جامعة قاصدي مرباح ورقـــــلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارت المالية

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية - ورقلة -

من إعداد الطالب: خالدي المعتز بالله

اللجنة المكونة من:

الدكتور: ....رئيسا

الدكتور: زرقون محمد.. مشرفا

الدكتور: ....مناقشا

السنة الجامعية 2011/2010

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
(1-1)	تطور أهداف المراجعة و مدى الفحص و أهمية الرقابة الداخلية	05
(1-2)	المقارنة بين المراجعة القانونية والتعاقدية والخبرة القضائية	11
(1-3)	المعايير الدولية للمراجعة الداخلية	26
(1-4)	أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	30
(3-1)	تقديم عام للمؤسسسات الإقتصادية	92
(3-2)	توزيع العينة حسب الجنس	95
(3-3)	توزيع العينة حسب السن	96
(3-4)	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي	97
(3-5)	توزيع العينة حسب المنصب	98
(3-6)	توزيع العينة حسب الأقدمية	99
(3-7)	مجالات الإجابة على أسئلة الإستبيان وأوزانها	100
(3-8)	معايير تحديد الإتجاه	100
(3-9)	طبيعة نشاط المؤسسة	101
(3-10)	وجود هيئة للمراجعة الداخلية بالمؤسسة	101
(3-11)	خريطة تنظيمية توضح خطوط السلطة والمسؤولية بالمؤسسة............	102
(3-12)	نظام للمراجعة الداخلية للعمليات المالية	102
(3-13)	عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة الداخلية للعمليات المالية	103
(3-14)	مستوى تقديم تقارير المراجعة الداخلية	103
(3-15)	الفترة التي يعد عنها تقرير المراجعة الداخلية	104
(3-16)	طريقة صياغة تقرير المراجعة الداخلية	104
(3-17)	مختلف أنواع المراجعة الداخلية التي تشمل المؤسسة	105
(3-18)	إتخاذ القرارات يستند على تقارير المراجعين	105

(3-19) إتخاذ قرار تكتيكي أو إستراتيجي يتم الإستعانة بالمراجعين 106
(3-20) تقييم فاعلية المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار الإداري 107
(3-21) مساهمة المراجعـــة الداخلية في إتخاذ القرار المالي 109

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
(1-1)	المراجعة الداخلية بؤر النظام الرقابي	33
(1-2)	معايير تصنيف القرارات	49
(2-2)	إتخـــاذ القرار جوهر العملية الإدارية	58
(2-3)	درجة مشاركة الأفراد في إتخـــاذ القرار	59
(2-4)	المؤسســـة كنظام مفتوح	66
(2-5)	وظائـــف القيـــادة	68
(2-6)	خطـــوات إتخـــاذ القـــرار	72
(2-7)	حالات إتخـــاذ القـــرار في ظل الظروف المختلفة	73
(2-8)	الأدوات المساعدة في إتخاذ القرارات وحالات إتخاذها	77
(3-1)	توزيع العينة حسب الجنس	95
(3-2)	توزيع العينة حسب السن	96
(3-3)	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي	97
(3-4)	توزيع العينة حسب المنصب	98
(3-5)	توزيع العينة حسب الأقدمية	99

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
(01)	قائمة الإستقصـــاء.	122
(02)	التكرارات، النسبة المئوية والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.	127
(03)	التكرارات، النسبة المئوية والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري للمحور الأول: المراجعة الداخلية داخل المؤسسة الإقتصادية.	128
(04)	التكرارات، النسبة المئوية والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري للمحور الثاني: فاعلية المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار الإداري.	129
(05)	التكرارات، النسبة المئوية والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري للمحور الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار المالي.	131

الفصل الأول

عموميات حول المراجعة الداخلية

المقدمـــــة

المحـــتويات

العـــنوان	الصفحات
الإهداء..	III
الشكر..	IV
المحتويات..	V
قائمة الجداول..	VI
قائمة الأشكال	VIII
قائمة الملاحق	VIII
مقدمة...	ب
الفصل الأول: عموميات حـــول المراجعـــة الداخـــلية	
مقدمة الفصل...	02
المبحث الأول: ماهيـــة المراجعـــة	03
المطلب الأول: المراجعـــة بين المفهوم والتطور	03
المطلب الثاني: فـــروض وأنواع المراجعـــة	06
المطلب الثالث: معاييـــر المراجعـــة	12
المبحث الثاني: المراجعـــة الداخـــلية	14
المطلب الأول: نشـــأة ومفهوم المراجعـــة الداخـــلية.................	14
المطلب الثاني: أهميـــة وتطور وظيـــفة المراجعـــة الداخـــلية وأهدافها	18
المطلب الثالث: معاييـــر المراجعـــة الداخـــلية	22
المبحث الثالث: تأثيـــرات المراجعـــة الداخـــلية	26
المطلب الأول: العلاقة بين الرقـــابة والمراجعـــة الداخـــلية	26
المطلب الثاني: علاقة المراجعـــة الداخـــلية بالوظائف الأخرى	29
المطلب الثالث: فعالية المراجعـــة الداخـــلية في الشركات	31
المبحث الرابع: مراجعـــة وفحص الحسابات وإعـــداد التقـــرير	34
المطلب الأول: مراجعـــة الحســـابات والقوائم المـــالية	34
المطلب الثاني: تقـــرير المراجـــع	39

المطلب الثالث: أنواع التقـــارير 42
خـــلاصة الفصل 44

الفصل الثاني: مفاهيم أساسية حـــول إتخاذ القـــرارات الإدارية والمـــالية

مقدمة الفصل.. 46
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول القـــرارات الإدارية 47
المطلب الأول: مفهوم ومتطلبات القـــرار الإداري 47
المطلب الثاني: أنواع القـــرارات الإدارية 48
المطلب الثالث: أركـــان القـــرار الإداري والعوامـــل المؤثرة فيه 52
المطلب الرابع: أهميـــة القـــرار الإداري 54
المبحث الثاني: ماهيـــة عملية إتخـــاذ القـــرار الإداري 56
المطلب الأول: مفهـــوم وخصائص عملية إتخـــاذ القـــرار الإداري 56
المطلب الثاني: مشـــاركة الأفراد في إتخـــاذ القـــرار 58
المطلب الثالث: المساهمـــات النظرية في عملية إتخـــاذ القـــرار الإداري......... 60
المبحث الثالث: ميكانيزمـــات عمليات إتخـــاذ القـــرار الإداري................. 69
المطلب الأول: مراحـــل صنع وإتخـــاذ القـــرار الإداري 69
المطلب الثاني: حـــالات إتخـــاذ القـــرار الإداري في ظل الظـــروف المختلفة 72
المطلب الثالث: الأدوات الرياضية لإتخـــاذ القـــرارات 74
المبحث الرابع: القـــرارات المـــالية 78
المطلب الأول: : قـــرارات الاستثمـــار 78
المطلب الثاني: قـــرارات التمـــويل 81
المطلب الثالث: قرارات توزيع الأرباح....................................... 84
خلاصة الفصل 87

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية بورقـــلة

مقدمة الفصل.. 89
المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية 90
المطلب الأول : تحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة 90
المطلب الثاني : إستمارة الإستبيان والعينة المقصودة بالدراسة 91
المطلب الثالث: تقديم عام للمؤسسسات الإقتصادية 92

المبحث الثاني: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة 95
المطلب الأول: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس والسن 95
المطلب الثاني: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي والمنصب 97
المطلب الثالث: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأقـــدمية.............................. 99
المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان 100
المطلب الأول: إجراءات معالجة الإستبيان 100
المطلب الثاني: تحليل المحور الأول: المراجعة الداخلية داخل المؤسسة الإقتصادية 101
المطلب الثالث: تحليل المحور الثاني: فاعلية المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار الإداري.... 105
المطلب الرابع: تحليل المحور الثالث: مساهمة المراجعـــة الداخلية في إتخاذ القرار المالي .. 108
خلاصة الفصل.. 111
خاتمة.. 113
قائمة المراجع... 117
الملاحق.. 122

أولا- إشكالية البحث

تتعرض المؤسسات الإقتصادية في الوقت الحاضر إلى درجة عالية من المنافسة المحلية والدولية من ناحية، بالإضافة إلى التطور الهائل سواء في نظرية المعلومات أو الإتصالات أو تكنولوجيا المعلومات من ناحية ثانية، كما حدث تطور كبير في أساليب الإدارة وإتخاذ القرارات من ناحية ثالثة، وفي ضوء ذلك تطورت أساليب الرقابة وإزدادت أهمية وجود مراجعة داخلية تسعى لتقييم الأداء الداخلي وتوفير معلومات ذات الثقة للمديرين في كافة المستويات، بالإضافة إلى حماية الأصول المملوكة، والتأكد من مدى إلتزام العاملين في تلك المؤسسات بالسياسات واللوائح والتعليمات.

كما أدت التطورات الاقتصادية في العالم وخصوصا الجزائر إلى التأثير على كل الجوانب الاجتماعية والسياسية، مما أدى إلى ضرورة خلق تنمية مستدامة والسعي نحو تحقيق تقدم في كافة مجالاتها وخصوصا المجال الاقتصادي .

ولتحقيق هذه التنمية وجب على المؤسسات الاقتصادية أن تساير هذا التطور والتكيف مع الظروف المحيطة بها بوضع سياسات وأنظمة تزودها بالمعلومات الصحيحة والنتائج العامة حول وضعها الاقتصادي سعيا لاتخاذ قرارات رشيدة .

ولضمان صحة هذه المعلومات والنتائج، لجأت هذه المؤسسات للمراجعة والتي تقدمت بتقدم الحضارات الإنسانية واتساع النشاط الصناعي والتجاري، خاصة في بداية الثورة الصناعية وظهور المنشآت الكبيرة الحجم حيث ساعدت المؤسسات في تقييم أدائها الداخلي، وكذا مراقبة تطبيق مختلف الإجراءات والخطط والسياسات الموضوعة للمضي قدما نحو تحقيق الأهداف المسطرة .

وتعتبر المراجعة الداخلية أحد أنواع هذه المراجعة، فهي تعمل على تزويد المؤسسة بمختلف المعلومات حول وضعها الإقتصادي ونتائج نشاطها بالأدلة والقرائن المناسبة، وتلجأ المؤسسة إلى خدمات المراجعة الداخلية التي يقوم بها المراجع الداخلي حيث يصدر في نهاية مهمته تقرير يوضح فيه نقاط قوة وضعف المؤسسة وكذا رأيه الفني المحايد .

وتدرس المؤسسة محتوى التقرير بجدية لحاجتها لمعلومات مؤهلة لإتخاذ القرار السليم، حيث أن محتوى التقرير يخدم القرارات الإدارية عامة والمالية خصوصا والتي تبنى على طرق علمية وعملية .

فالقرار يكون مقصودا وليس عفويا، حيث تختار المؤسسة البديل الذي يحقق لها أكبر قدر من الأهداف بفاعلية وكفاءة وقد تجد المؤسسة أحيانا صعوبة في إتخاذ القرار الإداري أو المالي إما لعدم توفر أركانه أو لعوامل أخرى تؤثر على عملية إتخاذ القرار أو تعيق هذه العملية، وعلى هذا الأساس يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية :

« كيف يمكن أن تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل ودعم القرارات الإدارية والمالية المتخذة داخل المؤسسة الإقتصادية ؟ »

أما الإشكاليات الفرعية لهذا البحث فقد تمثلت فيما يلي:

- هل يمكن أن تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل كل القرارات المتخذة داخل المؤسسة ؟
- ما مفهوم المراجعة عامة والمراجعة الداخلية خاصة؟ وما مفهوم اتخاذ القرار الإداري والمالي؟
- كيف تتم عملية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة الاقتصادية؟
- كيف يتم إتخاذ القرار الإداري والمالي داخل المؤسسة؟
- ماهي تقارير المراجعة الداخلية؟ وما دورها بالنسبة لإتخاذ القرار ؟

ثانيا– فرضيات البحث

لمعالجة الإشكالية السابقة تم الاعتماد على الحلول الأولية التالية:

- يتخذ القرار الإداري والمالي بناءا على تقرير المراجع الداخلي ؛
- تقارير المراجعة الداخلية هي تقارير دورية يتم إعدادها من قبل المراجع الداخلي، وترفع توصياتها إلى الإدارة العليا؛
- إن عدم الاهتمام للمراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية يؤدي إلى انخفاض فعالية التقرير في الشركة وبالتالي انخفاض كفاءة الإدارة في اتخاذ قرارات إدارية مالية سليمة ؛
- يعتبر تقرير المراجعة الداخلية ملائم لتحقيق الأهداف وقابلية توصياته للتطبيق؛
- يعتبر أداء المراجع الداخلي متوسط داخل المؤسسات الإقتصادية في الجزائر ، إذا المؤسسات الإقتصادية بورقلة يؤدي المراجع الداخلي أداء متوسط أيضاً؛
- إستشارة المراجع الداخلي عند إتخاذ قرار إقتناء أو تنازل عن الإستثمار وفي إعداد و دراسة الجدوى الإقتصادية للمشاريع الإستثمارية.

ثالثا– أهداف الدراسة:

- التعرف على فعالية المراجع الداخلي في المؤسسة الاقتصادية ؛
- إبراز أهمية تقرير المراجع الداخلي و دوره في ترشيد القرارات الإدارية و المالية في المؤسسة؛
- التعرف على آليات إتخاذ القرار، و العوامل المؤثرة فيه ؛
- محاولة تقييم فعالية المراجع الداخلي في اتخاذ القرارات الإدارية والمالية على عينة من مؤسسات اقتصادية في ولاية ورقلة.

رابعا– أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث في أن دور المراجع الداخلي في إتخاذ القرارات الإدارية والمالية يعتبر أحد أهم الأعمدة التي بموجبها تستطيع المؤسسة أن تحقق نمو وأن تتطور من دورة إلى أخرى، و ذلك لأنه يقوم على فاعلية تقرير

المراجع الداخلي، و استخراج منه الآراء والنتائج والتوصيات التي تساعد المدير المالي على تقييم الوضعية الحالية للمؤسسة، بحيث يظهر في تقرير المراجع الداخلي نقاط قوة وضعف المؤسسة، ومدى سلامة أوضاعها المالية من خلال ممارستها لنشاطها، ويكون عونا لها في ترشيد قراراتها الإدارية والمالية.

خامسا- مبررات اختيار الموضوع:

إن عملية اختياري للموضوع لم تكن بمحض الصدفة، و لكن كان ذلك نتيجة تظافر عدة اعتبارات موضوعية وذاتية، حيث أن هذه الاعتبارات الموضوعية تمثلت فيما يلي:

- أهمية الموضوع البالغة لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية، وخاصة الفئة التي تعمل بالوظيفة المالية.
- عدم إيلاء أهمية بالغة لهذا الجانب في مؤسساتنا، ولتسليط الضوء عليه وتوضيحه.

أما المبررات الذاتية فكانت كالتالي:

- الميول الشخصي للمواضيع ذات الصلة بالمراجعة؛
- بحكم التخصص محاسبة وجباية معمقة و الذي تعتبر المراجعة الداخلية من أحد محاوره؛
- إمكانية مواصلة البحث في الموضوع؛
- إستشارة ذوي الاختصاص قبل الشروع في البحث؛
- أفق عمل مستقبلية وراء اختيارنا لهذا الموضوع.

سادسا- صعوبات الدراسة:

- صعوبة المقابلة والحصول على المعلومات من المؤسسات الإقتصادية بورقلة؛
- صعوبة استعارة المراجع من المكتبة، و ذلك بعدم تنظيم الكتب حسب رقم الكتاب الموجود في الدليل، و عدم استعارة أكثر من ثلاث كتب، مما صعب عملية التنسيق في المعلومات؛
- قلة تطبيق المراجعة الداخلية في معظم المؤسسات الإقتصادية بورقلة؛
- عدم توفر الوقت الكافي مما انعكس سلبا مردود الباحث، و قدرته على جمع المعلومات.

سابعا- منهج البحث وأدواته:

للإجابة على التساؤل الوارد في الإشكالية، ومن أجل تحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي في الفصول النظرية، القائم على جمع البيانات والمعلومات المرتبطة بالموضـــوع محل الدراســـة، بينما تم الاعتماد في الفصل التطبيقي الذي تم فيه دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية بورقلة ولقد تم استخدام أسلوب الإستبانة والمقابلة، وعرض وتحليل الإستبيان، كما إستخدمنا برامج معلوماتية مختلفة تمثلت في SPSS و .M.S.EXCEL .

ثامنا– هيكل البحث:

لدراسة الموضوع دراسة وافية، تناولنا الموضوع في ثلاثة فصول، تسبقهم في ذلك مقدمة وتليهم خاتمة.

يتناول الفصل الأول عموميات حول المراجعة الداخلية وذلك من خلال تقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث، خصص الأول منها لدراسة المراجعة بصفة عامة من حيث مفهوم وتطور المراجعة وكذلك فروض المراجعة ومعاييرها. أما المبحث الثاني فقد خصص لدراسة ماهية المراجعة الداخلية من حيث نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية ثم نتطرق إلى أهمية وأهداف وتطور وظيفة المراجعة الداخلية، وأخيرا نتعرض إلى معايير المراجعة الداخلية، أما في معرض المبحث الثالث من هذا الفصل فقد تم تخصيصه لدراسة تأثيرات المراجعة الداخلية، وذلك من خلال التعرف على العلاقة بين الرقابة والمراجعة الداخلية، ثم نحاول التعرف على علاقة المراجعة الداخلية بالوظائف الأخرى، و أخيراً ندرس فعالية المراجعة الداخلية في الشركات، و تطرقنا في المبحث الرابع إلى مراجعة وفحص الحسابات وإعداد التقرير من خلال مراجعة الحسابات والقوائم المالية ثم تقرير المراجع وأخيرا أنواع التقارير.

أما في الفصل الثاني والمعنون بمفاهيم أساسية حول إتخاذ القرارت الإدارية والمالية فقد تم تقسيمه هو الآخر إلى أربعـــة مباحث، خصص الأول منه لدراسة مفاهيم عامة حول القرارات الإدارية والمتمثلة في مفهوم ومتطلبات القرار الإداري، أنواع وأركان القرار الإداري والعوامل المؤثرة فيه، أهمية القرار الإداري، في حين خصص المبحث الثاني لدراسة ماهية عملية إتخاذ القرار الإداري، ثم خصص المبحث الثالث لمعرفة ميكانيزمات عملية إتخاذ القرار، و في آخر هذا الفصل من المباحث نسلط الضوء على القرارات المالية.

أما في الفصل الثالث والأخير الذي يحتوي على دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية فقد تم تقسيمه هو الآخر إلى ثلاث مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، خصص الأول منها لتحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة، أما الثاني خصص لعرض إستمارة الإستبيان والعينة المقصودة بالدراسة، وخصص الثالث لتقديم عام للمؤسسات الإقتصادية بشكل موجز، ثم بعد ذلك تطرقنا في المبحث الثاني إلى الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة ، في حين تم التطرق في المبحث الثالث إلى تحليل نتائج الإستبيان، وفي الأخير قمنا بتحليل محاور الإستبيان بالإستعانة ببرامج معلوماتية تمثلت في SPSS الإصدار 17 و .M.S.EXCEL في تحليل الإستبيان.

مقدمة الفصـــل:

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر العين الساهرة على الشركة ووسيلة لتحكم مسؤوليها في العمليات التي هم بصدد إدارتها وتسييرها، فأساس وضع أنظمة الرقابة الداخلية هو كشف لكل الأخطاء والانحرافات والعمل على تصحيحها، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الشركة.

كما تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة تقييمية مستقلة نسبيا بالشركة، تعمل على فحص وتقييم الأنشطة التي تقوم بها هذه الأخيرة، وذلك بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لاستخراج مدى تطبيقها للإجراءات الموضوعة من طرفها والتي يمكن لها أن تمس باستقرارها.

كما أن المراجعة الداخلية تخضع لمجموعة من المعايير التي تحكمها، وتتبع منهجية معينة للقيام بمهمتها، ولذا ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث وهي على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية المراجعـــة ؛

المبحث الثاني: المراجعـــة الداخـــلية ؛

المبحث الثالث: تأثيرات المراجعـــة الداخـــلية ؛

المبحث الرابع: مراجعة وفحص الحسابات وإعداد التقرير.

المبحث الأول: ماهيـــة المراجعـــة

إن ظهور المراجعة وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمراً حتمياً بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعقدها وتفرعها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية والمالية.

وسنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم عموميات حول المراجعة، نستهلها بالتطرق في المطلب الأول لتطور التاريخي للمراجعة ومفهومها، تليها فروض وأنواع المراجعة في المطلب الثاني، وسنتطرق إلى معايير المراجعة في المطلب الثالث.

المطلب الأول: المراجعـــة بين المفهوم والتطور

أولا: التطور التـــاريخي للمراجعـــة

– تطور هدف المراجعة تدريجيا من مجرد البحث عن الاختلاسات والغش في تسجيلات الوثائق المحاسبية إلى مرحلة التحليل الإنتقادي لأهمية وفائدة الإجراءات والهياكل الخاصة بالشركة، بالإضافة إلى الخدمات الاستشارية التي أصبح المراجع يقدمها لمتخذي القرار في الشركة، كما أن المتتبع لتطور مهنة المراجعة في العديد من الدول يلاحظ أنها نمت وتطورت مع فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وبهذا فقد مرت المراجعة بعدة مراحل قبل أن يصبح بالشكل الذي هو عليه في الوقت الحاضر، ويمكن تحديد هذه المراحل في شكل فترات كما يلي[1] :

1 - الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500:

يمكن رد جذور المراجعة إلى زمن بعيد، حيث اهتمت المراجعة في هذه المرحلة من الزمن بأن يستمع المراجع إلى الحقائق والمراجعة بمعناه اللفظي **Audit** وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية **Audire** ومعناها " يستمع "لأن الحسابات كانت تتلى على المراجع.

تميزت هذه الفترة بلجوء الحكومات الرومانية لتعيين مراقبين ينتقلون و يتولون مراقبة حسابات المقاطعات ويقدمون بعد عودتهم النتائج أمام جمعية متكونة من مراجعين.

2 - الفترة من 1500 حتى 1850:

في هذه الفترة تم انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين، بإضافة إلى ذلك يبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

[1] – أحمد حلمي جمعة , **المدخل إلى التدقيق الحديث**, دار صفا للنشر والتوزيع , عمان , الأردن , 2005 ص 06 .

وكنتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات الشركات، ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصليه.

3 - الفترة ما بين 1850 و1905:

شهدت هذه الفترة ظهور الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، والانفصال التام بين الملكية والتسيير، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية، وكانت أهداف المراجعة في هذه الفترة تقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

4 - الفترة من 1905 حتى 1960:

أعتمد المراجعون في هذه الفترة على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية المراجعة، وفي أواخر هذه الفترة ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الإحصائية في عملية التدقيق، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للشركات[1] .

5 - الفترة مابعد 1960:

تأكد في هذه المرحلة مايلي:

- الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية مما زاد الاعتماد على الرقابة الداخلية.
- زاد الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الأسلوب الرياضي والتحليل المالي وخرائط التدفق والعينات الإحصائية وبحوث العمليات.
- زيادة الاهتمام بالأزمات المالية خاصة مع مطلع الثمانينات من القرن الماضي، والأزمات الناتجة عن الفساد المالي وسوء التسيير، وظهر ما يسمي بمصطلح حوكمة الشركات، حيث اعتبرت المراجعة من بين آليات تطبيقه [2].

[1] – أحمد حلمي جمعة , مرجع سبق ذكره ، ص 06.

[2] -Benoît Pigé, Audit et Contrôle Interne, 2e édition, Éditions EMS, France, 2001. P05

الجدول رقم(1-1): تطور أهداف المراجعة و مدى الفحص و أهمية الرقابة الداخلية.

الفـــترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب و الاختلاس.	بالتفصيل.	عدم الاعتراف بها.
1500- 1850	اكتشاف التلاعب و الاختلاس.	بالتفصيل.	عدم الاعتراف بها.
1850- 1905	اكتشاف التلاعب و الاختلاس اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات و لكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها.
1905- 1933	- تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي. - اكتشاف الأخطاء و التلاعب	بالتفصيل و مراجعة اختبارية.	اعتراف سطحي.
1933-1940	- تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي. - اكتشاف الأخطاء و التلاعب	مراجعة اختبارية.	بداية الاهتمام بها.
1940-1960	- تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي.	مراجعة اختبارية.	اهتمام و تركيز قوي.

المصـــدر: محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003،ص05.

ثانيا: تعـــريف المراجعـــة

أدى التطور المستمر للمراجعة وتوسع مهامها وأشكالها إلى ظهور عدة تعاريف لها وإن اشتركت في الأهداف والمجالات، نذكر منها:

-المراجعة هي فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف الشركة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات[1] .

-المراجعة هي عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة[2].

[1] - محمد بوتين, **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر 2003 ص 11.

[2] - محمد السيد سرايا, **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل** , المكتب الجامعي الحديث , الاسكندرية 2007 ص 29.

-المراجعة هي التحقق الإنتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحتويه دفاتر وسجلات الشركة من بيانات في إطار مبادئ المحاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير [1].

– المراجعة عملية منتظمة : بمعنى أن عملية المراجعة لا تخضع للعشوائية وإنما هي عمل منظم يعتمد على التخطيط المسبق من خلال برامج تعد لغرض تبسيط عملية المراجعة[2].

– المراجعة وهي المرحلة الأخيرة التي يقوم بها المختصون في المحاسبة من أجل فحص وإختبار وسلامة البيانات والنظم المالية المقدمة من طرف المسيرين والإداريين للمؤسسة كما يتم فحص نظم الرقابة، ودقة السجلات المحاسبية للمؤسسة، وفي الأخير يعطي المراجعون رأيهم فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمعايير المتعارف عليها محاسبيا أو لا ... وهل أن القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي للمؤسسة، وهل أن القوائم المالية تتطابق مع النصوص القانونية أم لا[3].

يعتبر هذا التعريف عام لكل أنواع المراجعة، سواء المراجعة الداخلية أو المراجعة العمومية أو المراجعة الخارجية لما تطرق له من:

- عملية المراجعة هي عملية منتظمة وبالتالي تستوجب وضع خطة عمل مستقبلية؛
- ضرورة التقييم الموضوعي والخالي من الذاتية أي ذاتية المراجع القائم بالعملية ؛
- تبرير النتائج التي يتوصل إليها المراجع بمجموعة من الأدلة والقرائن ؛
- ضرورة تطابق العمليات والأحداث محل الدراسة والتقييم من طرف المراجع مع المعايير الموضوعة، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات التي يقوم بدراستها؛
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى المستعملين المعنيين أي الأطراف الطالبة لتقييم المراجع.

المطلب الثاني: فـــروض وأنواع المراجعـــة

أولا: فـــروض المراجعـــة

– تتمثل فروض المراجعة في العناصر التالية[4]:

[1] – أحمد حلمي جمعة , مرجع سبق ذكره ، ص 08.

[2] – محمد البشير غوالي، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ،جامعة ورقلة ،2004/2003 ص 2.

[3] – مسعود صديقي، مرزوقي مرزوقي، **التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010 ،ص 4.

[4] – عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، **دراسات في تطور الفكر المحاسبي**، الدار الجامعية الإسكندرية ، 1990 ص 11.

1 – قابلية البيانات للفحص : ينبع هذا الفرض من المعاييرالمستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

أ – الملاءمة: معنى ذلك ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وتكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة للقيمة الاقتصادية للثروة في لحظة قياسها .

ب – القابلية للفحص: معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى النتائج نفسها وتبرز أهمية هذا المعيار كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها.

جـــ – البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

د – القابلية للفحص الكمي : يعتبر التعبير الكمي أفضل صور التعبير عن الكمية الاقتصادية وأدقها ذلك لأن القياس الكمي مادام دقيقا ومستندا على أسس محددة لا يختلف في تفسيره اثنان وتعد النقود المقياس العام والموحد للتعبير عن القيم الاقتصادية في العصر الحديث وقد اعتمد عليها المحاسبون للتعبير الكمي عن نتائج القياس المحاسبي منذ أن تأسست الحاجة إلى مسك الدفاتر.

2 – عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المؤسسة: يعتبر تقرير مراجع الحسابات من الأدوات المهمة التي تعتمد عليها إدارة المؤسسة في اتخاذ قراراتها، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تمت مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم تتم مراجعتها. إن غياب هذا الفرض ينقص من ثقة المراجع بالإدارة مما يحتم عليه القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة، ومن ناحية أخرى فإن وجود هذا الفرض يجعل استخدام المراجعة الاختيارية أمرا مستحبا وأن تكون عملية المراجعة اقتصادية وعلمية.

3 – خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء أو تواطئية : مراجع الحسابات في هذه الحالة لا يكون قادرا على اكتشاف الأخطاء خاصة تلك التي نتجت بسبب التواطؤ بين العاملين الأمر الذي يتطلب من المراجع إجراء اختبارات موسعة لعله يكتشف هذا الشكل من الأخطاء.

4 – وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن قوة نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم العوائق أمام مرتكبي الأخطاء المقصودة ويعتبر هيكل الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة نقطة البداية بالنسبة لعمل المراجع الخارجي فكلما كان النظام سليما كلما ازدادت ثقة المراجع في تصرفات الإداريين من جهة ويجعل تطبيق المراجعة الاختيارية أمرا ممكنا من جهة أخرى.

5 – التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها : يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للميزانية وجدول النتائج يعني هذا الفرض أن يستدل المراجع في أبحاثه بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة .

6 - العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعني هذا الفرض أنه إذا اتضح لمراقب الحسابات أن الرقابة الداخلية سليمة وأن الإدارة رشيدة في تصرفاتها فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليلا عكس ذلك والعكس صحيح .

7 - مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط : إذا طلب مراقب الحسابات لإبداء الرأي في سلامة القوائم المالية فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة فقط بغض النظر عن إمكانات المراجع وقدرته على أداء مهام أخرى .

ثانيا: أنــواع المراجعــة

إن تبني نوع معين من المراجعة ملائم للمؤسسة ولنظام المعلومات المحاسبية داخلها يسمح بتحقيق الأهداف المتوخاة منها وبالتالي المساهمة المباشرة في تقويم نظام المراجعة والمحافظة على استمراريته سوف نميز بين مختلف المراجعة انطلاقا من الزاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة وكذلك من زاوية القائم بها.[1]

1)- من حيث حتمية المراجعــة: نجد فيها نوعين: [2]

1.1- المراجعــة الإلزامية: تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن ثم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا للقواعد والنصوص والإجراءات المنصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

وفي ضوء هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود.

2.1- المراجعــة الاختيارية: في حقيقة الأمر إن مراجعة الحسابات الاختيارية يرجع قرار القيام بها إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المسألة والمصلحة فيه، وبناء ذلك فإن عملية تعيين مراجع الحسابات في المشروعات الفردية أو شركات الأشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة وفي بعض أنواع الشركات مثلا شركة الأموال فإن أمر تعيين مراجع الحسابات إلزامي بناء على النصوص والتشريعات الصادرة عن الدولة. ويرجع ذلك إلى الدور الذي تلعبه المؤسسات في الاقتصاد القومي، وبناء على ذلك فإنه يتعين إسناد عملية مراجعة الحسابات لمراجع مستقل لشركات الأموال سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص.

2)- من زاوية أو نطاق المراجعــة: يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما على النحو الآتي : المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية.

---

[1] - محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي , **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006 ص20.

[2] - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الفاعي، **الأصول العلمية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر , 1998 ص19.

2.1- المراجعـــة الكاملة: [1] وهي المراجعة التي يحق فيها للمراجع أن يطلع أو يدرس جميع قيود المؤسسة ويفحص مستنداها وتكون مسؤوليته عند ذلك مسؤولية مطلقة عن الأخطاء أو التزوير أو الغش المرتكب داخل المؤسسة.

2.2- المراجعـــة الجزئية: [2] هي اقتصار المراجع على دراسة جزء من عمليات المؤسسة وذلك بناء على اتفاق مع أصحاب العلاقة الذين يريدون التأكد من سير بعض القطاعات في مؤسستهم ، مثال ذلك مراجعة النقدية لوحدها ، ففي هذه الحالة تكون مسؤولية المراجع ضيقة ولا يسأل إلا عن الأضرار التي قد تحدث نتيجة لإهماله أو جهله في دراسة القطاع الذي خصص له عند الاتفاق ، لهذا كان من الضروري في مثل هذه الحالات أن يكون الاتفاق خطيا لكي يضمن المراجع حدود مسؤولياته .

3)- من زاوية توقيت عملية المراجعـــة:

3.1- المراجعـــة المستمرة: [3] في هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبار على مدار السنة المالية للمؤسسة وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

وللمراجعة المستمرة محاسن ومساوئ وهي كالآتي :

أ - محاسن المراجعـــة المستمرة :

- توفر الوقت الكافي لدى المراجع ، مما يساعد على التوسع في نطاق الفحص .
- إمكانية عرض القوائم المالية الختامية في وقت مبكر من السنة، كون أن المراجع قام خلال السنة بالفحص والتحقق من البيانات والسجلات المحاسبية.
- إمكانية كف الأخطاء والغش والتلاعب في وقت مبكر للعمل على تصحيح الأخطاء واتخاذ الإجراءات الكفيلة لمعالجة الغش والتلاعب ومنع الوقوع فيه في المستقبل.
- التنظيم الجيد للعمل من قبل المراجع في مكتبه، دون ضغط أو إرهاق موسمي، يسمح بحسن سير العمل وارتفاع مستوى الأداء ونجاح المراجعة في تحقيق أهدافها.

ب - مساوئ المراجعـــة المستمرة:

- احتمال قيام موظفي المؤسسة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود تم إثباها في المستندات والسجلات بعد مراجعتها سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية الاختلاس .
- يتم اختيار مفردات من طرف المراجع بصورة متقطعة، وهذا الشكل قد يؤثر على مدى متابعة القائمين بالمراجعة لجميع الجوانب المرتبطة بالفحص وخاصة منها التي تحتاج إلى فترات طويلة لإتمامه،وكذلك

---

[1]- عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004 ص43.

[2]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص23.

[3]- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للطباعة والنشر عمان،2000 ص 28.

قد يترتب على ذلك السهو من جانب المراجع خاصة فيما يتعلق بإتمام الاختبارات الضرورية للمفردات المختارة، مما قد يستغله العاملين بالمؤسسة لتحقيق بعض الأغراض الخاصة.

– نظرا للوقت الطويل المستغرق ، يؤدي إلى تكوين علاقات شخصية بين المراجع والموظفين وهذا لا يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة من جهة، ومن جهة أخرى يؤثر على حياد واستقلال المراجع.

– إن الزيارات المتكررة والمستمرة للمراجع تعطل عمل موظفي المديريات محل المراجعة ، كون أن هذه الزيارات تؤدي إلى ارتباك الموظفين عند أداء وظائفهم .

