإقليمية خارج نطاق العمل :

أوضحت الدراسات التطبيقية أن العلاقات الشخصية للمدير خارج نطاق العمل تلعب دورا بارزا في توجيه قرار وخاصة في الدول النامية، حيث تشكل هذه العلاقات جملة من الضغوطات التي تبرز بشكل واضح عند الإعلان عن الوظائف الشاغرة، إجراء حركة الترقيات وتنقلات التعاقد على الإنشاءات والتوريدات وغيرها. وقد تكون هذه الضغوطات من زملاء المدير في منظمات أخرى أو من أشخاص يستمدون الحق في الضغط من مراكز الرسمية أو من هيئات لها طابع خاص كالنقابات والهيئات الدينية أو التنظيمات الحزبية، وكلها ضغوط تهدف إلى تحقيق مصالح خاصة لهم تكون على حساب صواب القرار وفعاليته.

الشكل رقم 8: ضغوط المديرين



المصدر : من اعداد الطالبتين

### المطلب الثاني: الاستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية

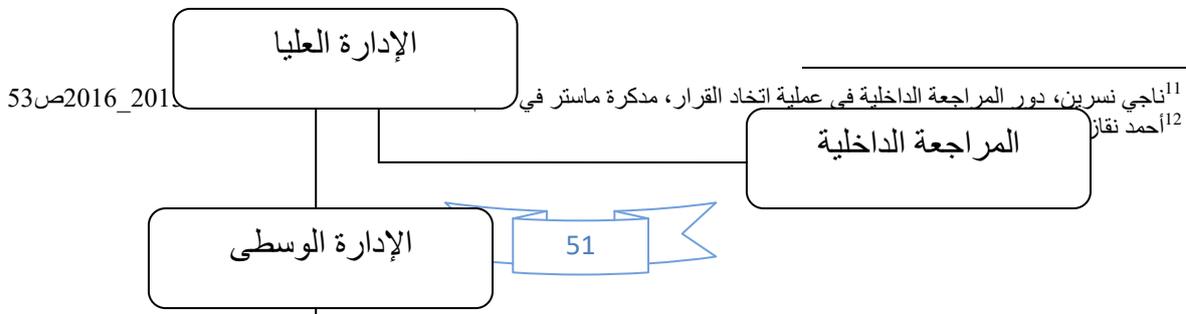
يعتبر استقلال المراجعة أحد المعايير الهامة للمراجعة، لذلك يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا في أداء أعماله لكي يتحقق فاعلية المراجعة الداخلية لذلك يجب على المراجع أن يتبع المستويات الإدارية العليا لكي يتمكن من مراجعة وفحص المستويات الرقابية الأخرى وتقييمها للتأكد من مدى تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية وهذا يتطلب من المراجع الداخلي أن يكون بعيدا عن وضع السياسات والإجراءات وإعداد السجلات أو الارتباطات بأي عمل تنفيذي آخر يكون من الطبيعي أن يتولى مراجعته وتقييمه فيما بعد ... وبعد عمليات الفحص والمراجعة التي يقوم بها المراجع يقدم نتائج عمله وتوصيات في تقارير المجلس الإدارة، وقد ذكر مجمع المراجعين الداخليين بأمريكا أن استقلال المراجع الداخلي من العوامل الأساسية لفاعلية برنامج المراجعة الداخلية، وان استقلاله يتوقف على اعتبارين هما:

- ✚ إن تحديد المستوى التنظيمي للمراجعة يتوقف على قيمة الخدمات التي سوف تحصل عليها الإدارة لذلك يجب على المراجع أن يكون مسؤولا على قراراته.<sup>11</sup>
- ✚ ويجب أن يكون المراجع موضوعيا في أدائه لأعمال المراجعة إلا أن التطبيقات العملية لهذه المهنية أثبت أنه في أي حال من الأحوال لن تكتمل استقلالية المراجع الداخلي وهذا من خلال زاويتين:<sup>12</sup>

#### 1-تنظيمية رسمية:

بحيث أن المراجع الداخلي هو أولا وأخير موظف داخل المؤسسة يعني تابع لها، وهو مسؤول عن أعماله تجاه مجلس إدارته (الإدارة العليا) ونجد ذلك من خلال تموضع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وهذا وفقا لشكل التالي:

شكل رقم 9: وضع المراجعة الداخلية في هيكل تنظيمي



مصدر: نفاذ أحمد المرجع السابق، ص170

نلاحظ من خلال الشكل و الذي يبين تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث جاء ليعمل على المحافظة على أداء مهمة المراجعة الداخلية بعيد عن جميع أنواع الضغوطات ونشأة المصالح بين هذه الأخيرة وبين باقي الوظائف في المؤسسة، فهذا التموضع يسمح بتواجد قدر كافي من الاستقلالية بين المراجعة الداخلية و كل من الإدارة الوسطى و الإدارة التنفيذية أي بين وظيفة المراجعة الداخلية وبين باقي الوظائف -هذا في ظاهر الشكل وما يجب أن يكون - إلا أن كما نلاحظ أن تبعية المراجعة الداخلية للإدارة العليا يحد من استقلالية المطلقة للمراجعة الداخلية في أداء مهامها داخل المؤسسة، و المراجع الداخلي هو المسؤول أمام الإدارة العليا - وبالتالي هو دائما يعمل فطريا - علي إرضاء الإدارة العليا، ففي كل مرة يقوم بمراجعة عملية ما يقوم برفع تقريره إلي الإدارة العليا و الذي يبين ما وجده حول العملية التي قام بمراجعتها، فإذا كانت هناك قرارات تم اتخاذها -أو إجراءات تم سنها و شرع في تنفيذها - وكانت الإدارة العليا هي الجهة المسؤولة علي ذلك فإن المراجع الداخلي إذا قام بعملية المراجعة لمثل هذه القرارات و الإجراءات، فانه إذا رأى ما يعيبها لا يستطيع الطعن في هذه القرارات -الإجراءات - و يعمل على مجارة الإدارة في ذلك، خاصة إذا كان الأسلوب الإداري المنتهج هو أسلوب أوتوقراطي وذلك كونه شعور نفسي بأن الجهة المرفوع إليها التقرير النهائي هي عليا وذات سلطة وأن المراجع الداخلي مجرد موظف يقوم بوظيفته رقابية علي بقية الوظائف و التي تقع في الصف الثاني و أنه لا تتبعث منه أي سلطة اتجاهه، فبذلك نلاحظ أن الدور الذي كان من الممكن أن يلعبه المراجع الداخلي في عملية صنع القرار -والذي يؤهله في ذلك معيار الاستقلالية -محدود أو يكاد أن يكون تمثيلي هذا إذ كانت العمليات أو الإجراءات التي تم مراجعتها الصادرة عن الإدارة العليا فيصبح الاقتراح أو إعطاء رأي حول قرار إما هو تعدي علي صلاحية الإدارة العليا والتي هي على دراية كاملة بما يجري داخل المؤسسة فبالرغم من أن أي قرار يتخذ فإنه يجب أن يخضع لعملية مراجعة تنفيذ.

إن للمراجعة الداخلية دورا هام في عملية متابعة تنفيذ القرارات كما رأينا سابقا فإذا كانت هذه القرارات صادرة من الجهة العليا فإن هذا الدور يفقد معناه، وهذا تحت مؤثرات السلطة الممارسة من طرف الإدارة العليا، فبذلك نقف على حد من الحدود المقللة أو المبطللة لدور المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار، وبالتالي فإن تبعية المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا تنظيميا، من شأنه أن يحد من الاستقلالية المطلوبة للمراجعة الداخلية داخل المؤسسة حتى تمارس مهامها بعيدا عن جميع الضغوطات، وبالتالي فإن ذلك يعتبر عائقا أمام المراجعة الداخلية يحد من أداء الدور الواجب لها في عملية صنع القرار.

2-غير رسمية:

أما الزاوية الثانية والتي من الممكن أن ننظر منها إلى محدودية الاستقلالية الواجبة للمراجعة الداخلية داخل المؤسسة، والتي سوف تؤدي إلى أن تكون عاملا من العوامل المؤثرة سلبا في درجة مساهمة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرارات، وهي أن التواجد المستمر للمراجع داخل المؤسسة ينشئ علاقات غير رسمية بينه بصفته كموظف داخل المؤسسة، وبين باقي الموظفين والعمال الآخرين في الدوائر أو المصالح الأخرى، هذه العلاقات الغير رسمية تتمثل في بروز نوع من المصالح المشتركة بين الموظفين وبين المراجع الداخلي، تؤثر سلبا على التقارير المعدة حول عمليات معينة، وبالتالي تؤثر في مسار القرارات التي سوف تتخذ، بالإضافة إلى بروز علاقات ذات طابع عاطفي بحيث يصبح المراجع الداخلي يغطي على بعض الأخطاء التي قام بها زملائه الموظفين حتى لا يتم اتخاذ قرارات صارمة تضر بمركزهم الوظيفي أو حتى تتسبب في طردهم، فبذلك نلاحظ أن هذه النوع من العلاقات قد يسهم بقدر كبير في إبطال الاستقلالية القائمة بين المراجع الداخلي وبين باقي الموظفين، وبالتالي يؤثر ذلك في الدور الذي تساهم به المراجعة الداخلية في القرارات المتخذة، بحيث أن المراجع الداخلي لم يعمل على إيصال المعلومات السليمة والشرعية لمتخذ القرار، حتى يتسنى له اتخاذ القرارات السليمة.