2.3- المراجعة النهائية [1]: المراجعة النهائية تتميز بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في مؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدى فيها العمليات بصورة كبيرة . ومن المزايا التي تحققها المراجعة النهائية ما يلي:

– تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي تتم مراجعتها، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تم تسويتها وإقفالها.

– عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة لأن المراجع ومساعديه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال.

– إن إجراء المراجعة بصورة متواصلة خلال فترة زمنية محددة يضعف من احتمالات السهو ومن جانب القائمين بعملية المراجعة في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات المختلفة.

أما أوجه النقد التي توجه إلى المراجعة النهائية فتتمثل في:

– قصر الفترة الزمنية اللازمة للمراجعة تؤدي إلى عدم الانتهاء من عملية المراجعة وإبداء الرأي الفني للمراجع.

– إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب بعد انتهاء السنة المالية يؤدي إلى عدم إمكانية العلاج لأن توقيت اكتشافها سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها.

– قد يؤدي استخدام المراجعة النهائية إلى ارتباك العامل وإرهاق العاملين في مكاتب المراجعة.

4)- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات:

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع لنوعين:

– **المراجعة الشاملة:** تعني المراجعة الشاملة أن يقوم المراجع بمراجعة جميع المفردات محل الفحص وذلك حسب ما يقتضيه العقد البرم ما بين المراجع وأصحاب المؤسسة، الذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة ونجد هذا النوع كثيرا في المؤسسة الصغيرة الحجم.

[1] ـــ أحمد خيرت القطار، **مبادئ مراقبة الحسابات المالية**، مطبعة النهضة العربية، الإسكندرية, 1996 ص113.

- **المراجعة الاختيارية:** يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على كل أو مجموع المفردات (المجتمع). بيد هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات.[1]

5)- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة:

- **المراجعة الخارجية** : هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف ثالث من خارج المؤسسة أو الشركة حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة.

- **المراجعة الداخلية** : تعتبر المراجعة الداخلية حديثة النشأة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية ، والعمليات التشغيلية الأخرى.

جدول رقم (1-2) : المقارنة بين المراجعة القانونية والتعاقدية والخبرة القضائية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على الشرعية وهدف الحسابات والصور الصادقة ، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	مهمة محددة حسب الإتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الإتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الإستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الاطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب إحترامه تماما	يحترم مبدئيا في الجمعية الوطنية	ينبغي إحترامه
إرسال التقرير إلى	مجلس الإدارة ، الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة ، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في جمعية وطنية لخبراء المحاسبة ، ومحافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في جمعية وطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء

[1] – محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص29..

إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير شرعية	نعم	لا	غير مهم
الإلتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج ، حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية ، جنائية ، تأديبية	مدنية ، جنائية ، تأديبية	مدنية ، جنائية ، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في عقد	إقتراح من الخبير يحدد من القضاء
طريق العمل المتبعة	تقييم الإجراءات ، تقييم نظام المراقبة الداخلية ، مراقبة الحسابات ، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات ، تقييم الراقبة الداخلية ، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبر القضائية المطلوبة

المصـــدر : مسعود صديقي ، أحمد نقار ، المراجعة الداخلية ، مطبعة مزوار ، الجزائر **2010** ص**42**.

المطلب الثالث: معاييــر المراجعــة

يقصد بها المفاهيم الأساسية أو الإرشادات أو القواعد التي يسترشد بها المراجع في تقييم عمله للتأكد من أن هذا العمل قد نفذ في ضوء هذه المعايير التي تلقى قبولا عاما بين أعضاء المهنة أي أن هذه المعايير تتعلق بقياس نوعية الأداء للإجراءات التي يستخدمها المراجع والأهداف التي تتحقق باستخدام هذه الإجراءات.

وقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع مستويات للأداء المهني لعملية مراجعة الحسابات وقد انتهت هذه المجهودات بكتيب صدر في عام **1945** بعنوان معايير المراجعة المتعارف عليها وقد تضمن هذا الكتيب المستويات التالية مبوبة إلى ثلاثة مستويات(مجموعات) رئيسية هي:

1 – معايير عامة أو شخصية.

2 – معايير العمل الميداني.

3 – معايير إعداد التقرير.

أولا : معاييــر عـــامة أو شخصية:[1]

هي معايير تتعلق بالتكوين الذاتي لمن سيزاولون مهنة المراجعة وتتضمن المعايير التالية:

[1] – خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره ، ص 78.

أ – معايير الكفاية في التأهيل العلمي والعملي: يجب أن تتم عملية الفحص والتدقيق بواسطة شخص أو أشخاص يتوافر لديهم قدر كاف من التأهيل العلمي بالإضافة إلى تدريب كاف وخبرة عملية تمكن المراجع من القيام بوظيفته خير قيام.

ب – معيار الحياد أو الاستقلال: [1] يبين هذا المعيار بأن يحتفظ المراجع بالاستقلال التام حتى لا يشوب رأيه شائبة وحتى تكون نتائج حكمه على الأمور وكذلك توصياته موضوعية غير متحيزة.

جـ – معيار العناية المهنية الملائمة: يضع هذا المعيار على عاتق المراجع ومساعديه مسؤولية استخدام معايير مهنية محددة وواضحة للعمل بموجبها سواء أثناء عملية المراجعة ذاتها أو أثناء إعدادهم للتقارير المتعلقة بالأعمال المنجزة. ويتطلب ذلك إعداد خطط وأوراق العمل كاملة ودقيقة وتحديد الاختبارات والعينات وخضوع البنود التي يتم اختيارها لعملية الفحص والتدقيق بعناية للتأكد من أنه تم مراعاة بنود العناية المهنية اللازمة لكيلا ينسب للمراجع الإهمال أو التقصير في عملية المراجعة.

ثانيا: معايير العمل الميداني: [2]

وتتمثل في مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات المراجعة الميدانية وتنفيذها وتتضمن المعايير التالية:

أ – معيار دقة تخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين: يجب على مراجع الحسابات أن يضع برنامج دقيق لمراجعة العمليات المختلفة حتى يمكن مراجعة هذا البرنامج وتعديله ليتم التأكد من أن خطوات المراجعة الضرورية قد تم تحديدها وتم استيعابها من قبل المساعدين وبأن يقوم المدقق بالإشراف الفعلي على أعمال مساعديه.

ب – معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب أن تتم دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة لتقرير مدى الاعتماد عليها وبقصد تحديد الاختبارات اللازم القيام بها.

والرقابة الداخلية تعتبر مصدرا من مصادر الإثبات في عملية المراجعة ،إذا فإن مراجع الحسابات يجب أن يتولى عناية فائقة بالنسبة لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، فالنظام السليم للرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يؤدي إلى تخفيض عدد أدلة وقرائن الإثبات التي يحتاجها المراجع.

جـ – معيار كفاية أدلة الإثبات : يجب الحصول على قدر واف من أدلة الإثبات أو قرائن المراجعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية تحت الفحص ، فأدلة الإثبات ومدى توافرها وكذلك مدى حجيتها في عملية الإثبات هي الأساس الذي يبني عليه المراجع رأيه في مدى صحة وسلامة البيانات المحاسبية ومدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة.

---

[1] – خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره ، ص67.

[2] – محمد بوتين، مرجع سبق ذكره ، ص 38.

ثالثا: معاييــر إعــداد التقــرير:[1]

وهي معايير تتعلق بتحديد كيفية إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة وتتضمن المعايير التالية:

أ – معيار القواعد المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ولذا يترتب على المراجع أن يكون على علم تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو التي تلقى قبولا عاما مع ملاحظة أن هذه المبادئ أو القواعد ليست جامدة بل تتطور من حين لآخر.

ب – معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة المحاسبية التي أنجزت فيها الحسابات الختامية بنفس طريقة الفترة السابقة حيث تتضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ما يسمى بمبدأ الثبات ، لذا يجب على مراجع الحسابات أن يتأكد من ثبات المؤسسة في الأخذ بالمبادئ المحاسبية التي طبقت في الفترات السابقة وذلك لتحقيق مايلي:

- ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة خلال الفترات المختلفة وضمان عدم تأثر هذه المقارنات بالتغيرات في القواعد المحاسبية المطبقة.
- بيان طبيعة التغيرات وأثرها على القوائم المالية إذا تعرضت المبادئ المحاسبية للتغير.

تتأثر القوائم المالية بشكل كبير إذا ما تم تغيير المبادئ المحاسبية التي تم إتباعها في الفترات السابقة لذا يجب على المراجع أن يتضمن تقريره أية تغيرات تحدث من هذا النوع وأثرها على القوائم المالية.

جـ – معيار الإفصاح التام: تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تتضمنه هذه القوائم المالية.من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك، ويقضي هذا المعيار بأنه يتضمن تقرير المراجع ما يشير إلى أن الإفصاح في القوائم المالية يعتبر كافيا بدرجة معقولة إلا إذا تضمن التقرير عبارة تفيد العكس وهذا المعيار يؤكد مسؤولية المراجع في إقرار احتواء القوائم المالية على الحقائق الهامة والمعلومات والبيانات التي تعتبر ضرورية لمستخدمي تلك القوائم المالية.

د – معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة: يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة وفيما إذا كانت الميزانية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة في نهاية الدورة وأن حساب الأرباح والخسائر يعبر بشكل سليم عن نتيجة أعمال المؤسسة عن الدورة الخاضعة لعملية المراجعة، أما إذا لم يتمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية فيجب عليه أن يعطي رأيا عكسيا أو يمتنع كلية عن إبداء رأيه مع إيضاح الأسباب التي أدت إلى ذلك.

المبحث الثاني: المراجعــة الداخــلية

[1] – خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره ، ص 72.

سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم ماهية المراجعة الداخلية ، نستهلها بالتطرق في المطلب الأول لنشأة المراجعة الداخلية ومفهومها، تليها أهمية وتطور وظيفة المراجعة الداخلية وأهدافها في المطلب الثاني، وسنتطرق إلى معايير المراجعة الداخلية في المطلب الثالث.

المطلب الأول: نشـــأة ومفهوم المراجعـــة الداخـــلية

أولا: نشـــأة المراجعـــة الداخـــلية

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية وقد ظهرت بعد ظهور المراجعة الخارجية بوقت طويل، وأدى اهتمام إدارة الشركة بالتعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها وتنفيذهم لسياستها وتوجيهاتها إلى ضرورة وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الوحدة وفحص الأداء المحاسبي فيها يطلق عليه اسم المراجع الداخلي[1] .

المراجعة الداخلية مهنة جديدة بحيث يرجع ظهورها إلى الأزمة الاقتصادية لسنة **1929** م في الولايات المتحدة الأمريكية والتي أثرت سلبا على الشركات وأدت إلى ضرورة مراقبة الدقيقة للحسابات بهدف تخفيض المصاريف، فحاولت الشركات التخفيف من أعباء خدمات مكاتب المراجعة الخارجية التي كانت تتكفل بالمصادقة على صحة الحسابات، الميزانية والحالات المالية، وأيضا البحث عن طريقة للتقليل من مبالغ، ولتحقيق ذلك كان على المراجعين الخارجيين القيام بعدة وظائف من جرد، تحليل الحسابات، الاستبيانات المختلفة والمتعددة...الخ، ومن هنا اقترحت الشركات توكيل بعض هذه المهام إلى موظفين في داخلها الذين يعملون بشرط فرض نوع من الرقابة عليهم.

ومنه ظهر المراجعين الداخليين الذين يقومون بأعمال المراجعة وهم تابعون للشركة، والذين يمثلون الأيادي المساعدة أو المعالجون للمراجعين الخارجيين، والذين يسمحون بتحقيق الهدف الرئيسي وهو التخفيف من أعباء الشركة، وهنا تكون مفهوم المراجعة الداخلية وليس الوظيفة. [2]

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه ، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة **40** من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم **01/88** الصادر بتاريخ **12** جانفي **1988** م الذي ينص على إنه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها [3]."

---

[1] – محمد السيد سرايا, مرجع سبق ذكره ، ص 125.

[2] – أحمد صالح العمرات , **المراجعة الداخلية , الاطار النظري والمحتوى السلوكي** , دار البشير , عمان 1990 ص 12.

[3] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 المؤرخة في 1988/01/12 ص 08.

كما أكمل في نص المادة **58** على انه " :لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة و تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن[1] . "

ثانيا: تعريف المراجعـــة الداخـــلية

المراجعة الداخلية هي أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية ووسيلة من وسائل تقييم إجراءات الرقابة الداخلية، ولذلك فالمراجعة الداخلية هي جزء من نظام الرقابة الداخلية وليس العكس.

- و يمكن تعريف المراجعة الداخلية على أنها " وظيفة داخلية تابعة لإدارة الشركة، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى[2] .

- وتعرف المراجعة الداخلية على أن يقوم بها شخص أو أشخاص مؤهلون تابعون تنظيميا للإدارة العليا ومستقلون عن باقي الوظائف بما فيها المحاسبة والمالية، وهي وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير الشركة.

- ويقتصر عملها على مختلف الوظائف والدوائر والعمليات، فمن خلال المراجعة الداخلية يتم مراجعة عمليات مختلف الوظائف من أجل القيام بالتحسينات اللازمة للوصول لتطبيق جيد لسياسات والإجراءات المتبعة في الوحدة[3] .

- ومن أكثر التعاريف المقبولة والمتعارف عليها هو آخر تعريف قدمه مجمع المراجعين والمحاسبين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية وهي: نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها وذلك كأساس لخدمة الإدارة [4].

- وعرفت كذلك **ETIENNE** : المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة وظيفة مستقلة للتقييم الدوري لصالح المديرية العامة[5].

---

[1] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 المؤرخة في 1988/01/12 ص 12.

[2] - أحمد حلمي جمعة , مرجع سبق ذكره ، ص 92.

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

[4] - http://www.jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?tid=1526.13/04/2011.

[5] - مسعود صديقي، أحمد نقار ، **المراجعـــة الداخـــلية** ، مطبعة مزوار ، الجزائر 2010 ص 67.

– وأيضا عرفت المراجعة الداخلية بأنها مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المؤسسة تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات بشكل مستمر[1].

ومن خلال هذه العناصر يمكن أن نستخلص تعريف شامل للمراجعة إذ نعتبرها أنها وظيفة مستقلة داخل الشركة، يقوم بها شخص(أشخاص)تابع للشركة، حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية الشركة قصد مراقبة وتسيير الشركة، والتدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، وأن العمليات شرعية والمعلومات صادقة وأن التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة، وكذا مساعدة إدارة الشركة في تحقيق أهدافها المسطرة.

وتمثلت عناصر التعريف الحديث للمراجعة الداخلية فيمايلي:

نشاط مستقل: ويعني الاستقلال إفساح المجال أمام المراجع الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية تامة، وبعيدا عن أية ضغوط في تحديد نطاق المراجعة أو منهجياتها وكذلك الاحتفاظ بالاستقلال التنظيمي، بما يمكنه من إتمام عمليات الفحص والتقرير عن النتائج وتوصيلها إلى المستويات المناسبة بحرية تامة، وتجنب الاشتراك في فحص أو تأكيد على أنشطة قد يكون قد شارك فيها، إلا أن الاستقلالية لا يمكن أن تكون مثل استقلالية المراجع الخارجي لأن هناك علاقات متداخلة بين المراجعين الداخليين والعاملين في المستويات الإدارية، لذلك فإن الاستقلالية هي الاختلاف الرئيسي بين المراجع الداخلي والخارجي.

تأكيد موضوعي : والمقصود بالنشاط التأكيدي هو الفحص الموضوعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لإدارة المخاطر والرقابة، وعملية التحكم المؤسسي (الحوكمة) للشركة، والموضوعية هي موقف ذهني غير متحيز يسمح للمراجع الداخلي بأن يقوم بعمله حيث يكون مقتنعا بما قام به، وبأنه لم يقدم أي تنازلات جوهرية تؤثر على جودة العمل، وتتطلب الموضوعية ألا يخضع المراجع الداخلي حكمه على الأمور المتعلقة بالمراجعة لأحكام الآخرين.

إضافة قيمة : والمقصود بإضافة القيمة هو تحسين الفرص لتحقيق أهداف الشركة، وتحديد فرص التحسينات في العمليات التشغيلية أو تخفيض درجة التعرض للمخاطر عن طريق القيام بخدمات التأكيد والخدمات الاستشارية، وبمعني آخر ما يمكن أن تقدمه المراجعة الداخلية من منافع لجميع الأطراف المرتبطة بنشاط الشركة والمتأثرين به بما يضمن بقاؤها واستمرارها.

إدارة المخاطر : والمقصود بالمخاطر هو مدى إمكان وقوع حدث ما يمكن أن يكون له تأثير سلبي على تحقيق الأهداف، ويتم قياس الخطر بتوقع النتائج المترتبة على وقوعه ودرجة احتمال حدوثه.

[1] – عبد الماجد عبد الله حسن أحمد، **نحو بناء معايير مراجعة داخلية وطنية** ،مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان ، قاعة الصداقة 20-21 جانفي 2008 ص3.

إدارة التحكم المؤسسي (الحوكمة) : هي سلسلة من الإجراءات المستخدمة بواسطة أصحاب المصالح لتوفير الإشراف على المخاطر وإدارها ومراقبتها والتأكد من كفاية الضوابط الرقابية والمساهمة المباشرة في انجاز أهداف الشركة لغرض تحقيق فعالية الوكالة[1].

المطلب الثاني: أهمية وتطور وظيفة المراجعة الداخلية وأهدافها

ترتبط المهنة في أي نشاط بوضعه ومصداقيته، ولقد تطورت نظرة المجتمع الاقتصادي لمهنة المراجعة الداخلية بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة، وذلك يرجع أساسًا إلى الجهود التي يبذلها ممارسو المهنة ومعهد المراجعين الداخليين للحفاظ على معايير عالية المستوى للمهنة والتأكيد على وضع المراجعة الداخلية كوظيفة إدارية رئيسية تساهم بدرجة كبيرة في إنجاح عمليات الشركات وتحقيق أهدافها.

أولا: أهمية المراجعة الداخلية

تحدد أهمية المراجعة الداخلية بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة الشركة، وتتضح بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد خلال السنوات العشر الأخيرة والذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للشركة، ويمكن أن نرجع ظهور هذا الاتجاه إلى ثلاث عوامل وهي زيادة حالات فشل الشركات وإفلاسها والتغيير في أنماط الملكية والتغيرات في البيئة النظامية التي تعمل فيها الشركات.

ويلاحظ في السنوات الأخيرة ظهور العديد من حالات فشل الشركات ، خصوصا تلك الحالات التي انهارت فيها شركات عملاقة، ولفت ذلك أنظار المستثمرين، المشرعين، الباحثين، وغيرهم من المهتمين بمجالات الأعمال والاقتصاد، وأجريت العديد من الدراسات والبحوث التي تتناول أسباب انهيار هذه الشركات، و خلصت إلى أن السبب الرئيسي هو ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة أو انخفاض جودة أداء لجان المراجعة أو غياب وظيفة المراجعة الداخلية.

من ناحية أخرى، شهدت السنوات الأخيرة تغييرا في أنماط الملكية ، خصوصا عند ظهور شركات المساهمة ، نتيجة تحول ملكية الأسهم من المستثمر الفرد إلى المؤسسات الاستثمارية، مثل صناديق الاستثمار، البنوك، وغيرها .

[1]-Institut français d'audit et contrôle interne, www.ifaci.com Institute of Internal Auditors IIA, 2004 Code of Ethics and Standards For The Professional Practice of Internal Auditing , available at; 17/04/2011 www.theiia.org p01.

وأدى ذلك إلى تركيز الملكية في يد عدد قليل من المستثمرين الذين أصبح لهم تأثير فعال على مجلس الإدارة، وبدأ هؤلاء المستثمرون ينادون بضرورة التغير في المواصفات الإدارية والإجراءات والأساليب الرقابية التي تستخدمها الشركات بما يحقق الحماية لمصالحهم.

وأدت هذه التطورات في بيئة الأعمال إلى ظهور الحاجة لتدخل الجهات الرقابية والتشريعية لضمان حماية حقوق المستثمرين في المؤسسات المختلفة و لعل من أبرز مظاهر التغيير في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسات و الدراسات التي أثرت فيها ما يلي[1]:

1- صدور تقرير لجنة تريدواي في عام **1987** م والذي وضع العديد من التوصيات للحد من الغش في القوائم المالية، ولتحسين الرقابة والأداء الرقابي في الشركات، وينادي التقرير بضرورة تحسين الأداء الإداري، ووجود لجان مراجعة مستقلة وفاعلة، وإشراف دقيق للجان المراجعة للتأكد من استقلالية كل من المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين.

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

3- صدور عدد من التوصيات لمعهد المراجعين الداخليين في أفريل **2002** م والتي قدمت إلى سوق الأوراق المالية بنيويورك والتي تضمنت ضرورة الالتزام بمبادئ الأداء الرقابي، والإفصاح عن تقييم مجلس الإدارة لفاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة، وضرورة إنشاء، والإبقاء على وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية على أن توفر لها الموارد الكافية والأفراد المؤهلين.

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

وتبين هذه التوصيات والتقارير والقوانين أهمية تحسين الأداء الرقابي في الشركات بصفة عامة وشركات المساهمة بصفة خاصة، إذ تزداد أهمية الأداء الرقابي كلما انفصلت الملكية عن إدارة الشركة.

[1] – أسامة عبد المنعم السيد علي , **أثر رأس المال الفكري والتدقيق الداخلي على الحاكمية المؤسسية** , أطروحة دكتوراه , فلسفة في المحاسبة, جامعة عمان العربية للدراسات العليا, الأردن , جوان 2008ص 51-52.

ثانيا: تطور وظيـــفة المراجعـــة الداخـــلية

يرتبط تطور المراجعة الداخلية بتوسع مجال تطبيقها، وأدى ذلك إلى تعدد تصنيفاتها حسب الأهداف المراد تحقيقها، ويتعلق التطور حسب الأهداف بالتطور التاريخي للوظيفة وتضيف كل مرحلة تطور أهداف جديدة وتعقيدات جديدة إلى المرحلة السابقة، ويمكن حصره في مرحلتين[1]:

1)- التـــطور المعـــروف

1.1– مراجعـــة التطابق : تنطبق هذه المرحلة على المهمة التقليدية للمراجع والذي يقوم بالتحقق من التطبيق الجيد للقواعد والإجراءات، وصف المراكز، المخططات، ونظم المعلومات، كما يقوم بالمقارنة بين القواعد و الواقع , ما يجب أن يكون و ما هو واقع فعلا، ومنه يقوم بالعمل على أساس مرجع وهو ما يجعل عمله بسيطا، ويقوم بتبليغ المسئولين عن كل الأخطاء المكتشفة، وبتحليل الأسباب والنتائج ويقدم توصيات على ما يجب فعله لتحقيق احترام الإجراءات في المستقبل.

2.1– مراجعـــة الأداء : تطورت الأهداف المنتظرة من المراجع الداخلي باعتباره مختص عن تقييم الإجراءات، المناهج، تحليل المراكز، تنظيم العمل، وأصبح المراجع يقوم بالإضافة إلى إبداء رأيه عن التطبيق الجيد للقواعد وعن جودتها أيضا، وتحليل فعالية الإجراءات المتبعة والبحث عن الأسباب ومنه عدم اعتماد المراجع الداخلي على مراجع خاص وإنما على تقديراته وخبرته لإيجاد أحسن الحلول وأكثرها فعالية وإنتاجية وأمن، ترتبط مراجعة الأداء بمفهوم الكفاءة والفعالية.

2)- التـــطور الحالي أو مراجعـــة إدارة الأعمال والمراجعـــة الإستراتيجية

هذا البعد الجديد للمراجعة الداخلية يشكل لب التطور ويظهر من خلال[2]:

1.2– مراجعـــة إدارة الأعمال: Audit de Management لا يرتبط هذا النوع بمراجعة الإدارة العامة أو تقديم أي حكم عن إستراتيجيتها وسياستها ويقتصر دور مصلحة المراجعة الداخلية على ملاحظة الاختيارات والقرارات، مقارنتها وقياس نتائجها والتبليغ عن المخاطر وعدم التجانس التي تتخللها، وتهتم مراجعة إدارة الأعمال بملاحظة الشكل دون الاهتمام بالمضمون .ويمكن تعريفه من خلال ثلاثة مفاهيم:

- يقوم المراجع الداخلي بالاستماع للمسئول عن القطاع الخاضع للمراجعة الذي يعرض السياسة التي يجب أن يتبعها، وتعتبر كبداية لتقييم الرقابة الداخلية إذ تسمح بالتحقق من أن المسئول يتبع سياسة معينة وهو قادر على شرحها بوضوح، أي على علم تام بمهمته، ويقوم المراجع بتحليل مدى تماش هذه السياسة مع إستراتيجية المؤسسة أو السياسة التي تتبعها ومنه تعرف مراجعة إدارة الأعمال، في كل مهمة مراجعة، نقوم

---

[1] – محمد لمين عيادي , **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة** , مذكرة ماجستير , جامعة الجزائر ، الجزائر 2008/2007 ص 89.

[2] – محمد لمين عيادي , مرجع سبق ذكره ، ص 90

بمراجعة تطابق يتعلق بمجال خاص وبتطبيق حساس وهو المجال الاستراتيجي، ومنه تتعلق مراجعة إدارة الأعمال باختبار موضوع أساسي من حيث التطابق بين سياسة وظيفة ما وإستراتيجية الشركة.

- النظرة الثانية لا يهتم المراجع الداخلي بالأعلى وإنما بالأسفل، ليس بمظاهر سياسة وإستراتيجية الشركة المفهومة في معظمها، وإنما يهتم بتطبيقها في الواقع، وبعد سماع شرح السياسة المتبعة من طرف المسئول عن الوحدة المراجعة، يتجه إلى الميدان للفحص إلى أي حد تكون هذه السياسة معروفة، مفهومة، ومطبقة، وهل المكلفون بتطبيقها يملكون الوسائل اللازمة للقيام بذلك، ومن خلال فحص الطريقة التي يتم بها إعداد السياسات، توصليها وتنفيذها على طول خط السلطة يقوم المراجع بمهمته في تقييم الرقابة الداخلية، ويقوم بنوع من مراجعة التطابق ليس بين السياسة والإستراتيجية العامة وإنما التطابق بين السياسة وتطبيقها الميداني.

- النظرة الثالثة ، نجدها في بعض المجمعات العالمية أين يجب احترام قواعد معينة لوضع إستراتيجية الشركة، أي على الإدارة العامة المحلية إتباع نوع من التركيز، والاقتراح، والتصديق مع الإدارة العامة للمجمع، وحسب هذه القواعد الإستراتيجية المتبعة والمعرفة والمصادق عليها يتم إعداد الإستراتجية، وتتعلق مراجعة إدارة الأعمال بمراجعة إجراءات إعداد الإستراتيجية.

2.2- المراجعة الإستراتيجية : تهدف إلى مقابلة مجموع سياسات واستراتيجيات المؤسسة مع المحيط الذي تنتمي إليه للتحقق من التجانس العام، والكشف عن عدم التجانس الممكن وهي مراجعة من المستوى العالي تتطلب خبرات عالية[1].

ثالثا: أهـداف المراجعـة الداخـلية

لقد حدد معهد المراجعين الداخليين من خلال التعريف الحديث للمراجعة الداخلية **"**:الهدف العام للمراجعة الداخلية بأنه إضافة قيمة للشركة، وتحسين عملياتها، ومساعدتها على تحقيق أهدافها.**"**

إن هدف المراجعة الداخلية، أصبح السعي لتعظيم القيمة للأطراف المرتبطة بالنشاط من خلال المساهمة في تحسين الأداء وخفض التكلفة والعمل مع الإدارة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية، وتتمثل هذه الأهداف في[2] :

1)- هدف الحماية :وهو يتمثل بهدف حماية أصول الشركة، والتأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية، ودور المراجع الداخلي يتمثل في:

-التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة مدى الاعتماد عليها.

-التأكد من موائمة بين أساليب القياس والسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعة.

-حماية أصول الشركة.

---

[1] – محمد لمين عيادي , مرجع سبق ذكره ، ص 90.

[2] – فتحي رزقي السوافيري وأحمد عبد المالك محمد , **الرقابة والمراجعة الداخلية**, الدار الجامعية الاسكندرية 2003/2002 ص 35.

-التأكد من الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد.

-التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية.

2)- هدف البناء : ويتحقق هدف البناء من خلال التركيز على المعالجة ومتابعة التوصيات والعمل على التحسين والتطوير المستمر، في مختلف مجالات نشاط الشركة، نتيجة لما قام به من فحص، ويواجه المراجع الداخلي غالبا، بمعارضة من الإدارة الوسطى والتنفيذية في الشركة، وذلك خلال قيامه بمراجعة العمليات لأن المراجع هنا يقيّم عمل الإدارة ويعطي اقتراحات بشأنها.

-لتحقيق الأهداف السابقة تقوم المراجعة الداخلية بعدة خدمات في المؤسسة أهمها[1]:

-خدمات وقائية :وهي مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في الشركة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الهدر، وحماية السياسات المختلفة في الشركة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

-خدمات تقييمية :تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة، وقد يستخدم نفس أدوات المراجع الخارجي بالتعاون معا لتسيير مهمة كل منهما.

-خدمات إنشائية :وهي التي تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة الشركة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.

-خدمات علاجية :تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد أكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته والخاصة بإصلاح أي أخطاء أو علاج أوجه القصور في نظم المؤسسة.

ومما لاشك فيه أن مختلف هذه الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي أو يساهم فيها تتم بأسباب التالية:

* وجود المراجع الداخلي طوال الوقت داخل الشركة ومعايشته للمشاكل الداخلية فيها؛

* عمل المراجع الداخلي يتم بصورة منتظمة على مدار العام وبصورة شاملة لكافة العمليات.

المطلب الثالث: معاييــــر المراجعـــة الداخـــلية

تعتبر معايير المراجعة الداخلية من الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الداخليين الأمريكي والتي وضعت حتى تحكم الممارسة المهنية لهذه الأخيرة.

فالهدف من وضع هذه المعايير تتمثل في[2] :

- إزالة الغموض حول دور ومسؤولية المراجعة الداخلية، ذلك بتحديد مجال تدخلها وممارستها.

---

[1] - محمد السيد سرايا, مرجع سبق ذكره ، ص 128-129.

[2] - لطفي شعباني , **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة** , مذكرة ماجيستر , جامعة الجزائر ,2003/2004 ص 73.

- تحديد مسؤولية وسلطة المراجعة الداخلية بالشركة.
- وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية.
- ترويج المراجعة الداخلية، ذلك بتطوير خبرة معترف بها، خاصة إذا علمنا أن المراجعين الداخليين مرتبطين بالمراجعين الخارجيين، و لم يحظوا باعتراف مثلهم، لذلك وضعت معايير لتحديد شروط ممارسة مهنة المراجعة الداخلية.

فأهم معايير المراجعة الداخلية هي خمسة والمتمثلة في:
- استقلالية المراجع الداخلي؛
- التأهيل العلمي والعملي للمراجع الداخلي؛
- نطاق العمل؛
- تنفيذ عمل المراجع؛
- تسيير مصلحة المراجعة الداخلية.

أولا: استقلالية المـــراجع الداخـــلي

إن هدف وجود المراجعة الداخلية كوظيفة هو خدمة الشركة، فرغم المناداة باستقلال عمل المراجع الداخلي إلا أن مجال ونطاق عمله محدد من طرف الإدارة، كما أنه يتلقى تعليمات وأوامر يمتثل لها.

ولضمان الاستقلالية في تدخلات المراجع الداخلي، يجب توفر مكانة خاصة تتمتع بامتيازات داخل الشركة، وخصائص تضمن للمراجع القيام بعمله بكل استقلالية وموضوعية [1].

1)- المكانة المميزة للمراجعـــة الداخـــلية بالشـــركة:

استقلالية المراجعة تقيّم حسب المكانة التي تكتسبها بداخل الشركة، فالمراجعة الداخلية يجب أن تكون مرتبطة بصف أو رتبة عالية بالشركة كالمدير العام أو مجلس الإدارة، فهذا الارتباط يضمن للمراجعة الداخلية تغطية مجمل نشاطات الشركة، كما أنها تضمن وصول تقرير المراجع الذي يكون على شكل مجموعة من النصائح والتصحيحات المقترحة إلى يد مسؤول يتمتع بالخبرة التي تسمح له بتقييم هذه الاقتراحات ويقوم بالتصحيحات التي يراها واجبة.

كما أن مكانة المراجعة الداخلية يجب أن تكون محددة على شكل لائحة تحدد أهدافها، سلطتها ومسؤوليتها، فهذه اللائحة تعطي كيفية تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، تقييم الحالات وتوزيع تقارير المراجعة.

بالإضافة إلى ذلك فإن هذه اللائحة تحدد مكانة المراجعة الداخلية بالشركة ومجال نشاطها، مع حرية الحصول على الوثائق والتحاور مع الأشخاص وكل ما يمكن أن يحسن أو يساهم في تنفيذ مهمتها.

---

[1] - محمد السيد سرايا, مرجع سبق ذكره ، ص 125.

كما أن توفر خطة للمراجعة موضوعة من طرف المراجعة الداخلية وموافقة عليها من طرف الإدارة العامة يزيد من درجة الاستقلالية ويقويها.

ويشترط في عمل المراجع الداخلي أن يتميز بالموضوعية، فلا يجب على إدارة الشركة أن تسلمه مهمة أو مسؤولية وضع إجراءات وتحضير وثائق التسيير وتسجيل العمليات أو حتى أن يساهم في النشاطات التي هو مطالب بتقييمها، فكل هذا يجب أخذه بعين الاعتبار حتى يتمتع عمل المراجع بالموضوعية الواجبة للقيام بمهامه.

2)- خصائص خاصة بالمــراجع الداخــلي:

على المراجعين الداخليين أن يقوموا بمهمتهم بكل موضوعية، ولتحقيق هذه الأخيرة يجب عليهم أن يتميزوا بمجموعة من الخصائص ويمتثلوا بمجموعة من قواعد السلوك المهني، فهذه القواعد تضمن قيام العمل باستقلالية وموضوعية، ومن أهم هذه القواعد نذكر:

- تأهيل مهني، فالمراجعة يجب أن يقوم بها شخص مكوّن لذلك، بحيث يحظى هذا الأخير بتأهيل علمي وخبرة كافية حتى يقوم بمهمته على أحسن وجه، فعلى المراجع تجديد معارفه باستمرار؛
- على المراجع أن يكون مستقل، أي لا يقبل بمهمة في وحدة أين يعمل أحد أعضاء عائلته، كما أنه لا يراجع المصلحة التي كان يعمل بها قبل الالتحاق بمصلحة المراجعة الداخلية، غالبا ما تكون مصلحة المالية؛
- على المراجع أن يحافظ على نوعية العمل الذي يقوم به وذلك بتطبيقه للمعايير المتعارف عليها؛
- محافظة المراجع الداخلي على السرّ المهني، وسلوك جيد عند قيامه بمهمة المراجعة.