### المطلب الثالث: المركزية الشديدة وعدم التفويض

يقصد بالذكر هنا النمط الإداري الأوتوقراطي \_ الفردي \_ الذي يقوم المدير فيه باتخاذ قراراته دون الرجوع إلى المستويات الإدارية الأخرى .

ويندرج هذا النمط الأوتوقراطي في شدته بين نقطتين تمثل إحدهما السلوك الأوتوقراطي المتسلط أو المتحكم وتمثل النقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي أو اللبق، كما يتوسط هذين النقطتين سلوك يكاد يكون وسط في شدته بين النمطين السابقين وهو السلوك الأوتوقراطي الصالح ومهما تفرعت أنواع النمط الأوتوقراطي فقد بينت الدراسات العليا أن متخذي القرار في ضل هذا النمط تتولد لديهم حالة من عدم الرغبة في تفويض الاختصاصات وصلاحيات للقيادات في الصف الثاني من السلم الإداري كما تتميز القرارات بهذا النمط بأنها تأتي من الأعلى إلى الأسفل، وهي غير قابلة للمناقشة، ويكون عمل المراجعة الداخلية في هذا الأسلوب مقتصر على التأكد من السير العادي للنشاط في جميع المستويات الإدارية، ولا يمكن للمراجعة الداخلية الطعن في القرارات المتخذة ولا تقييمها بالإضافة إلى أنه لا يتم الأخذ بأي اقتراح تبديه في التقارير المختلفة حيث يؤمن المسيررون في ضل هذا النمط في الدور التقليدي للمراجعة الداخلية والمتمثل في المصادقة على ما هو ظاهر في القوائم المالية دون تدخل في شؤون التسيير وما شابهها .

### 1\_ المراجعة الداخلية في ظل نمط إداري أوتوقراطي متطرف

ففي ظل النمط الأوتوقراطي المتطرف غير المقتنع بالمراجعة الداخلية كأداة رقابية في المؤسسة لسبب أو لآخر، قد بينت الدراسات العلمية أن القيادات في الأجهزة ذات النمط الأوتوقراطي يترتب عليها عدم رغبة هذه القيادات في تفويض الاختصاصات والصلاحيات للقيادات في الصف الثاني من السلم الإداري، وتبرز مظاهر هذه المركزية في كثرة الإمضاءات والموافقات والشروحات التي تشترط لمصلحة الأعمال ونظاميتها، ثم ضرورة عرض كل صغيرة وكبيرة على المدير، مما يؤدي إلى سيطرة الروتين والروح البيروقراطية التي تقترن دائما بالمركزية الجامدة، كما يظهر الأسلوب الأوتوقراطي المتشدد أو المتطرف

في اتخاذ القرارات بأنها تأتي من الأعلى إلى الأسفل، وهي غير قابلة للمناقشة، وتتميز القيادة الإدارية في ظل هذا الأسلوب بأنها هي الجهة الوحيدة التي أدرى من غيرها بأي قرار يتخذ ولا تقبل أي اقتراح من أي جهة في الصف الثاني في الترتيب من السلم الإداري، وتعتبره تدخل وإنقاص في صلاحياتها وتعدي للحدود بالنسبة للجهة المقترحة، فلا تكون هناك أي صورة من صور المشاركة في اتخاذ القرارات، ويكون عمل المراجعة الداخلية في ظل هذا الأسلوب في التأكد من السير العادي لنشاط وفي جميع المستويات الإدارية، ولا يمكن للمراجعة الداخلية الطعن في القرارات المتخذة ولا يمكن تقييمها، بالإضافة إلى أنه لا يتم الأخذ بأي اقتراح تبديه في تقاريرها، فهذا النوع من القيادات مؤمن بالدور التقليدي للمراجعة الداخلية فقط وهو مجرد المصدقة على ما هو ظاهر بالقوائم المالية دون التدخل في الشؤون التسييرية وما شابهها<sup>13</sup>.

## 2- المراجعة الداخلية في ظل نمط إداري أوتوقراطي صالح

أما النمط الأوتوقراطي الصالح أو الخير أين يتصف المدير فيه بأنه يثق في نفسه طريقة أدائه للعمل ويركز اهتماماته في تحقيق مستوى أداء مرتفع في الأجل القصير والطويل وتبدوا مهاراته الرئيسية في حمل موظفيه على تنفيذ ما يريد هو أن ينفذه مع عدم خلق أشياء لدى رؤوسيه.

أما في اتخاذ القرارات لا يؤمن لمدير من هذا النمط كثير بالمشاركة في اتخاذه للقرارات، ولو فتح باب لاستخدام المشاركة في بعض الأحيان، فإن وسيلته في ذلك تروجه لقبول رؤوسيه لقراراته قبل إعلانها صراحة، وذلك لأنه يدرك مقدما أن بعضا من رؤوسيه قد يعارضون قراره، ولهذا فهو يحاول أن يبين لهم الفوائد التي تترتب على هذا القرار إن أتخذ، ويوضح لهم مزايا إصداره، بعبارة أخرى هو يحاول إقناعهم بقبول القرار، وهو يعلم أيضا أن تقديم موظفيه له التقارير و الاقتراحات حول المشكلة المتعلقة بالقرار قبل اتخاذه، ربما تنتج عنه فكرة سديدة يستفيد منها أو تنبهه وتعرفه بالمشاكل التي قد تستجد مستقبلا، فالمدير الأوتوقراطي الخير وإن كان يبدو عادلا ومنصفا أحيانا في تعامله مع رؤوسيه في إشراكهم بشكل محدود في اتخاذ قراراته إلا أن اتجاهه وميوله استبدادي بشكل عام، فهو وإن كان يفضل أن يتعامل مع رؤوسيه عن طريق الإقناع أحيانا، إلا أن الرؤوسيين ينظرون إلى سلوكه الخير نحوهم على أنه نوع من المناورة يلجأ إليها لتحقيق أهدافه ورغبته. إن النمط أو السلوك الإداري الأوتوقراطي الخير رغم تناقص شدته إلا أنه يبقى دائما، حدا من الحدود التي تقلل من المشاركة في صنع القرار، هذا حتى وإن لجأ للمراجعة الداخلية كأداة يستعملها في مراقبة وتسيير نشاط المؤسسة. يتضح من خلال ما سبق لنمطي الأوتوقراطي الخير والمتعامل التفاوت بينهم من حيث درجة المشاركة التي يتيحها كل نمط منها في اتخاذ القرارات، ففي النمط الأوتوقراطي الخير يبدو سلوك المدير من هذا النمط أنه أقل تطرفا في تحكمه، ويبدو ذلك من خلال إشراك رؤوسيه بشكل محدود في اتخاذ القرارات ومحاولة إقناعهم بقبول القرار، وفي النمط الأوتوقراطي المتعامل يبدو أسلوب المدير من هذا النمط على أنه أقل درجات السلوك الأوتوقراطي تطرفا في استبداديته وأكثرها اقترابا من السلوك الديمقراطي من حيث إعطاء الرؤوسيين قدرا- ولو يسيرا- من الحرية لمشاركته في صنع القرارات، وميله نحو التخفيض من حدة تحكمه في رؤوسيه الذي يظهر من خلال لباقتة في إقناعهم وتوليد الإحساس لديهم بالمشاركة. وبالرغم من أن كل من النمطين السابقين يبقى ذا طابع أوتوقراطي لأن المدير في كل نمط منها يحتفظ بسلطته النهائية في

<sup>13</sup>زواوي هاجر فاطيمة الزهراء، دور المراجعة الداخلية، في تفعيل القرارات المالية، مذكرة ماجستير تخصص مالية نقود وتأمينات، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، ص 61

الأخذ بأراء مرؤوسيه واقتراحاتهم، أو عدم الأخذ بها و اتخاذه منفردا القرار النهائي، أما بالنسبة لنموذج المدير الديمقراطي الشكلي أين توضع حدود ضيقة للمشاركة في عملية صنع القرارات أو عندما تكون هناك ظروف أمام المدير يرى أنه من غير اللائق إشراك مرؤوسيه في عملية صنع القرارات. فعند كل هذا نقف عند حدود مشاركة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار بالإضافة إلى النمط الأوتوقراطي المتطرف<sup>14</sup>.

### 3\_ المراجعة الداخلية في ظل نمط إداري أوتوقراطي متعامل

أما في ظل النمط الأوتوقراطي المتعامل أو اللبِق فإن المدير رغم سلوكه الأوتوقراطي إلا أنه يتميز بلباقته في التعامل مع مرؤوسيه و اعتماده على اتصالاته الشخصية معهم لإنجاز العمل، ومرونته في معالجة وحل المشاكل التي تواجهه، وفي اتخاذه للقرارات يعتقد المدير الأوتوقراطي اللبِق أن مشاركة مرؤوسيه له في اتخاذ قراراته وسيلة غير عملية وغير مجدية، ولذلك فهو يحاول في كل مرة خلق الإحساس لدى مرؤوسيه بأنهم يشاركونه دون أن يشاركهم فعلا، يعتمد في تكوينه لهذا الإحساس بالمشاركة لدى مرؤوسيه على ما يسمى بالمؤتمرات الإخبارية التي تدور حول تزويده لمرؤوسيه بما توصل إليه من حلول ومحاولته الحصول على موافقتهم ما ينوي اتخاذه من قرارات، ويكون اهتمامه في مثل هذه المؤتمرات منصبا على حصوله على طاعة وتأييد مرؤوسيه، إلا أنه لا يكون لهم أي دور في المناقشة الهادفة، ولا يتيح لهم فرصة المساهمة بأفكارهم التي تكون مفيدة له الإطلاع على أبعاد المشكلة وحتى إذا أتاح الفرصة لهم بإثارة أسئلة و أو تقديم اقتراحات أو إثارة مناقشات، فإنما يكون قصده من ذلك تكون الاقتناع لديهم بما يريد هو - ولو كان هذا الاقتناع ظاهريا- أما الاقتناع الحقيقي فلا يهمه كثيرا، وهذا يكون الهدف النهائي في مثل هذه المؤتمرات هو حصول المدير موافقة مرؤوسيه على القرار الذي ينوي اتخاذه<sup>15</sup>.

### 4\_ المراجعة الداخلية في ظل نمط ديمقراطي شكلي

إن من الدراسات الهامة التي كشفت عن درجات السلوك الديمقراطي للمدير تلك التي قام بها "تانبوم" وزميلاه و "ماكجريجور" والتي توصلوا فيها إلى بعض النماذج التي تبين درجات المشاركة في ظل النمط الديمقراطي وسنكتفي بسرد النماذج التي يقل فيها دور المراجعة الداخلية في عملية صنع القرارات وهي:

**النموذج الأول:** هو نموذج المدير الذي يضع حدودا معينة ويطلب من مرؤوسيه المشاركة في اتخاذ القرارات في تلك الحدود فقط، فهنا يكون هذا الأمر بمثابة المثبط والمقلل لما يمكن أن تسهم به المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات.

**النموذج الثاني:** يقوم المدير بتقديم مشروع قرار - ورقة عمل - قابلا لتعديل أو حتى الإلغاء إذا ما زالت

<sup>14</sup>زاوي هاجر فاطيمة الزهراء، المرجع السابق، ص 62

<sup>15</sup>نقاز أحمد المرجع السابق، ص 164

ظروف إصداره، ويتيح لمؤوسيه الفرصة المشاركة في صنع القرار من خلال استطلاع آرائهم وردود فعلهم نحو هذا القرار قبل أن يصبح نهائياً ومع كل ذلك يحتفظ المدير في هذا النموذج لنفسه بسلطة تحديد و اتخاذ القرار النهائي دون أن يأخذ في اعتباره آراء مؤوسيه أو ردود فعلهم.

يتضح من خلال ما سبق لنمطي الأوتوقراطي الخير والمتعامل التفاوت بينهم من حيث درجة المشاركة التي يتيحها كل نمط منها في اتخاذ القرارات، ففي النمط الأوتوقراطي الخير يبدو سلوك المدير من هذا النمط أنه أقل تطرفاً في تحكمه، ويبدو ذلك من خلال إشراك مؤوسيه بشكل محدود في اتخاذ القرارات ومحاولة إقناعهم بقبول القرار، وفي النمط الأوتوقراطي المتعامل يبدو أسلوب المدير من هذا النمط على أنه أقل درجات السلوك الأوتوقراطي تطرفاً في استبداديته وأكثرها اقتراباً من السلوك الديمقراطي من حيث إعطاء المؤوسين قدراً – ولو يسيراً – من الحرية لمشاركته في صنع القرارات، وميله نحو التخفيض من حدة تحكمه في مؤوسيه الذي يظهر من خلال لباقتة في إقناعهم وتوليد الإحساس لديهم بالمشاركة.

وبالرغم من أن كل من النمطين السابقين يبقى ذا طابع أوتوقراطي لأن المدير في كل نمط منها يحتفظ بسلطته النهائية في الأخذ بآراء مؤوسيه واقتراحاتهم أو عدم الأخذ بها و اتخاذه منفرداً القرار النهائي، أما بالنسبة لنموذج المدير الديمقراطي الشكلي أين توضع حدود ضيقة للمشاركة في عملية صنع القرارات أو عندما تكون هناك ظروف أمام المدير يرى أنه من غير اللائق إشراك مؤوسيه في عملية صنع القرارات. فعند كل هذا نقف عند حدود مشاركة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار بالإضافة إلى النمط الأوتوقراطي المتطرف<sup>16</sup>.

<sup>16</sup>نقاز أحمد، المرجع السابق، ص 165

### خلاصة الفصل

ان من الصعب على متخذ القرار أن يتخذ قرار على درجة عالية من السلامة والفعالية بالرغم من العون الكبير التي تقدمه المراجعة الداخلية للمسؤولية أثناء اتخاذهم للقرارات ، فمن جهة هناك عدة عوامل تؤثر على مصدري القرار ومنفذيه، ومن جهة أخرى نجد أن المراجعة الداخلية تتعرض هي الأخرى إلى العديد من المعوقات التي تقف دون مساهمتها فعليا في عملية اتخاذ القرار وفحص الحسابات .

## الفصل الثالث:

دراسة ميدانية بمؤسسة الحليب ومشتقاته (ملبنة المنبع سعيدة)

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمؤسسة الحليب ومشتقاته (ملبنة المنبع سعيدة)

تمهيد:

بعد تناول موضوع أهمية المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار فعال في المؤسسة الاقتصادية من الناحية النظرية وجب علينا إسقاط ما تم التطرق إليه نظريا على الجانب التطبيقي. و قد اخترنا مؤسسة الحليب و مشتقاته لدراسة الحالة، و حتى نلم بالموضوع قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين :

- المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة الحليب و مشتقاته ملبنة المنبع سعيدة
- المبحث الثاني: فعالية المراجعة الداخلية في دعم اتخاذ القرار داخل المؤسسة

المبحث الأول : عموميات حول مؤسسة الحليب و مشتقاته ملبنة المنبع سعيدة

سننظر في المبحث لتقديم مؤسسة الحليب ومشتقاته وإعطاء لمحة تاريخية عنها وتبيان هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول : تعريف بمؤسسة الإنتاج الحليب ومشتقاته (ملبنة المنبع)

تعريف بمؤسسة الحليب ومشتقاته

أنشئت المؤسسة بأمر رقم 69-63 في 20 نوفمبر 1996 و هي في شكل مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري و صناعي تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلالية المالية، نلاحظ أن الديوان للحليب تحت سلطة وزارة الفلاحة و قد تم تقسيم هذا الديوان حسب النواحي التالية :

- الناحية الشرقية ORELAIT .
- الناحية الوسطى OROLAC .
- الناحية الغربية OROLAIT .

التعريف ب OROLAIT :

يعتبر الديوان الجهوي للغربي للحليب و مشتقاته مؤسسة عمومية اقتصادية ، و هي مختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته عن طريق وحداتها المنتشرة عبر الجهة الغربية من الوطن ، مقرها الرئيسي في مدينة وهران.

تأسست هذه المؤسسة في سنة 1948 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال يقدر ب 900000 فرنك فرنسي قديم و بطاقة إنتاجية تقدر ب 420 ألف لتر يوميا ، و هذا تحت اسم مركب حليب وهران (CLO) .

عرفت المؤسسة عدة تغيرات ، حيث سنة 1967 أصبحت تسمى بتعاونية حليب وهران ، و في عام 1970 حل محلها الديوان الوطني للحليب و مشتقاته و الذي هو مؤسسة إنتاجية و تجارية .

أما في 12-12-1981 أنشئ الديوان الغربي للحليب و مشتقاته OROLAIT في إطار إعادة تركيب المؤسسات بمرسوم رقم 81-354، و هذا الديوان كانت له مجموعة من المهام الرئيسية كمعالجة الحليب و مشتقاته.

و بعد الإصلاحات الاقتصادية دخلت المؤسسة الاستقلالية في ماي 1990، و تحررت من ناحية التسيير و التمويل و إقامة المشاريع الاستثمارية و اختيار الموردين و أصبح الديوان مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل أسهم تنتمي لقطاع التغذية ، و مزودة برأس مال يقدر ب 40 مليون دينار جزائري و يحتوي على الوحدات التالية :

- وحدة الإنتاج بوهران .
- وحدة الإنتاج بسيدي بلعباس .
- وحدة الإنتاج بمستغانم .
- وحدة الإنتاج بسعيدة .
- وحدة الإنتاج بمعسكر .
- وحدة الإنتاج بتيارت .
- وحدة الإنتاج ببشار .
- وحدة الإنتاج بتلمسان .

المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن مؤسسة ملبنة المنبع (سعيدة)

وحدة سعيدة \* المنبع\* تقع بالقرب من مدينة سعيدة شمالا بالمنطقة الصناعية كانت البداية في بنائها سنة 1984 و دخلت ميدان إنتاج في 13-2-1988 بقدره إنتاجية تقدر ب 40000 لتر من الحليب و 10000 لتر من اللبن .

كانت هذه الوحدة تابعة إلى المؤسسة الأم OROLAIT بوهران إلى غاية 30-12-1997، من 1-10-1997 أصبحت هذه الوحدة تسمى بوحدة المنبع للحليب و هي وحدة مستقلة رأس مالها يقدر ب 1000000 دج و يتمثل إنتاجها في الحليب و مشتقاته كما تتسع مناطق توزيع إلى كل من وهران ، مشرية ، عين الصفراء، فرنده ، البيض، سيق ، المحمدية .

تنقسم الوحدة إلى ثلاثة بنايات :

1-المخزن الخاص بالمواد الأولية و مواد التغليف .

2- الورشة الخاصة بالإنتاج مقسمة إلى خمسة أقسام :

أ - ورشة إعادة التركيب .

ب - ورشة التعقيم أو البسترة .

ت - ورشة التكييف أو التغليف.

ث - قسم التنظيف.

ج - غرفة التبريد.

A. البنية الإدارية:

تشغل الوحدة 2\*8سا يوميا بحيث أن عدد العمال الإجمالي هو 86 عاملا موزعين حسب المصالح ذلك كتوزيع أولي كما يلي :

- المديرية و الإدارة العامة و المراقبة و التسيير: 5 عمال.
- المحاسبة و المالية: 5 عمال.
- الإنتاج: 23 عامل.
- الصيانة: 7 عمال.
- التموين: 3 عمال.
- البيع: 17 عامل.
- مصلحة الاستقبال: هذه المصلحة يستقبل فيها حليب البقر من عند الفلاحين، العدد: 3 عمال
- المخبر: 2 عمال.
- الأمن: 11 عامل.

كما يوجد توزيع ثانوي لعدد عمال الوحدة و ذلك يتم كما يلي:

- منفذين: 49 عامل.
- السيطرة: 18 عامل.
- الإطارات: 9 عمال.
- الإطارات العليا : 10 عمال .

تنتج الوحدة حوالي 25000 لتر يوميا توزع كلها و هي مقسمة كالتالي:

\* 13000 لتر حليب معقم.

\* 8000 لتر حليب بقر.

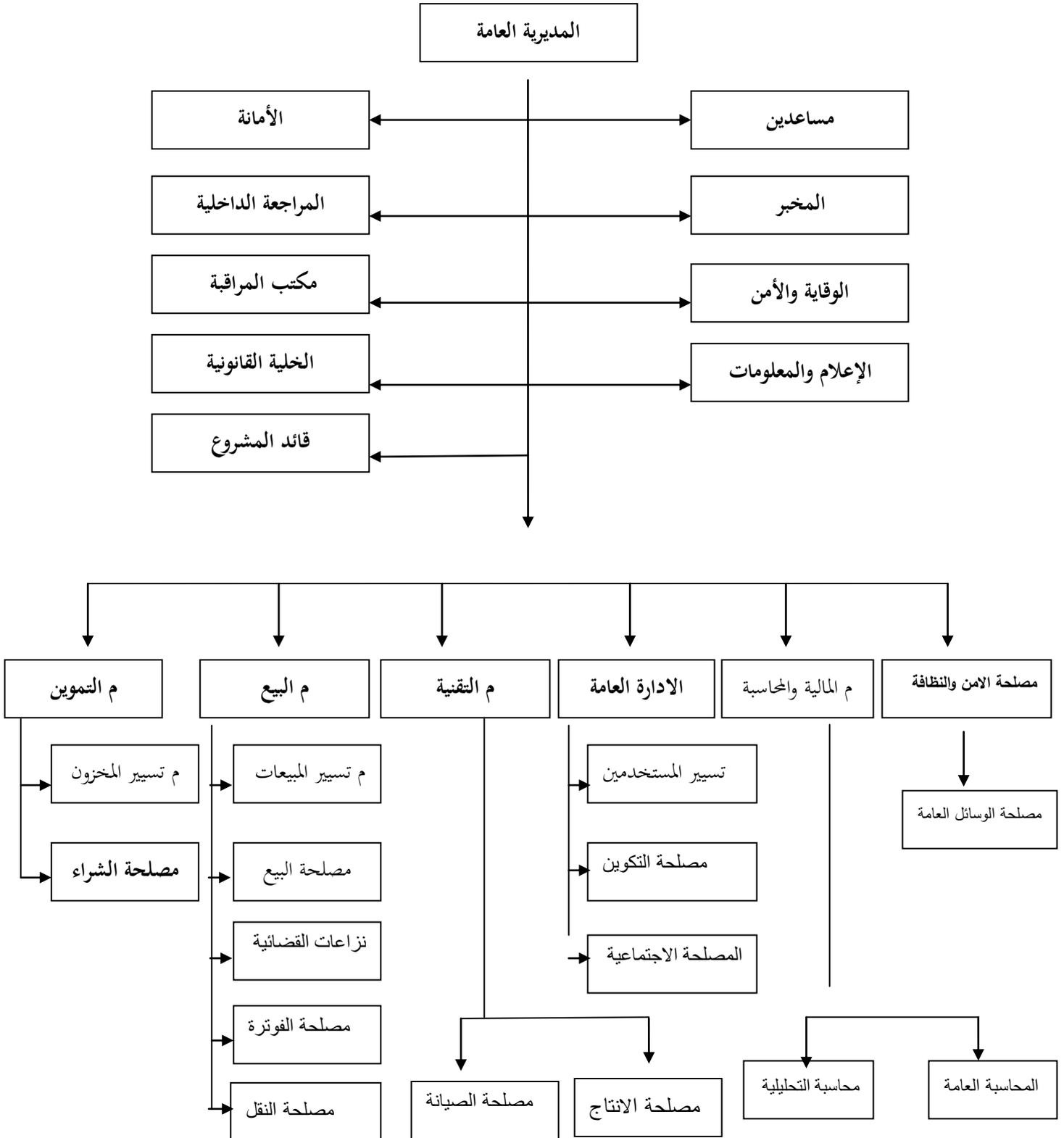
\* 4000 لتر لبن.

يتم إنتاج الحليب على نوعين، الكيس و العلبه ، و كلك بالنسبة للبن . كما أنه تم البدء في إنتاج الزبدة \* السمن \* . ومستقبلا تحضر المؤسسة مشروع إنتاج الجبن لكن هذا المشروع تعترضه بعض العراقيل الإدارية رغم وصول التجهيزات الخاصة بالإنتاج و توفر الإمكانيات و الأرضية اللازمة لذلك .

ملاحظة :

العمل في الورشات يتم على شكل نظام أفواج و يوجد فوجين كل فوج متكون من 17 عامل مقسم إلى : 2 تقنيين و 15 منفذا و يكون العمل لمدة 8سا يوميا لكل فوج .

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ملينة المنبع



مصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

**شرح الهيكل التنظيمي للوحدة :**

و يتكون هذا الهيكل من 6 مديريات أو مصالح رئيسية تابعة لها مصالح ثانوية:

1- **المديرية التقنية** : و تضم هذه 4 مصالح ثانوية :

**أ - مصلحة الإنتاج :**

و هذه المصلحة بدورها تضم ورشتين: ورشة التحضير، ورشة التعقيم.

**\* ورشة التحضير :**

و يتم في هذه المرحلة تخليط المادة الأولية \* مسحوق الحليب \* مع إضافة الماء و بعض المستلزمات الضرورية للحصول على الحليب , هذه المواد التي تستورد غالبا من الدول الاسكندنافية بالتحديد من النرويج .

**\* ورشة التعقيم :**

هذه المرحلة يتم تعقيم الحليب أو ما يعرف بعملية البسترة حتى يكون صالحا للاستهلاك البشري.

إضافة إلى الورشتين السابقتين هناك غرفتين للتبريد تفصلان بينهما، الغرفة الأولى مخصصة لخرن مشتقاته الحليب التي تحتاج إلى برودة شديدة وهي منتجات ذات مدة صلاحية طويلة، أما الغرفة الثانية فدرجة البرودة فيها متوسطة ويتم فيها تخزين المنتجات التي تكون مدة فسادها سريعة جدا كالجبن مثلا ، وتفكر المؤسسة في زيادة إنتاج بإضافة فرقة ثالثة من العمل لضمان الإنتاج على مدار الساعة .