ثانيا: التــأهيل العلمــي والعمــلي

على المراجع الداخلي أن يقوم بعمله بروح مهنية، وذلك حتى يضمن أن أعماله وأعمال مساعديه يمكن لها في النهاية أن تخرج برأي ونتائج ذات أسس صحيحة، ومطابقة مع المسؤولية المخولة له، ولتحقيق هذا المعيار على المراجع الداخلي من جهة وضع سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية المطلوبة ومن جهة أخرى التطبيق الدائم للمعايير المهنية [1].

1)- سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية:

فهذه السياسة يجب أن تحقق الأهداف التالية:

- يجب أن تكون التأهيلات اللازمة للقيام بهذه المهمة تحت طلب مصلحة المراجعة الداخلية، أما في حالة عدم وجود هذه الأخيرة، فعلى إدارة الشركة أن تأتي بمختصين خارجيين للقيام بالمهمة؛

[1] – عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي السوافيري , **الرقابة والمراجعة الداخلية** , الدار الجامعية الاسكندرية 2004 ص 22.

- على المراجعين الذين يشاركون في عملية أو مهمة المراجعة الداخلية أن يحظوا بتكوين يسمح لهم بالقيام بهذا النوع من العمل؛

- مراقبة نوعية العمل الذي يقوم به المساعدين باستمرار، بصورة تضمن مستوى معين من النوعية المطلوبة.

2)- التطبيق الدائم للمعايير المهنية:

على المراجعين الداخليين احترام المعايير الموضوعة في إطار القيام بمهمتهم بصفة دائمة، فعليهم أن يقوموا بمهمتهم بكل موضوعية مع عدم إلحاق الضرر على الحياة المهنية الخاصة بالأشخاص المقام عليهم عملية المراجعة، فمهمة المراجعة الداخلية يجب أن تتم رغم كل الضغوطات التي يمكن أن تحدث حتى الوصول إلى نتيجة أو رأي موضوعي يخدم مصلحة الشركة.

كما أن على المراجعين الداخليين أن يعملوا كمجموعة واحدة لتحقيق هدف موّحد، وإلا فان عملهم يمكن ألا يكون له معنى أو جدوى.

ثالثا: نطاق عمـــل المراجعـــة الداخـــلية

يشمل نطاق عمل المراجع الداخلي فحص ومراجعة جميع العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات وكذلك تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة حتى لو تم ذلك بالتعاون مع المراجع الخارجي، وتقييم مستوى أداء الأفراد لمسؤوليتهم ومهامهم.

رابعا: تنفيـــذ عمـــل المـــراجع

على المراجع أن يقوم بعملية التخطيط لعملية المراجعة مع فحص وتقييم المعلومات والتقرير عن النتائج ومتابعة التوصيات، ويتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف ونطاق العمل،والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها، وتحديد الموارد اللازمة لأداء هذه العملية والاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة، وقيام المراجع بعملية مسح للتعرف على مختلف الأنشطة والمخاطر المحتملة، والإجراءات الرقابية وذلك لتحديد الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء القيام بهذه العملية، وكتابة برنامج المراجعة، وتحديد كيف ومتى ولمن ترسل نتائج عملية المراجعة وأخيرا الحصول على موافقة من المشرف على مصلحة المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة[1].

خامسا: تسيير مصلحة المراجعـــة الداخـــلية

يأتي هذا المعيار لتحديد كيفية تسيير مصلحة المراجعة الداخلية بالشركة، وذلك باحترام القواعد المهنية المتعارف عليها والتي هي كالأتي[2] :

- تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدتها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة؛

---

[1] – محمد سمير الصبان وآخرون , **الرقابة والمراجعة الداخلية** , الدار الجامعية الاسكندرية 1996 ص 143.

[2] – عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي السوافيري مرجع سبق ذكره ، ص 225.

- تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية؛
- تتماشى جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

جـدول رقم(1-3): المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

رقم المعيار	المعـايير العامـة	رقم المعيار	معـايير الأداء
1000	الغرض والسلطة والمسئولية	**2000**	أنشطة التدقيق الداخلي
1100	الموضوعية	**2100**	طبيعة العمل
1200	الكفاءة والعناية المهنية	**2200**	تخطيط المهمة
1300	جودة الضمان وبرامج التحسين	**2300**	أداء المهمة
		2400	نتائج ألاتصال
		2500	برامج المراقبة
		2600	قبول الإدارة للمخاطر

المصـدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص **96**.

المبحث الثالث: تأثيـرات المراجعـة الداخـلية

وسنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم تأثيرات المراجعة الداخلية، نستهلها بالتطرق في المطلب الأول العلاقة بين الرقابة والمراجعة الداخلية، تليها علاقة المراجعة الداخلية بالوظائف الأخرى في المطلب الثاني، وسنتطرق إلى فعالية المراجعة الداخلية في الشركات في المطلب الثالث.

المطلب الأول: العلاقة بين الرقـابة والمراجعـة الداخـلية

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وحتى تحقق هذه الوظيفة أهدافها والتي وجدت لأجلها لابد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، وأهم هذه الشروط[1]:

- **الشمولية**:وهذا يعني أن على المراجعة الداخلية أن تغطي جميع نشاطات ووظائف الشركة المختلفة من جميع النواحي.

- **الاستقلالية**:لابد من تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للشركة ما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، وغالبا ما تكون تابعة مباشرة للإدارة العليا، مما يضمن عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى وهذا لضمان الموضوعية و الحياد في التقارير المعدة من طرف قسم المراجعة.

- **الكفاءة**:لابد أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان، مما يسمح له بأداء وظيفته على أكمل وجه، وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من القيام بمهامها على أحسن وجه والوصول إلى رقابة داخلية جيّدة يجب وضع أو تصميم هذه الأخيرة ل:

- نظام لرقابة مختلف العمليات؛
- نظام لرقابة الإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة ومدى إمكانية تطبيقها؛
- تنظيم محاسبي؛
- معالجة ملائمة لمختلف المعلومات؛
- نظام لقياس المخاطر والنتائج؛
- نظام للمعلومات والتوثيق.

من هنا نلاحظ أن مجال تدخل المراجعة الداخلية واسع جدا، خاصة أنه يذهب إلى مراقبة وجود إستراتيجية، ومراقبة احترام القوانين والإجراءات، هذا النوع من المراجعة يسمى بمراجعة العمليات، هذه الأخيرة تهدف إلى مساعدة مراكز القرار بالشركة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها.

ومهام المراجعة الداخلية يقوم بها شخص تابع لإدارة الشركة، يطلق عليه اسم المراجع الداخلي، فهو يسعى لخدمتها من خلال عملية الرقابة، ولذلك يمكن ذكر مجموعة من النقاط التي تبرز اهتمام المراجع الداخلي بهذه العملية[2]:

- تتميز الوظيفة الإدارية بانقسامها إلى مجموعة من الوظائف الفرعية، هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة من مهام مدير الشركة والتي يشاركه المراجع الداخلي بفاعلية لتحقيق هذه الوظيفة وذلك ضمانا للوظائف الفرعية الأخرى؛

---

[1] – لطفي شعباني , مرجع سبق ذكره ، ص 101.

[2] – فتحي رزقي السوافيري وآخرون , **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**, دار الجامعة الجديدة الاسكندرية,2002 ص 43.

- قيام المراجع بتزويد الإدارة بالمعلومات الرقابية خاصة أن هذا الأخير يمتاز بالاستقلالية عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة، فالمراجع الداخلي يتأكد من تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط، وهذا ما يؤكد على اعتماد إدارة الشركة على المراجعة الداخلية لتحقيق الأداء؛

- عمل المراجع الداخلي بالشركة باعتباره أحد العاملين بها، تجعله قريب من السجلات المالية وعلى دراية كاملة نسبيا بالمشاكل التي تمس الشركة، هذا ما يدفعه ويساعده على القيام بعملية الرقابة للأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات والوثائق المالية؛

- يشتمل نشاط المراجعة الداخلية، مراجعة مالية، وأخرى لمراجعة مدى الإلتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، ومراجعة العمليات للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها، فقيام المراجع بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة.

أما بالنسبة لسير المعلومات في نظام الراقية، فوجوده كنظام فعال يعتبر أحد العوامل الرئيسية لنجاح المؤسسة في خلق أو تحويل المنافع بأقصى كفاية ممكنة بحيث تتمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الاتصال والرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب المراجعين الداخليين يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، وفي نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على الأنشطة مفتوحة ومتواصلة، لا سيما وأن المؤسسات تعيش وتتطور في محيط سريع التغيير، وهنا يظهر دور المراجعين في تحسين عملية الاتصال من خلال الهيكل العمودي والأفقي للنظام والتي تسيير بموجبه المعلومات[1].

1)- الهيكـــل العمـــودي:

يعتبر المراجعون الداخليون كحلقة اتصال بين الإدارة العليا والمستويات التنفيذية الأخرى، فيمكن أن تبرز أهميته من خلال قيام المراجعين بنقل رسائل خاصة أو بواسطة تقارير مختلفة تحمل وجهات نظر عن مختلف المستويات حول الأنشطة والعمليات الواجب القيام بها والسياسات والطرق والإجراءات التي يرغبون تعديلها لتصبح أكثر واقعية وأكثر قابلية للتطبيق، وكذا من طرف العمال عن التحسينات التي أدخلوها على أساليب عملهم، والاتصال مع الإدارة العليا واضح الأهمية والسبب أن هناك بعض الامور الخاصة بذات طبيعة حساسة تحتاج إلى قرار حاسم وفوري.

2)- الهيكـــل الأفقـــي:

تتزايد الحاجة إلى المعلومات الدقيقة والمعتمدة في حالة إتخاذ القرارات، فالمراجع يعاني من مشكلة عدم توفر وسهولة الحصول على المعلومات والبيانات الصحيحة التي من شأنها المساعدة على الأداء الأمثل، ويسعى هذا الأخير إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من هذه المعلومات لتدعيم موقفه يقوم بتفسير المعلومات المقدمة

[1] - أحمد صالح العمرات , مرجع سبق ذكره ، ص 221.

له من طرف من هم على نفس المستوى الطبقي له لإيصالها إلى القسم الأعلى، وعليه أن يكون ملم باحتياجات الجانب الذي يرأسه، فعليه أن يسعى بين مختلف المصالح للحصول على المعلومات أو الوصول إلى تسليمها إلى من هو أعلى منه مرتبة عن طريق التقارير، ومن ناحية أخرى لا يستطيع المراجعون الداخليون توفير جميع المعلومات ما لم يكن هناك تكاتف بينهم لأجل الوصول إلى المعلومة الصحيحة، لأنهم من خلال مراجعتهم وتقييماتهم قد يكتشفون خللا في نظم المعلومات، ولهذا فعلى كل فرد من نفس الطبقة أن يكون له ذهنية العمل الجماعي الذي من شانه دفع وتيرة الحصول على المعلومة التي من شأنها المساهمة في إتخاذ القرارات الصائبة، ذلك بأقل تكلفة وأقصى سرعة.

فالمراجعة الداخلية تعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة لها، فطالما الإدارة تحتاج لمعلومات على درجة عالية من الثقة وبشكل مستمر، فمن المتوقع أن يكون للمراجعين الداخليين معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة، وتقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء، أيضا من الأهداف التي تسعى لها المراجعة الداخلية هو الحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية، وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة[1] .

المطلب الثاني : علاقة المراجعة الداخلية بالوظائف الأخرى

أولا: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية [2]

يقوم المراجع الداخلي و المراجع الخارجي بالعمل في نفس الميدان ولهما غرض واحد يسعيان إلى :

- إيجاد نظام فعال للمراقبة الداخلية لتجنب ومنع أي خطأ أو تلاعب .
- تطبيق نظام محاسبي فعال يمد بالمعلومات الضرورية التي تمكن من إعداد تقارير صحيحة، إلا أن طريقة العمل في هذه الحالة تختلف ، إذ أن طريقة عمل المراجع الداخلي تسير نحو التأكد من أن النظام المحاسبي كفء بحيث يصل إلى تقديم معلومات حقيقية وصحيحة للإدارة ، أما طريقة عمل المراجع الخارجي فيحكمها التأكد من الحسابات المقدمة للمساهمين والمركز المالي السليم في نهاية السنة.
- يستطيع المراجع الخارجي أن يعتمد إلى حد كبير على قرار المراجع الداخلي بفعالية نظام الرقابة الداخلية إذا اطمأن المراجع الخارجي كون المراجعة الداخلية كافية وأنها تغطي جانبا من العمل الذي يقوم به يستطيع في هذه الحالة أن يقلل من الاختبارات والفحوص.
- يستطيع المراجع الداخلي أن يساعد المراجع الخارجي في كثير من عمليات الجرد خاصة المفاجئة.

[1] - لطفي شعباني ، مرجع سبق ذكره ، ص 103.

[2] - محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص21.

– يستطيع المراجع الداخلي أن يعد الأدلة التي يطلبها المراجع الخارجي لعملية المراجعة وخصوصا في نهاية الدورة المحاسبية وهذا كله مرتبط بمدى خبرة وتأهيل المراجع الداخلي ومدى كفاءة المراجعة الداخلية والمسؤولية الموكلة لإدارة المراجعة الداخلية .

جــدول رقم (1-4) : يبين أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

من حيث:	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
مدى استقلال كل منهما	المراجع الداخلي خاضع لإدارة المؤسسة	المراجع الخارجي مستقل
المستفيد من المراجعة	نتائج المراجعة تخدم إدارة المؤسسة	نتائج المراجعة تفيد الإدارة وجهات أخرى كالمساهمين والمستثمرين والمقرضين
نطاق عمل كل منهما	المراجع الداخلي يراجع جميع العمليات المسجلة وبصفة مستمرة	المراجع الخارجي يلجأ إلى إتباع المراجعة الاختبارية
من حيث طبيعة عمل كل منهما	يفحص المراجع الداخلي النظام المحاسبي والسياسات الإدارية للتحقق من تنفيذها واكتشاف أي انحراف وإدخال التحسينات يعمل على منع ارتكاب الأخطاء والغش في الدفاتر أو التقليل من حدوثها	يفحص المراجع الخارجي بنود الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للتأكد من صحتها – يعمل على اكتشاف الأخطاء أو الغش أو التزوير في الحسابات والدفاتر.

المصــدر: محمد سمير الصبان، عبدالله الهلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات الدار الجامعية ، الإسكندرية ، **2000**، ص **44**

ثانيا: العلاقة بين المراجعــة الداخــلية ومراقبة التسييــر

أن المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير يكمل أحدهما الآخر من جهة كما يمارس كل منهما الرقابة على الآخر (رقابة متبادلة) يقوم مراقب التسيير بإعداد وتصميم نظام المعلومات في حين يقوم المراجع الداخلي بمراقبة هذه المعلومات والتحقق منها وهذا بإعداد التقارير.

من جهة أخرى يفحص مراقب التسيير مشروعية الميزانيات بما في ذلك ميزانية خلية المراجعة الداخلية شأنها في ذلك شأن الإيرادات الأخرى.

ثالثا: العلاقة بين المراجعــة الداخــلية والجودة الشــاملة

أ – مفهوم الجــودة الشــاملة :

يعتبر مفهوم الجودة الشاملة من المفاهيم الإدارية الحديثة والتي تهدف إلى التحسين المستمر ، فقد أصبحت من الأولويات لعدد كبير من الشركات الصناعية والمؤسسات التعليمية والحكومية والخدمية .

ويقصد بمفهوم إدارة الجودة الشاملة مجموعة من الأفكار والأساليب التي تتضمن جميع جوانب العمل داخل المنشأة بما يحقق التطوير والتحسين المستمر في مستويات الجودة لكافة المنتجات والعمليات الأمر الذي ينتج عنه تحقيق رضا العملاء وزيادة الإنتاجية ومن ثم تدعيم الأداء التنافسي للمنشأة[1].

ب – إدارة الجودة الشاملة وتنفيذ وظائف المراجعة الداخلية[2]:

هناك علاقة وثيقة بين إدارة الجودة الشاملة والمراجعة الداخلية وقد أدى اختلاف دور ومستويات المراجعة الداخلية نتيجة تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة على ابتعاد المراجعة الداخلية عن وظيفة المراجعة المالية ومراجعة مدى الالتزام بنظم الرقابة الداخلية نتيجة التركيز على مراجعة نظم الجودة أصبحت تمثل الأولوية الأولى في حين أن المسؤوليات المالية أصبحت ذات أهمية ثانوية.

وفي ظل إدارة الجودة الشاملة تقوم المراجعة الداخلية بأداء وظائفها بالأسلوب التعاوني والمشاركة بدلا من الأسلوب الاستقلالي ، ففي العديد من الشركات يقوم المراجع الداخلي بالاشتراك مع إدارة الإنتاج بإجراء مراجعة الجودة وذلك عن طريق إشراف المراجع الداخلي على مراجعة الجودة التي يؤديها أفراد أقسام الإنتاج ويتطلب ذلك مهارات اتصال وقيادة من المراجع الداخلي.

ومنه أن كل مهنة تعمل على أداء خدماتها بجودة عالية ، ومهنة المراجعة الداخلية بصفة خاصة ، لما تقوم بتطبيق إدارة الجودة الشاملة لخدماتها يؤدي ذلك إلى تحقيق الأهداف الكلية للمنظمة بصورة أفضل.

رابعا: العلاقة بين المراجعة والإيزو(ISO) [3]:

حدثت العديد من التطورات في بيئة الأعمال الأمر الذي أدى إلى المزيد من متطلبات المراجعة الداخلية حيث أصبح هناك ضرورة للالتزام بمعايير المواصفات القياسية **ISO** رقم **900** للجودة والمواصفات القياسية رقم **1400** للإدارة البيئية وهو الأمر الذي يشير إلى زيادة دور المراجعة الداخلية في كافة التغيرات التي تحدث داخل الشركة.

رغم عدم وجود اشتراك مباشر من المراجع الداخلي حتى الآن في معايير الجودة حيث أن المواصفات ومعايير الجودة هو مسؤولية تأكيد الجودة بالشركة إلا أنه يجب على المراجع الداخلي الإلمام بمتطلبات معايير

[1] – محمد عبد الوهاب العزاوي، **إدارة الجودة الشاملة** ، دار اليازوري العلمية، عمان 2005ص36

[2] – الصحن عبد الفتاح وآخرون، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية** ، الدار الجامعية الإسكندرية 2007/2008 ص193.

[3] – الصحن عبد الفتاح وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص193.

الجودة و بتوثيقها ، حيث يلعب المراجع الداخلي دورا هاما بإعطاء درجة من الاستقلالية لمعايير الجودة عن الشركة.

.بمعنى أن نطاق عمل المراجعة الداخلية امتد ليشتمل على مراجعة مدى التزام الشركة بالمواصفات والشروط اللازمة لحصولها على شهادة الجودة العالمية **ISO** وإعداد تقرير بنتائج هذه المراجعة.

المطلب الثالث: فعالية المراجعة الداخلية في الشركات

تعظيم قيمة المراجعة الداخلية كان واضحا خصوصا بعد قيام المجامع العلمية و المنظمات المهنية بإصدار العديد من التوصيات والإرشادات لتعظيم قيمة هذه الوظيفة، حيث أن القيم الاقتصادية المضافة إلى وظيفة المراجعة الداخلية خلال فترة ما بين عام **1993** مقارنة بعام **2003** كما بينهما مجمع الأمريكي للمراجعين الداخليين والذي بين تطور طبيعة المراجعة الداخلية ومعاييرها تقليديا وحديثا.

لذلك نجد وبعد صدور تلك المعايير الحديثة للمراجعة الداخلية في عام **2003**، بدأ الفكر المحاسبي والمراجعة يتغير باتجاه تغيير الدور التقليدي لوظيفة المراجعة الداخلية، بحيث تصبح جميع أنشطتها المستحدثة ذات قيمة اقتصادية، و في الوقت نفسه تضيف مهارات جديدة على سلوكية وشخصية المراجع الداخلي تؤدي إلى تحسين أدائه في مجال الخادمات التوكيدية والاستشارية[1].

جميع المحاولات التي قدمت من قبل المجامع العلمية والمنظمات المهنية والمتعلقة بأعمال المراجعة الداخلية كانت تهدف إلى دعم حوكمة الشركات، ويمكن التدليل على ذلك بأعمال المراجع الداخلي التي تؤدي إلى دعم حوكمة الشركات، وذلك بالنظر إلى المحاور الأساسية لمفهومها الجديد والتي تتلخص فيما يلي[2]:

- نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية للشركة وذلك بسبب الرغبة في أن تكون تبعيتها إلى لجنة المراجعة الخاصة بالشركة، كما تقوم بعرض تقاريرها على هذه اللجنة وأيضا على المساهمين والمالكين عند الضرورة؛
- أنها تعتبر نشاطا موضوعيا يتم تنفيذه من خلال أشخاص مهنيين ذوي خبرة ومهارة عالية، سواء من داخل أو خارج الشركة،والسماح للأطراف الخارجية بتقديم خدمة المراجعة الداخلية يؤكد على دعم جودة هذه الخدمة من ناحية، ومن ناحية أخرى دعم موثوقية المعلومات المالية وغير المالية وإرساء قواعد الشفافية ؛
- توسيع نطاق المراجعة الداخلية ليشمل الخدمات الإستشارية بجانب خدمات التوكيد والفحص والتقييم،وهناك تأكيد صريح على خدمة المساهمين و الزبائن قد تخطى في هذا السياق المهام التقليدية، ويدخل في دائرة وإدارة تقييم المخاطر ودعم نظام حوكمة الشركات؛

---

[1] – أسامة عبد المنعم السيد علي , مرجع سبق ذكره ، ص76.

[2] – محمد عبد الفتاح إبراهيم , **نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية** , المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات , مركز المشروعات الدولية الخاصة , القاهرة ,24-26 سبتمبر 2006 ص 39.

– وجود إستراتيجية للمراجعة الداخلية تستهدف إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها أكثر من إضافة القيمة للإدارة التنفيذية للشركة؛

– التأكيد بصورة غير تقليدية على اعتبار عناصر نظام الرقابة الداخلية هي المدخل اللازم لمساعدة منظمات الأعمال والشركات على توفير نظام جيد ومقبول لحوكمة الشركات، وبناءا عليه فقد أصبح الزاما على المراجع الداخلي مباشرة مهام ومسؤوليات جديدة في مجالات إدارة المخاطر والرقابة ونظام الحوكمة؛

– فصل الكفاء ة المهنية للمراجعين الداخليين المبنية على المعرفة والمهارة عن عنايتهم المهنية المبنية على قدرتهم في التركيز على أهداف العمل، وتبني إستراتيجيات صريحة وشفافة وتنفيذ الأنشطة باستخدام تكنولوجية المعلومات الحديثة؛

– توسيع دائرة وخلفية المراجعة الداخلية لتشمل المسؤولين عن نظام حوكمة الشركات من ناحية، كما تشمل الخاضعين لهذا النظام من الناحية أخرى؛

– ضرورة توافر مجموعة من السمات والصفات والقدرات لمن يقوم بعملية المراجعة الداخلية وهي:

* التفكير الابتكاري والإنتقادي والتحليلي؛

* إدارة وتقييم المخاطر؛

* الاتصال المبكر وتطوير قوي الإقناع لدى المراجع؛

* التركيز على الصفات الأخلاقية في ممارسة المهنة؛

* الفهم الواضح والتبني والتحليل والتقييم لإستراتيجيات الشركة؛

* المعرفة التامة لتكنولوجيا المعلومات الحديثة؛

* القدرة على الحكم وإبداء رأي فني محايد؛

* القدرة على الفهم والتوصيل.

– ضرورة قيام المراجع بمراجعة مبادئ حوكمة الشركات والمتصلة بحماية حقوق المساهمين، وبالمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، وبدور أصحاب المصالح، وبالشفافية والإفصاح المالي، وبمسؤوليات مجلس الإدارة، وبذلك توفير قناعة مهنية مقبولة حول مدى توافر هذه مبادئ الحوكمة لأي شركة مع التركيز على تحديد نقاط الضعف في هياكل أي شركة، بفعل تدني عناصر كل مبدأ من هذه المبادئ.

الشكل رقم (1-1) : المراجعة الداخلية بؤر النظام الرقابي

<table>
<tr><td>رقابة داخلية إدارية</td><td rowspan="3">المراجعة الداخلية</td></tr>
<tr><td>رقابة داخلية محاسبية</td></tr>
<tr><td>الضبط الداخلي</td></tr>
</table>

المصدر: أحمد السيد السقا ، المراجعة الداخلية، الجوانب المالية والتشغيلية، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية **1997**.ص **29**.

المبحث الرابع : مراجعة وفحص الحسابات وإعداد التقرير

بغية الوقوف على المعلومات ذات مصداقية وشفافية، يجب على المراجع الداخلي أن يتأكد من أن القوائم المالية الختامية تعكس وضعية عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج وينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي: [1]

1 – الكمال : يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا ؛

2 – الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية ؛

3 – الملكية : يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزاماتها بالنسبة لعناصر الخصوم ؛

4 – التقييم : أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقسيمها بالشكل السليم ؛

5 – التسجيل المحاسبي: بمعنى أن كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا .

المطلب الأول: مراجعة الحسابات والقوائم المالية

أولا : مراجعة الأصول: تمثل الأصول الجانب الأيمن من الميزانية المحاسبية ، وهي تمثل الموجودات التي هي بحوزة المؤسسة حيث تصنف إلى أصول ثابتة وأصول متداولة ، وحسب المخطط المحاسبي الوطني ، فإن الأصول مكونة من الأصناف الآتية :

الصنف الثاني: الاستثمارات . الصنف الثالث: المخزونات. الصنف الرابع: الحقوق.

1)- مراجعة الاستثمارات:

حسب المخطط المحاسبي الوطني الاستثمارات عبارة عن أصول ثابتة مادية أو معنوية ، اقتنتها المؤسسة أو أنشأتها بوسائلها الخاصة وذلك لاستعمالها بصورة دائمة وليس لغرض بيعها ، وحتى يعتبر أصل ما استثمارا ، لا بد من أن تتوفر في آن واحد الشروط التالية:

[1] – محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ، ص148.

أ- **الملكيـــة**: أن يكون ملكا للمؤسسة عن طريق الحيازة أو الإنجاز.

ب- **الغـــرض** : أن يكون الغرض من اقتنائه هو الاستعمال وليس البيع .

ج – **العمـــر الإنتاجـــي** : أن يكون عمره الإنتاجي على الأقل سنة.

د- **القيـــمة**: أن تكون قيمته معتبرة نسبيا.

وتعتبر مراجعة وفحص عناصر الاستثمارات سهلة مقارنة بالعناصر الأخرى بالنسبة للمراجع فيقوم بالتحقيق منها عبر الآتي[1]:

1.1- الكمـــال: يقوم المراجع في هذا العنصر من التأكد أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة إلى كل عنصر تعكس الواقع الحقيقي له من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات من خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية، كما ينبغي أن يتأكد من صحة حسابات الإهتلاكات المقابلة لاستعمال العنصر وتسجيلها ومدى تحمل كل عنصر المصاريف المتعلقة به وعدم تحميله المصاريف الأخرى.

2.1- الوجـــود: يقوم المراجع بالتأكد من هذا الوجود من خلال مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر سجلات المؤسسة .

3.1- التقييـــم : يعمل المراجع على التحقيق من صحة التقييم للأصول الثابتة للمؤسسة ،وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد المصاريف التي تتحملها المؤسسة لقاء الحصول عليها كما يتحقق من صحة الحساب وتسجيل إهتلاكاته تبعا للطريقة المحددة (اهتلاك ثابت، متزايد ، متناقص).

مع مراعاة الثبات في طرق الإهتلاك من سنة إلى أخرى وطرق التقييم للأصول الثابتة ، التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة التاريخية.

4.1- التسجيـــل المحاسبـــي: يعمل المراجع على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه.

2)- المخـــزونـــات: يمكن تعريف المخزونات كل ما اشتري من طرف المؤسسة بهدف بيعه كما هو ويسمى البضائع أوصنع من طرفها لنفس الهدف (البيع) ويسمى المنتجات ، أو اشتري من أجل أن يستهلك في النشاط ، أو أن يستعمل و يحول في العملية الإنتاجية ويسمى بالمواد واللوازم [1].

---

[1]- محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ، ص149.

تتميز عناصر المخزونات بالحركة الكثيرة والمستمرة ولذا لا بد على المراجع من بذل عناية مهنية لازمة للتحقيق وفحص مختلف عناصر هذه الأخيرة على الشكل الآتي:

1.2- الكمـــال: تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر مدة لقرائها ، لذا يقوم المراجع بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها محاسبيا و لم يحذف منها أو ينسى المحاسب أية عملية.

2.2- الملكيـــة : تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس لذا يجب على المراجع أن يتحقق من ملكية المؤسسة للعناصر انطلاقا من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون ، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها.

3.2- التقييـــم : ينبغي على المراجع التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التأكد من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات كطريقة الداخل أولا الخارج أولا مثلا أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

4.2- التسجيـــل المحاســـبي: يسعى المراجع إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا ومرفقة معه.

3)- مراجعـــة الحقـــوق والديـــون :

تعرف الحقوق بأنها مجموع الذمم التي اكتتبتها المؤسسة نتيجة علاقاتها التجارية والمالية مع الغير، أما الديون فتمثل الالتزامات التي تعاقدت عليها المؤسسة وارتبطت بها بمقتضى علاقاتها مع الغير ، يمكن أن يتحقق المراجع من هذين العنصرين من خلال النقاط التالية[2]:

1.3- الكمـــال: تظهر المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعمليها معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار أرصدة مالية لكل حساب على حده ، انطلاقا من تفاعل العمليات المختلفة سواء كانت سلبا أم إيجابا وأخذ الرصيد الأولي لكل حساب ، لذا وجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات بغية الوقوف على معلومات محاسبية معبرة.

2.3- الوجـــود: يعمل المراجع على التحقق من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقارنات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا وبين ما هو مسجل عند الغير ، كأن يتأكد من صحة رصيد المورد (ع) مع ما هو مسجل عنده عن طريق المصادقات التي يتحصل عليها المراجع.

---

[1] - محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص164.

[2] - سعدان شبايكي ، **تقنيـــات المحـــاسبة** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1984 ص93

3.3- الملكيـــة: إن الحقوق والديون المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة ينبغي أن تتعلق بها فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه، تأسيا بما سبق ينبغي على المراجع أن يعمل وفق السابق ويتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة، فالحقوق حق لها والتزام عليها.

4.3- التقييـــم: يستعمل المراجع المراجعة المستندية والحسابية للوقوف على تقييم سليم لحقوق وديون المؤسسة وفق طرق معتمدة للتقييم ، كأن يستعمل طريقة التقييم وفق سعر السوق أو اعتماد نمط مدروس متفق عليه بين الطرفين سواء كان دائن أو مدين لها لتقييم الديون والحقوق.

5.3- التسجيـــل المحاسبـــي: بغية تقديم معلومات محاسبية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ينبغي أن تعالج البيانات المتعلقة بالعمليات المختلفة للعنصر وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وفي هذا الإطار يجب تسجيل الحقوق والديون، وأن يستند هذا التسجيل على وثائق تبرر العملية والتسجيل[1].

ثانيا: مراجعـــة الخصـــوم

1)- الأمـــوال الجماعيـــة:

- مراقبة الأدنى القانوني فيما يخص مبلغ الأموال الجماعية(عدد المساهمين والقيم الإنتاجية للأسهم)
- مراجعة الأرصدة الافتتاحية مع أوراق عمل السنة الماضية وأرصدة الإقفال مع دفتر الأستاذ والميزانية.
- مراقبة أن حساب المستغل يمثل المدفوعات والمسحوبات بمختلف أنواعها قام بها المستغل خلال الدورة.
- مراقبة أن القيمة الزائدة لإعادة التقييم سجلت بطريقة صحيحة في حساب فرق إعادة التقييم.
- مراقبة الإعانات التي حصلت عليها المؤسسة مع قرارات الاستعادة وسندات التسديد، وأن الإعانات قد قيدت محاسبيا وفق القواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- مراقبة تخصيص نتيجة السنة الماضية مع محضر الجمعية العامة العادية مذكرة تبين طبيعة الارتباط بين الوحدات، الحصول على إثبات مباشر من الوحدات الأخرى.
- إعداد جدول تحركات الدورة لحساب مؤونات الخسائر والتكاليف.

2)- الديـــــــون:

أ- ديـــون الاستثمارات:

- إعداد جدول يبن تحركات ديون الاستثمارات الحاصلة خلال الدورة.
- مراجعة الأرصدة الافتتاحية مع أوراق عمل الدورة السابقة والأرصدة الختامية لدفتر الأستاذ والميزانية.
- التأكد من أن ديون الاستثمارات قيدت حسب المخطط الوطني المحاسبي.

---

[1] - سعدان شبايكي ، مرجع سبق ذكره ، ص93.

- مراقبة أن مصاريف البنك المتعلقة بديون الاستثمارات قيدت جميعها في الدورة المعنية.

- التأكد من احترام القوانين الجبائية.

ب-ديــون المخــزونات:

- مراجعة أرصدة الإقفال لديون المخزون مع دفتر الأستاذ والميزانية.

- الحصول على شروحات عن كل الأرصدة المدينة والتأكد من أنها تتعلق بتسبيقات سددت وأنها مقيدة في الأصول.

- مراقبة التغيرات الحاصلة في الديون مع المؤسسة الحليفة.

- إجراء الإثباتات المباشرة لحساب الديون عن طريق اختيار عينة على أساس أهمية الرصيد وحجم تحركات الحساب.

- مقارنة الأرصدة الكبيرة لحساب الموردين بالفواتير أو الكشوف المرسلة من الموردين والتأكد من إن حسابات أوراق الدفع تم تصفيتها عن طريق البنك بالنسبة للموردين وفواتير قيد الاستلام يتم مراقبة وصل الاستلام التسجيل في المخزون، الحصول على أهم الموردين ومراجعة كل التخفيضات والحسومات قد قيدت في تاريخ الإقفال وشرح كل التغييرات المهمة مقارنة بالدورات السابقة.

- إجراء بحث عن الخصوم غير المسجلة وهذا بمراقبة فواتير الموردين التي استلمت وغير المسجلة . المصروفات اللاحقة لتاريخ الإقفال ووصول الاستلام المرسلة قبل تاريخ الإقفال.

- إعادة النظر في أهم العقود الموقعة مع المؤسسة للتأكد من عدم وجود التزام بالشراء بأسعار مبالغ فيها.

جــ - الضــــرائب والرسوم، الهيئـــات الاجتماعية:

- مراجعة كيفية تحديد الضرائب على أساس الأرباح.

- التأكد من أن كل الضرائب المستحقة أخذت في الحسبان وأن الضرائب التي لم تسدد بعد قد تم تسجيلها في حساب ديون الاستغلال.

- مراجعة الأساس والحساب للمبالغ المستحقة للهيئات الاجتماعية.

- مراجعة مبالغ الأرصدة إقرارات الهيئات الاجتماعية.

د- مصـــاريف التســـديد:

- مراقبة تصفية المبالغ المقيدة في المحاسبة في نهاية الدورة السابقة للتأكد من أن المبالغ القديمة رصدت من الحساب.

هــ - التسبيقـــات التجـــارية:

- مراجعة التسبيقات التي حصلت عليها المؤسسة من العملاء.

و- نواتــج مقيـــدة سلفـــا : تحديد كل المنتوجات المتكررة ومراقبتها بالتواريخ المعتادة للمتحصلات.

- مراقبة المبالغ المقيدة في حساب منتجات مقيدة سلفا بالوثائق الثبوتية.

ي- إيرادات قيد التحميل : الحصول على الشروح عن هذا التحصيل، التأكد من عدم وجود مبالغ مالية غير عادية في هذا الحساب مراقبة هذا الحساب في بداية الدورة اللاحقة.

ثالثا: التحقق من النتائج والأعباء

تعتبر حسابات النواتج والأعباء (حسابات التسيير) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج (**T.C.R**) وبتفاعلها تنتج حسابات النتائج، فتتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى السنة موضوع المراجعة، كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبني من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها، إن التحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حسابات النواتج و الأعباء يكون عن طريق الآتي[1]:

1)- الكمال: ينبغي أن تعبر هذه المعلومات المحاسبية عن كل العمليات المختلفة والمتعلقة بها سواء كانت أعباء أم نواتج، وأن يتم تسجيلها محاسبيا لتدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة والمتعلقة بالحسابات، كأن تعالج مجموعة من البيانات التي تتعلق بعمليات بيع مختلفة قامت بها المؤسسة و لم يدرج فيها بيانات أخرى تتعلق بالبيع، فنخلص بعد عملية المعالجة إلى معلومات محاسبية لا تعبر عن الوضعية الحقيقية للنواتج، لذا وجب تسجيل كافة النواتج والأعباء وتجهيز كل البيانات المتعلقة بالعنصر في الدورة موضوع المراجعة لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية.

2)- الوجود: يعمل المراجع في هذا الإطار على التحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن يكون طرفا فيها، ويكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية من حيث أن لكل مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.

3)- التقييم: تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذلك ينبغي على المراجع أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى.

4)- التسجيل المحاسبي: يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، إذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو إلحاق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة[2].

المطلب الثاني: تقرير المراجع

---

[1] – محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص157.

[2] – نفس المرجع السابق، ص 159.

في هذه الخطوة يقوم المراجع بحوصلة لمجمل ما قام به من فحوصات لمختلف البنود مشيرا إلى مدى التزام المؤسسة في تطبيق المحاسبة المتعارف عليها وكذلك مدى الاستمرار في تطبيقها من خلال السنوات السابقة كما يشير إلى نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ونقاط القوة والضعف الموجودة فيه والسبل التي تؤدي إلى تحسينها مدعما كل هذه النتائج بإثباتات وبراهين مقنعة، وفي ختام تقريره يبدي التوصيات اللازمة إلى تصحيح وتحسين الأداء إبداء كذلك لرأيه بصفة موضوعية حول حسابات المؤسسة سواء بالإيجاب أو السلب.

*** أهميــــة التقــــرير:** [1]

1)- تقرير المراجعة له أهمية خاصة لمراجع الحسابات نفسه باعتباره المنتج النهائي لعملية المراجعة والمؤشر على انجازه لعمله وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وأداة المراجع لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في المؤسسة.

2)- يعتبر تقرير المراجع بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات القانونية وذلك في حالة مساءلته جنائيا أو مدنيا نتيجة وجود تقصير أو إهمال .

3)- يحقق تقرير المراجع على القوائم المالية للمؤسسة قيمة مضافة للمتعاملين في سوق المال من خلال رأي المراجع الذي يساعد هم في اتخاذ قراراتهم.

4)- أن تقرير المراجع يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا بالمؤسسة محل المراجعة بمسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية ، وكذا مدى التزامها بإعداد القوائم المالية للمؤسسة إضافة إلى تطبيق اللوائح والتشريعات المنظمة للمؤسسة باعتبارها وكيلا عن الملاك.

* إن توصيل نتائج الفحص الذي قام به المراجع إلى المستخدمين المعنيين هو جزء لا يتجزأ من جميع المراجعات على اختلاف أنواعها ، فالمرحلة الأخيرة من أي عملية مراجعة تتضمن إعداد تقرير بنتائج العملية أما تقرير المراجع على القوائم المالية لمعرفة مدى تطابقها مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فقد تمت صياغة هذا التقرير بطريقة نمطية بواسطة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ويطلق على هذا التقرر اسم التقرير المختصر **Short Form.**

وفيما يلي نموذج تقرير المراجعة المختصر الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي[2]:

قمنا بفحص ميزانية شركة (س) المؤرخة في **31** ديسمبر .... وقوائم الدخل والأرباح المحتجزة والتغيرات في المركز المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ وقد تم الفحص طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وبالتالي فقد اشتمل على الاختبارات للسجلات المحاسبية وإجراءات المراجعة الأخرى التي اعتبرناها ضرورية طبقاً لظروف الحال .

---

[1] – عبد الفتاح الصحن وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 384-385.

[2] – http://almohasb1.blogspot.com/2009/02/audit-report.html.15/04/2011.

تمثل هذه الفقرة فقرة نطاق الفحص **Scope Paragraph** وهي توضح العمل الذي تم وكيفية القيام بهذا العمل وتوضح القوائم التي تم فحصها والتواريخ والمدد التي تشملها هذه القوائم ولكن هذه الفقرة لا توضح بالتفصيل كيف تمت عملية المراجعة فهي لا توضح أدلة الإثبات التي تم فحصها وتوقيت فحص هذه الأدلة أو كميتها وبدلا من ذلك يخطر القارئ بأن المراجع قد استعمل تقديره المهني في اختيار وفحص الأدلة اللازمة عن التأكيدات الواردة بالقوائم المالية وأنه قد قام بأداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المهنة .

وفي رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تظهر بعدالة المركز المالي للشركة (س) في **31** ديسمبر.....، ونتائج عملياتها والتغيرات في مركزها المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تم تطبيقها على أساس يتفق مع الأساس نفسه المستخدم في العام الماضي.

تمثل هذه الفقرة فقرة رأي المراجع **Paragraph Opinion** وهي عادة الفقرة الثانية والأخيرة في التقرير وتوضح النتائج التي تم التوصل إليها عن العمل الذي تم وبسبب أهمية هذه النتائج لمستخدمي القوائم المالية يطلق على تقرير المراجع بأكمله في بعض الأحيان تعبير " رأي المراجع " والذي يعتبر حكم صادر منه بعد تقويم الأدلة عن التأكيدات الواردة بالقوائم المالية ويلاحظ أن عبارة " في رأينا " المقصود به أن يعبر عن عنصر التقدير في رأي المراجع فالمراجع لا يقرر حقائق .

والنتيجة المعتادة التي يتوصل إليها المراجع في معظم المراجعات كما هو الحال في نموذج التقرير المشار أعلاه هي أن القوائم المالية تظهر " بعدالة " المركز المالي ويطلق على هذا النوع التقرير النظيف **Clean** أو التقرير الايجابي **Positive** وعبارة " تظهر بعدالة ......وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها " تفيد أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي المعيار المتفق عليه والذي تقاس عليه القوائم المالية وتعبير " تظهر بعدالة " يجب ألا يتم تفسيره على حده ولا يجب فصله عن باقي العبارة فالعدالة في تقرير المراجع يجب أن تفسر فقط في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

قد يمتنع المراجع عن إبداء الرأي **Disclaimer of Opinion** في القوائم المالية أو أي جزء منها وفي هذه الحالة يعتبر المراجع غير مستقل بالنسبة للمشروع ويحسن رفض العملية من البداية والامتناع هنا يفيد أنه ليس لديه المعلومات الضرورية التي تمكنه من تكوين رأي في القوائم المالية .

وهناك أيضا التقرير السالب **Adverse Opinion** وهو الذي يقرر أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي طبقاَ لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وهذا النوع إذا كانت هناك مخالفات جسيمة لمبادئ المحاسبة أو لمعيار الإفصاح ومن النادر أن يقبل أحد المشروعات تحمل نتائج إعداد ونشر قوائم مالية غير صحيحة أو مضللة ولذلك فهذه التقارير نادرة الحدوث في الحياة العملية .

وهناك الرأي الذي يحتوي على تحفظات ويطلق عليه أيضاَ الرأي المقيد **Qualified Opinion** أي أن رأي المراجع مقيد بأحد التحفظات ويذكر هذا النوع من التقرير " فيما عدا " أثر معين يذكره المراجع فإن القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي........ طبقاَ لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ويجب أن يكون للتحفظ

تأثير جوهري على القوائم المالية بحيث يستدعي ذكره في تقرير المراجع وفي الوقت نفسه يجب ألا يكون تأثير التحفظ جوهرياً بدرجة كبيرة جداً بحيث تدعو المراجع إلى الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية أو إلى إصدار تقرير سالب فالتحفظ يجب ألا يكون من الجسامة بحيث يهدم القوائم المالية .

المطلب الثالث: أنواع التقـــارير[1]

عند اكتمال أعمال المراجعة و إنهاء المراجع من تجميع وتقييم الأدلة الكافية و المناسبة من خلال قيامه بعمل اختبارات و إجراء المراجعة الأساسية ، يحدد المراجع رأيه الفني المحايد على القوائم المالية مجال المراجعة ثم يحدد محتوى تقريره في ضوء هذا الرأي ، ويوجد أربعة أنواع للتقرير عن القوائم المالية السـنوية وهي :

1)- التقــرير بدون تحــفظ (التقرير النظيف):

يقوم المراجع بإصدار التقرير النظيف على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في الحالات التي تمثل فيها هذه القوائم المالية نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويتكون هذا التقرير من فقرتين:

* الفقرة الأولى تعطي نطاق عملية المراجعة.

* الفقرة الثانية تعطي رأي المراجع.

للتقرير النظيف شروط فإن لم تتوفر إحدى هذه الشروط فإن التقرير لا يعتبر نظيف، ويتطلب من المراجع أن يعطي رأيا آخر حول صحة البيانات المالية و هذه الشروط هي:

- أن تكون القوائم (قائمة الدخل ، الميزانية، الأرباح المحتجزة، التدفقات النقدية) كلها قد شملت القوائم المالية ، وأنها وجدت فعلا.
- كل المعايير العامة طبقت عند تحضير القوائم المالية.
- الأدلة الكافية والمناسبة كلها قد جمعت لكي يتم تدقيقها.
- القوائم المالية معدة حسب المعايير المتعارف عليها.
- لا توجد هناك حالات تتطلب إضافة فقرة توضيحية للتقرير.

2)- التقــرير بتحــفظ:

يطلق على هذا التقرير اسم التقرير المقيد ، و يعتبر التقرير التحفظي امتدادا للتقرير النظيف ويرجع هذا التعديل أصلا لوجود بعض التحفظات التي يرى المراجع ضرورة الإشارة إليها و يجب عليه في هذا الشأن أن يحدد طبيعة هذه التحفظات مع تفسير واضح لأسبابها و أثرها على المركز المالي.

[1] - عبد الفتاح الصحن وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 386.

إن إصدار التقرير بتحفظ يرتبط ارتباطا وثيقا بالأهمية النسبية للتحفظات نفسها و مدى مادية تأثيرها على عدالة بيانات القوائم المالية، و يشترط في هذه الحالة أن تكون التحفظات ذات أهمية نسبية لما يبرر الإشارة إليها دون أن تكون في نفس الوقت ذات تأثير مادي على بيانات القوائم المالية ، و يتم عادة توضيح التحفظات في فقرة النطاق إذا ما كانت هذه التحفظات تتعلق بنطاق عملية المراجعة، أما إذا كانت مع هذه التحفظات تتعلق بمخالفة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فيجوز الإشارة إليها في فقرة الرأي مع توضيحها في إيضاح مكمل للقوائم المالية أو كإجراء بديل يجوز توضيحها عن طريق إضافة فقرة وسيطة تقع بين فقرتي النطاق و الرأي .

و يستخدم في هذا النوع من التقارير عند كتابة فقرة الرأي عبارات تتضمن كلمة ماعدا أو باستثناء...الخ.

فلو حصل أن مراجع الحسابات قد نصح مؤسسة ما أثناء قيامه بعملية المراجعة بتعديل رقم مخصص للديون المشكوك فيها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقد رفضت الإدارة إجراء القوائم المالية فإن هذا التقرير يمكن أن يكتب بالطريقة التالية :

أ – فقرة النطاق لا تختلف في شيء عن الفقرة الشبيهة لها في التقرير النمطي .

ب– فقرة وسيطة يتم فيها توضيح أسباب التحفظ كما يلي:

(و نظرا لتأخر سداد بعض الحسابات المدينة عن تاريخ الاستحقاق لمدة طويلة و لضخامة أرصدة هذه الحسابات فأنني أرى أن مخصص الديون المشكوك فيها يجب أن يزاد بشكل مادي عما هو عليه في القوائم المالية.)

جـ – فقرة الرأي التي اشتملت على عبارة تشير إلى التحفظ الذي كان سبق توضيحه في الفقرة الوسطية:

(و في رأيي فيما عدا ما يخص تعديل رصيد.... وما يترتب على ذلك من تأثير على رصيد .... ورقم صافي الربح فإن القوائم المالية السالفة الإشارة تمثل تمثيلا عادلا للمركز المالي في تاريخ معين ونتيجة أعمالها والتقديرات في مركزها المالي عن الفترة المنتهية في تاريخ الميزانية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تمثل مع ذلك المبادئ التي تم استخدامها في الفترة المالية السابقة.

3)- تقرير عدم إبداء الرأي: يتضمن في فقرة إبداء الرأي على سبيل المثال: إن الحدود المفروضة من طرف الزبون هي السبب الأساسي الذي يمنع المدقق المالي من الحصول على عناصر مقنعة و كافية حتى يتمكن من وضع حكم حول الحسابات السنوية أو قد يكون هناك شكوك يمكن في حالة اختفائها إعادة النظر في الحسابات المالية، إذا تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة الحصول على الأدلة و البراهين التي تساعد على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة أو بسبب ظروف خارجة عن إدارة هذه الأخيرة .

4)- رفض المصادقة : تكون هناك أخطاء و نقائص تم اكتشافها مما يفقد الحسابات صدقها و قد يأتي رفض المصادقة من طرف المدقق نتيجة عراقيل حالت دون استطاعة المراقب القيام بمهمته أو رفض المسؤولين

القيام بالتعديلات المقترحة من طرف المراجع الداخلي ، وفي هذه الحالة يقدم المراجع الداخلي في حالة رفض المصادقة تقديم الأسباب و البراهين و كل المعلومات بالتفاصيل حتى يتسنى للمساهمين في الشركة معرفة الأسباب الحقيقية و اتخاذ القرارات اللازمة .

خلاصة الفصــــل:

على ضوء دراستنا للمراجعة الداخلية ، يمكننا الاستخلاص بأن المراجعة الداخلية هي عبارة عن نشاط موجود على مستوى شركة معينة وينصب على فحص العمليات المحاسبية والمالية وعمليات أخرى بغرض إعطاء صورة واضحة لإدارة الشركة وهي وظيفة مستقلة بالشركة تعمل على معاينة المعلومات والقوائم المالية والبيانات المحاسبية ومختلف ممتلكات الشركة ودراستها وتحليلها ثم استخراج النقائص والثغرات، بالإضافة إلى إبداء رأي محايد واقتراح الحلول وتقديم التوصيات الممكنة.

وازدادت الحاجة إلى المراجعة الداخلية بعد التطورات التي حصلت منذ الثورة الصناعية باعتبارها أداة رقابية فعالة، تساعد المسؤولين عن إدارة أعمالهم وفي إتخاذ قراراتهم الإدارية ولكن في السنوات الأخيرة أصبحت لوظيفة المراجعة الداخلية، مكانة بارزة في معظم الشركات، حيث ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب، بل كنشاط تقييمي لمراجعة وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها.

مقدمة الفصــــل:

بعد الإنتهاء من الدراسة النظرية للمراجعة والمراجعة الداخلية وإتخاذ القرارات الإدارية والمالية ، وحتى تكون دراستنا واقعية إرتأينا أن ندعمها بدراسة ميدانية، فاخترنا عينة من المؤسسات الإقتصادية لتكون حقلا لهذه الدراسة من خلال دراسة مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات المالية داخل المؤسسات المعنية، رغم هناك صعوبة في التوفيق بين المراجعة الداخلية وكيفية تدخلها في صنع القرار الإداري والمالي .

ولذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي على النحو التالي:

المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية ؛

المبحث الثاني: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة ؛

المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان.

المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

نتناول في هذا البحث تحديد المنهج العلمي المناسب لدراستنا الميدانية وفقا لطبيعة موضوع بحثنا، كما سوف نحدد الأدوات المستعملة والمساعدة على أتباع منهج الدراسة المختار، بالإضافة إلى مجال الدراسة المنجزة وأخيرا وصف وتحليل مجتمع وعينة الدراسة.

المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة

أولا: تحديد منهج الدراسة

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية، الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، وباعتبار بحثنا يدور حول مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية داخل المؤسسة، بمعنى أوضح تحديدا ما إذا كان هناك دور وفاعلية للمراجع الداخلي في عمليات اتخاذ القرار الإداري والمالي وهذا من خلال مرحلة الفحص والتحقيق وإعداد التقرير. لذلك سوف نعتمد في دراستنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المتوصل إليها.

ثانيا: أدوات البحث المستعملة

بعد إختيارنا لمنهج الدراسة المتبع، وجب علينا تحديد الأدوات المستعملة في جمع المعلومات والبيانات ونظرا لأن المنهج التحليلي هو المتبع في دراستنا وكذا جمع آراء أفراد العينة المدروسة، فقد إعتمدنا على أدوات معينة لجمع المعلومات التي تخدم طريقة دراستنا وهي أسلوب المقابلة الشخصية والإستبيان، للوصول إلى نتائج حول الموضوع.

ثالثا: المقابلة الشخصية

لقد إخترنا في بعض الأحيان المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس، والمتمثل في المراجع الداخلي و الإطار المحاسبي والمالي وكذلك الإطار الإداري داخل المؤسسات الإقتصادية وهذا من أجل الحصول على المعلومة مباشرة ، وبغية شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة.

المطلب الثاني: إستمارة الإستبيان والعينة المقصودة بالدراسة

أولا: إستمارة الإستبيان

تمثل هذه الإستمارة أهم أدوات البحث التي أعتمدنا عليها في دراستنا لجمع البيانات والمعلومات من آراء وإجابات وتقييمات المراجع الداخلي والإطار المحاسبي والمالي وكذا الإطار الإداري، وقد قمنا بإعداد إستمارة الإستبيان حول متغيري بحثنا " المراجع الداخلي" من جهة " وإتخاذ القرار الإداري والمالي " من جهة أخرى، حيث خصصناها لمجموعة من الأسئلة الموجهة لأفراد المجتمع المدروس أو العينة داخل المؤسسة الإقتصادية، وقد كانت هذه الأسئلة منظمة بشكل يتناسب مع أسلوب البحث العلمي، من شكل ووضوح وسهولة الفهم بغية الحصول على المعلومة الازمة.

ثانيا: العينة المقصودة بالدراسة

استهدف الإستبيان نوعين من الفئات، فئة المراجعي الداخلي وفئة الإطار المحاسبي والمالي والإطار الإداري و لم تقتصر دراستنا على مؤسسة معينة بل على خمس مؤسسات إقتصادية.

ثالثا: الحدود الزمانية والمكانية للإستبيان

اشتمل الإستبيان خمسة مؤسسات إقتصادية محلية جميعهم من ولاية ورقلة أما زمنيا فقد إمتد هذا الإستبيان من أواخر أفريل **2011** إلى غاية ماي **2011**.

رابعا: جمع أستمارات الإستبيان

بعد عملية توزيع الإستبيان في مؤسسات متفرقة من منطقة دراستنا قمنا بعملية تجميع نتائج الإستبيان والتي هي أهم خطوة في الوصول إلى نتائج عملية علمية تفيدنا في إثراء موضوع البحث، وقد كانت عملية تجميع وتحليل الإستبيان وفق جداول يتم تحليلها إحصائيا ، بإستخدام التكرارت والنسب ، وبالإستعانة ببرامج معلوماتية مختلفة تمثلت في **SPSS** الإصدار رقم **17** و **M.S.EXCEL.** .

المطلب الثالث: تقديم عام للمؤسسات الإقتصادية

جدول رقم (3-1): تقديم عام للمؤسسات الإقتصادية

اسم المؤسسة أو الشركة	نشأة المؤسسة	الإطار القانوني للمؤسسة	مهام أو أهداف المؤسسة	نشاط المؤسسة
ليند غاز – وحدة ورقـــلة–	دخل إنتاج الغازات الصناعية إلى الجزائر على يد الشركة المتعددة الجنسية Air liquide في عهد الاستعمار الفرنسي في سنة 1960 على وجه التحديد وفي سنة 1972 تم تأميم مصانع هذه الشركة من طرف الشركة الوطنية للحديد والصلب SNS، وبمقتضى عملية إعادة الهيكلة التي قامت بها السلطات الجزائرية سنة 1983 فقسمت الشركة الوطنية للحديد والصلب SNS إلى تسع مؤسسات مستقلة، ماليا، تنظيميا، من بينها: المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية وفي سنة 2007/06/20 ، تنازلت المؤسسة الوطنية الجزائرية للغازات الصناعية عن 66% من رأسمالها لصالح المؤسسة العالمية الألمانية "ليند"، وتحتفظ المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية بـــ 34% حيث أصبحت المؤسسة تحت اسم: Linde Gaz Algérie ليند غاز.	إضافة لما ذكر في نشأة المؤسسة فقد قسمت الشركة الوطنية للحديد والصلب SNS بمقتضى المرسوم رقم83/32 المؤرخ في 01 جانفي 1983، إلى تسع مؤسسات مستقلة، ماليا وتنظيميا. وتندرج المؤسسة تحت شركة المساهمة "SPA"برأسمال قدره 1500 مليون دج، وهي مؤسسة متواجدة في جميع أنحاء الوطن من خلال شبكة تتألف من تسعة (9) وحدات و هذا بعد ما كانت تتكون من 7 وحدات.	وتكمن مهمة مؤسسة ليند غاز الجزائر وحدة ورقلة في إنتاج وتوزيع مجموعة متنوعة من الغازات الصناعية والتي تكون في ثلاث حالات: -الحالة غازي سائلة: الأزوت السائل ، الأستلين . الحالة الغازية والمضغوطة : وهي تلك المنتجات التي تحول من حالتها السائلة إلى غازات سواء أنتجت في الوحدة أو جلبت من خارجها وهي : * أوكسجين غازي؛ * أزوت غازي ؛ * ثاني أكسيد الكربون قارورات ؛ * أرغون غازي ؛ * خليط ثاني أكسيد الكربون Co2/أرغون Argon	ويعتمد نشاطها الرئيسي في ضمان إنتاج وتوزيع مختلف الغازات الصناعية والطـــبية لمختلف القطاعـــات الاقتصادية مثلا: الريـــاضة، الصناعة، الصحة، الفلاحة، والبحوث التكنولوجية...الخ.

سونلغاز	تأسست سونلغاز سنة 1969خلفا لشركة وغاز الجزائر التي أنشئت حسب قوانين التأميم الجزائرية سنة 1947و منذ إنشائها قامت المؤسسة زيادة على بيع الطاقة بتجهيز وصيانة الآلات الكهرومنزلية،	وفي إطار التحولات الاقتصادية التي طرأت تحولت مؤسسة سونلغاز من الشركة ذات طابع صناعي وتجاري EPIC إلى مؤسسة ذات أسهم SPA شركة مساهمة وهذا بموجب مرسوم رقم 201المؤرخ بتاريخ 22ذي القعدة عام 1422 الموافق ل 5فيفري سنة 2002	- تلبية كل طلب على الكهرباء والغاز ضمن الشبكة الموجودة و الانتظام في الخدمة؛ - ضمان القيام ببرامج تطوير الهياكل القاعدية الكهربائية وخاصة برامج إيصال الكهرباء والتوزيع العمومي للغاز؛ تطبيق المساواة في المعالجة لكل الزبائن.	ونشاطها الرئيسي هي إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك نقل الغاز وتوزيعه عبر قنوات.
البناء للجنوب والجنوب الكبير	في 1971م تأسست شركة في مدينة ورقلة متخصصة في البناء تحت اسم المؤسسة العامة للبناء هذه المؤسسة كانت تابعة للجيش و في سنة 1978م انفصلت عن الجيش باسم مؤسسة البناء بورقلة و خلال مدة نشاطها منذ سنة 1988م إلى غاية 1997م واجهت الشركة عدة أزمات مالية مما جعلها تقلص من العمالة من 7500 إلى 3750 عامل وبعد 1997م: في 18 ديسمبر 1997م تأسست شركة باسم شركة البناء للجنوب و الجنوب الكبير برأسمال يقدر 100 مليون دينار جزائري وبدأت نشاطها في 15 ديسمبر 1998م و هذا التحويل في الاسم في الحقيقية ما هو إلا مهرب للتخلص من العسر المالي.	حسب ما ينص عليه السجل التجاري و القانون الأساسي الخاص بالشركة فان نشاط الشركة يتمثل في انجاز المشاريع و ذلك حسب المناطق التالية: حاسي مسعود، ورقلة، تقرت و تعتبر شركة البناء للجنوب والجنوب الكبير شركة ذات أسهم (SPA) تخضع لنصوص القانون التجاري والقوانين الأساسية للشركة. وتقع الشركة في المنطقة الخاصة بالنشاط شرق ورقلة إلى حي سكرة و تتربع على مساحة تقدر ب1697.7م و تتضمن مساحة مبنية تقدر ب 738.65م.	إن للشركة مجموعة من الأهداف يمكن تلخيص أهمها فيما يلي: - التحكم الجيد في التكاليف لزيادة مردودية المشاريع المنجزة - تطوير الجانب الفني و التسيير من أجل الرفع في الأداء - الدقة في الانجاز و احترام المواعيد المحددة للمشاريع إعادة هيكلة المؤسسة بما يتماشى مع متطلبات السوق ووسائل الإنتاج.	ويتمثل نشاطها الرئيسي في عملية انجاز فيما يخص مشاريع البناء.

رمال بلاستيك بتقرت – ورقــلة –	مؤسسة رمال بالاستيك هي إحدى وحدات مجمع ريم الذي يلعب دورا كبيرا في المنطقة ويعتبر مركز إتحاد مؤسسات ذات مسؤولية محدودة وهي ملك لثمانية شركاء إذ يضم ثلاث وحدات رئيسية: – مؤسسة رغوة الجنوب تأسست سنة 1982. – مؤسسة المرجان الجديد سنة 1997. – مؤسسة رمال بالاستيك سنة 1991 .	تقع مؤسسة رمال بلاستيك بمنطقة النشاط بالطريق الوطني بسكرة بمدينة تقرت التابعة لولاية ورقلة وهي تتربع على مساحة قدرها 2 هكتار والتي تأسست بموجب سجل التجاري المعدل حيث تم التسجيل سنة 1991 تحت رقمB122224/98 وهي ملك لثلاثة شركاء.	– تحسين المنتوج في ظل المنافسة وتغطية المتطلبات التي يحتاجها السوق؛ – زيادة الربحية والإستمرار في التقدم ؛ – التخفيف من حدة البطالة	– ونشاطها الرئيسي يتمثل في صناعة القارورات البلاستيكية من جميع الأحجام ولمختلف الإستعمالات (الغذائية ، التنظيف ، الصيدلة ، التجميل ...) . – تنتج المؤسسة منتوجين صناعة القارورة والغطاء ويباع كلا على حدى.
تعاونية الحبوب والخضر الجافة – ورقــلة –	أنشأت تعاونية الحبوب والخضر الجافة بموجب إعتماد رقم ccl.s sdel/dct/189 الصادر عن ولاية ورقلة بتاريخ: 1980/02/14 .	تعتبر هذه التعاونية شركة مدنية تابعة لمجموعة من المنتجين المتواجدين في منطقة نشاطها وهي تعمل تحت وصاية الديوان الجزائري المهني للحبوب وفق الأمر الرئاسي رقم:23/72 المؤرخ في 1972/06/07 والأمر رقم:106/72.	– الإستلام ، المعالجة ، التخزين ، التحويل ، وتوزيع الحبوب والخضر الجافة ومشتقاتها. – تقديم مساعدات للفلاحين لتسهيل عمليات الإنتاج – المساعدة في تخفيض سعر تكلفة منتوج الحبوب.	يتمثل في تخزين وتسويق الحبوب والخضر الجافة وهو النشاط الرئيسي للتعاونية كما تقوم أيضا بتسويق البذور والأسمدة إلى المنتجين في مجال زراعة الحبوب عن طريق الرش المحوري.

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معلومات المؤسسة

المبحث الثاني: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

يتكون مجتمع البحث من مراجعين داخليين، إطارات محاسبية ومالية وإطارات إدارية، داخل المؤسسات الإقتصادية ،وقد تم اختيار العينة بطريقة منظمة ، حيث تم توزيع **30** استمارة استقصاء، شملت خمس مؤسسات إقتصادية محلية بورقلة وقد وزعت لكل مؤسسة **6** استمارات إستبيان.

وتتمثل الخصائص الديمغرافية للعينة فيمايلي:

المطلب الأول : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس والسن

أولا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

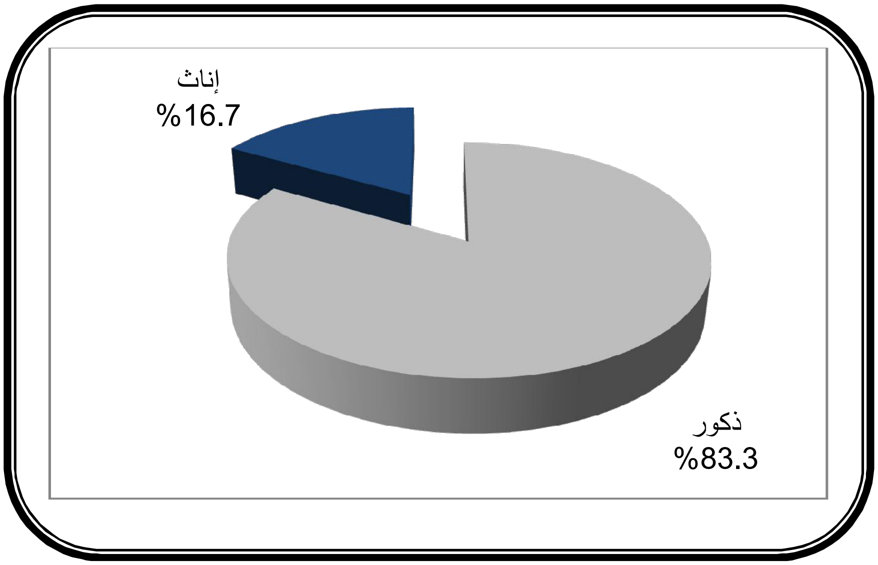
تتكون عينة الدراسة من **30** فردا، منهم **25** ذكرا و **5** إناث، حيث يوضح الشكل أدناه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، إن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور **83.3%** ، في حين قدرت نسبة الإناث بحوالي **16.7%.**

جدول رقم (3-2): توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	**25**	**%83.3**
إناث	**5**	**%16.7**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (3-1): توزع العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

ثانيا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن

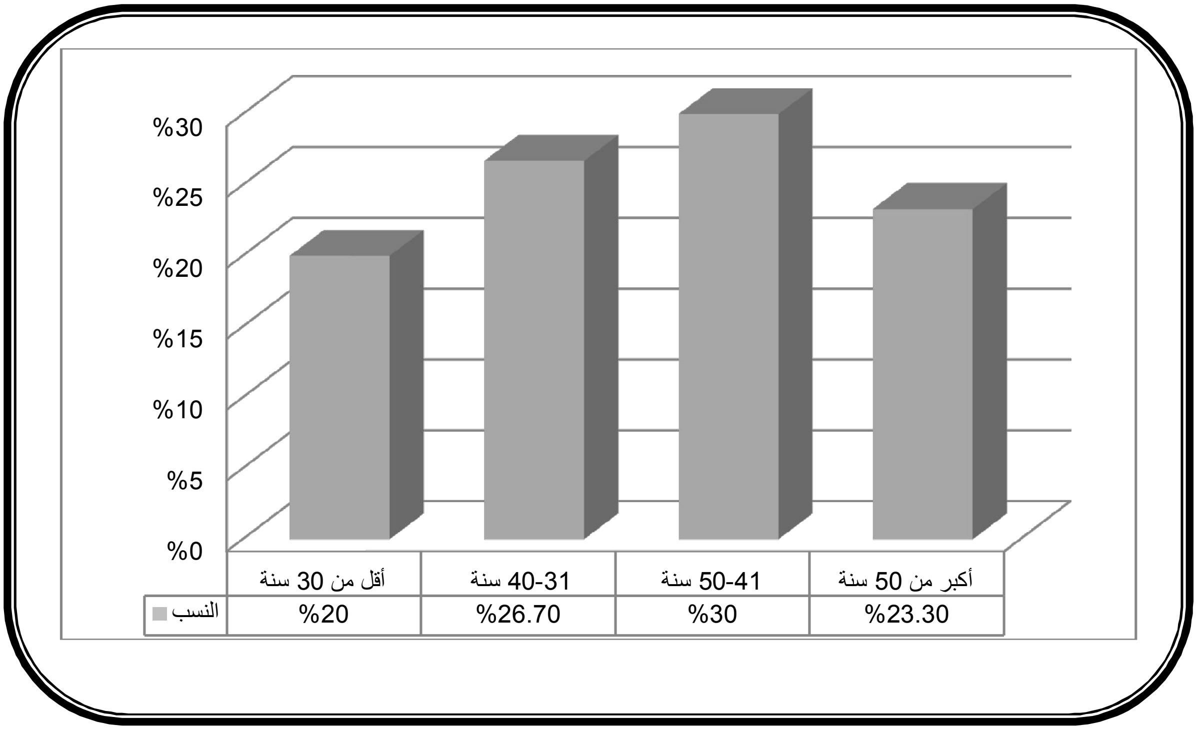
من خلال الجدول رقم **(3-3)** و الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ تباين أعمار أفراد عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة هي الفئة العمرية من **41** سنة إلى **50** سنة بنسبة مئوية **30%** ، تليها الفئة العمرية من **31** إلى **40** سنة بنسبة مئوية **26.7%** ، ثم تأتي الفئة العمرية الفئة الأكبر من **50** سنة بنسبة مئوية **23.3%**، وفي الأخير الفئة العمرية أقل من **30** سنة بنسبة مئوية **20%** ، لذا فإن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة تميل إلى أعمار متقدمة نسبيا في السن أي أن لها خبرة معتبرة في التعامل ميدانيا ، وهذا ما يمكن أن ينعكس إيجابا على نتائج البحث.