**ب - مصلحة الصيانة :**

تقوم هذه المصلحة بصيانة وإصلاح آلات وتجهيزات مستعملة في الإنتاج لها علاقة أيضا مع مصلحة التموين والتوزيع عن طريق إصلاح وسائل النقل حيث تسهر هذه المصلحة على:

- ضمان المحافظة على وسائل الإنتاج .
- ضمان الصيانة والتشغيل المتواصل لكل التجهيزات المرتبطة و المشاركة في الإنتاج .
- تحقيق الأهداف المسطرة ضمن برنامج الصيانة المعدة سابقا .
- إعداد وتنسيق و مراقبة الصيانة السنوية للوحدة.

وتظم مكتبا للدراسات وورشة لعملية الصيانة المجهزة بالوسائل اللازمة لذلك.

### ج - المخبر:

يقوم باستقبال حليب المربين وإجراء تحليلات للتأكد من مدى مطابقته للمعايير المطلوبة سواء تعلق الأمر بنسبة الماء أو درجة الحموضة وهذا عن طريق تحاليل فيزيو كيميائية ثم تحاليل بكترو لوجية للتأكد من خلوه من أي أمراض و يقوم بتحليل المواد المستوردة من الوحدات الأخرى .

### د - مصلحة تجميع و استقبال الحليب :

دورها استقبال حليب المربين وتسييرهم إداريا حيث تعادل مساهمة المربين بالحليب الطبيعي 1 من الإنتاج الكلي ويتم تسييرهم وتنظيمهم بالتعاون مع المخبر.

### 2 - مديرية المحاسبة والمالية : تحتوي هذه الوظيفة على المصالح التالية :

#### أ - مصلحة المحاسبة العامة :

والتي تعني بضبط العمليات والحسابات المالية التجارية وفقا لأصول المحاسبة لمتعارف عليها، وبناءا على الوثائق التي يحتفظ بها لغرض الإثبات و التطهير و من أهم مهامها :

- مراقبة و متابعة الصندوق و توجيه المداخل إلى البنك .
- مراقبة خزينة المؤسسة .
- تبرير نفقات و مداخل المؤسسة .
- إعداد قوائم الحسابات الختامية كالميزانية، جدول حسابات النتائج والتي تمكن من تحليل وضعية التسيير داخل المؤسسة .

- القيام بعملية الجرد، الترحيل إلى دفتر الأستاذ وتسجيل العمليات يوميا .

### ب - المحاسبة التحليلية :

والتي تم الشروع في تطبيقها نظرا للنقائص الناتجة عن المحاسبة العامة فبواسطة المحاسبة التحليلية يتم تصنيف التكاليف وتحليلها، وحساب التكلفة النهائية بدقة .

### 3 - الإدارة العامة :

وظيفتها الرئيسية هي تسيير المستخدمين و تنقسم إلى المصالح الآتية :

#### أ - تسيير المستخدمين :

تهتم هذه المصلحة بشؤون المستخدمين و التأكد من صلاحية العاملين و تأهيلهم من كونهم في الأماكن المناسبة و من كون شروط عملهم الحسنة و مشجعة على بدل الجهد و تكريس الطاقات من أجل العمل كما أنها تسهر على ضمان حقوق و واجبات العامل في إطار ما يعرف بعلاقات العمل.

#### ب - مصلحة التكوين :

دورها يتمثل في إطارات المؤسسة أو إطارات أخرى غير تابعة للمؤسسة \* التكوين المهني ، المتربصين ... الخ \* .

#### ج - المصلحة الاجتماعية :

تسهر هذه الأخيرة على حل كل مشاكل العمال الاجتماعية والمهنية، و تشرف على تلبية متطلبات العمل في ظروف أفضل ، كما تقوم بالتأمين على كافة العمال داخل الوحدة .

4 - مديرية البيع :

تنقسم هذه المديرية إلى المصالح الآتية :

أ - مصلحة تسيير المبيعات :

و يتلخص دورها في الاستقبال و البيع و تسيير هذه العمليات إداريا .

ب - مصلحة البيع :

تهتم ببيع منتج الحليب و مشتقاته و تسيير موزعي الحليب سواء داخل الولاية أو خارجها.

ت - مصلحة الفوترة :

يتلخص دورها في إعداد الفواتير لكل المبيعات سواء تعلق الأمر بالحليب أو مشتقاته .

د - مصلحة النزاعات القضائية :

تهتم نكل النزاعات القضائية التي تخص الوحدة سواء تعلق الأمر بالموزعين أو العمال فأحيانا يخل أحد الموزعين بالعقد الذي يربطه بالوحدة فهنا يأتي دور هذه المصلحة في متابعته قضائيا .

و - مصلحة النقل :

المهمة الأساسية لهذه المصلحة تتمثل في توفير وسائل النقل سواء نقل المواد الأولية أو المنتجات أو قطع الغيار .

5 - مديرية التموين :

تقوم بتموين الوحدة بكل مستلزمات الإنتاج من غبرة ، الحليب ، مادة دسمة ، مواد التغليف ... الخ . إذ تحصل على المادة الأولية الغبرة عن طريق المؤسسة الأم و هذا عبر مؤسسة أنشئت لغرض تموين الوحدات بالمواد الأولية ، حيث ترسل الوحدة الكمية المطلوبة و تقوم تلك المؤسسة بشرائها و التفاوض مع الشركات الأجنبية مباشرة ، أما فيما يخص مواد التغليف من نوع الكيس فإنها كانت تجلب من إسبانيا ثم

انطلق إنتاجها محليا بمركب المدينة و هي ذات جودة متوسطة و لكنها تتحسن مع مرور الوقت ، كما أنها تحصل على مادة التغليف من نوع علب ألمانيا .

كان قرار بدء إنتاج العلب قد تم على مستوى المديرية الجهوية بوهران و هذا ضمن خطة وطنية تهدف إلى التخلص من الكيس التقليدي لكن هذا المشروع لم يكتمل و لقد عادت المؤسسة بعد مدة إلى الطريقة الأولى نظرا لعدم رواج هذه الفكرة ، و اتجهت بهذا النوع من التغليف إلى ولايات أخرى و بالأخص وهران ، و تنقسم هذه المديرية إلى مصلحتين :

#### \* مصلحة تسيير المخزون :

تهتم بتسيير و إدارة المدخلات و المخرجات للمواد الأولية المختلفة مواد التغليف ، مواد التنظيف ، قطع الغيار ، و بالتالي فهذه المصلحة تتعامل مع كل أقسام الوحدة .

#### \* مصلحة الشراء :

تهتم بكل ما يتعلق بشراء المواد الأولية و كل مستلزمات الإنتاج .

### 6 - مصلحة الأمن و النظافة :

( تضم مصلحة الوسائل العامة ) تقوم بمراقبة المعدات و أمن العمال كما أنها مسؤولة عن مراقبة دخول و خروج العمال و الشاحنات و تقوم بحفظ الوحدة و تنقسم بدورها إلى :

#### - مصلحة الوسائل العامة :

تسهر على توفير كل مستخدمات المكتب و مستلزمات التنظيف .

### المبحث الثاني : فعالية المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار داخل المؤسسة

بعد أن قمنا بإعطاء بطاقة تعريفية لمؤسسة الحليب ومشتقاته وبيان هيكلها التنظيمي سنوضح في هذا المبحث مكانة المراجعة الداخلية بمؤسسة ملبنة المنبع والتي تعتبر جوهر دراستنا الميدانية .

#### المطلب الأول : أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة والهدف منها

المراجعة الداخلية هي وظيفة من وظائف مؤسسة الحليب ومشتقاته، نجد هيكلها في الهيكل التنظيمي كما هو موضح أعلاه تابع للإدارة العليا مما يضيفي على الوظيفة الفعالية والاستقلالية، و يمكن القول أن المراجعة الداخلية أداة فعالة تقوم بعملية تقييم المخاطر و تساعد المؤسسة في تحسين عملياتها وتساعد أيضا الإدارات وخاصة الإدارة العليا على اتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة، والهدف من المراجعة الداخلية هو مساعدة متخذي القرار على اختيار القرارات السليمة، وذلك من خلال تقديم تحليل موضوعي للوظائف وعمليات الشركة والتعليق المفيد على جميع الأنشطة في المؤسسة. ولإحداث نوعا من التوافق قمنا بزيارة ميدانية لمؤسسة الحليب ومشتقاته (ملبنة المنبع \_سعيدة\_) و من خلال زيارتنا لهذه الأخيرة وبالتحديد مكتب المراجع الداخلي والذي يعتبر الركيزة الأساسية لموضوع مذكرتنا فقد بين لنا المراجع المؤسسة أن دور المراجعة الداخلية يكمن في إجراء فحص وتقييم على جميع المعلومات المقدمة من طرف مختلف هياكل المؤسسة للتحقق من مصداقيتها وفعاليتها، حيث أنها :

- ❖ تساعد أعضاء الإدارة في تنفيذ مهامهم.
- ❖ التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة.
- ❖ المحافظة على ممتلكات المؤسسة من الضياع.
- ❖ اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب.
- ❖ التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة صحيحة ودقيقة.
- ❖ تقييم نظام الرقابة داخلية بالمؤسسة

**المطلب الثاني: خطوات عمل المراجع ومحتوى التقرير**

من خلال مقابلتنا مع المراجع الداخلي وجدنا أن مؤسسة ملبنة المنبع تعتمد على مراجع داخلي واحد حيث يقوم بعملية المراقبة الداخلية على كل مصالح والمديريات بصفة دورية، وهذا من خلال تطبيق البرنامج السنوي يشتمل على جميع تفاصيل لهذه المهنة من تاريخ بداية المهمة الى نهايتها وتنتهي بكتابة تقرير يحتوي على التوصيات، ويوجه هذا التقرير الى المدير العام للاطلاع على نتائج الفحص واتخاذ القرارات اللازمة .

تتمثل مهام المراجع الداخلي في مراقبة ما يجب أن يكون وما هو موجود، بمعنى مراقبة كل إجراءات المصالح المعدة من طرف المؤسسة في حد ذاتها أو من مكتب الخارجي مع ما تم انجازه من طرف رؤساء المصالح ومعاونيهم، ويتميز عمل المراجع الداخلي في المؤسسة بمجموعة من الخصائص نذكر منها:

الاستقلالية: يجب أن يكون مراجع المؤسسة مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها ويكون بعيدا عن تأثير الجهة التي يتولى مراجعة عملياتها.

الموضوعية: حيث أن المراجع ليس عليه سلطة من طرف الجهة المراجعة بمعنى أن لديه الحق في اتخاذ قراراته.

تقديم النصائح: يقوم المراجع بتقديم النصائح إلى من يحتاج إلى ذلك.

**▪ خطوات عمل المراجع**

من خلال مقابلة التي قمنا بها تبين لنا أن المراجع الداخلي يقوم بمهامه وفقا للمعايير الدولية، ومن بين المهام التي يقوم بها نجد أنه يقوم بإعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة ، فيحدد أهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات فيها، حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسنى للمراجع الرجوع إليها لمباشرة مهامه واخذ المعلومات اللازمة لعملية المراجعة. كما توجد هناك مهام استثنائية يتم تنفيذها تحت طلب المدير العام في حالة ظهور بعض الأخطاء أو وجود

انحرافات سواء كانت خطيرة أم سطحية. وفي كل الأحوال فانه يتم إعداد تقرير ويمكن تفصيل آلية عمل المراجع الداخلي في مؤسسة الحليب ومشتقاته في الخطوات التالية:

- في بداية السنة تقوم مؤسسة بتحديد برنامج العمل الذي تراه مناسباً لتحقيق أهدافها وفرض أكبر قدر ممكن من الرقابة. حيث يشمل هذا البرنامج المصالح المراد مراجعتها ونقاط المراقبة بالإضافة إلى الفترة التي يتم فيها المراجعة.
- رفع برنامج العمل حيث يرفع إلى المدير العام للمصادقة عليه، كما يمكن للرئيس المدير العام إبداء ملاحظات أو اقتراحات فيما يتعلق ببرنامج العمل.
- يذهب المراجع الداخلي إلى مديرية المصلحة التي ستتم فيها عملية المراجعة ويعقد جلسة مفتوحة مع مسؤولي المصلحة يتم خلالها مناقشة المحاور الرئيسية المتعلقة بالمهمة وإبراز أهدافها.
- تشرع المراجعة في المهمة بالتواصل مع الموظفين المعنيين بعملية المراجعة، حيث يقوم بشرح تفاصيل المهمة وما هي المعلومات التي قد يحتاجها أثناء مهمته.
- يقوم المراجع الداخلي بإجراء تقييم لنظام الرقابة الداخلية للمصلحة لمعرفة درجة المخاطر التي تواجهها المصلحة، ثم البدء الفعلي في المهمة.
- يقوم المراجع الداخلي بتتبع النموذج حيث يقوم بمقارنة بين النتائج وبين ما هو موجود على أرض الواقع، و بالبحث عن أسباب الانحرافات، وعدم تحقق بعض الأهداف، ليقوم بإعداد تقرير.

#### ■ محتوى التقرير

يعتبر تقرير المراجعة الداخلية المرحلة الأخيرة في عملية المراجعة بقدر ما يجيد المراجع هذه الخطوة بقدر ما يكتمل عمله بصورة جيدة ، إذ يعتبر التقرير وسيلة اتصال تغطي أهداف المراجعة ونطاق الفحص والنتائج والتوصيات التي توصل إليها المراجع .

سنقوم بعرض مكونات التقرير المعدة من طرف المراجع الداخلي للمؤسسة محل الدراسة:

رقم التقرير : حيث يشمل كل تقرير على رقم وذلك لان عمل المراجع يكون بشكل دوري.

عنوان التقرير

البرنامج: وهو عبارة عن ما يجب على المراجع مراجعته أو مراقبته

اسم المصلحة المراد مراجعتها

عناصر التقرير :

- ✓ المقدمة: يحدد ما يجب القيام به
- ✓ الملاحظات: بحيث يدلي المراجع بجميع الملاحظات سواء كانت ايجابية أو سلبية
- ✓ التوصيات: وهي عبارة عن حلول يقدمها المراجع وتنقسم إلى:
- ✚ توصيات لعدم تنفيذ الإجراءات: حيث يقوم المراجع الداخلي باكتشاف ما إذا تم تنفيذ الإجراءات الخاصة بها.
- ✚ توصيات لتحسين الأداء: بمعنى أن المراجع الداخلي يعطي اقتراحات من أجل تحسين طرق العمل.
- ✓ تاريخ التنفيذ: يقوم المراجع بإعطاء مدة زمنية لتنفيذ هذه التوصيات.
- ✓ رأي المراجع: يقوم المراجع بآراءه.
- ✓ التوقيع: ينبغي التوقيع من أجل إثبات صحة التقرير.

و يجب أن تعد كل التقارير وفقا للنموذج المحدد مسبقا من طرف مديرية المراجعة و يجب أيضا على المراجع الداخلي أن يحترم جميع معايير إعداد التقارير نظرا لما تسمح به التقارير من تجسيد لجهد المراجع الداخلي وتبيان دقة وتفاني عمله من جهة، ومن جهة أخرى لما تقدمه هذه التقارير من معلومات ملائمة لمتخذي القرار.

ومن خلال ما قدمه لنا المراجع الداخلي عن أهمية المراجعة الداخلية في مؤسسة المنبع استنتجنا أن المراجع يلعب دورا مهما وأساسيا في المؤسسة حيث يساهم في اكتشاف ومنع وقوع أخطاء والتلاعب.

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و أثرها على القرارات المتخذةفي مجمع الحليبالفرع الأول: أثر المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة:

من خلال المقابلة التي أجريناها وجدنا أن المراجعة الداخلية من الأدوات الأساسية التي تستعين بها مؤسسة ملبنة المنبع بمختلف مستوياتها، لتوضح لها الطرق والأساليب التسييرية الأفضل، فتستعملها في عملية اتخاذ القرارات المختلفة على مستوى كل فرع و كل وحدة يتم فيه الاستعانة بأعمال ونتائج المراجعة الداخلية للشروع في مواجهة مواقف كوجود مخاطر أو المبادرة في تجسيد خطوات تحسينية، وتتمثل مساعدة المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات في جميع خطواتها، حسب كل موقف أو مشكل، فقد يستعان بالمراجعة الداخلية في الكشف أو تحديد الأخطاء وقد يستعان أيضا بالمراجعة الداخلية في تحديد الحل الأفضل، كما يستعان بها في عملية تنفيذ ومتابعة القرارات المتخذة، و للمراجعة الداخلية دورا هاما في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات .

تعتمد مؤسسة ملبنة المنبع بدرجة كبيرة على المراجعة الداخلية في تحديد وتنفيذ أهدافها، وفي كل مرة تواجه فيها مشكلة ما تلجأ إلى أعمال المراجعة الداخلية من أجل المساعدة في حلها، من خلال ما تقدم لها هذه الأخيرة من توصيات واقتراحات يراها المراجع أنها مناسبة لذلك المشكل، وكان للمراجعة الداخلية دورا مهما في عملية اتخاذ القرارات المختلفة في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة .

وهنا يتم تقديم بعض القرارات التي اتخذتها المؤسسة بالاستعانة بالمراجع الداخلي وتقريره وذلك حسب المعلومات المحصل عليها من طرف هذا المراجع:

- ✓ قرار تصحيح الأخطاء في الكشوف الشهرية للعمال.
- ✓ قرار تجديد ملفات العمال.
- ✓ قرار تصحيح ورقة حضور العمال الغير موقعة.
- ✓ قرار مراقبة ملفات العمال وهل كلها موجودة.
- ✓ قرار مراقبة المخططات ان كان مصادق عليها من طرف مجلس الإدارة
- ✓ قرار مراقبة مصادقة في الفواتير

✓ قرار مراقبة إذا تم إرسال النقود إلى البنك.

### الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية خطوة أساسية لتفعيل عملية اتخاذ القرارات بمجمع الحليب

من خلال الدراسة الميدانية لاحظنا الأهمية البالغة لوظيفة المراجعة الداخلية كوظيفة معتمدة في المؤسسة ملبنة المنبع باعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تم في التقرير الذي حصلنا عليه من طرف المراجع المؤسسة (انظر الملحق رقم 1) بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بمصلحة الإنتاج حيث يتكون نشاط وظيفة الإنتاج بمؤسسة ملبنة المنبع من جميع المهام التي تهدف إلى تحويل المواد الخام وغيرها من خلال استغلال أداة التصنيع من أجل تنفيذ عملية تصنيع المنتجات النهائية وفقا للمعايير التنظيمية ومع ذلك، فان نشاط الإنتاج يتكون من أكثر من المهام الفنية لاستغلال آلات الإنتاج وآلات المرافق العامة ويتجلى دور الأساسي لنظام الرقابة الداخلية في كشف الدقيق عن الأخطاء والانحرافات الموجودة والأطراف المسؤولة عنها في أقصر وقت ممكن، إضافة إلى محاولة تحديد نقاط الضعف والعمل على تصحيحها بالطريقة المناسبة بأقل تكاليف وخسائر ممكنة من أجل الحرص على السير الحسن للعمل بشكل مستمر دون التعرض إلى عوائق أو صعوبات، كل هذا يبرز مدى أهمية ودور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية باعتبارها جزء منه، و تصب كلها في تحقيق أهداف المؤسسة.

إن ما يهدف إليه المراجع أساسا هو ضمان رقابة عادلة، باستعمال جملة من الوسائل اللازمة و الموضوعة تحت تصرفهم لضمان صحتها و أمانها و فعالية هذه العمليات و مدى احترام التعليمات و التوجيهات، تركز إدارة المراجعة على الرقابة الدورية للعمليات المحاسبية، الميزانيات و الملفات، و يعمل أيضا على ضمان صحة تطبيق الإجراءات الداخلية في جميع العمليات و توكل له العمليات التالية:

- تأكد من مدى تطبيق اللوائح و القوانين المنصوص عليها سواء مناشير أو تعليمات و إجراءات.
- التأكد من مطابقة التسجيلات المحاسبية مع المستندات المرفقة، و التأكد من الإمضاءات.
- ضمان أن كل العمليات المحاسبية اليومية مسجلة في الحسابات الصحيحة.

بعد إتمام المراجع لعمله وإتمام تقريره يمضي على تقريره و يتم إرساله إلى مدير من اجل المصادقة عليه.

بعض النقائص في المؤسسة التي توصلنا إليها عن طريق التقرير الذي قدمه لنا المراجع

نقص في اليد العاملة ذات الكفاءة في مصلحة الإنتاج.

- عدم وجود نظام واضح بالمؤسسة.

المؤسسة قد أخذت بالتوصيات التي قدمها المراجع الداخلي في تقريره وهي وضع نظام رسمي وكافي ، تنفيذ برنامج تدريبي لتحسين المؤهلات وتوصلنا إلى نتيجة مهمة وهي:

أن إدارة المؤسسة قد اعتمدت على المعلومات المقدمة في تقرير المدقق الداخلي في اتخاذ قرار متعلق بوضع هيكل تنظيمي جديد يتماشى مع الظروف البيئية التنافسية الحالية للمؤسسة.

وضع برنامج تكويني لعمال مصلحة الإنتاج للرفع من كفاءاتهم وكله في مصلحة المؤسسة.

خلاصة الفصل :

إن أهمية المراجعة الداخلية تتمثل في تقييم أدوات المؤسسة ومدى مساهمتها في وجود نظام رقابة داخلي فعال حيث و تعتبر ضرورة ملحة لحماية أصولها و أموالها واستمرار نشاطها لتحقيق أهدافها المسطرة.

حاولنا في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري الموضوع على الميدان عن طريق المقابلة الشخصية مع المراجع الداخلي لمؤسسة الحليب ومشتقاته (ملبنة المنبع \_سعيدة\_) حيث توصلنا إلى أن المراجعة الداخلية تلعب دورا كبيرا في مؤسسة ملبنة المنبع وهي الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة في اتخاذ قراراتها .

خاتمة علمة

تعتبر المراجعة الداخلية ركيزة أساسية ووظيفة من أهم الوظائف التي تعتمد عليها المؤسسة والمصدر الأكثر موثوقية الذي يزود المؤسسة بمختلف المعلومات التي تفيدها في اتخاذ القرارات المناسبة.

ولقد حاولنا من خلال هذه الدراسة تبيان الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية التي وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كونها تضمن للإدارة تحقيق أهدافها وحماية ممتلكاتها من التلاعب والاختلاس عن طريق إعداد تقرير يومي لنتائج جميع الأنشطة التي قامت بها المؤسسة كما تمثل عملية.

اتخاذ القرار جانبا هاما في مختلف الإدارات من خلال مدها بنتائج الفحص والتقييم، الأمر الذي يجعل الإدارة العليا تتخذ قرارات تدفع إلى تحقيق الأهداف التي تسعى إليها. ومن هنا نلاحظ أن هناك علاقة طردية بين المراجعة الداخلية وعملية اتخاذ القرار حيث كلما كانت المراجعة الداخلية ذات فعالية ومصداقية كلما كان القرار المتخذ قرار صائب وصحيح .

لذا حاولنا من خلال تناولنا لموضوع دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار معالجة إشكالية البحث المتمثلة في "ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار بمؤسسة الحليب ومشتقاته؟ وتطرقنا للفصول الثلاثة باستخدام المنهج المشار إليه في المقدمة، انطلاقا من الفرضية إذ تتوزع هذه الخاتمة إلى اختبار الفرضيات ونتائج البحث.

### اختبار صحة الفرضية :

تم إثبات الفرضية وهي المراجعة الداخلية تساهم بشكل كبير في اتخاذ القرار بمؤسسة الحليب ومشتقاته حيث أكدنا من خلال النتائج المتوصل إليها.

### نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا نلاحظ أن مؤسسة ملبنة المنبع تعطي أهمية كبيرة للمراجعة الداخلية وذلك لما تنتجه من فوائد من وراء هذه الوظيفة

- المراجع الداخلي لمؤسسة ملبنة المنبع يقوم باكتشاف نقاط القوة والضعف ويبرزها في تقريره الموجه للإدارة العليا .
- يعتبر المراجع الداخلي للمؤسسة المرشد الأساسي التي تستعين به المؤسسة في لحماية ممتلكاتها.
- تعتمد مؤسسة ملبنة المنبع على المراجعة الداخلية بشكل كبير في اتخاذ قراراتها.
- يساعد نظام الرقابة الداخلية مؤسسة على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها.
- وجود علاقة وطيدة بين المراجعة الداخلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

# قائمة المراجع

أولاً: الكتب باللغة العربية :

- 1\_ رضا خلاصي مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع الجزائر 2013  
محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي السكندرية سنة 2013
- 2\_ خلف عبد الله الورودات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006
- 3\_ أمعن عطية خليل، الإدارة و اتخاذ القرار في عصر المعلوماتية النمط الإداري، مؤسسات طيب للنشر والتوزيع، الإسكندرية مصر، 2009
- 4\_ حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة نظرية مع حالات دراسية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن 1999
- 5\_ حسن علي معتوق، برامج التنمية الإدارية وأثرها على فاعلية اتخاذ القرارات، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر، والتوزيع الأردن عمان، 2016
- 6\_ د أحمد ماهر، الإدارة المبادئ والمهارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003\_2004
- 7\_ نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011
- 8\_ شهر زاد محمد شهاب موسى القدرة على اتخاذ القرار، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2010
- 9\_ جمال الدين لعويسات، الادارة وعملية اتخاذ القرار ، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، الطبعة الأولى 2003،
- 10\_ كاسر نصر منصور، الأساليب في اتحاد القرارات الإدارية، دار حامد لنشر والتوزيع، الأردن، 2006
- 11\_ محمد قاسم القريوني، مبادئ الادارة النظريات والعمليات والوظائف، الطبعة الاولى، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2001

12\_ د رافدة الحريري، مهارات القيادة التربوية في اتخاذ القرارات الادارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الاردن 2008

13\_ سامح عبد المطلب وآخرون، التطوير التنظيمي، دار الفكر ناشرون وموزعون، عمان 2009

14\_ عبد الغفار عفيفي الدويك. إدارة الأزمات والكوارث واتخاذ القرار. كتاب: جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية. الرياض. - المملكة العربية السعودية. الطبعة الأولى، 2013

### ثالثا : المقالات

15\_ العيد محمد، ابن زازة منصورية، التدقيق الداخلي ودوره في عملية اتخاذ القرار، مجلة المالية والأسواق، مقال غير منشور .