جدول رقم (3-3):توزيع العينة حسب السن

العمر	أقل من 30 سنة	31-40 سنة	41-50 سنة	أكبر من 50 سنة	المجمــوع
التكرار	06	08	09	07	30
النسبة	%20	%26.7	%30	%23.3	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (3-2):توزع العينة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

المطلب الثاني : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي والمنصب

أولا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

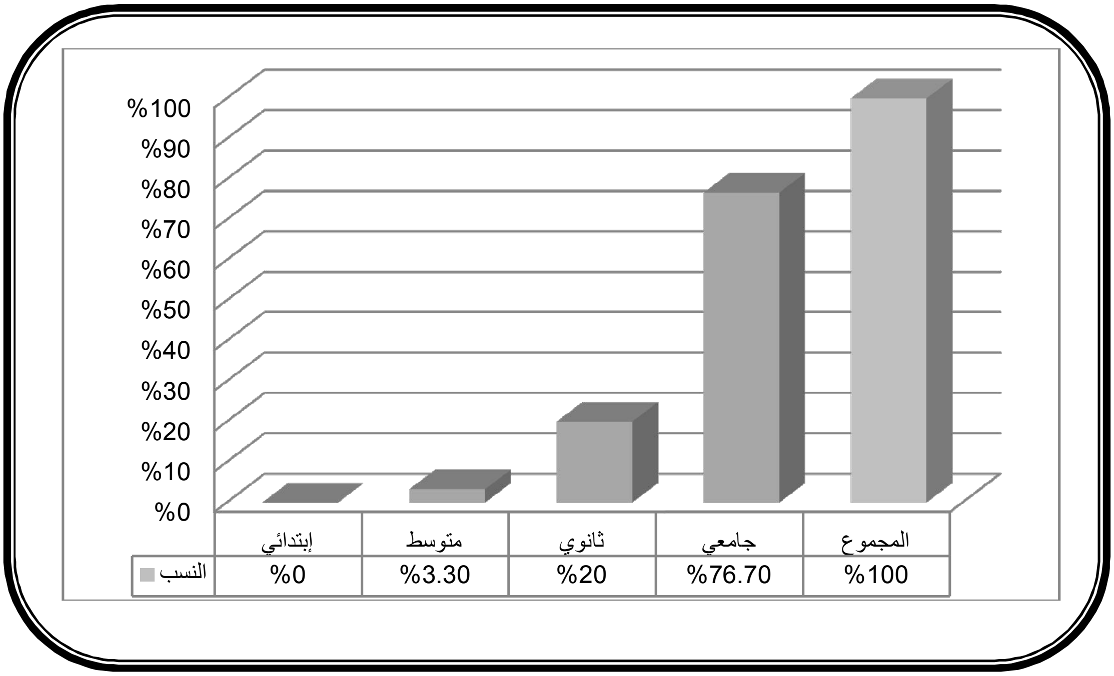
نلاحظ من خلال الجدول**(3-4)**الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسبة حسب متغير المستوى التعليمي أن أغلبية أفراد العينة من مستوى جامعي حيث بلغ عددهم **23** فرد بنسبة مئوية **76.7%** وهي نسبة مرتفعة، في حين بلغت نسبة مستوى الثانوي **20%** ونسبة مستوى المتوسط **03.3%** ، أما نسبة المستوى الإبتدائي فأنعدمت **00%** ، أي أن معظم كل أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

جدول رقم (3-4):توزيع العينة حسب المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة
إبتدائي	00	%00
متوسط	01	%03.3
ثانوي	06	%20
جامعي	23	%76.7
المجمــوع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

الشكل رقم(3-3):توزع العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

ثانيا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المنصب

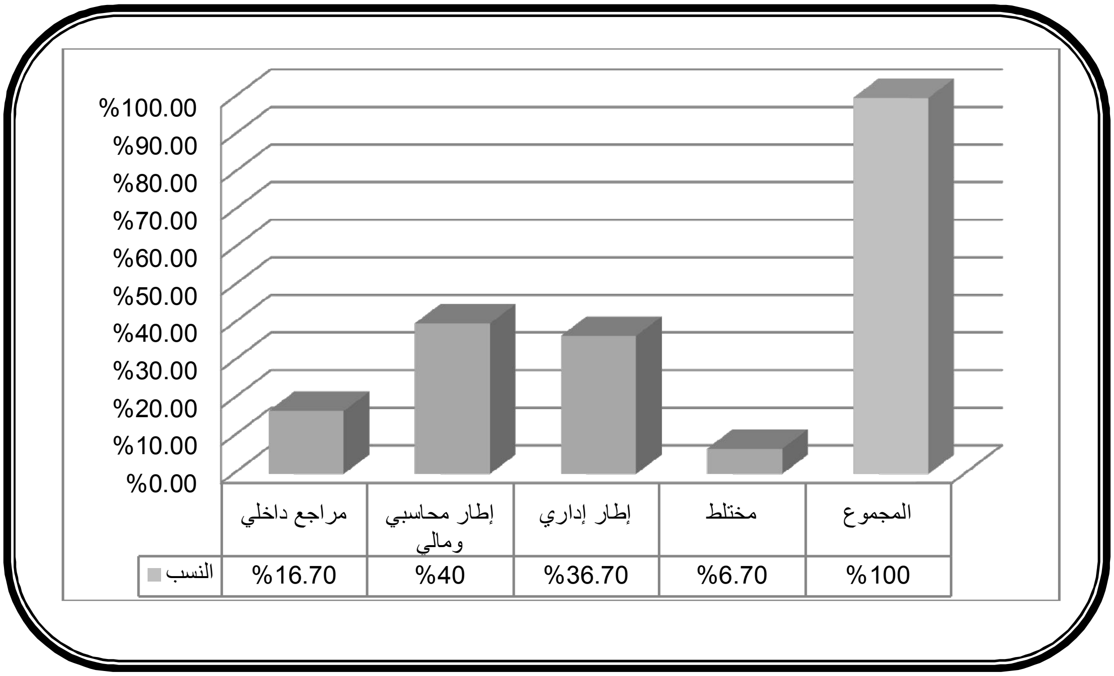
من خلال الجدول رقم **(3-5)** الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المنصب يتضح لنا أن أغلبية أفراد العينة من وظيفة إطار محاسبي ومالي حيث بلغ عددهم **12** فرد بنسبة مئوية **40%** ، وتليها أفراد العينة من وظيفة إطار إداري حيث بلغ عددهم **11** فرد بنسبة مئوية **36.7%** ، في حين بلغت نسبة أفراد العينة من وظيفة مراجع داخلي **16.7%** ، أما نسبة الوظيفة المختلطة بلغت **6.7%**.

جدول رقم (3-5): توزيع العينة حسب المنصب

المنصـــب	التكرار	النسبة
مراجع داخلي	**05**	**%16.7**
إطار محاسبي ومالي	**12**	**%40**
إطار إداري	**11**	**%36.7**
مختـــلط	**02**	**%6.7**
المجمـــوع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

الشكل رقم(3-4): توزع العينة حسب متغير المنصب



المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

المطلب الثالث : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأقـــدمية

– توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأقـــدمية

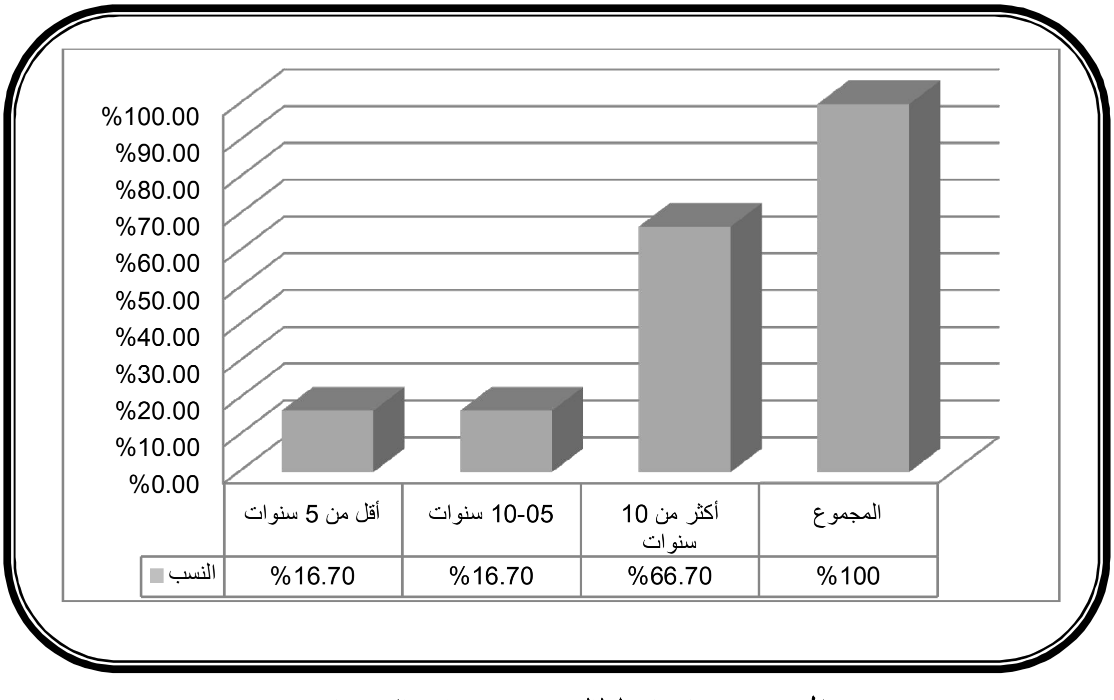
يمثل الجدول رقم **(3-6)** توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة في العمل هم أكثر من **10** سنوات بنسبة مئوية **66.7%** وهي نسبة مهمة جدا إذ من الممكن أن تفضي على الدراسة نوع من الدقة والقرب أكثر من الواقع، ثم تتساوى أفراد العينة الأقل من **5** سنوات مع أفراد العينة من **5** إلى **10** سنوات بنسبة مئوية **16.7%** لكل منهما.

جدول رقم (3-6):توزيع العينة حسب الأقدمية

العمر	أقل من **5** سنوات	**05- 10** سنوات	أكثر من **10** سنوات	**المجمـــوع**
التكرار	**05**	**05**	**20**	**30**
النسبة	**%16.7**	**%16.7**	**%66.7**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

الشكل رقم (3-5):توزع العينة حسب متغير الأقدمية



المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان

في هذا المبحث سنقوم بدراسة وتحليل الإستبيان المقدم لأفراد العينة والمتمثل في مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات المالية داخل المؤسسة الإقتصادية وذلك من خلال تحليل المحاور الأساسية للأسئلة، يتناول المحور الأول حول المراجعة الداخلية داخل المؤسسة الإقتصادية، ويتناول المحور الثاني حول تقييم فاعلية المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار الإداري، أما المحور الثالث يتناول مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار المالي.

المطلب الأول: إجراءات معالجة الإستبيان

بغرض تسيير معالجة الإستبيان تم تحديد مقاييس الإجابات بإستخدام مقياس ليكرت ذي الخامس درجات لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الإستبيان بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة، وأوزان الإجابات على النحو الآتي:

الجدول رقم(3-7): مجالات الإجابة على أسئلة الإستبيان وأوزانها

1	2	3	4	5
غير كاف	كاف	مقبول	جيد جدا	ممتـــاز

المصدر: من إعداد الطالب

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح **Weighted Mean**، ثم نحدد الإتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي:

الجدول رقم (3-8): معايير تحديد الإتجاه

المتوسط المرجح	الرأي
من **1** إلى **1.79**	غير كاف
من **1.80** إلى **2.59**	كاف
من **2.60** إلى **3.39**	مقبول
من **3.40** إلى **4.19**	جيد جدا
من **4.20** إلى **5**	ممتـــاز

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني: تحليل المحور الأول الخاص عن أسئلة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة الإقتصادية

1)- **السؤال الأول: ماطبيعة نشاط الشركة أو المؤسسة**

نلاحظ من خلال النتائج كما هومبين في الجدول رقم**(3-9)** أن أغلبية المؤسسات المعنية نشاطها مختلط وذلك من خلال النسبة المستحوذة **56.7%**، ومن ثم تليها النسبة **26.7%** ذات النشاط الصناعي، أما ذات النشاط التجاري بلغت نسبة **16.7%**، وفي الأخير إنعدمت النسبة ذات النشاط الخدمي.

الجدول رقم(3-9): يوضح طبيعة نشاط المؤسسة

ما طبيعة نشاط الشركة	صناعي	تجاري	خدمات	مختلط	المجمـــوع
التكرار	08	05	00	17	30
النسبة	%26.7	%16.7	%00	%56.7	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

2)- **السؤال الثاني: هل يوجد بالمؤسسة هيئة للمراجعة الداخلية**

من خلال النتائج كما هومبين في الجدول رقم**(3-10)** عبرت نسبة **63.3%** من المستحوذين بوجود هيئة للمراجعة الداخلية، وتأتي النسبة **23.3%** التي عبرت على عدم وجود هيئة للمراجعة الداخلية ، أما النسبة **13.3%** فعبرت أفرادها على عدم علمهم بوجود أو عدم وجود هيئة للمراجعة الداخلية.

الجدول رقم(3-10) :يوضح وجود هيئة للمراجعة الداخلية بالمؤسسة

هل يوجد بالمؤسسة هيئة للمراجعة الداخلية	نعم	لا	لا أعلم	المجمـــوع
التكرار	19	07	04	30
النسبة	%63.3	%23.3	%13.3	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

3)- **السؤال الثالث: هل يوجد بالشركة خريطة تنظيمية بين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة توضح خطوط السلطة والمسؤولية**

وعن السؤال الثالث من المحور الأول فنجد أن جميع الأفراد قد عبروا بوجود خريطة تنظيمية بين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة توضح خطوط السلطة والمسؤولية بنسبة **100%** وهذا كما موضح في الجدول رقم**(3-11)** .

الجدول رقم (3-11):يوضح وجود خريطة تنظيمية بين المستويات الإدارية المختلفة توضح خطوط السلطة والمسؤولية بالمؤسسة

هل يوجد بالشركة خريطة تنظيمية بين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة توضح خطوط السلطة والمسؤولية	نعم	لا	لا أعلم	المجمــوع
التكرار	30	00	00	30
النسبة	%100	%00	%00	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

4)- السؤال الرابع: هل يوجد نظام للمراجعة الداخلية للعمليات المالية

أما السؤال الرابع من المحور الأول فنلاحظ من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم**(3-12)** أن غالبية الأفراد يعبرون على وجود نظام للمراجعة الداخلية للعمليات المالية بنسبة **90%** ، وتأتي النسبة **10%** للأفراد الذي يعبرون على عدم علمهم ، ومع إنعدام النسبة على الأفراد الذين يعبرون على عدم وجود نظام للمراجعة الداخلية للعمليات المالية.

الجدول رقم(3-12) :يوضح وجود نظام للمراجعة الداخلية للعمليات المالية

هل يوجد نظام للمراجعة الداخلية للعمليات المالية	نعم	لا	لا أعلم	المجمــوع
التكرار	27	00	03	30
النسبة	%90	%00	%10	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

5)- السؤال الخامس: هل يتم عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة الداخلية للعمليات المالية

نلاحظ من خلال النتائج كما هومبين في الجدول رقم**(3-13)** أن أغلبية الأفراد يعبرون على عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة الداخلية للعمليات المالية وذلك من خلال النسبة المستحوذة **80%**، ومن ثم تليها النسبة **13.3%** للأفراد الذي يعبرون على عدم علمهم ، أما الأفراد الذين يعبرون على عدم عمل تقارير دورية بنتائج للمراجعة الداخلية للعمليات المالية بلغت نسبة **06.7%**.

الجدول رقم (3-13):يوضح عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة الداخلية للعمليات المالية

هل يتم عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة الداخلية للعمليات المالية	نعم	لا	لا أعلم	المجمــوع
التكرار	24	02	04	30
النسبة	%80	%06.7	%13.3	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

6)- **السؤال السادس: إلى أي مستوى يتم تقديم تقارير المراجعة الداخلية**

نلاحظ من خلال النتائج كما هومبين في الجدول رقم**(3-14)** أن أغلبية الأفراد يعبرون بنسبة **46.7%** في مستوى تقديم تقارير المراجعة الداخلية بشكل مختلط ، وتتساوى النسبة **23.3%** لكلا الأفراد الذي يعبرون في مستوى تقديم تقارير المراجعة الداخلية إلى مدير عام للشركة وإلى مدير عام للشؤون المالية والإدارية ، أما إلى مجلس الإدارة بلغت نسبة **06.7%**، وفي الأخير إنعدمت النسبة إلى آخرين.

الجدول رقم(3-14) :يوضح مستوى تقديم تقارير المراجعة الداخلية

إلى أي مستوى يتم تقديم تقارير المراجعة الداخلية	إلى مجلس الإدارة	إلى مدير عام للشركة	إلى مدير عام للشؤون المالية والإدارية	إلى آخرين	مختلط	المجمــوع
التكرار	02	07	07	00	14	30
النسبة	%06.7	%23.3	%23.3	%00	%46.7	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

7)- **السؤال السابع: ماهي الفترة التي يعد عنها تقرير المراجعة الداخلية**

من خلال النتائج كما هومبين في الجدول رقم**(3-15)** عبرت نسبة **50%** من المستحوذين عن الفترة التي يعد فيها تقرير المراجعة الداخلية بشكل سنوي ، وتأتي النسبة **30%** التي عبرت بشكل مختلط ، أما النسبة **16.7%** فعبرت أفرادها بشكل شهري، وعن النسبة **03.3%** فعبرت أفرادها عند الضرورة، وفي الأخير إنعدمت النسبة على الفترة التي يعد عنها تقرير المراجعة الداخلية لكل من يوميا، أسبوعيا، ونصف سنوي.

الجدول رقم(3-15) :يوضح الفترة التي يعد عنها تقرير المراجعة الداخلية

ماهي الفترة التي يعد عنها تقرير المراجعة الداخلية	التكرار	النسبة
يوميا	00	%00
أسبوعيا	00	%00
شهريا	05	%16.7
نصف سنوي	00	%00
سنوي	15	%50
عند الضرورة	01	%03.3
مختلط	09	%30
المجمـــوع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

8)- السؤال الثامن: هل يتم صياغة تقرير المراجعة الداخلية بطريقة

أما السؤال الثامن من المحور الأول فنلاحظ من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم **(3-16)**أن غالبية الأفراد يعبرون على صياغة تقرير المراجعة الداخلية بطريقة كتابية بنسبة **63.3%**، وتليها النسبة **36.7%** للأفراد الذي يعبرون بأنها كتابية وشفوية ، مع إنعدام النسبة على الأفراد الذين يعبرون على أنها شفوية.

الجدول رقم (3-16): يوضح طريقة صياغة تقرير المراجعة الداخلية

هل يتم صياغة تقرير المراجعة الداخلية بطريقة	كتابية	شفوية	كتابية وشفوية	المجمـــوع
التكرار	19	00	11	30
النسبة	%63.3	%00	%36.7	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

9)- السؤال التاسع: ماهي مختلف أنواع المراجعة الداخلية التي تشمل المؤسسة

وعن السؤال التاسع من المحور الأول فنلاحظ من خلال النتائج كما هومبين في الجدول رقم**(3-17)** عبرت نسبة **76.7%** من المستحوذين عن مختلف أنواع المراجعة الداخلية التي تشمل المؤسسة بشكل مختلط، وتأتي النسبة **16.7%** للأفراد الذين عبروا بأنها مراجعة محاسبية، أما نسبة **06.7%** فهي تعبر على أنها مراجعة مالية، وفي الأخير إنعدمت النسبة والتي تمثلت في المراجعة الجبائية.

الجدول رقم(3-17) :يوضح مختلف أنواع المراجعة الداخلية التي تشمل المؤسسة

ماهي مختلف أنواع المراجعة الداخلية التي تشمل المؤسسة	مراجعة جبائية	مراجعة محاسبية	مراجعة مالية	مختلط	المجمـــوع
التكرار	00	05	02	23	30
النسبة	%00	%16.7	%06.7	%76.7	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

المطلب الثالث: تحليل المحور الثاني الخاص عن أسئلة تقييم فاعلية المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار الإداري

1)- السؤال الأول: هل يتم إتخاذ القرارات بناءا على تقارير المراجعين

من خلال النتائج كما هومبين في الجدول رقم**(3-18)** عبرت نسبة **56.7%** من المستحوذين على إتخاذ القرار يكون إنطلاقا من تقرير المراجع، وتليها النسبة **26.7%** التي عبرت على عدم علمهم ، أما النسبة **16.7%** فعبرت أفرادها على أنه لا يتخذ القرار بناءا على تقرير المراجع.

الجدول رقم(3-18) :يوضح إتخاذ القرارات يستند على تقارير المراجعين

هل يتم إتخاذ القرارات بناءا على تقارير المراجعين	نعم	لا	لا أعلم	المجمـــوع
التكرار	17	05	08	30
النسبة	%56.7	%16.7	%26.7	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

2)- السؤال الثاني: عند إتخاذ قرار تكتيكي أو إستراتيجي يتم الإستعانة (إستشارة) بالمراجعين

نلاحظ من خلال النتائج كما هومبين في الجدول رقم**(3-19)** أنه تساوت أغلبية الأفراد بنسبة **26.7%** الذين يعبرون على الإستعانة وإستشارة المراجعين عند إتخاذ قرار تكتيكي أو إستراتيجي في الحالتين أحيانا وبشكل مختلط ، وتتساوى كذلك النسبة **16.7%** لكلا الأفراد الذي يعبرون عن الحالتين نادرا وعند الضرورة ، وفي الأخير بلغت نسبة الأفراد الذين يعبرون عن حالة دائما **13.3%.**

الجدول رقم (3-19) :يوضح عند إتخاذ قرار تكتيكي أو إستراتيجي يتم الإستعانة بالمراجعين

عند إتخاذ قرار تكتيكي أو إستراتيجي يتم الإستعانة (إستشارة) بالمراجعين	دائما	أحيانا	نادرا	عند الضرورة	مختلط	المجموع
التكرار	04	08	05	05	08	30
النسبة	%13.3	%26.7	%16.7	%16.7	%26.7	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

تحليل الجدول الخاص بتقييم فاعلية المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار الإداري:

ويتضح في الجدول رقم **(3-20)** أن فاعلية المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار الإداري يعتبر مقبول وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط المرجح للإجابات الذي بلغ **2.86** وبإنحراف معياري مقداره **0.67** ويرجع ذلك حسب رأيهم إلى وجود جملة من المؤشرات أهمها تقييم نفعية المراجعة الداخلية الذي بلغ المتوسط المرجح **2.83** وبإنحراف معياري مقداره **1.05** ذات الإتجاه مقبول وكذلك المؤشر حول جودة تقرير المراجعة الداخلية من حيث قابلية التوصيات للتطبيق الذي بلغ المتوسط المرجح **2.83** وبإنحراف معياري مقداره **0.98** ذات الإتجاه مقبول، وفي الأخير أهمية المؤشر حول رغبة المراجعين على المساعدة في إتخاذ القرارات الذي بلغ المتوسط المرجح **2.63** وبإنحراف معياري مقداره **0.88** ذات الإتجاه مقبول.

جدول رقم (3-20) :يوضح تقييم فاعلية المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار الإداري

	غير كاف العدد %	كاف العدد %	مقبول العدد %	جيد جدا العدد %	ممتاز العدد %	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	الإتجاه
3)- ما مدى تقييم نفعية المراجعة الداخلية:	05 16.7	04 13.3	12 40	09 30	00 00	2.83	1.05	مقبول
4)- يعتبر تخطيط المراجعة الداخلية: من حيث ملأئمة الأهداف و تحقيقها	06 20	03 10	12 40	09 30	00 00	2.80	1.09	مقبول
5-أ)- يعد جودة تقرير المراجعة الداخلية : من حيث واقعية عرض النتائج	03 10	07 23.3	12 40	07 23.3	01 3.3	2.86	1.00	مقبول
5-ب)- يعد جودة تقرير المراجعة الداخلية: من حيث دقة النتائج	03 10	09 30	13 43.3	05 16.7	00 00	2.66	0.88	مقبول
5-ج)- يعد جودة تقرير المراجعة الداخلية: من حيث قابلية التوصيات للتطبيق	03 10	08 26.7	10 33.3	09 30	00 00	2.83	0.98	مقبول
5-د)- يعد جودة تقرير المراجعة الداخلية : من حيث وضوح التقرير	02 6.7	05 16.7	09 30	11 36.7	03 10	3.26	1.08	مقبول
6-أ)- يصنف توقيت المراجعة الداخلية في مساهمته لإتخاذ القرار: من حيث توقيت التقرير	05 16.7	09 30	11 36.7	04 13.3	01 3.3	2.56	1.04	كاف
6-ب)- يصنف توقيت المراجعة الداخلية في مساهمته لإتخاذ القرار: من حيث الفترة التي إستغرقتها المراجعة الداخلية	03 10	05 16.7	10 33.3	10 33.3	02 6.7	3.10	1.09	مقبول
7)- يعتبر تشاور المراجعين و النقاش حول النتائج والتوصيات :	02 6.7	06 20	10 33.3	12 40	00 00	3.06	0.94	مقبول
8)- تعتبر رغبة المراجعين على المساعدة في إتخاذ القرارات :	03 10	10 33.3	12 40	05 16.7	00 00	2.63	0.88	مقبول
فاعلية المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار الإداري	—	—	—	—	—	**2.86**	**0.67**	**مقبول**

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

المطلب الرابع: تحليل المحور الثالث الخاص عن أسئلة مساهمة المراجعـــة الداخلية في إتخاذ القرار المالي

يعرض لنا الجدول رقم **(3-21)**رأي أفراد العينة فيما إذا كان هناك مساهمة للمراجعة الداخلية في إتخاذ القرار المالي، فمن خلال قيمة المتوسط المرجح الذي يساوي **2.34** وإنحراف معياري يقدر ب **0.86** يتبين لنا أن مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار المالي يعتبر كاف حسب رأي أفراد العينة، وهذا راجع حسب رأيهم إلى الآتي:

I) قـــرارات الإستثمـــار:

- يتم إستشارة المراجع الداخلي عند إتخاذ قرار إقتناء أو تنازل عن الإستثمار بشكل كاف؛
- يتم دراسة المخاطر المحتملة والعائد المتوقع للإستثمار بناءا على توصيات ونتائج المراجع الداخلي بشكل كاف؛
- يتم إستشارة المراجع الداخلي في إعداد و دراسة الجدوى الإقتصادية للمشاريع الإستثمارية بشكل مقبول؛

فيتضح لنا أن مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار الإستثماري يعتبر كاف وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط المرجح للإجابات الذي بلغ **2.37** وبإنحراف معياري مقداره **0.97**.

II) قـــرارات التمويـــل:

- يتم تحديد مصادر التمويل إنطلاقا من تقرير المراجع الداخلي بشكل كاف؛
- يتم الإستعانة بالمراجع الداخلي عند قيام الشركة بالإستدانة بشكل كاف؛
- بناءا على تقرير المراجع الداخلي يتم الإختيار والمفاضلة بين التمويل طويل الأجل والتمويل قصير الأجل بشكل كاف؛
- يتم إستشارة المراجع الداخلي في التنبؤ بالإفلاس ومخاطر التعثر المالي بشكل كاف؛

فيتبين لنا أن مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار التمويلي يعتبر كاف وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط المرجح للإجابات الذي بلغ **2.26** وبإنحراف معياري مقداره **0.86**.

III) قـــرارات توزيع الأرباح:

- يساهم تقرير المراجع الداخلي على سياسات توزيع الأرباح بشكل مقبول؛
- يؤثر تقرير المراجعة الداخلية على قيمة المؤسسة بشكل كاف؛
- يؤثر تقرير المراجعة الداخلية على قرارات مجلس الإدارة في التعامل مع الأرباح عند توزيعها بشكل كاف؛
- يؤثر تقرير المراجعة الداخلية على أسعار أسهم المؤسسة بشكل كاف؛

فيتضح لنا أن مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ قرار توزيع الأرباح يعتبر كاف وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط المرجح للإجابات الذي بلغ **2.40** وبإنحراف معياري مقداره **1.00**.

جدول رقم (3-21) :يوضح مساهمة المراجعـــة الداخلية في إتخاذ القرار المالي

العبارة	غير كاف	كاف	مقبول	جيد جدا	ممتاز	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	الإتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
I) قـــرارات الإستثمـــار:	—	—	—	—	—	—	—	—
يتم إستشارة المراجع الداخلي عند إتخاذ قرار إقتناء إستثمار بشكل:	09	08	09	04	00	2.26	1.04	كاف
	30	26.7	30	13.3	00			
يتم دراسة المخاطر المحتملة والعائد المتوقع للإستثمار بناءا على توصيات ونتائج المراجع الداخلي بشكل:	08	05	12	05	00	2.46	1.07	كاف
	26.7	16.7	40	16.7	00			
يتم إستشارة المراجع الداخلي في حالة إتخاذ قرار التنازل عن الإستثمار بشكل:	11	07	11	00	01	2.10	1.02	كاف
	36.7	23.7	36.7	00	3.3			
يتم إستشارة المراجع الداخلي في إعداد و دراسة الجدوى الإقتصادية للمشاريع الإستثمارية بشكل	08	04	09	08	01	2.66	1.24	مقبول
	26.7	13.3	30	26.7	3.3			
مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ قرارات الإستثمار	—	—	—	—	—	2.37	0.97	كاف
II) قـــرارات التمويـــل:	—	—	—	—	—	—	—	—
يتم تحديد مصادر التمويل إنطلاقا من تقرير المراجع الداخلي بشكل:	07	07	13	03	00	2.40	0.96	كاف
	23.3	23.3	43.3	10	00			
يتم الإستعانة بالمراجع الداخلي عند قيام الشركة بالإستدانة بشكل :	06	11	08	04	01	2.43	1.07	كاف
	20	36.7	26.7	13.3	3.3			
بناءا على تقرير المراجع الداخلي يتم الإختيار والمفاضلة بين التمويل طويل الأجل والتمويل قصير الأجل بشكل:	10	07	11	01	01	2.20	1.06	كاف
	33.3	23.3	36.7	3.3	3.3			
يتم إستشارة المراجع الداخلي في التنبؤ بالإفلاس ومخاطر التعثر المالي بشكل:	12	08	08	01	01	2.03	1.06	كاف
	40	26.7	26.7	3.3	3.3			
مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ قرارات التمويل	—	—	—	—	—	2.26	0.86	كاف
III) قـــرارات توزيع الأرباح:	—	—	—	—	—	—	—	—
يساهم تقرير المراجع الداخلي على سياسات توزيع الأرباح بشكل:	09	04	07	06	04	2.73	1.43	مقبول
	30	13.3	23.3	20	13.3			

يؤثر تقرير المراجعة الداخلية على قيمة المؤسسة بشكل:	10	09	04	07	00	2.26	1.17	كاف
	33.3	30	13.3	23.3	00			
يؤثر تقرير المراجعة الداخلية على قرارات مجلس الإدارة في التعامل مع الأرباح عند توزيعها بشكل:	09	07	07	06	01	2.43	1.22	كاف
	30	23.3	23.3	20	3.3			
يؤثر تقرير المراجعة الداخلية على أسعار أسهم المؤسسة بشكل:	11	08	07	03	01	2.16	1.14	كاف
	36.7	26.7	23.3	10	3.3			
مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ قرارات توزيع الأرباح	—	—	—	—	—	2.40	1.00	كاف
مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار المالي	—	—	—	—	—	**2.34**	**0.86**	**كاف**

المصدر: من إعداد الطالب حسب نتائج الاستبيان

خلاصة الفصـــل

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات الإدارية والمالية لعينة من المؤسسات الإقتصادية، وهذا من وجهة نظر أفراد العينة من مراجع داخلي وإطار محاسبي ومالي وإطار إداري، ومن خلال الدراسة والتحليل لهذه الآراء نستنتج مايلي:

1)- تشير أهم نتائج الإستبيان الخاص عن أسئلة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة الإقتصادية إلى الآتي:

- هناك خريطة تنظيمية بين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة توضح خطوط السلطة والمسؤولية؛
- وجود نظام للمراجعة الداخلية للعمليات المالية؛
- عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة الداخلية للعمليات المالية؛
- طريقة صياغة تقرير المراجعة الداخلية كتابي وشفوي؛
- تشمل المراجعة الداخلية كل من المراجعة الجبائية والمحاسبية والمراجعة المالية.

2)- تشير أهم نتائج الإستبيان الخاص عن أسئلة فاعلية المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار الإداري إلى الآتي :

- يتم إتخاذ القرارت بناءا عل تقارير المراجعين؛
- يعتبر تخطيط المراجعة الداخلية من حيث ملأئمة الأهداف و تحقيقها مقبول؛
- يعد جودة تقرير المراجعة الداخلية من حيث قابلية التوصيات للتطبيق مقبول؛
- يصنف توقيت المراجعة الداخلية في مساهمته لإتخاذ القرار من حيث توقيت التقرير مقبول؛
- تعتبر رغبة المراجعين على المساعدة في إتخاذ القرارات مقبولة.

3)- تشير أهم نتائج الإستبيان الخاص عن أسئلة مساهمة المراجعـــة الداخلية في إتخاذ القرار المالي إلى الآتي:

من حيث قرارات الإستثمار :

- يتم إستشارة المراجع الداخلي عند إتخاذ قرار إقتناء أو تنازل عن الإستثمار بشكل كاف؛
- يتم دراسة المخاطر المحتملة والعائد المتوقع للإستثمار بناءا على توصيات المراجع الداخلي بشكل كاف؛
- يتم إستشارة المراجع الداخلي في إعداد و دراسة الجدوى الإقتصادية للمشاريع الإستثمارية بشكل مقبول.

من حيث قرارات التمويل:

- يتم تحديد مصادر التمويل إنطلاقا من تقرير المراجع الداخلي بشكل كاف؛
- يتم الإستعانة بالمراجع الداخلي عند قيام الشركة بالإستدانة بشكل كاف؛
- يتم إستشارة المراجع الداخلي في التنبؤ بالإفلاس ومخاطر التعثر المالي بشكل كاف.

من حيث قرارات توزيع الأرباح:

- يؤثر تقرير المراجعة الداخلية على قيمة المؤسسة بشكل كاف؛
- يؤثر تقرير المراجعة الداخلية على قرارات مجلس الإدارة في التعامل مع الأرباح عند توزيعها بشكل كاف؛
- يؤثر تقرير المراجعة الداخلية على أسعار أسهم المؤسسة بشكل كاف.

مقدمة الفصـــل:

تعتبر عملية إتخاذ القرارات جوهر الإدارة لما لها من أهمية وشمولها لكل المستويات التنظيمية في الشركة، ولقد إختلفت نظريات إتخاذ القرار نظرا لإختلاف المداخل المنتهجة، وتعد ملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، ويعتبر القرار حلقة رئيسية في العملية الإدارية بحيث لا تتكامل بدونه،كما أن إتخاذ القرارات لا يقتصر على مستوى إداري دون آخر، بل تشمل كل المستويات الإدارية.