16\_ أحمد حلمي جمعة، المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة المدقق، العدد 63\_64 الطبعة الأولى 2005

17\_ أعبد الله حمود سراج أهمية خصائص المعلومات في بناء اختيار قرارات المنظمة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 4 السنة 2005

18\_ د. بلحاج فتيحة، الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية ، العدد 7\_ 2016

### ثانيا المذكرات:

19\_ ثنائي علي، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية مذكرة الماستر في علوم التسيير جامعة بسكرة سنة 2016\_2017

20\_ رولا عبد المجيد محمد انشامي، دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي الجامعة الإسلامية، غزة المجستير في المحاسبة والتمويل سنة 2015

21\_ عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع المحاسبة وتدقيق جامعة الجزائر سنة 2009\_2010

- 22\_ شدرى معمر سعاد، دور المراجعة المالية في تقديم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التسيير، فرع مالية مؤسسة، جامعة بوقرة بومرداس، 2008\_2009
- 23\_ نغاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار ثلجي الاغواط سنة 2006\_2007
- 24\_ عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع المحاسبة و تدقيق جامعة الجزائر سنة 2009\_2010
- 25\_ محمود علي محمد البيليسي، سبل تطوير أساليب اتخاذ القرار في إدارة الأزمات الامنية في فلسطين، شهادة الماجستير تخصص القيادة والإدارة، 2016
- 26\_ بونخلة فريد، تأثير القادة على عملية اتخاذ القرارات في التنظيم الصناعي الجزائري، رسالة الماجستير في علم الاجتماع تنمية الموارد البشرية، جامعة منتوري قسنطينة 2006\_2007
- 27\_ صالح بن ناصر شغروود القحطاني، الضغوط الاجتماعية وضغوط العمل وأثرها على اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، السعودية 2007
- 28\_ نوال عبد الرحمن محمد الحوراني، مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المدراء والمديرات مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال من كلية التجارة في الجامعة الإسلامية غزة 2013
- 29\_ أسهمان خلفي، دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التجارية جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008\_2009
- 30\_ بيالة سميرة، المدير وعملية اتخاذ القرار في اطار ادارة المؤسسة، رسالة ماجستير، فرع ادارة أعمال، جامعة الجزائر، 2003\_2004
- 31\_ خالد بوشارب، دور نموذج البرمجة الخطية متعددة الاهداف في اتخاذ القرار الانتاجي، رسالة ماجستير كلية علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم تسيير، جامعة بسكرة الجزائر 2014
- 32\_ بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر تخصص محاسبة ومالية، جامعة منتوري قسنطينة، 2011
- 33\_ قرش محمد عبد الإسلام، مذكرة لنيل شهادة الماستر، دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار ENTPE حاسي مسعود، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2013

34\_ ناجي نسرين، دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار، مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص فحص المحاسبة 2015\_2016

35\_ زاوي هاجر فاطيمة الزهراء، دور المراجعة الداخلية، في تفعيل القرارات المالية، مذكرة ماستر تخصص

مالية نقود وتأمينات، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

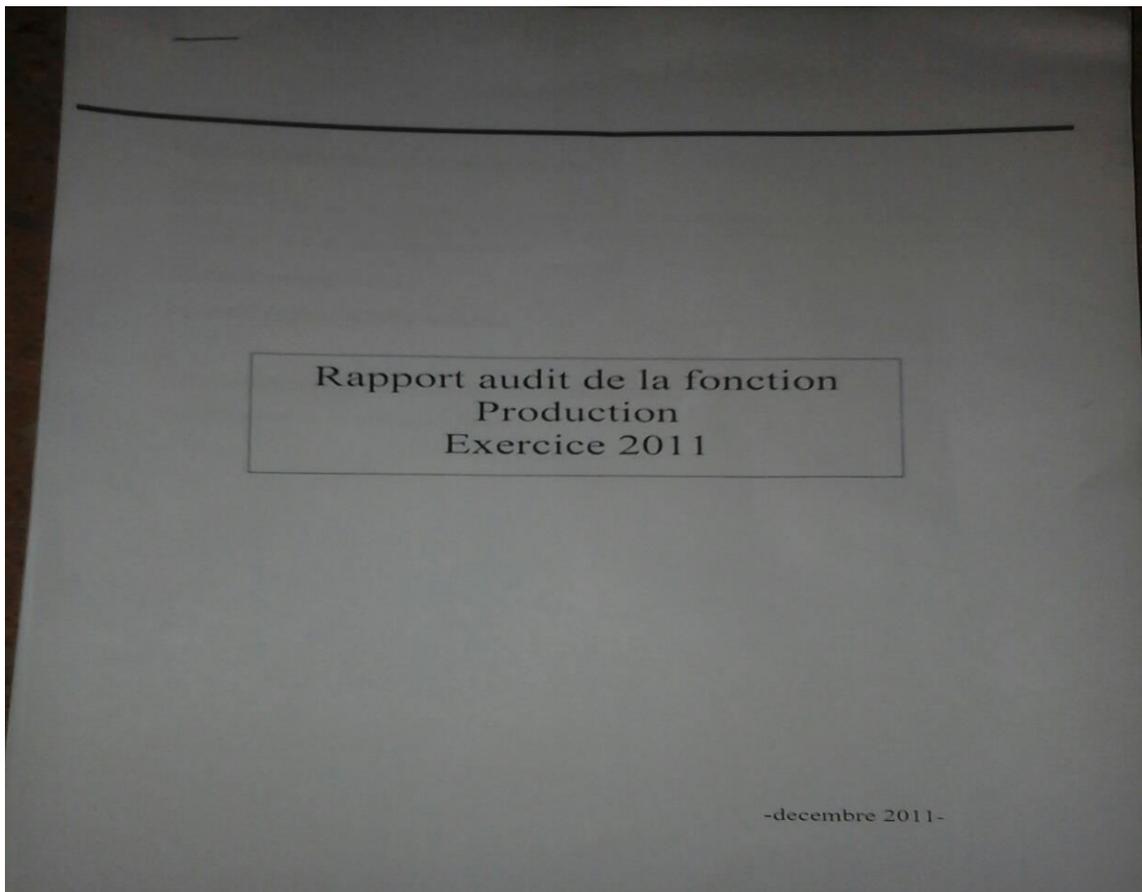
رابعاً: الكتب باللغة الأجنبية:

36\_ Fernandez (2003) les nouveaux tableaux des mangers le projet decisionnek dans sa totalité édition d'organisation,3 em édition ,paris

37\_ Haroldknoontz.heinzweinrich,essentiels of management, international perspectives tat McGraw.hill publishing ,2004 et vuesth édition

38\_ Hamini Allen,le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, entreprise publique économique ,office des publications universitaire,1993

ملاحف



## 1/ PHASE PRELIMINAIRE :

### 1.1/ ETUDE DE L'ORGANISATION EN PLACE

#### **1.1.1/ Positionnement dans l'organigramme :**

IL n'existe pas d'organisation ou un organigramme formalisé mis en exécution, et ce depuis la filialisation. L'organigramme appliqué est informel. Selon l'organigramme informel existant, le service de production est rattaché à la sous direction technique (S/D technique).

#### **1.1.2/ définition des objectifs de la fonction :**

le service de production a pour objectif l'exécution du programme de production arrêté par la direction générale sur le budget annuel.

#### **1.1.3/ l'activité de la fonction :**

l'activité de la fonction de production est constituée par l'ensemble des tâches destinées à la transformation de la matière première et autres par l'exploitation de l'outil de fabrication (machine et atelier ) aux fins de mener à bien le processus de fabrication des produits finis et selon les normes réglementaires.

Toutefois, l'activité de la production étant composée plus de tâches techniques d'exploitation des machines de production et des machines des utilités.

- Atelier de poudrage et de préparation.
- Atelier de recombinaison et de traitement.
- Atelier de conditionnement.

#### **1.1.6 / procédure de gestion :**

Procédure CNAT : de même que le manuel de procédures ne prévoit pas une partie spécifique pour l'activité de production, dès lors qu'il s'agit de procédure de la gestion administrative.

Procédure technique : selon le chef de service, la procédure technique de fabrication est appliquée,

### 2. Mise en œuvre de l'étude et de l'évaluation du contrôle interne

L'évaluation a été effectuée sur les l'ensemble des phases du process de fabrication a savoir :

1. la reconstitution.
2. le traitement et la pasteurisation.
3. le conditionnement des produits finis.

### **2.3 Le Transfert :**

Les matières premières (PDL, MGLA et polyéthylène) réceptionnées par le service production par la signature du bon de sortie établi par le magasinier.

### **3. Synthèse des insuffisances**

- 1/ Absence de système d'organisation formalisée et adéquat.
- 2/ Insuffisance qualitative de l'effectif

### **4/ Recommandations :**

- 1/ mettre en place un système d'organisation formalisée et adéquat.
- 2/ mettre en exécution un programme de formation pour améliorer les qualifications.