ويعد النجاح في الممارسة الصحيحة للعملية الإدارية بما في ذلك إتخاذ القرارات بأساليب رشيدة من الأمور الحيوية والحرجة في أي منظمة سواء كانت تعمل في الإنتاج أو التصنيع بكافة المجالات والخدمات بجميع أنواعها، كما تتحدد فعالية المنظمات بقدرتها على الممارسة الصحيحة لعناصر العملية الإدارية و جميع أنشطتها بما في ذلك إتخاذ القرارات من ناحية ، وعلى قدرتها لتفهم وإستيعاب البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة والتعامل الجيد معها من ناحية أخرى.

كما أصبح مصطلح إتخاذ القرارات المالية في أحيان كثيرة مرادفا لعمل ونشاط الإدارة باعتبار عملية إتخاذ القرارات عنصرا أساسيا وجوهريا للقيام بالوظائف الإدارية من تخطيط، تنظيم، توجيه ورقابة.

ولإلقاء الضوء على عملية إتخاذ القرارات الإدارية والمالية والإلمام بعناصر هذا الفصل قمنا بتقسيمه إلى أربع مباحث هي على النحو التالي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول القرارات الإدارية ؛

المبحث الثاني: ماهية عملية الإتخاذ القرار الإداري ؛

المبحث الثالث: ميكانيزمات عملية إتخاذ القرار ؛

المبحث الرابع: القرارات المـــالية .

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول القـــرارات الإدارية

سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم عموميات حول القرارات الإدارية، نستهلها بالتطرق في المطلب الأول لمفهوم ومتطلبات القرار الإداري، تليها أنواع القرارات الإدارية في المطلب الثاني، وسنتطرق إلى أركان القرار الإداري والعوامل المؤثرة فيه في المطلب الثالث، أما المطلب الرابع سنتناول أهمية القرار الإداري.

المطلب الأول: مفهوم ومتطلبات القـــرار الإداري

أولا : مفهوم القرار الإداري

1) تعريف القرار لغة :

قرر بمعنى سكن واطمأن ، وقرر الأمر بمعنى رضي عنه وأمضاه ، وتقرر الأمر بمعنى نبث واستقر، والقرار هو ما انتهى الأمر إليه.

2) تعريف القرار اصطلاحا :

لقد تعددت التعاريف التي قدمها كتاب ومنظرو الإدارة و أن تشابهت في الكثير من النواحي ويمكن عرضها فيما يلي :

- القرار هو عملية اختيار بين مجموعة من البدائل للتوصل إلى البديل المناسب بشان مسألة أو موضوع معين .
- هو عملية اختيار بديل واحد من بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية والموارد المتاحة للشركة[1] .
- القرار هو الاختيار الذي يقوم به المسؤول بين عدد من البدائل لتحقيق هدف أو أهداف محددة مصحوبا بتحديد إجراءات التنفيذ[2].
- القرار هو إختيار بديل من البدائل الكثيرة الممكنة لأجل الوصول إلى هدف، حل مشكل، إنتهاز فرصة[3].
- القرار هو الإختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة وإختيار الحل الأمثل من بينها[4].

---

[1] – محمد حافظ حجازي , **دعم القرارات في المنظمات** , دار الوفاء للطباعة والنشر ,الاسكندرية 2006 ص 105.

[2] – عبد الغني بسيوني عبد الله ، **أصول علم الإدارة العامة** ، بيروت، الدار الجامعي، 1996 ص 288.

[3] - Jean François dhenin , Bregitte Fournie, "50 Thèmes d'initiation à l'économie d'entreprise" , édition Breal , Paris, 1998.p175.

[4] – إبراهيم عبد العزيز شيحا، **أصول الإدارة العامة** ، دار المعارف، الإسكندرية, 2001 ص 341.

* من التعاريف السابقة وغيرها من تعاريف لعلماء الإدارة ، نجد أن جميعها يتفق على أن جوهرها هو الاختيار مبنية على أساس عدد من المعايير أو القيم التي تحقق أفضل نتائج .

- أما **القـــرار الرشيد:** فهو القرار المبني على أساس عدد من الحقائق والأساليب العلمية ، وأحكام العقل والتفكير به ، بما يجعله أفضل ما يحقق الغرض الذي اتخذ من اجله في وقت معين و وفقا لظروف معينة [1].

تعريف القـــرار السليم :

هو القرار الذي لا يخالف القانون ، ويكون واضحا ومفهوما بشكله ومحتواه ، وتكون محاسنه أكثر من مساوئه ، وقادرا على إقناع الذين يقومون بتنفيذه [2].

ثانيا: متطلبات القـــرار الإداري

يتخذ المدير قرارا ما لحل مشكلة معينة في حالة توافر المتطلبات التالية[3] :

-و يعني اختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة؛

-وجود حاجة في التنظيم بإحداث التغيير لمعالجة المسائل و المشكلات الإدارية القائمة و كذلك المناخ التنظيمي الملائم لذلك و خاصة من ناحية إقناع الأطراف التي تتأثر بأحداث التغيير داخل المؤسسة و خارجها؛

-تحديد درجة التغيير المطلوب إحداثها و التي غالبا ما تؤثر على مصالح العاملين في المؤسسة و طموحاتهم و توقعاتهم المستقبلية؛

-ضرورة تعريف المشكلة التي تتطلب إحداث التغيير، و هذا يتطلب فن و مهارة خاصة في التحليل و المشكلة تكون صعوبة أو قيد على الحل؛

-وجود أكثر من بديل يمكن اختيار البديل الأفضل من بينها و تمثل البدائل حلولا للمشكلة موضوع اتخاذ القرار.

المطلب الثاني: أنواع القـــرارات الإدارية

أولا: القـــرارات الفردية

وهي عادة قرارات بسيطة وروتينية ، يتم اتخاذها في معظم الأحيان لإشباع رغبات وسد حاجيات الفرد ، وهذه عادة تكون في مركز شخص الدير نفسه دون مشاركة احد من حوله ، ويطلق عليها "نظرية الفرد " ، وهذا يتم في حالات تكون المشكلة تتطلب حلا سريعا وعاجلا ، ا وان يكون الذين من حول المدير موظفين ليسوا على درجة كفاءة عالية ، أو في الحالات العادية عندما يكون القرار ليس فيه أية خطورة على الشركة ،وهنا تبرز أهمية خبرة وقدرة المدير في مواجهة واتخاذ القرارات الفردية [4].

---

[1] – جميل جودت أبو العينين, **أصول الإدارة من القرآن والسنة** ، دار ومكتبة الهلال , بيروت ,2002 ص 73.

[2] – علي حسين , **إتخاذ القرارات الإدارية** , الدار الجامعية , الإسكندرية 2007 ص 17.

[3] – سميرة بيالة , **المدير وعملية إتخاذ القرار في إطار إدارة المؤسسة** , مذكرة ماجستير , جامعة الجزائر , الجزائر 2004/2003 ص126.

[4] – علي حسين , مرجع سبق ذكره ، ص 18.

ومن أهم الأسباب التي تبرر الأسلوب الفردي في اتخاذ القرارات ما يلي [1] :

- زيادة درجة خطورة أو سرية القرار .
- قيود الوقت المفروضة على المدير والتي تحول دون مشاركة الآخرين والظروف الطارئة .
- عدم توفر الجماعة التي يمكن مشاركتها في عملية اتخاذ القرار .
- عدم توفر الكفاءات والخبرة الكافية لدى أفراد الجماعة لتحقيق فاعلية المشاركة .

ثانيا: القـــرارت الجماعية

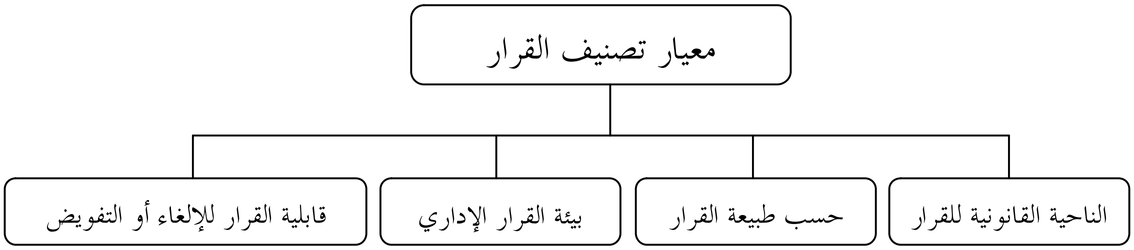
وهنا تتم مشاركة في صنع القرار بالإضافة إلى المدير أشخاص آخرون ، وهذا النوع من القرارات في حالة تعقيد المشكلة وحاجتها إلى أكثر من جهة للمشاركة بها[2] .

ومن أهم مزايا المترتبة على إتباع الأسلوب الجماعي هي [3] :

- الاستفادة من الآراء المتخصصة في المجالات متنوعة يتطلبها القرار.
- تحقيق المشاركة في التفكير في البدائل .
- تنمية المرؤوسين أو لأعضاء الجماعة فيه .
- كسب التأثير والدعم للقرار عند التنفيذ بسبب مشاركة الجماعة فيه .

*وهناك تقسيمات أخرى للقرار الذي يتخذ حسب المركز الإداري وصلاحيات متخذه والبيئة التي اتخذ فيها ونتيجة هذه الاختلافات يتم تصنيف القرارات إلى أنواع عديدة حسب المعايير كما بينه الشكل رقم **(2-1)** :

الشكل رقم(2-1) :معايير تصنيف القرارت



المصـــدر : محمد الصيرفي, السلوك الإداري , دار الوفاء للطباعة والنشر ,الاسكندرية **2007**ص **110**.

---

[1] – ثابت عبد الرحمان إدريس , **إدارة الأعمال, نظريات ونماذج وتطبيقات** , الدار الجامعية , الإسكندرية 2007 ص 265.

[2] – علي حسين , مرجع سبق ذكره ، ص 18.

[3] – ثابت عبد الرحمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 266.

1) الناحيــة القــانونية : وتنقسم القرارات وفق هذا المعيار إلى مايلي[1] :

* مدى القرار وعموميته : ويتضمن ما يلي :

– القرار التنظيمي المتعلق بالقواعد العامة الملزمة التي تطبق على عدد غير محدد من الناس كاللوائح التنظيمية والسلطات والسياسات في المؤسسة .

– القرار الفردي المتعلق بمخاطبة فرد محدد كقرار التعيين .

* تكوين القرار : ويتضمن ما يلي :

– قرارات بسيطة : لها كيان مستقل واثر قانوني سريع (تعيين موظف أو مكافئته) .

– قرارات مركبة : تتألف من عملية قانونية تتم مراحل عديدة (إجراء مناقصة أو مزاد) .

* اثر القرار على لأفراد :

– قرارات ملزمة (الأوامر الإدارية).

– قرارات لا تحمل صفة الإلزام (النشرات والتعليمات التي توضح إجراءات العمل) .

2) حسب طبيعة القــرار : تنقسم القرارات وفق هذا المعيار إلى نوعين [2]:

القرارات الرئيسة والقرارات الروتينية :

فالقرارات الرئيسية تتطلب إجراءات كثيرة قبل اتخاذها لمعالجة المشكلات التي لا تتكرر باستمرار وتكون قرارات إستراتيجية مثلا موقع المشروع أو طريقة الإنتاج .

أما القرارات الروتينية فهي متكررة باستمرار وتتخذ لتعالج الأعمال المتكررة مثل الرقابة على جدولة الإنتاج .

3) بيئة القــرار الإداري :

وتنقسم القرارات وفق هذا المعيار إلى ما يلي :

* قرارات تبعا لدرجة التأكد .

* قرارات تبعا لدرجة عدم التأكد .

* قرارات تبعا لدرجة المخاطرة .

– قابلية القرار لإلغاء أو التعويض : ويمكن تقسيمها إلى :

– قرارات قابلة لإلغاء والتعويض (قرارات الفصل أو العقوبة) .

– قرارات غير قابلة للإلغاء (الأعمال التنظيمية التي يصدرها مجلس الإدارة) .

---

[1] – محمد الصيرفي, **السلوك الإداري** , دار الوفاء للطباعة والنشر ,الاسكندرية 2007ص 15-16.

[2] – طارق المجذوب , **الإدارة العامة** ,منشورات الحلبي الحقوقية ,بيروت 2003, ص16.

وهناك تصنيفات أخرى :

– قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية (تخطيط ، تنظيم ، توجيه ، رقابة) .

– قرارات تتعلق بالإنتاج وحجمه وأسلوبه ونوعه (حجم الإنتاج ، حجم المصنع ، موقعه وطرق الإنتاج...).

– قرارات متعلقة بالتسويق (تحديد الأسواق ، تغليف المنتجات ، العلامة تجارية ، السعر ....).

– قرارات متعلقة بالتمويل (الهيكلي المالي ، توزيع الأرباح ، خطط إعادة التمويل ، التصفية..).

– قرارات الأفراد (الاختيار ، التدريب ، تحليل العمل وتقييمه ، أسس دفع الأجور ...).

4) التصنيف الشكلي للقـــرارات : وتنقسم إلى :

القرارات الإستراتيجية والقرارات الروتينية : فالقرارات الإستراتيجية تعالج مشاكل معقدة ، فهي غير متكررة باستمرار ، وهي ذات الطابع استراتيجي ، بحيث تستلزم عناية فائقة واهتماما كبيرا ، وتتميز هذه القرارات بان لها صفة الدوام ويكون الالتزام بها طويل نسبيا ، وان أي خطأ أو قصور فيها يؤثر على انتظام المؤسسة ، ويتسبب في خسائر كبيرة ، أما القرارات الروتينية فهي قرارات تتكرر باستمرار وتظهر عادة في نطاق الكتابية وغير الفنية ، ويكون لها أسلوب وإجراءات معينة لمعالجتها وهي لا تحتاج جهدا ذهنيا كبيرا لاتخاذها[1] .

5) ومن حيث المضمـــون : وهو عملية تصنيف القرارات حسب طبيعة المشكلة التي يقوم القرار على معالجتها ، فهل هي مشكلة اقتصادية ، سياسية ، إدارية، قانونية ، أو اجتماعية[2] .

6) ومن حيث طرف اتخاذه : فرد أو جماعة ، وهل هو موجه نحو فرد أو جماعة .

7) تصنيف Igor Ansoff للقـــرارات :

– قرارات إستراتيجية .

– قرارات إدارية : مثل قرارات تتعلق بتنظيم انقسام المؤسسة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية أو تنظيم مصادر المؤسسة .

– قرارات تشغيلية : مثل قرارات تتعلق .بميزانيات المؤسسة ، أو تتعلق بتسهيل الإنتاج والمهم هنا أن هذه القرارات مكملة الواحدة للأخرى ، إذ أن هناك ترابط كبير بين هذه الأنواع من القرارات بعضها بالبعض ، وإنه من الضروري التميز بين القرارات ، وان على المدير أن يعرف أن كان القرار الذي هو بصدده استراتيجيا أو تكتيكيا[3] .

[1] – علي حسين , مرجع سبق ذكره ، ص 501-502.

[2] – نفس المرجع السابق، ص 17.

[3] – جمال الدين لعويسات , **الإدارة وعملية إتخاذ القرار** , دار هومة للطباعة والنشر , الجزائر 2005 ص28.

المطلب الثالث: أركـــان القـــرار الإداري والعوامـــل المؤثرة فيه

أولا: أركـــان القـــرار الإداري

هناك مجموعة من العناصر التي تشكل أركان القرار الإداري وهي :

1) المشاكل :

لا بد من وجود مشكلة لإصدار قرار وهذه المشاكل ثلاثة أنواع وهي [1]:

- المشاكل المعروفة : وهذا يعني أن هناك معلومات يمكن الوصول إليها ، ولكن تحتاج إلى جهد وربما تكون كاملة ، بل ناقصة .

- المشاكل المعروفة جيدا : وهي أسهل المشاكل ، حيث تكون البدائل معروفة والمعلومات عنها كاملة وحالات الطبيعية ومعروفة ثابتة .

- المشاكل الغامضة : وهي المشاكل التي لا يوجد أية معلومات عنها وصعب الحصول على معلومات وحالات الطبيعية غير معروفة .

2) وجود بدائل (Alternatives) : عندما يكون هنا بديل واحد أو طريق من سلوكه نكون مجبرين ، وبالتالي فلا وجود لقرار هنا[2] .

3) حرية الاختيار (Choix Libre): أن وجود البدائل وحده لا يكفي ، بل لا بد من وجود حرية في اختيار أي منها ، وإذا لم توجد هذه الحرية فنكون مجبرين على اختيار بديل نعين وأيضا لن يكون هذا القرار[3].

4) وجود هدف (Objectives) : أن لكل قرار هدف نسعى لتحقيقه ، وعادة ما يرتبط القرار بظهور مشاكل أو أداء غير مرضي ، لذلك تحاول الإدارة حل المشكلة بهدف التحسين الوضع القائم وتطويره ، وان حل المشكلة يعني تشخيصها واتخاذ الإجراء المناسب لحلها ويأتي هذا الحل عادة في إطار صناعة قرار مناسب ومن ثم لاتخاذه وتنفيذه [4].

5) بيئة القـــرار : وهو الجو الذي يتم فيه اتخاذ القرار ، وما يتضمنه الجو من اعتبارات منها :

- شخصية متخذ القرار .
- القرارات السابقة .
- الظروف المحيطة باتخاذ القرار (التأكد ، عدم التأكد، المخاطرة) .
- المتغيرات التي لا يستطيع متخذ القرار التحكم بها ، كالمتغيرات البيئية والاجتماعية والسياسية وغيرها .

---

[1] - علي حسين , مرجع سبق ذكره ، ص 19.

[2] - طاهر محسن منصور الغالبي ,صالح مهدي منصور العامري , **الإدارة والأعمال** ، دار وائل للنشر والتوزيع, عمان 2007 ص 298.

[3] - نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

[4] - نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

وهناك أركان أخرى يحددها رجال القانون بحيث لا تصلح القرارات إلا بها وهي [1]:

- ركن السبب : (لماذا يتخذ القرار ؟) .
- ركن الإفصاح عن الإدارة في الشكل القانوني :(كيف يتخذ القرار؟) .
- ركن الاختصاص : (من يتخذ القرار ؟) .
- ركن المحل : (من يتأثر بالقرار ؟) .
- ركن الغاية والغرض : (لمصلحة من يتخذ القرار؟) .

ثانيا: العوامـــل المؤثرة على القـــرار الإداري

يتأثر القرار بالكثير من العوامل والمتغيرات من أهمها[2] :

- عوامل تتعلق بالإدارة : طبيعتها ، أهدافها ، تنظيمها ، سياستها ، ظروفها ومناخها التنظيمي ، إمكانياتها المادية والبشرية ...الخ .
- عوامل تتعلق بالإطارات البشرية المتوفرة لتنفيذ والمتابعة : طبيعتهم ، خبراتهم ، اتجاهاتهم ، انتماءاتهم ، ولائهم للشركة ...الخ.
- عوامل تتعلق بالمشكلة : الوضوح ، التحديد ، الواقعية ...الخ .
- عوامل تتعلق بدرجة توفر المعلومات المطلوبة والموارد اللازمة للتنفيذ : ميزانية ، أفراد ، أجهزة ، تكنولوجيا ...الخ.
- نوع القرار وأهميته وطبيعة الموضوع الذي يتناوله .
- الفترة الزمنية المتاحة لاتخاذ القرار .
- مدى ملائمة الظروف البيئية الداخلية والخارجية : الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ....الخ ، وما يترتب عنها من ضغوط على المدير أو متخذ القرار
- درجة تكرار القرار ودرجة تأثيرها .
- دور شخصية المدير في القرار : علاقة القرارات بالشخصية التي يتمتع بها متخذ القرار ومردها أشياء كثيرة منها مدى إدراك متخذ القرار للموقف ، خبرته في العمل الذي يمارسه ، قوة شخصيته في التعامل مع الأفراد ومواجهة المشاكل ، المواقف والميول والاتجاهات والانفعالات وغيرها من العوامل المؤثرة ، وقد أثبتت الدراسات أن الشخصية القوية اقدر من غيرها على اتخاذ القرارات الصحيحة[3] .

---

[1] – ربحي مصطفى عليان , **أسس الإدارة المعاصرة** , دار صفا للنشر والتوزيع , عمان 2007 ص 71.

[2] – نفس المرجع السابق، ص70.

[3] – أحمد محمد المصري , **الإدارة الحديثة** , دار الفتح للتجليد الفني , الإسكندرية ,2008 ص 230.

بالإضافة إلى ذلك ، فهناك عوامل أخرى مؤثرة على متخذ القرار مثل الجماعات ، العائلة ، القيم ، العادات ....الخ[1] .

– تأثير حالات اتخاذ القرار : وهي الظروف البيئية المحيطة بالقرار وهي :

– حالة التأكد .

– حالة المخاطرة .

– حالة عدم تأكد .

المطلب الرابع: أهميـــة القـــرار الإداري

يعد القرار جوهر العملية الإدارية ووسيلتها الأساسية في تحقيق أهداف المنظمة ، كما أن عملية إتخاذ القرار تساهم بشكل أساسي في تمكين المنظمة من مواصلة أنشطتها الإدارية بكفاءة وفعالية.

أولا: إتخـــاذ القـــرار والتنظيم

ترتبط عملية إتخاذ القرار بالتنظيم من زوايا متعددة، أهمها الهيكل التنظيمي والإجراءات التنظيمية وطبيعة العلاقات بين العاملين وتقييم العمل ...الخ، فالتنظيم الإداري يؤثر في عملية إتخاذ القرار من خلال تقسيم العمل وتحديد القواعد والإجراءات المفصلة التي تحكم سير العمل، وتشمل عملية إتخاذ القرارات جميع أجزاء التنظيم والعمل على تحقيق تنمية وتدريب العاملين فكل هذه العناصر تؤثر في عملية إتخاذ القرار، ومن هنا تتضح أن أهمية وطبيعة عملية إتخاذ القرار تختلف تبعا لاختلاف التنظيم وشكله، ودرجة اللامركزية التي يؤخذ بها.

فاختلاف التنظيمات يؤثر في طبيعة وأهمية القرارات التي يتخذها أصحاب القرار، وهكذا يتضح حد الإرتباط بين عملية إتخاذ القرار والتنظيم، فيتأثر كل من هذين الأخيرين بالآخر ولعل أهمية هذا الإرتباط هو الذي جعل من عملية تطوير إتخاذ القرار، مدخلا للتطوير التنظيمي وذلك من خلال الربط بين كفاءة التنظيم، وقدرته على مواجهة المشكلات على اختلاف أنواعها، والتكيف مع بيئة المنظمة[2].

ثانيا: إتخـــاذ القـــرار والتخطيط

تتضح العلاقة بين عملية إتخاذ القرار والتخطيط ، من خلال تحديد المعايير التي وضعت لتقسيم أنواع التخطيط، حيث تتفق هذه المعايير مع بعض المعايير التي وضعت لتقسيم القرارات، فقد تم تصنيف التخطيط وفقا لأهمية القرارات إلى ثلاثة أنواع:

أ– تخطيط إستراتيجي في المستوى الأعلى للتنظيم، الذي يقابله القرارات الإستراتيجية.

ب– تخطيط تنظيمي و تكتيكي في المستوى الأوسط للتنظيم الذي يقابله القرارات التنظيمية.

---

[1] – علي حسين , مرجع سبق ذكره ، ص 26.

[2] – محمود جاسم الصميدعي،**إستراتيجية التسويق، مدخل تحليلي وكمي**، دار الحامد، عمان، 2000، ص28.

جــ- تخطيط تشغيلي وهو الذي يتم في مستوى أدنى من التنظيمي، ويقابله القرارات التشغيلية أو التنفيذية.

و أن المهارات اللازمة لوضع الخطط أو إتخاذ القرارات، ينبغي أن تتوافر في جميع من يشغلون المناصب القيادية التي تتولى عملية التخطيط و إتخاذ القرارات، وأن العملية التخطيطية في النهاية تقوم على أساس إتخاذ القرارات، وهذا ما عبر عنه **كونتز** في قوله: " إن إتخاذ القرارات التي تقوم على الإختيار بين البدائل في العمل يعتبر قلب التخطيط، وإن معظم المدراء ينظرون إلى التخطيط على أنه مركز وظيفتهم الإدارية، إذ ينبغي عليهم بصفة مستمرة أن يتغيروا بالنسبة لأي موضوع أو لأي موقف ذلك لأن كل قرار يقترن بخطط متعددة داخل المنظمة"[1].

ثالثا: إتخـــاذ القـــرار والإتصال

يرى الكثير من علماء الإدارة أن مشكلة الإدارة الأولى في يومنا هذا هي مشكلة اتصال، أي مشكلة توفير البيانات والمعلومات اللازمة للعملية الإدارية. وإذا كانت عملية الإتصال ضرورية ولازمة للعملية الإدارية بجوانبها المتعددة، فهي أكثر أهمية وأكثر ضرورة لعملية إتخاذ القرار، لأن عملية الإتصال وإتخاذ القرارات يشكلان جانبين هامين من جوانب العملية الإدارية، ويعتمد كلاهما على الآخر ويتأثر به، معنى ذلك أن هناك علاقة متبادلة بين إتخاذ القرار وعملية الإتصال، إذ أن عملية الإتصال هي التي تنقل البيانات والمعلومات، والحقائق اللازمة لإتخاذ قرار معين، كما أن القرارات الصائبة هي القرارات التي تتخذ أساسا على بيانات ومعلومات جيدة[2].

رابعا: إتخـــاذ القـــرار والتنسيق

يعتبر التنسيق عاملا هاما من عناصر العملية الإدارية، والمسير الناجح هو الذي يقوم بالتنسيق بين أوجه النشاطات المختلفة التي تدخل في نطاق سلطاته، كما أن هناك ارتباط بين التنسيق وعملية إتخاذ القرارات تبرز من خلال تنظيم وتوحيد الجهود والطاقات البشرية والمادية في المنظمة لضمان أحسن إستخدام لها لإتخاذ القرار وتنفيذه، ومن هنا يتوجب على المسير متخذ القرار مراعاة ثلاثة عناصر أساسية ترتبط بالتنسيق هي :

أ- التوازن: الذي يهدف إلى تزويد كل أداة باحتياجاتها التي تحقق لها المزيد من الفعالية على أن يكون ذلك بشكل متوازن.

ب- التوقيت: ويتطلب أن يتخذ القرارات في الوقت المناسب دون أدنى تأخير، لأن التأخير في إتخاذها من شأنه أن يؤدي إلى تعويق العمل وبالتالي تعطيل كل الإنجازات الأخرى التي تعتمد على هذا العمل.

---

[1] - نواف كنعان، **إتخاذ القرارات الإدارية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ، 1998 ص97.

[2] - حسن عمار، ليلى حسين، **الاتصال ونظرياته المعاصرة** ، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 1998 ص81.

جـــ- التكامل: والذي يسمح بتحقيق الإنسجام بين نشاطات الأقسام والفروع المختلفة وبين جهود العاملين في القسم أو الفرع الواحد، ضمن إطار تعاوني متناسق، يساعد على تحقيق التكامل وتوحيد الجهود وتعبئتها للوصول إلى الهدف المنشود بأفضل الطرق.

كما تبرز العلاقة بين التنسيق وعملية إتخاذ القرار، من خلال تزايد الحاجة إلى التنسيق لتذليل العوائق الإدارية التي تواجه متخذ القرار، ومن أهم الأساليب التي تتبع في الأجهزة الإدارية الحديثة لتحقيق التنسيق في عملية إتخاذ القرارات، المؤتمرات التنسيقية الدورية للوحدات والأقسام التابعة للمؤسسات المتشابهة الأعمال، حيث تلعب هذه المؤتمرات دورا هاما في إطلاع قيادات هذه الوحدات والأقسام على الآراء والأفكار فيما بينها، مما يمكنها من التنسيق بين نشاطات هذه الوحدات، وعدم تعارضها، بما يتوافق و إتخاذ القرارات الصائبة بيسر وسهولة[1].

المبحث الثاني: ماهيـــة عملية إتخـــاذ القــــرار الإداري

سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم ماهية عملية إتخاذ القرار الإداري، نستهلها بالتطرق في المطلب الأول مفهوم وخصائص عملية إتخاذ القرار الإداري، تليها مشاركة الأفراد في اتخاذ القرار الإداري في المطلب الثاني، وسنتطرق إلى مساهمات نظرية في عملية إتخاذ القرار الإداري في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مفهـــوم وخصائص عملية إتخـــاذ القــــرار الإداري

أولا: تعريف عملية إتخـــاذ القــــرار الإداري

عملية إتخاذ القرار هي نشاط ذهني، فكري و موضوعي يسعى إلى إختيار البديل (الحل) الأنسب للمشكلة على أساس مجموعة من الخطوات العملية المتتابعة التي يستخدمها متخذ القرار في سبيل الوصول إلى واختيار القرار الأنسب و الأفضل.

و لكن تجدر الإشارة هنا، إلى أن الكثير من القرارات الهامة في المؤسسة لا يتم اتخاذها عادة من قبل فرد واحد، بل يشارك في اتخاذها العديد من العاملين من مختلف المستويات و في مراحل مختلفة من عملية إتخاذ القرار، فبالإضافة إلى الرؤساء التنفيذيين و المديرين، هنالك الاستشاريون و الخبراء و الفنيون و غيرهم، الذين يسهمون بدور كبير في عملية اتخاذ القرارات من خلال تزويد القادة الإداريين بالمعلومات الفنية و المقترحات و الأفكار و النصائح ، التي لا غنى عنها في معالجة العديد من القضايا و المشكلات الإدارية التي تزداد صعوبة و تعقيدا باستمرار، و هكذا فالقرار الذي هو نتاج لعملية اتخاذ القرار هو حصيلة جهود متكاملة من الآراء و الأفكار و الاتصالات و المشاورات و الدراسة التي تتم في مختلف مستويات المؤسسة[2].

---

[1] – نواف كنعان، مرجع سبق ذكره ، ص101.

[2] – حسين حريم، شفيق حداد وآخرون، **أساسيات الإدارة**، دار الحامد،عمان ، 1998 ص140.

كذلك، من المهم التمييز بين القرار في حد ذاته و عملية اتخاذ القرار، و التمييز بين اتخاذ القرار و التعليمات و بين القرار و الأمر.

1) التفرقة بين عملية إتخـــاذ القـــرارات و القـــرار:

اتخاذ القرار هو العملية التي تتعلق بالتطورات و الأحداث الجارية حتى لحظة الاختيار و ما يليها، بينما القرار هو الثبات على اختيار محدد أو على إجراء معين، أما عدم إختيار أي بديل من البدائل المتاحة فيسمى اللاقرار و يعتبر قرارا[1].

2) التفرقة بين إتخـــاذ القـــرارات و التعليمـــات:

هناك فرق بين إتخاذ القرار و التعليمات التوجيهية التي يصدرها المديرون من أجل توجيه مرؤوسيهم، وأن يكون سلوكهم في حدود النظام والأخلاق، فمن المعروف أن كل إداري يهتم جيدا بسلوك مرؤوسيه، و ضرورة أن يتسم هذا السلوك بالقيم و الأخلاق و أن يراعي في ذلك الأحكام و الإجراءات و التقاليد كأن يطلب المدير من المرؤوسين تقديم تقاريرهم إلى رؤسائهم في المواعيد المقررة، و أن يتسم عملهم بروح الهمة و الجدية و النشاط و أن لا تقل إنتاجيتهم عن الحد الأدنى الذي تحدده معدلات الأداء المقررة.

3) التفرقة بين القـــرار و الأمـــر :

يجب التفرقة بين القرار و الأمر، حيث أن هذا الأخير عبارة عن أمر من مستوى إداري إلى مستوى إداري آخر أو من فرد لآخر و هو لا ينطوي على المفاضلة بين البدائل، و يمكن اعتباره كجزء من القرار و ليس العكس، و غالبا ما يكون من شخص ذو سلطة و نفوذ في المؤسسة[2].

ثانيا: خصائص عملية إتخـــاذ القـــرار الإداري

خصائص عملية اتخاذ القرار :

هناك عدة خصائص تتميز فيها عملية اتخاذ القرار وهي [3]:

- أن عملية اتخاذ القرارات تتصف بالواقعية ، حيث أنها تقبل بالوصول إلى الحد المعقول وليس الحد الأقصى .
- أن عملية اتخاذ القرار تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثق من سلوكيات الشخص الذي يقوم باتخاذ القرار أو الأشخاص الذين يقومون بإتخاذه .
- أن أي قرار إداري لا بد أن يكون امتداد من الحاضر إلى المستقبل ، لان معظم القرارات الإدارية بالمنظمات هي امتداد واستمرار للماضي .

---

[1] - هيلقادومند،ترجمة:مصطفى إدريس، **إتخاذ القرارات الفعالة** ، لمال للتصميم والطباعة،لندن، 1991 ،ص4.

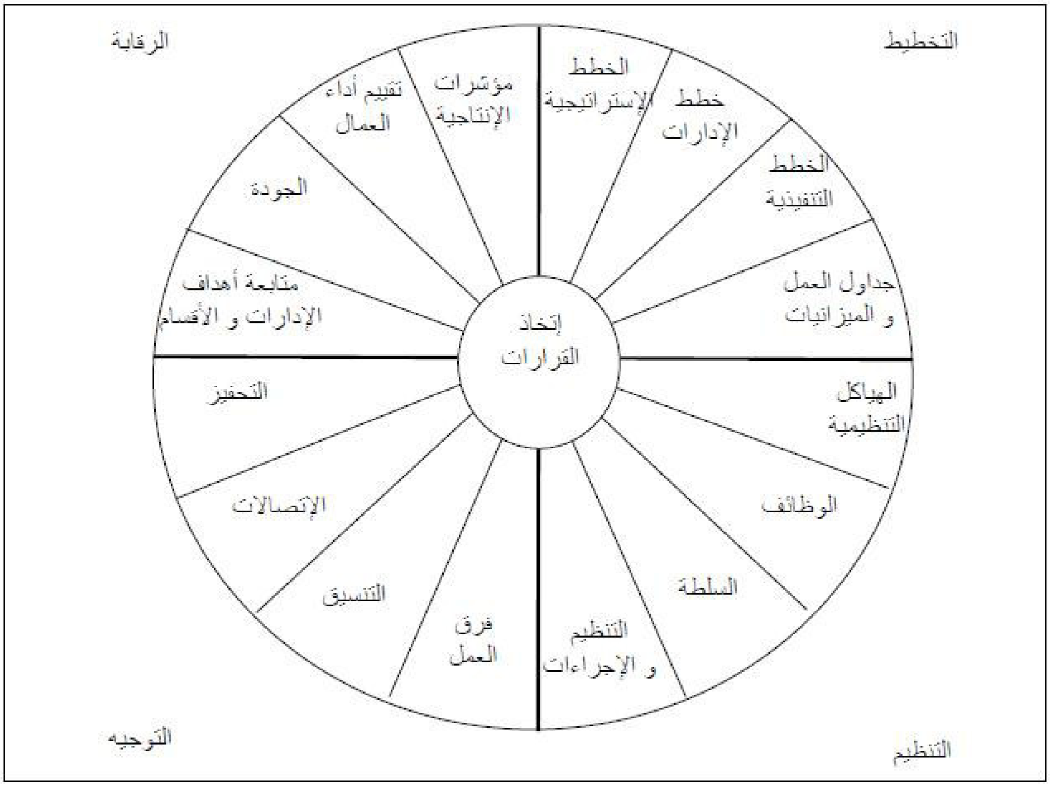
[2] - نوفل حديد، **أهمية النظام الآلي للمعلومات في عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة** ، مذكرة ماجستير ،معهد العلوم الإقتصادية،جامعة الجزائر،1996،ص46.

[3] - علي حسين , مرجع سبق ذكره ، ص 21-22.

- أن عملية اتخاذ القرار هي عملية عامة ، وهذا يعني أنها تنشئ معظم المنظمات على اختلاف تخصصاتها وشاملة ، حيث أنها تشمل جميع المناصب الإدارية في المنظمات .
- أنها عملية تتكون من مجموعة خطوات متتابعة .
- أنها عملية تتأثر بالعوامل البيئية المحيطة بها.
- أنها عملية تشمل عدة نشاطات وفروع .
- تتصف عملية اتخاذ القرار بالاستمرارية ،أي أنها تمر من مرحلة إلى مرحلة باستمرار .

وتعتبر عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الإداري كما يوضحه الشكل التالي**(2-2)** :

الشكل رقم (2-2): إتخـــاذ القرار جوهر العملية الإدارية



المصـــدر: أحمد ماهر، السلوك التنظيمي، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،**2003** ص**37**.

المطلب الثاني: مشـــاركة الأفراد في إتخـــاذ القـــرار

مشاركة الأفراد في اتخــاذ القـــرارات (Employee Participation in Decision Making) :

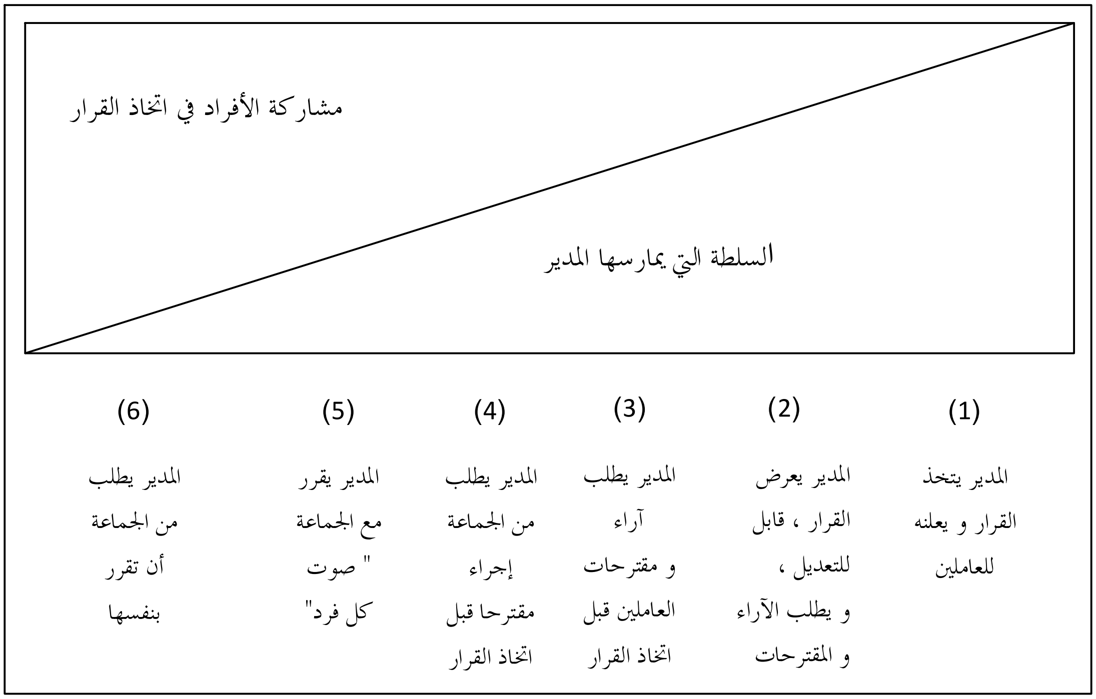
يؤكد العديد من الكتاب و الباحثين على أهمية و ضرورة مشاركة الأفراد و الجماعات في عمليات اتخاذ القرارات لما يترتب على ذلك من نتائج و آثار إيجابية مثل زيادة الإنتاج و تحسين نوعيته، و تحسين الأداء، و زيادة الرضا الوظيفي و تعميق الالتزام و الانتماء لدى الأفراد و غيرها، و يقول أحد الكتاب بعد إجراء مراجعة حديثة للدراسات في هذا المجال" أن المشاركة في اتخاذ القرارات بصورة عامة تعزز الشعور بالانتماء للمؤسسة،

و توفير حياة عمل إيجابية، وصحة عقلية من خلال تحقيق حاجات الاستقلالية و المسؤولية، و الجوانب المادية للفرد" ، و قد ثبت أن المشاركة تؤدي إلى إنتاجية أعلى، و تقليص الدوران الوظيفي، و مزيد من الرضا الوظيفي.

إن التحديات الكبيرة التي تواجه المؤسسات المعاصرة تتطلب مزيدا من المشاركة في اتخاذ القرارات للوصول إلى قرارات أفضل، كما أن الأفواج الجديدة التي تلتحق بالمؤسسات تتوقع أن يسمح لها بالمشاركة في التأثير على القرارات المتعلقة بأعمالهم، و من ناحية أخرى، فإنه أصبح ينظر إلى المشاركة من زاوية أخلاقية، إذ أن عدم المشاركة يؤدي إلى إلحاق أضرار جسمانية و نفسية بالعاملين على المدى البعيد.

و يمكن أن تتم مشاركة العاملين في اتخاذ القرارات على أساس فردي أو جماعي و بصورة رسمية أو غير رسمية، أما المشاركة الفردية فتتمثل في تأثير الفرد في قرارات رئيسه، و تتم المشاركة على مستوى الجماعة، من خلال الأساليب التشاورية أو الديموقراطية، و يرى الكاتبان **شميد (Schmidt)** و **تانوبو (Tanneubaun)** أن المشاركة تمثل خطا مستقيما تقع عليه درجات متفاوتة من المشاركة، و باستطاعة المدير أن يمارس درجات متفاوتة من المشاركة، و ليس بالضرورة الالتزام بنمط واحد، و ذلك تبعا للموقف و الظروف[1] (أنظر الشكل رقم:**(2-3)**):

الشكل رقم (2-3): درجة مشاركة الأفراد في إتخـــاذ القرار



المصـــدر: حسين حريم و آخرون , مرجع سبق ذكره ،**ص 154** .

[1] – حسين حريم و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص153.

يتوقف نجاح المشاركة و فاعليتها على توافر متطلبات و شروط معينة ، يتعلق بعضها بالعاملين أنفسهم و البعض الآخر له صلة بالبيئة ، و من هذه العوامل نجد[1] :

- توافر الوقت اللازم للسماح بالمشاركة؛
- الفوائد المتوقعة من المشاركة تفوق التكلفة؛
- الموضوع الذي سيشارك فيه العاملون له صلة بمصالحهم؛
- يمتلك المرؤوسون القدرات المناسبة لمعالجة الموضوع؛
- مقدرة متبادلة على الاتصال؛
- عدم شعور أي طرف بالتهديد؛
- أن يكون الموضوع ضمن سلطات و مسؤوليات الجماعة .

وعلى الرغم من النتائج الإيجابية لاتخاذ القرارات الجماعية ، سواء بالنسبة للفرد أو الجماعة أو المؤسسة، إلا أن بعض الكتاب و الباحثون لديهم تحفظات حول استخدام القرارات الجماعية لما يصاحب ذلك من بعض السلبيات ، مثل: الضغط الاجتماعي على الأفراد للامتثال ، و سيطرة الأقلية ،و استبدال الأهداف ، كبت الأحكام الصائبة بسبب تفكير الجماعة **(Group Think)** و الرغبة في تحقيق الإجماع،... إلخ .

ويقترح الكاتب **جورج هبر (George Huber)** استخدام أسلوب القرارات الجماعية في الحالات التالية:

- إذا كان الحصول على معلومات تتوافر لدى الأفراد سيزيد من مستوى جودة القرار؛
- إذا كان قبول القرار من الجماعة هاما و ضروريا ؛
- الاعتقاد بأهمية و ضرورة تطوير الأفراد و تنميتهم .

المطلب الثالث: المساهمـــات النظرية في عملية إتخـــاذ القـــرار الإداري

أولا: النموذج الكـــلاسيكي

وتكون المؤسسة هي الفاعل الوحيد **(Seul Acteur)** ، وتكون متجانسة ، ورشيدة تماما وواعية بكل محيطها ، ولها أهداف مستقرة نسبيا[2] .

ويتميز الفكر الإداري الكلاسيكي بتنظيم هرمي ثابت ، ويخضع لعدد من المبادئ التي نجدها في كل من أفكار ماكس فيبر ، تايلور ، فايول، ومن اتجه نهجهم في الإدارة ، وحسبهم فان المؤسسة الاقتصادية تعتبر كنظام مغلق ، تتركز السلطة في أعلى هرمها الإداري ، وتتقيد مختلف المستويات بالرجوع إلى السلطة

---

[1] – نفس المرجع السابق ، ص154.

[2] - Jean Piere Detrie et autres, Strategor , Dunod, 3ème édition, Paris 1997 p 408.

المركزية في اغلب أو كل نشاطاتها ، طبقا لمبدأ وحدة القرار و وحدة القيادة ، وغيرها من المبادئ الموجودة في هذا الاتجاه[1].

ويرتكز هذا النموذج الرشيد على أربع فرضيات وهي [2]:

– أهداف المقرر واضحة ، ويمكن أن تترجم إلى دالة منفعة .

– الفرد الرشيد يقوم بالاختيار بين حلول ممكنة ، أو بدائل جد محددة ومعلومة لديه.

– نتائج مختلف البدائل معلومة ، ويمكن أن تقيم بالنسبة إلى دالة منفعة المقرر.

– الاختيار الرشيد يعني ببساطة الاختيار الذي ترتب نتائجه أقصى المنفعة وهذا نموذج يستدعي :

* معرفة كل الأهداف المقرر ، وكذا إدراجها في دالة المنفعة .

* البحث عن الحلول الممكنة .

* المعرفة والتقييم الاحتمالي لكل نتائج البدائل .

وقد ساهم في إثراء النموذج الكلاسيكي عدة نظريات إدارية منها :

1) الإدارة العلميـــة :

وقد سجل فريدريك تايلور**F.W.Taylor** عدة نقاط سلبية أثناء ممارسته لمهامه في العديد من المصانع نذكر منها[3] :

– غياب المعنى الحقيقي والدقيق لمفهوم المسؤولية لدى كل من المديرين والعمال .

– غياب مؤشرات دقيقة و واضحة لقياس أداء العمال .

– غياب حوافز تشجيعية للعمال.

– تفشي ظاهرة الإهمال وعدم الاهتمام من قبل العمال أثناء أدائهم للأعمال المطلوبة منهم .

– غياب الأسس العلمية والدراسات المنظمة التي تبنى عليها القرارات الناجحة .

– عدم التناسب في الكثير من الحالات بين الوظيفة والفرد ، وما له من انعكاسات على مستوى الأداء والإنتاجية وكل أوجه القصور ، والتي أصبحت تشكل عقبة حقيقية أمام توسع المشروعات الإنتاجية واعتقد تايلور أن زيادة الإنتاجية هي أساس زيادة الأرباح للمؤسسة وزيادة دخل العمال.

فمن إسهامات تايلور كذلك في مجال اتخاذ القرارات دعوته إلى تطبيق الأساليب العلمية في الإدارة بدلا من الأساليب التقليدية القائمة على التقدير الشخصي ، والانسجام بدلا من التفرقة والتعاون بدلا من سيادة الروح الفردية ، وهذه المفاهيم كلها تساهم في ترشيد عملية اتخاذ القرار[4] .

---

[1] – ناصر دادي عدون , **الإدارة والتخطيط الإستراتيجي**, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر 2001 ص112.

[2] – ناصر دادي عدون , مرجع سبق ذكره ، ص112.

[3] – حسين بلعجوز , **نظرية القرار , مدخل إداري وكمي**, مؤسسة شباب الجامعة , الإسكندرية 2008 ص 15-16.

[4] – نواف كعنان, مرجع سبق ذكره ، ص47.

2) الإدارة البيـــروقراطية (1864-1920)[1]:

وتقسم المنظمة إلى الوحدات ، لكل منها تنظيمها وإجراءاتها وسلوكها ، والعلاقة بيم هذه الوحدات تحددها إجراءات وتنظيمات تفرضها الإدارة وتمنح لكل وحدة أهداف ، وتعتبر هذه الأهداف بالنسبة للوحدات بمثابة قيود يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحقيق كل وحدة لأهدافها .

وتركز على مركزية القرارات ، وان هناك قوانين وقواعد تضبط سير العمل وجمع القرارات المتخذة في مثل هذه الإدارة ، وقد برز العالم الألماني ماكس فيبر **Max Weber** في إيجاد هذه الإدارة وبنى فلسفته عليها وتتميز هذه الإدارة ب :

- القوانين وهي المنهج الأساسي للموظفين أثناء تأديتهم لأعمالهم .
- الأمور غير شخصية : لتفادي المحسوبية وعدم تدخل الأمور الشخصية بالذات في الوظائف ، فالموظفون يتم تقييمهم وتعيينهم بناءا على كفاءة وليس الأمور الشخصية أي ارتباط .
- أقسام العمال : تقسيم العمال والأعمال بناءا على الكفاءة وليس للأمور الشخصية أي ارتباط.
- نموذج الهيكل التنظيمي : يتم ترتيب الوظائف حسب قوة الصلاحيات المعطاة لكل وظيفة أو إداري أو قسم مدير .
- وظيفة العمر : يحتفظ الموظف بوظيفته طيلة حياته .
- العقلانية : أي المنطقية في القرارات والإدارات .

3) مساهمـــات هنري فايول Henry Fayol (نظرية العملية الإدارية) :

من إسهاماته في مجال اتخاذ القرارات ، اقتراحه لعدد من التوجيهات لترشيد سلوك المدير ، لضمان حسن أدائه لدوره القيادي ، وتقريره لعدد من المبادئ التي رآها ضرورية ولازمة للمدير يلتزم بها في أداء مهامه ومن هذه التوجيهات [2]:

- التأكيد على أن المصلحة العامة تسمو على المصالح الشخصية ، ومراعاة المديرين لذلك في اتخاذ قراراتهم ، ويرى فايول أن بعض الصفات مثل الأنانية والكسل والضعف والطموح الزائد والجهل وغيرها من السمات لها آثار سلبية وتنعكس على سلوك المدير متخذ القرار في تحقيق الصالح العام .
- على المديرين أن يتأكدوا دائما أن خطة العمل قد أعدت بحكمة ورشادة ، وأنها ستنفذ بدقة واعتبر فايول "قوة التنبؤ قبل حدوث الأشياء "بأنها جوهر الإدارة ، وان توفر هذه الصفة لدى المدير تمكنه من جمع بين تقدير المسائل قبل واتخاذ الاحتياطات اللازمة بشأنه.

[1] - علي حسين , مرجع سبق ذكره ، ص 32-33.
[2] - نواف كعنان, مرجع سبق ذكره ، ص50-51.

– التأكيد على توفر صفة المبادرة لدى المدراء لتمكينهم من ابتكار وخلق الحلول الملائمة للمشاكل الصعبة ، ودعوة المدراء إلى تشجيع روح المبادرة وتحمل المسؤولية عند مرؤوسيهم ، وذلك في حدود الاحترام اللازم للسلطة وفي حدود النظام .

– التأكد من اختيار المدير للوسيلة يحقق أهداف المؤسسة وأهداف العمال : ويجب أن يقوم على أسس ومعايير نابعة من شخصيته وتجاربه واعتماده على مرؤوسيه .

– مبدأ التدرج الرئاسي الذي يعني التزام الوحدات الدنيا بما يتخذ من قرارات صادرة عن الوحدات الإدارية الأعلى منها ، ويترتب على هذا المبدأ تحديد مسؤولية متخذ القرار .

– مبدأ روح التعاون بين المدير وموظفيه بما يكفل أداء العمل بروح الفريق ، وتطبيق هذا المبدأ يساعد في اتخاذ قرارات صائبة ويضمن سلامة تنفيذها .

– مبدأ ترتيب العمل الذي يعني تنسيق الجهود وتحقيق الانسجام بين نشاطات الأقسام المختلفة في المؤسسة .

4) مدرســة العلاقــات الإنسانية :

ترى أن هناك عوامل أخرى نفسية واجتماعية مرتبطة بالأفراد كعمال أو إداريين أو مؤطرين وتؤثر على عملية اتخاذ القرار ، وقد اهتمت هذه المدرسة بهذه العوامل وفي نفس الوقت كانت ناقدة للفكر الكلاسيكي ، وقد دعت إلى الاهتمام بالاتصال في المؤسسة ، والاستفادة منه ومن الجماعات غير الرسمية فيها التي لها دور في توجيه الرأي العام فيها [1].

وقد أشارت هذه النظرية إلى انه يجب أن تتخذ القرارات بإشراك العمال وذلك عن طريق ما يسمى بأسلوب الإشراف والقيادة الديمقراطية ، كما أن الاتصال يجب أن يكون ذو اتجاهين ، ويتم الحصول على البيانات من الرسمي وغير رسمي [2].

5) إسهامــات ليندول أرويك L.Urwick :

تمثلت إسهاماته من خلال إبرازه لأهمية تأثير الجوانب التنظيمية في عملية اتخاذ القرار ،فقد أكد من خلال دراساته وأبحاثه على أهمية ودور التفويض في فاعلية القيادة الإدارية في ممارسة مهامها وترشيد قراراتها ، وهو يرى أن نجاح المدير في تفويض في فاعلية القيادة الإدارية في ممارسة مهامها وترشيد قراراتها ، وهو يرى أن نجاح المدير في تفويض بعض سلطاته هو احد الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى نجاحه في اتخاذ قراراته ، وان من مقومات التفويض الناجح في اتخاذ القرارات : شجاعة المدير وتوفر الثقة لديه وثبات العمل بالنسبة للموظف ، وتحديد واجباته بجلاء لأن عدم تحديد الواجبات يؤدي إلى الغموض الذي له تأثير شي على الروح

[1] – ناصر دادي عدون , مرجع سبق ذكره ، ص114.
[2] – حسين بلعجوز , مرجع سبق ذكره ، ص 37.

المعنوية للعمال ، ويضاف إلى ذلك عامل هام هو مدى نجاح المدير في تطبيق نطاق الإشراف ، الذي يعتبره أرويك أساسا لتقدير فاعلية تأثير المدير في مرؤوسيه[1] .

ثانيا: نمـــاذج الرشـــادة المحدودة

وتعني وجود شخصين كفأن ومحفزان بنفس الأهداف ، ولهم نفس القيم ونفس المعارف والمعلومات لا يؤدي بالضرورة إلى اقتراح حلول متساوية[2].

وحسب **M.Crozier** و **Friedberg** سنة **1977** فالفاعلون **(Acteurs)** نادرا ما يكون لهم أهداف واضحة ومتناسقة ، فأهدافهم متعددة وغامضة وضمنية ومتعارضة ، فقد يكتشف أهدافا أخرى مع مرور الزمن بعد حصول أحداث غير منتظرة من أفعاله ، وسلوك الفاعلون دائما له معنى وتفسير ، كما أن هذا السلوك قد يتبع إستراتيجية هجومية كاقتناص الفرص أو دفاعية لحفظ مركزه وتوسيع مطاق حريته ، وأشهر هذه النماذج نموذج سايمون ونموذج **Cyert et March** .

- نموذج هربرت سايمون H.Simon :

اقترح من طرف سايمون **(H.Simon)** توج بحصوله على جائزة نوبل في الاقتصاد سنة **1978** ، واهتم سايمون بالسلوك النفسي لمتخذ إقرار ذو رشادة محدودة موجهة من طرف المحيط بحيث يرى أن الإنسان عقلاني ورشيد ، لكن رشادته محدودة ولا يستطيع تذكر كل الاختيارات السابقة ومن الصعب عليه التنبؤ بكل ما يحدث في المستقبل ، وله أهداف قصيرة الأجل ولا يبحث على إشباع كل أهدافه دفعة واحدة ، إذن له خيارات متدرجة يحققها حسب قدراته ورغباته ، وبالتالي فمتخذ القرار لا يبحث على حل امثل **(Solution Optimale)** ، كونه لا يملك المعلومات ولا القدرة الفكرية التي تسمح له بتحديد كل الحلول الممكنة وتقييم محاسنها ومساوئها ، بل يكافئ فقط بالحل الأول الذي يراه مرضيا[3].

واعتبر أن المؤسسة نظام مفتوح على المحيط يؤثر عليها وغير مستقر ، وإنشاء سايمون نظريته في اتخاذ القرار التي تتميز بالعقلانية المحدودة ، وفيها يعتبر أن الإنسان ليس رشيد بشكل مفرط كما لدى الكلاسيكي وحسب سايمون فالمقرر لا يأخذ بشكل إجمالي مشكلة معقدة ، ولكن يحلل بالتتابع مختلف جوانبها ، ويعد حلولا بالعودة إلى التجارب أو أعمال ماضية يعلمها ، وانطلاقا منها يقوم بتكييفات متتابعة وفي الأخير يتوقف عند حل مرض يصادفه ، والحل الذي يتوقف عنده ليس تعظيما مطلقا للمنفعة ولكن ببساطة أول حل مرض[4] .

---

[1] - نواف كعنان, مرجع سبق ذكره ، ص55.

[2] - M.Calika et autre, Les systèmes de gestion, Vuibert, sans édition, Paris, 1989 p26.

[3] - Jean Piere Detrie et autres, Strategor , Dunod, 3ème édition, Paris 1997 p 414.

[4] - ناصر دادي عدون , مرجع سبق ذكره، ص116.

وحسب سايمون فان مراحل عملية اتخاذ القرار تتم كما يلي[1] :

1- مرحلة الاستخبار : تكوين فكرة عند متخذ القرار عن البيئة التي سيتخذ فيها القرار ، والمواقف التي تستند على اتخاذ القرارات من نوع معين .

2- مرحلة التصميم : في هذه المرحلة تحدد البدائل المعروضة والتحليل المناسب لنتائج كل بديل .

3- مرحلة الاختيار : وهي مرحلة اختيار البديل المرضي الذي يحقق مستوى الطموح من ين مجموعة بدائل .

- نمــوذج Cyert et March :

هذا النموذج لا يخرج من الرشادة المحدودة ، ويقترب أكثر نحو الإطراف المشاركة في اتخاذ القرار ، ففيه أعضاء التحالف (أفراد أو جماعات فردية) يقدمون طلبات مختلفة ، ومفاوضات بينهم تنتج اتفاقات حول الأهداف العامة للمؤسسة ، ولكن لا تتفادى وجود أهداف فرعية متنازع فيها المستوى العملي أو التشغيلي[2] .

ثالثا: النمــاذج الحديثة الأخــرى والنموذج الإسلامي

1) إسهامــات نظرية النظم في اتخــاذ القــرار :

فالمؤسسة نظام مفتوح يقوم على تفاعل ديناميكي مع البيئة الخارجية (النظام الكلي الأكبر) وتستند في ديناميكيتها على تفاعل مجموعة من الأجزاء الداخلية ، وتعمل في تناسق محدد ومرسوم ومنسجم لتحقيق مجموعة الأهداف المتفق عليها[3] .

أضافت هذه النظرية مفهوما جديدا للبيئة الخارجية بمكوناتها المختلفة ، وأضافت أبعادا جديدة بتعريفها الأوسع لمعنى التنظيم وكذلك اعتبارها المنظمة نظاما مفتوحا ، كما اعتمدت هذه المدرسة على ترابط وتكامل وتفاعل أجزاء المنظمة بحيث يؤدي أي خلل أو نقص في أحد تلك الأجزاء أو العناصر إلى التأثير في المنظمة ككل[4] .

وبالتالي أصبح من الضروري أخذ البيئتين الداخلية والخارجية بعين الاعتبار في عملية اتخاذ القرار ، والمدخل النظمي هو فن تطبيق نظرية النظم في دراسة المشاكل والظواهر والعمليات قيد البحث بشكل شمولي واستخلاص النتائج واتخاذ القرار يتكون من عدد محدود بشأنها ، ويتجسد المدخل النظمي في اعتبار المؤسسة نظاما **(système)** ، يتكون من عدد محدود ومحدد من الأنظمة الجزئية **(sous-système)** ، المرتبط بعضها مع البعض ويؤثر نشاط أي منها على نشاط وعمل النظام ككل وهذا يعني من الناحية العملية ، أنه لابد من دراسة الظواهر (المشاكل) داخل المؤسسة من خلال علاقتها السببية ، انطلاقا من مبدأ العلمية

---

[1] - حسين بلعجوز , مرجع سبق ذكره ، ص 49.

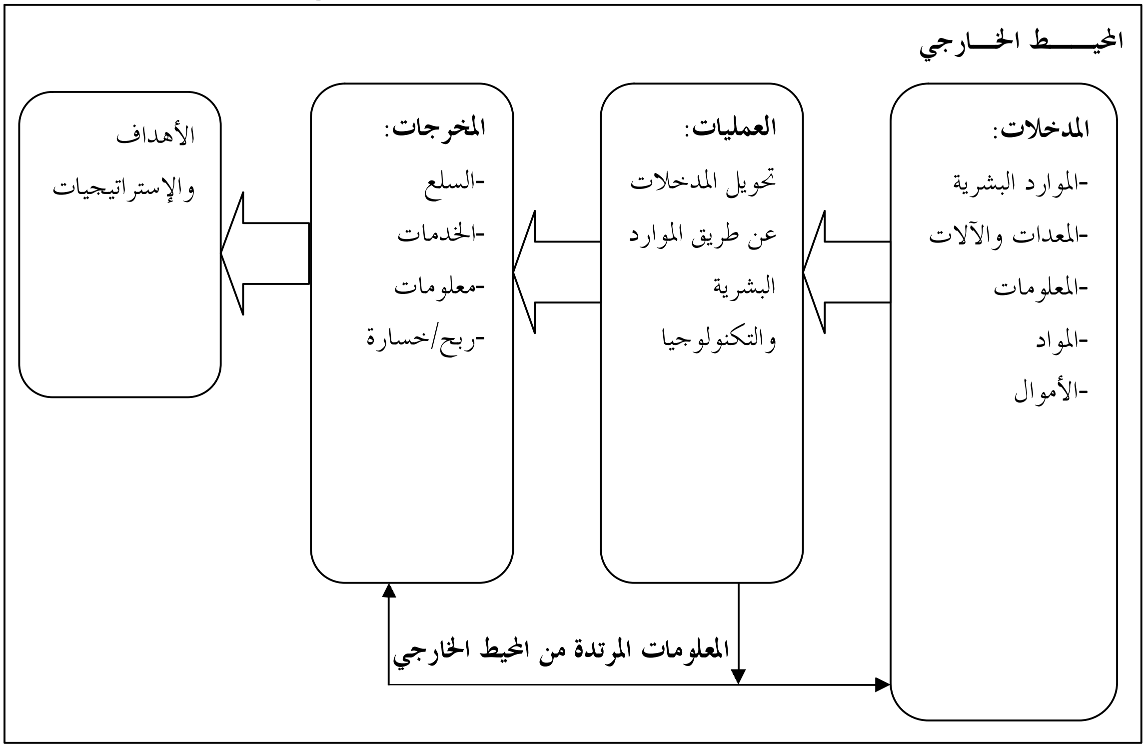
[2] - ناصر دادي عدون , مرجع سبق ذكره ، ص116.

[3] - كامل بربر , **الإتجاهات الحديثة في الإدارة وتحديات المديرين** , دار المنهل اللبناني , لبنان 2008 ص 52.

[4] - نفس المرجع السابق، ص 53.

(سبب- نتيجة) وتتبع سلسلة منتهية من الأسباب والنتائج ، والمقصود بالعلاقات ليس كل العلاقات بل العلاقات الجوهرية التي ترتبط عناصر النظام بعضها ببعض وتربط النظام مع بيئته ، بغية الكشف عنها وتعيينها وتحديد كيفية عملها وتأثيرها لتوجيهها الوجهة المطلوبة.

الشكل رقم (2-4): المؤسســـة كنظام مفتوح



المصـــدر: كامل بربر, مرجع سبق ذكره ،ص**51**.

2) النمـــوذج الإســـلامي :

قد ورد القرآن الكريم العديد من المواقف في اتخاذ القرار نجد منها :

قوله تبارك وتعالى : " قَالُواْ يَا مُوسَى إِمَّا أَنْ تُلْقِيَ وَإما أن نكون نحن الملقين * قال القوا سحروا أعين الناس واسترهبوهم وجاءوا بسحر عظيم " سورة الأعراف ، الآيتان **115_116** ، فهذا نموذج لعملية اتخاذ القرار التي أساسها اختيار بديل أو تفصيل بديل على آخر ، فلما جاء السحرة وقالوا لسيدنا موسى (عليه السلام) أما أن تلقي ما عندك (الخيار أو البديل الأول) ، وإما أن نكون نحن الملقين (البديل الثاني) ، فقال لهم القوا ما انتم ملقون أولا (القرار).

وهناك نموذج آخر يمكن الاسترشاد به في عملية اتخاذ القرار هو موقف سيدنا سليمان (عليه السلام) عندما أراد أن يحضر عرش ملكة سبأ فاستمع إلى البدائل المتاحة ثم اختيار انسبها ، فقول الحق تبارك وتعالى : " قال عفريت من الجن أنا أتيك به قبل أن تقوم من مقامك واني عليه لقوي آمين * قال الذي عنده علم من

الكتاب أنا أتيك به قبل أن يرتد إليك طرفك فلما رآه مستقرا عنده قال هذا من فضل ربي ليبلوني أأشكر أم أكفر ومن شكر فإنما يشكر لنفسه ومن كفر فان ربي غني كريم "سورة النمل ، الايتان **39-40**.

والآية الكريمة التالية تدعو إلى إحكام العقل و التفكير و التدبر لتجنب الوقوع في الخطأ مصداقا لقوله تبارك وتعالى :"الّذين يستمعون القول فيتبعون أحسنه أولئك الذين هداهم الله وأولئك هم أولوا الألباب " سورة الزمر الآية **18**.

ويعتمد القرار الرشيد كذلك على البحث عن الحقائق و مشاورة أصحاب الرأي من خلال المعادلة التي وضعها الدكتور محمود عساف[1]:

القـــرار= الحقـــائق + الـــرأي

أما الإمام تقي الدين بن تيمية- رحمه الله – فيرى أن المشاورة تكون في الأمور التي لم يترل فيها وحي ، وإذا إختلف المسلمون في الرأي ، فإنهم يأخذون بالرأي الذي كان أشبه بكتاب الله و سنة رسوله (ص)[2].

وفي مجال الإدارة, هناك أنواع من المشكلات يجب إتخاذ قرار بشأنها, و في نفس الوقت إذا تناولت هذه المشكلات أمورا ورد فيها نص شرعي, أصبح القرار فيها مثل عدمه, و من ذلك مايلي:

- مشكلات تتعلق بالوظائف الإدارية.
- مشكلات تتعلق بشؤون الموظفين و العمال.
- مشكلات تتعلق بالتمويل.
- مشكلات تتعلق بالإنتاج.
- مشكلات تتعلق بالتسويق.

فمثلا المشكلات التي تتعلق بالتمويل, التي يمكن أن تواجه معظم الشركات, فقد يكون أمام الإدارة في عملية تمويل مشروع معين أن تختار بين بديلين, أحدهما طرح أسهم للإكتتاب العام لزيادة رأس المال, و التالي الإقتراض من أحد البنوك الربوية,فمن المعلوم لكل مسلم أن الربا محرم بنص من القرآن و بالتالي لا يكون هناك مشكلة و لا حاجة لإتخاذ القرار[3].

[1] – جميل جودت أبو العينين, مرجع سبق ذكره ، ص 77.

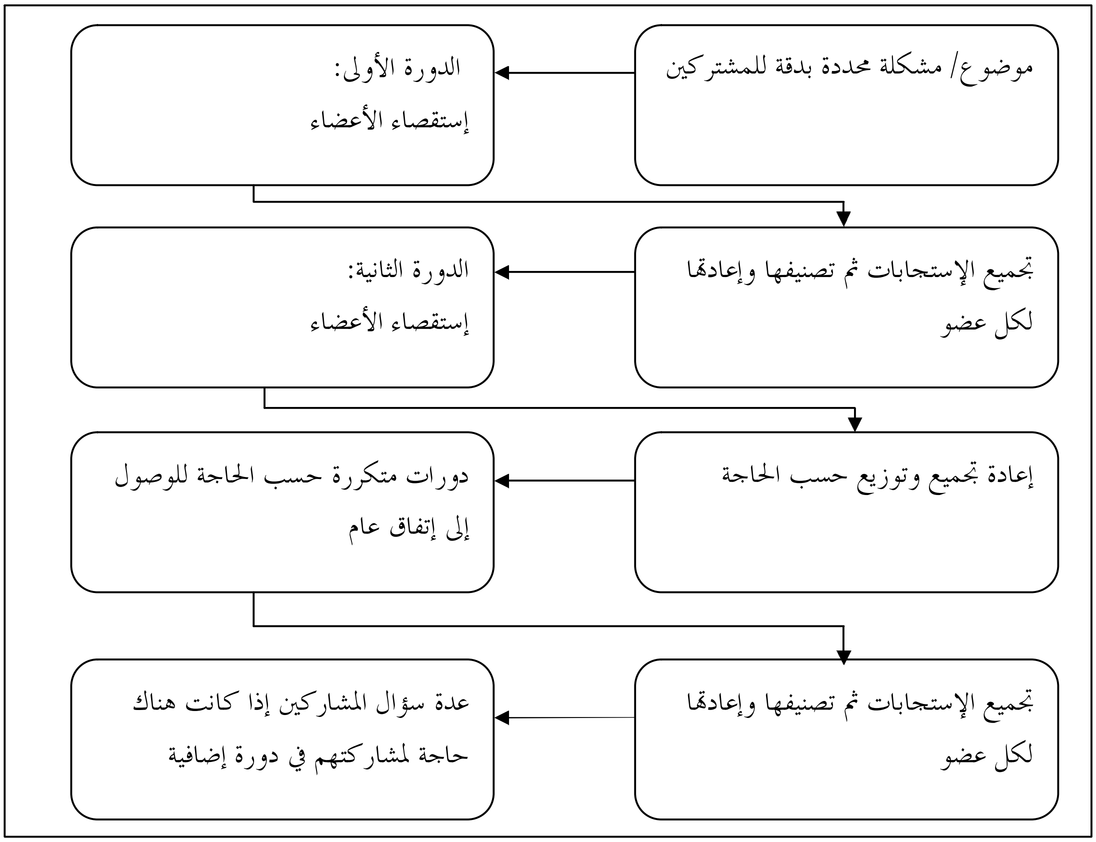
[2] – نفس المرجع السابق ، ص 69.

[3] – نفس المرجع السابق ،ص 70.

3) أسلــوب دلفي (Delphi):

وهي طريقة تعتمد على الإستقصاء والموجه إلى المجموعة من الأعضاء أو الخبراء المختارين للمساهمة في حل مشكلة معينة, ففي ظل أسلوب دلفي لا يجلس الأعضاء معا وجها لوجه لمناقشة ونقد الأفكار والأراء ويجب أن يكون الأعضاء أو الخبراء المشاركون غير معروفين لبعضهم البعض وذلك لتشجيعهم على الإستجابة دون أي نوع من الضغوط النفسية والإجتماعية[1].

الشكل رقم(2-5): وظائــف القيــادة



المصــدر: ثابت عبد الرحمان إدريس ، إدارة أعمال، نظريات ونماذج وتطبيقات، الدار الجامعية ، الإسكندرية **2007** ص **271**.

[1] - ثابت عبد الرحمان إدريس , مرجع سبق ذكره ، ص 270.

المبحث الثالث: ميكانيزمـــات عمليات إتخـــاذ القـــرار الإداري

سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم ميكانيزمات عمليات إتخاذ القرار الإداري، نستهلها بالتطرق في المطلب الأول مراحل صنع وإتخاذ القرار الإداري، تليها حالات إتخاذ القرار الإداري في المطلب الثاني، وسنتطرق إلى الأدوات الرياضية للإتخاذ القرارت الإدارية في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مراحـــل صنع وإتخـــاذ القـــرار الإداري

تمر عملية صنع واتخاذ القرار بالمراحل التالية:

- تحديد الهدف أو المشكلة .
- تحديد بدائل الوصول إلى الهدف (أو حل المشكلة) .
- تقديم البدائل السابقة في ضوء القيود الخاصة بالتكلفة ، والوقت والعائد واعتبارات أخرى اجتماعية أو ثقافية .
- اختيار أفضل البدائل .
- إصدار القرار : وهي المرحلة الأخيرة التي تعطي للقرار الذي تم اتخاذه الشرعية التنظيمية أو صفة الإلزام .
- متابعة تنفيذ القرار.

وفيما يلي عرض مفصل لمراحل صنع واتخاذ القرار :

أولا: صيـــاغة المشكلة وتعريفـــها

لقد أوضح ألبرت آينشتاين **Albert Einstein** في كتابه " تطور الفيزياء" أن صياغة وتحديد المشكلة غالبا ما تكون هي النقطة الأساسية ، إذ أن الحل لا يتعدى استخدام بعض المهارات الرياضية أو التجريبية [1].

ويجب على الشخص متخذ القرار الاستعانة بأهل الخبرة من داخل التنظيم أو خارجه لتشخيص المشكلة على أسس علمية وموضوعية ، ومن المعلوم أن سوء تشخيص المشكلة وتحري أسبابها يؤدي بالضرورة إلى ارتكاب أخطاء في جميع المراحل التالية لها[2] :

وتبدأ هذه المرحلة بجمع بيانات (المتعلقة بالمحيط العام ، حول أوضاع السوق ، والعناصر الداخلية للمؤسسة) ، ثم معالجة البيانات المتحصل عليها ، فالبيانات المجمعة تسمح بالتفكير في نقاط القوة والضعف للشركة ، والفرص والتهديدات كذلك ، عادة ما تبدأ عملية اتخاذ القرار عندما تظهر أعراض مشكل بالظهور،

---

[1] – جمال الدين لعويسات , مرجع سبق ذكره ، ص1.

[2] – طارق المجذوب , مرجع سبق ذكره ، ص203.

الذي يشير مثلا إلى أن مردودية غير كافية ، وطريقة تحليل المشكل في البداية لها أثر هام في الحل الذي سيقترح، وفي هذه المرحلة قد تظهر ثلاث أخطاء وهي[1] :

- التركيز على الأعراض المشكل دون التركيز على أسبابه : فالأعراض هي مؤشرات تعني وجود مشاكل مثلا حالة انخفاض المبيعات فعلى المسير بدل محاولته للقضاء على الأعراض بخفض سعر البيع ، على المسير أن يذهب إلى مصدر المشكل من خلال تحليل أسباب انخفاض المبيعات (مثلا منتوجات لا تلائم احتياجات الزبائن ، حملات إعلانية غير فعالة ، منافسة كبيرة ...الخ) .

- تحليل المشكل بصفة عامة : فعلى المسيرين تحليل المشاكل بصفة موسعة ومعمقة .

- الخطأ في اختيار المشكل المراد معالجته : فعلى المسير اقتراح أولويات وتوفير حلول للمشاكل الأكثر أهمية بالإضافة إلى المشاكل التي يمكن حلها آنيا .

ثانيا: مرحـــلة البحث عن الحقـــائق

هي عبارة عن الحلول للمشكلة أو المشاكل التي تواجه الإدارة ،وهنا لا بد من جمع المعلومات الكاملة عن كل بديل ، وبعد ذلك يتم استبعاد أي بديل لا يتفق مع هدف الشركة ، ودراسة البديل الذي يحقق الأهداف ويتفق معها ، ولا بد أن يكون أكثر من بديل ، وعملية إيجاد الحلول ليست بالعملية السهلة لأي شركة ، فان كان على سبيل المثال تدني حجم المبيعات وهو قدم السلعة بحيث أصبح الطلب عليها منخفض ، وان الإدارة وجدت انه لا بد من تحديث السلعة ، وعملية التحديث تتطلب آلات حديثة وخبرات فنية مدربة جديدة ، وهذه كلها تحتاج إلى رأس مال كبير ، والشركة ليس بإمكانها أن تحصل على مثل هذه الآلات واليد العاملة المدربة لعدم كفاية رأس المال ومنه تنظر الشركة إلى حلول أخرى إضافية مثلا : تقسيط أسعار هذه الآلات أو إمكانية قرض من أحد البنوك لهذه العملية ، ويتطلب ذلك دراسة هذين البديلين دراسة معمقة ، أو اللجوء للسوق المالي لرفع رأس المال عن طريق الأسهم إذا كانت تستوفي شروط الدخول للسوق المالي[2].

ثالثا: مرحـــلة تقييم البدائـــل

تتطلب هذه المرحلة وضع معايير مالية ، فنية ، إدارية ، واجتماعية والتي لها علاقة بالتكاليف ومن ثم علاقة بالأرباح وكذلك رأس المال والعائد والإنتاجية والعمالة[3] .

فبعد البحث عن البدائل يصبح من الضروري التفكير في النتائج المتوقعة لكل بديل من البدائل وتعتبر من المراحل الصعبة نظرا لضيق الوقت المتاح أمام متخذ القرار لاكتشاف النتائج المتوقعة لكل بديل وتقييم المزايا

---

[1] - John.R.Schermerhorn – David S.Chappell, Principes de management, Edition Village Mondial, Paris, Sans édition, 2002.p99.

[2] – علي حسين , مرجع سبق ذكره ، ص 23.

[3] – نفس المرجع السابق ، نفس الصفحة.

وعيوب كل منها وذلك بالأخذ بعين الاعتبار النواحي التالية :

- إمكانية تنفيذ البديل ومدى توفر الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتنفيذه .
- التكاليف المالية لتنفيذه والأرباح التي يتوقعها والخسائر التي يمكن أن تتولد منه .
- الانعكاسات النفسية والاجتماعية لتنفيذه ، ومدى استجابة المرؤوسين للبديل وحسن توقيته وتنفيذه .

رابعا: مرحـــلة اختيار أفضـــل بديـــل

تعتبر مراحل تحضيرية لمرحلة اختيار أفضل بديل ، وتتمثل الصعوبة في عملية موازنة البدائل المطروحة ، فما قد يعتبره البعض عيبا ، قد يجد فيه الآخرون ميزة وفقا للاعتبارات التي يركز عليها متخذو القرار ، والتي قد تكون إنسانية أو مالية أو اقتصادية ، ولا شك أن القرار الأفضل هو الذي يأخذ جميع هذه الاعتبارات في الحسبان عند اختيار البديل [1].

فتحديد الأصلح من البدائل يتأثر إلى حد كبير مع سلوكيات متخذ القرار وخبرته ومهارته وتتفاوت من شخص لآخر[2] .

خامسا: مرحـــلة تحويل القـــرار إلى عمل فعـــال

يعتقد بعض متخذو القرارات أن دورهم قد انتهى باختيارهم لأفضل بديل ، لكن هذا الاعتقاد خاطئ ، لأن القرار يتطلب تحويله إلى عمل فعال ومنتج لآثاره[3] .

فالقرار لا ينتهي بإقراره وإنما بتنفيذه ، وقد يكون المنفذ هو غير الشخص الذي أعد القرار ، مما يستوجب التعاون والتنسيق وتحديد المهام والمسؤوليات ، وتدخل كذلك عملية تحفيز الموظفين من خلال إشراكهم في صنع واتخاذ القرار ودفعهم لانجاز هذا القرار ماديا ومعنويا من خلال إشراكهم في اتخاذ القرار واختيار البديل مما يدفعهم لبذل الجهد والاهتمام أكثر لتنفيذ القرار [4].

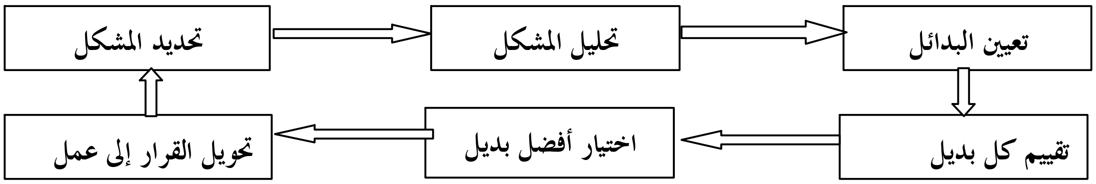
سادسا: مرحـــلة تنفيـــذ القـــرار ومراقبته

وذلك لمعرفة الانحرافات أو الاختلافات ، لكي تقوم الإدارة بتقويمها قبل وقوعها إذا أمكن ، وأهمية الرقابة تكمن في أن ما تم التخطيط له أصلا قد تم تحقيقه فعلا ، ويتم ذلك من خلال جمع المعلومات وفحصها وتحليلها لمعرفة النتائج التي تحققت نتيجة لاختيار هذا البديل وتنفيذه ، وهل كانت النتائج ايجابية أو سلبية [5]؟

والشكل التالي يوضح خطوات إتخاذ القرار :

[1] - طارق المجذوب , مرجع سبق ذكره ، ص204.
[2] - علي حسين , مرجع سبق ذكره ، ص 23.
[3] - طارق المجذوب , مرجع سبق ذكره ، ص204.
[4] - علي حسين , مرجع سبق ذكره ، ص 24.
[5] - نفس المرجع السابق ، ص 25.

الشكل رقم(2-6):



المصـــدر: محمد سلطان،علي شريف،محمد فريد الصحن، مبادئ الإدارة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، **2000** ص **226**.

المطلب الثاني: حـــالات إتخـــاذ القــــرار الإداري في ظل الظــــروف المختلفة

أولا: في ظل ظـــروف التـــأكد

قد يتوفر لبعض القرارات معلومات كاملة بشكل محدد لا تتخلله أي من ظروف عدم التأكد ويعتبر متخذ القرار في حالة تأكد إذا كان بالإمكان تحديد النتائج من هذا القرار بدقة كاملة ، وفي مجال الأعمال يمكن القول بان القرارات الروتينية تتصف بحالة التأكد [1].

ثانيا: في ظل المخـــاطرة

يطلق هذا التعبير على المشكلة التي يكون لها عدة أوضاع ممكنة لكل بديل دون أن تتمكن من تقرير حدوث أي منها بشكل قاطع ، وان في هذه الحالة يلزم إيجاد وسط مرجح لتقديرات كل بديل على ضوء احتمالات الأوضاع المختلفة ، ويفترض بطبيعة الحال أن إجمالي هذه الاحتمالات ينبغي أن يساوي الواحد **(1)** ، وبذلك يمكن القول أن المعلومات المتاحة عن الموقف من هذا النوع تقل عن سابقتها في أن نتائج البدائل المختلفة لن تكون معروفة بنفس الدرجة من التحديد والتأكيد[2].

وهناك أسلوبين من أكثر الأساليب استخداما وهما :

- أسلوب القيمة النقدية المتوقعة [3]:

تنطوي القيمة النقدية المتوقعة لبديل ما على القيم المختلفة لهذا البديل مرجحة باحتمالات حدوث لكل قيمة ، وتشير المعادلة إلى كيفية التي يتم بها حساب القيمة النقدية المتوقعة :

ق ن م = ق1 X ح1+ق2X ح2+ق3X ح3+....+ق ن X ح ن

حيث تشير ق**1** إلى قيمة الأولى للبديل ، في حين ح**1** إلى احتمال حدوث القيمة الأولى لهذا البديل وهكذا .

- شجرة القـــرارات.

[1] - أحمد محمد المصري , مرجع سبق ذكره ، ص 256.

[2] - نفس المرجع السابق، ص 257.

[3] - جلال إبراهيم العبد , **إستخدام الأساليب الكمية في إتخاذ القرارات الإدارية** ، دار الجامعة الجديدة , الإسكندرية 2004 ص24-25.

ثالثا: في ظل عـــدم التـــأكد

في هذه الحالة لا توجد أي معلومات حول الاحتمالات الممكنة للعائد ، فإذا كانت الاحتمالات غير معروفة تماما ، فالقيمة المتوقعة للقرارات لا يمكن تحديدها ، لذا فالمعلومات المتاحة لصناعة القرارات في مثل هذه الحالات تكون عند حدها الأدنى مما يجعلها عند المعالجة أصعب مواقف صناعة القرارات على الإطلاق ، وتعد نظرية المباريات أفضل الأساليب في معالجة هذه الحالات[1].

ففي هذه الحالة لا يستطيع متخذ القرار تحديد احتمالات للحالات الممكنة للبدائل المتاحة للمشكلة وتتعدد المعايير المستخدمة لاتخاذ القرارات في ظل حالة عدم التأكد منها[2] :

- معيار الحد الأقصى للحدود القصوى **Maximax** : ويقوم هذا المعيار على أساس تحديد أفضل بديل في ضوء الاختيار والذي يحقق أقصى منفعة من بين البدائل المتاحة لحل المشكلة ، وهو بديل متفائل يتضح من فلسفة التي يبنى عليها ،ولتحديد أفضل بديل وفقا لهذا المعيار نقوم بالخطوات التالية :

* الخطوة الأولى : حدد أقصى قيمة لكل بديل .

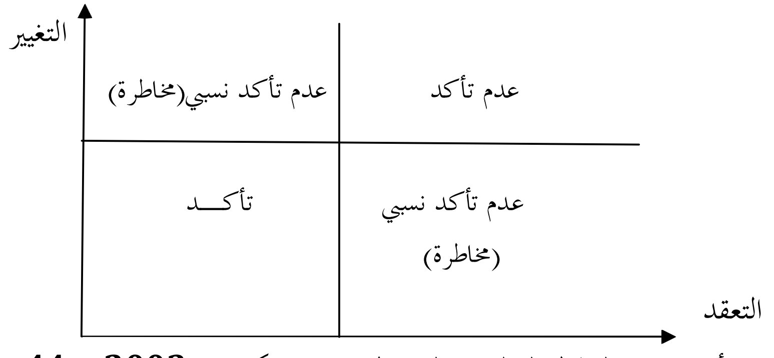
* الخطوة الثانية :حدد أقصى قيمة من القيم التي تم تحديدها في الخطوة الأولى .

- معيار أقصى الحدود الدنيا **Maximin** : ويقوم هذا المعيار على فلسفة معاكسة للتي بني عليها معيار أقصى الحدود القصوى ، ومن ثم فهو معيار متشائم ، ويقوم علة فكرة تحديد أدنى المنافع التي يحققها كل بديل ثم اختيار أقصى المنافع من بينها .

وهناك معايير أخرى مثل معيار **Savage** ومعيار **Herweyz** .

والشكل التالي يوضح حالات اتخاذ القرار في ظل الظروف المختلفة :

الشكل رقم(2-7): حالات إتخـــاذ القـــرار في ظل الظروف المختلفة



المصـــدر: أحمد ماهر، السلوك التنظيمي، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،**2003** ص**44**.

---

[1] - أحمد محمد المصري , مرجع سبق ذكره ، ص 257.

[2] - جلال إبراهيم العبد , مرجع سبق ذكره ، ص34-37.

المطلب الثالث: الأدوات الرياضية لإتخــاذ القــرارات

إن معظم المجالات الرئيسية التي تتخذ فيها القرارات لا تتكرر مواقعها بنفس ملابساتها السابقة منها و المستقبلية، كما أنه ثمة مواقف جديدة أكثر تعقيداً تفرض نفسها في حياة المنظمة مما يجعل مجرد الإعتماد على الخبرة السابقة في إتخاذ القرار أمراً يستحيل معه تحقيق الهدف المنشود.

و لقد أحدث التطبيق الرياضي للأساليب الكمية تطويراً هائلا في إتخاذ القرارات إذ مكنت بالدرجة الأولى توسيع نطاق البحث بالنسبة للمؤثرات الكثيرة على إتخاذ القرارات وبالنسبة للعلاقات المتشابكة فيما بينها، كما مكنت من الحصول على إجابات كمية للنتائج المترتبة على كل بديل من البدائل مما يساعد ذلك على تيسير عملية إتخاذ القرارات، ولقد ساعد على هذا التطور ذلك التقدم المشهود وفي إستخدام الحاسب الإلكتروني الذي حرر الباحثين من قيود المشكلات الحسابية والرياضية في معالجة البيانات الرقمية الهائلة والمشكلات ذات العلاقات المتشابكة ومن أهم الأدوات الحديثة التي إنتشر إستخدامها في مجال إتخاذ القرارات ما يلي:

أولا: البــرمجة الخطيــة

تعتبر البرمجة الخطية من أنجح الأساليب الكمية في تعيين أفضل مزيج من الموارد لتحقيق هدف معين، قد يكون هذا الهدف هو التكلفة الأقل أو العائد الأكبر أو الوقت الأقل عندما تكون فرص إستخدام هذه الموارد متنوعة فهي بالتالي تتناول التقييم الكمي للبدائل لإختيار أفضلها، كما تساعد على إكتشاف التحسينات الممكنة في إستخدام الموارد وإقتراح التعديلات اللازمة للحصول على أفضل النتائج و ذلك في ضوء الإمكانيات المتاحة. و يُعتمد على أسلوب البرمجة الخطية عند وجود علاقة بين المتغيرات في شكل متشابك، مثال ذلك حدوث تغيرات في الإنتاج والربح متناسبة مع التغيرات في ساعات العمل المنتجة على مستوى المنظمة مثلا، قد تشمل المتغيرات عدد الوحدات التي تنتجها آلة معينة في زمن معين، نصيب الوحدة المنتجة من الأجور المباشرة للعمال أو من تكلفة المواد وهكذا حيث تتواجد بين هذه المتغيرات علاقات مترابطة، فإنه من الممكن تحديد الوضع الأمثل للتشغيل بالنسبة لتكاليف أو زمن الإنتاج أو إستغلال الآلة أو لغير ذلك من الأهداف[1].

و تمر البرمجة الخطية عادة بعدة مراحل نوجزها فيما يلي:

أ.جمع الحقائق المرتبطة بمجال إتخاذ القرار مع التقدير السليم للبيانات الأخرى غير المتوفرة على شكل حقائق ثابتة.

---

[1] - محمد محمد الهادي، **الإدارة العلمية للمكتبات ومراكز توثيق المعلومات**، دار المريخ، الرياض1992 ص 334.

ب.ترتيب الحقائق والبيانات في شكل منظم لتوضيح العلاقة بينها وإلقاء الضوء على الظروف المحيطة بها بحيث تصبح صالحة لتطبيق أساليب البرمجة الخطية عليها.

جـــ.إختيار الحل المبدئي للتحقق من الإمكانيات التحسينية للحلول المبدئية بمعطيات متنوعة.

د.في حالة إثبات إمكانية تحسين الحل المبدئي يُراجع الحل المقترح عدة مرات بأساليب البرمجة الخطية حتى تصل إمكانيات التحسين إلى أفضل الحلول.

ذلك و من أهم مجالات التطبيق التي أظهرت فيها البرمجة الخطية كفاءتها في المساعدة على إتخاذ القرارات ما يلي :

أ.تحديد أفضل مزيج سلعي من زاوية تحقيق الأرباح وفي حدود الإمكانيات المتاحة.

ب. تخطيط الأرباح على أساس سنوي، بما يحقق أكبر ربح أو عائد ممكن على الإستثمار في الآلات والمعدات والمخزون السلعي.

جـــ. تحديد أفضل المواقع للمخازن بما يصل بتكاليف النقل إلى أقل حد ممكن.

د.تعيين ما يفضل شراؤه وما يفضل إنتاجه من مستلزمات الإنتاج وذلك من زاوية تحقيق أكبر ربح.

ثانيا: نظـــرية المبـــاراة

تعتبر هذه النظرية من الأدوات التي تفيد الإدارة في إتخاذ القرارات بمجالات تكون فيها المنافسة قوية وهي تقوم في جوهرها على فرضيات أساسية مؤداها أن إدارة المشروع تسعى إلى تحقيق أكبر ربح وتخفيض الخسائر إلى أقل حد وإنما تعمل بتفكير عقلاني و رشيد وإن المنافسين يتخذون نفس الطريق في إتخاذ قراراتهم، وفي مثل هذه الظروف تسعى نظرية المباراة إلى تبيان الحل الأمثل الذي تتبناه الإدارة في مواجهة موقف معين يتضمن إستراتيجية من شأنها تحقيق أكبر ربح ممكن وتخفيض الخسائر إلى أدنى حد ممكن[1].

ويعرف دوتش **k.Deutsch**نظرية المباراة على أنها:"المنهج المستند إلى وجود تشابه كبير بين بعض لعب المباريات الاعتيادية،وبعض الحالات الاجتماعية المتكررة وحيثما يوجد التشابه فانه من النافع تحليل المباريات في بادئ الأمر لابد من الحالات الاجتماعية التي هي اقل تحديدا من المباريات.

المعروف بأن الأسس الأولى لبدايات هذه النظرية وضعت على يد الأمريكي جون فون نيومان **J.V.Neumann**و اوسكار مورغنسترن. **O.Morgenstern**وكان المجال الذي انطلقت منه نظرية المباريات هو دراسة السلوك الاقتصادي،وسرعان ما انتقلت استعمالاتها إلى دراسة اتخاذ القرار إضافة إلى ميدان الاستراتيجية العسكرية.

وتنطلق نظرية المباراة في التحليل انطلاقا من التفسير العقلاني والمجرد لسلوك اللاعبين وبالتالي فهي لا تهتم بأهداف اللاعبين ودوافعم،بقدر اهتمامها بإعطاء طرق تحقيق اكبر قدر ممكن من الربح،وإلحاق نفس القدر من

[1] – نبيل مرسي خليل، **الميزة التنافسية في مجال الأعمال**، الدار الجامعية، الإسكندرية ,1996 ص 290.

الخسارة بالخصم. انطلاقا من التحليل التي تقدمه نظرية المباراة يمكن الحكم على ما إذا كانت فعلا نظرية مجدية ومفيدة في مجال تفسير اتخاذ القرار[1].

ثالثا: نظـــام تحـــليل الشبكات[2]

يعتبر نظام تحليل الشبكات من الأساليب الكمية المساعدة على إتخاذ القرارات، وذلك من خلال التنبؤ بالأحداث المتوقعة والمؤثرة على أنشطة البرامج والمشروعات ويستخدم هذا الأسلوب في التعرف على تطور أداء الوظائف في المنظمة في عملية مستمرة لتحسين و مراجعة مراحل المشروع و الرقابة على الأوضاع المتغيرة بسرعة، كما أنه يساعد في عملية الإستخدام الأمثل للموارد والقدرة في التحكم في العلاقات والتفاعلات المتعددة المؤثرة على مراحل وأنشطة المنظمة.

ومن المقومات الرئيسية لنظم تحليل الشبكات تحليل العملية الإدارية إلى عناصر و مقومات و تنسيقها فيما يتصل بالزمن والمكان بغية الوصول إلى تحقيق أكبر عائد ممكن، و بذلك تقسم هذه النظم باستخدام أسلوبين رئيسيين طورا حديثا بغية التخطيط المعمق و الرقابة الفعالة على جهود و أنشطة المنظمات و يطلق على الأسلوب الأول تقييم و مراجعة المشروعات و البرامج و الذي يعرف باسم أسلوب:

(Program evaluation and review Technique)Pert، أما الأسلوب الثاني فيعرف بطريقة المسارالحرج أو: **(Critical path methode) CPM** وعلى الرغم من أن هذين الأسلوبين قد طورا بصفة منعزلة و منفصلة إلا أنهما أدمجا فيما أصبح يعرف بنظم تحليل الشبكات.

كما أن تطبيق هذين الأسلوبين بصفة ملائمة يساهم في إتقان و جودة عمليات التخطيط و الرقابة على المشروعات و خاصة الكبيرة منها ذات العلاقة المعقدة و المتشابكة و قد ظهرت مزايا عديدة نتيجة إستخدام نظم تحليل الشبكات حيث أنها تعتبر:

أ.أساس منظم للتخطيط و صورة مفهومة لتوضيح مجال نشاطات المشروع.

ب.وسيلة لتسهيل عملية الجدولة الزمنية لكل العمليات و طريقة فعالة لتقييم الخطط والأهداف البديلة.

جـــ.أداة تعمل على الربط بين المصممين و المنفذين و تبيان الأنشطة و الوظائف التي تعتبر حرجة من وجهة نظر المنظمة و لفت الانتباه لها.

د.جدولة القوى البشرية و السيولة النقدية و الأدوات و الموارد الأخرى بطريقة مثلى مما يسمح من تقييم دقيق للوقت الحقيقي و تكلفة الأداء و تطبيق نظم تحليل الشبكات على معظم المهام الإدارية بغية الحد من التكاليف و الإستخدام الأمثل للقوى البشرية، و تتضح أهمية استخدام نظم تحليل الشبكات في تخطيط وإدارة المشروعات الكبيرة والمعقدة التي تشمل على عدد كبير من الأنشطة والعلاقات المتداخلة التي يجب مراعاتها على الدوام.

---

[1]- http://www.dzworld.net/vb/archive/index.php/t-56480.html.28/04/2011.

[2] – محمد محمد الهادي، مرجع سبق ذكره ، ص 351.

ومن هذا المنطلق أصبحت نظم تحليل الشبكات أداة من الأدوات الإدارية الفعالة التي تمد الإدارة بالبيانات الصحيحة و الفورية، كما تساهم في ترشيد القرارات و تستعرض كل العناصر و المقومات ذات الصلة بالمشكلة المراد إتخاذ قرارات حيالها.

رابعا: تقليـــد المـــواقف

تعتبرعملية تقليد المواقف من الأدوات الكمية المستخدمة للمساعدة على إتخاذ القرارات و قد ساعد على إنتشارها أيضا التطور الكبير في مجال إستخدام الحسابات الإلكترونية و تقوم فكرة تقليد المواقف على أساس تشغيل المشكلة المراد حلها و إتخاذ قرارات بشأنها فكريا و حسابيا مع وضع المتغيرات و الأحداث المؤثرة فيها ، ذلك في علاقات و مقادير متفاوتة بقدر ما يُتصور في الواقع الفعلي، و ذلك من أجل استطلاع النتائج و يعبر عن المتغيرات في هذه الحالة بأسس كمية، كما تعالج إحتمالات حدوثها وفقا لنظرية الإحتمالات، و يشبه هذا الأسلوب المجهودات التجريبية التي تبذل في تقليد الظروف الفضائية لمعرفة قراراتها المتعلقة برواد الفضاء قبل قيامهم بالرحلات الإستكشافية وبقدر ما ينجح الباحث في بناء النموذج بحيث يطابق الواقع في تصور المتغيرات المؤثرة في الموقف وعلاقاتها المتشابكة و درجات تأثيرها بقدر ما نجد في أسلوب تقليد المواقف أداة فعالة لإختيار النتائج المترتبة على كل من البدائل المطروحة للبحث مما يساعد على التقليل من عنصر المخاطرة في إتخاذ القرارات[1].

الشكل رقم (2-8): الأدوات المساعدة في إتخاذ القرارات وحالات إتخاذها

الأداة	حالات إتخاذ القرارات		
	التأكد	عدم التأكد	المخاطرة
نظرية المباريات			X
البرمجة الخطية	X		
المسار الحرج CPM	X		
أسلوب تقييم النتائج و مراجعتها Pert		X	
أسلوب تقليد المواقف			X
شجرة القرارات	X	X	
مصفوفة القرارات	X	X	X

المصـــدر: منعم زمزير الموسوي، إتخاذ القرارات الإدارية ، دار اليازوري العلمية، عمان، **1998** ص **19**.

[1] – محمد عبد العزيز سمير، **الإقتصاد الإداري، مدخل في الإحصاء وبحوث العمليات**، دار شباب الجامعة ، الإسكندرية, 1992 ص 23.

المبحث الرابع: : القـــرارات المـــالية

إن جوهرة عمل إدارة المالية وفق المنهج الحديث للإدارة يكمن في قياما على اتخاذ القرارات المالية هذه الأخيرة تتميز بأهمية بالغة كونها قرارات تعنى بالوضعية المالية للمؤسسة كما أنها غير قابلة للتراجع عنها إضافة إلى تأثيرها الكبير على باقي الوظائف بالمؤسسة.

فالقرارات المالية تهتم بتدبير الأموال وأوجه صرفها وفيما يلي أنواع القرارات المالية:

– قرارات الاستثمار، – قرارات التمويل، – قرارات توزيع الأرباح.

المطلب الأول: قـــرارات الاستثمـــار

تعتبر قرارات الاستثمار من أهم قرارات الإدارة المالية وأعقدها بسبب طبيعتها الاستثمارية ، والغالب في هذه القرارات أن الإدارة المالية تلجأ إليها أملا في زيادة العائد على الاستثمار أو القوة الايرادية .

إن قرارات الاستثمار ونظرا لأن عوائد المستقبل غير معروفة بدرجة الدقة والضمان فإن هذه القرارات لا تبدو أن تتعرض لدرجة ما من المخاطر فكلما زادت الرغبة في تحديد عائد اكبر كلما زادت درجة المخاطر لذلك ينبغي تقييم الاستثمار في ضوء متغيرين رئيسيين هما : – العائد المتوقع.

– المخاطر المحتملة.

ومن المنطق الإشارة إلى أن قبول أي قرار استثماري إنما يستلزم ضرورة وجد معيار معين للحكم على عوائد الاستثمار في المستقبل ويكون هذا المعيار حدا فاصلا يقرر على أساسه القبول أو الرفض للفرص الاستثمارية المقترحة وعادة ما يكون هذا المعيار قريبا أو مساويا لتكلفة تمويل هذه الاستثمارات وبذلك تكون عملية حساب تكلفة التمويل من العناصر المهمة في قرارات الاستثمار أيضا بالإضافة إلى أهميتها في قرارات التمويل.

وفي العادة تنقسم قرارات الاستثمار في ضوء البعد الزمني للعوائد المتوقع تحقيقها إلى قرارات استثمارية قصيرة الأمد و قرارات استثمارية طويلة الأمد كما يلي[1] :

أولا: القـــرارات الاستثمارية قصيرة الأمد: تدور هذه المجموعة من القرارات حول الاستثمار في الموجودات المتداولة والتي تشكل جزءا مهما من حركة الاستثمار الداخلي في شركات الأعمال بل أن الجزء الأكبر من مسؤوليات الإدارة المالية سوف ينحصر في تحديد حجم الاستثمارات في الموجودات المتداولة وفقراتها الرئيسية مثل النقد واستثماراتها المؤقتة والذمم المدنية والمخزون السلعي لارتباط هذا الجزء بحركة الدورة التشغيلية وبقدرة الشركة في تحقيق وتعظيم عوائدها وفي تحديد وضمان السيولة المطلوبة لذلك فالقرار السليم هو القرار الذي يضمن الحجم الاقتصادي الأمثل لحجم الاستثمارات في الموجودات المتداولة .

[1] – حمزة محمود الزبيدي ، **الإدارة المالية المتقدمة** ، الوراق ، عمان ،الأردن، 2004 ص69.

ثانيا: القـــرارات الاستثمار طويلة الأمد: تهتم هذه المجموعة من القرارات بالإنفاق الاستثماري طويل الأمد والممثل في الاستثمار في الموجودات الثابتة[1].

وتشمل مثل تلك القرارات عملية اختيار الموجودات وكيفية الإنفاق ثم مقابلة عوائد الاستثمار المتوقعة في المستقبل مع المبالغ المنفقة على تلك الموجودات وقد يكون الاستثمار متمثل في الإنفاق على الموجودات الحالية من حيث تحسينها وتوسيعها مثلا أو شراء موجودات جديدة بغرض زيادة القدرة الإنتاجية الحالية أو إضافة خطوط إنتاجية جديدة[2].

والمعروف عن هذا النوع من القرارات أنه يعتبر من أخطر وأصعب القرارات المالية كونه يرتبط بنوع من الاستثمار يتصف بكبر المبالغ التي يحتويها ويضمن عوائد سنوية لفترات طويلة في المستقبل ، إضافة إلى أن هذا النوع من الاستثمار يرسم حدود العملية الإنتاجية في شركة الإعمال وليس من السهولة التخلص منه عندما يتم عملية الاستثمار فيه[3].

وهناك مجموعة من الاعتبارات التي تجعل قرارات الميزانية الرأسمالية أهم القرارات التي تشارك الإدارة المالية في اتخاذها وبالإضافة على ذلك فإن جميع الإدارات الأخرى في المنشأة : الإنتاج والتسويق وغيرها تتأثر بهذه القرارات هذا معناه ضرورة تفهم جميع المديرين بالمنشاة لكيفية اتخاذ القرارات ويمكن تلخيص هذه الاعتبارات في الآتي [4]:

1) الآثـــار طويلة الأجـــل: إن حقيقة هذه القرارات تستمر لفترة طويلة ، فيلاحظ أن قرارات التوسع مثلا وما يرتبط بها من شراء لأصول جديدة لها علاقة مباشرة بالمبيعات المتوقعة في المستقبل فلا بد من معرفة المبيعات المتوقعة خلال فترة حياة الأصل حتى يمكن تبرير شراء الأصل في الناحية المالية ، وهذا معناه أن الفشل في التنبؤ الصحيح بالمبيعات سيؤدي إلى الاستثمار المغالى فيه في الأصول أو استثمار أقل من اللازم في هذه الأصول ، وهذا يترتب عليه مشكلتين : الأولى أن الآلات المستخدمة حاليا قد تكون غير حديثة وقد لا تتماشى مع آلات المنافسين وما يترتب على ذلك من صعوبة يواجهها المنشأة من مواجهة سلع المنافسين ذات الجودة الأعلى والمشكلة أن طاقة المنشأة الإنتاجية قد تكون أقل من حجم سوقها وما يترتب على ذلك من فقدانها من أجزاء من سوقها للمنافسين .

2) توقيت الحصـــول على الاستثمـــارات الرأسمـــالية : إن الخطأ في عملية توقيت الحصول على الاستثمارات الرأسمالية يعني خسارة مالية تقع على المنشأ فهناك ظاهرة تتكرر في معظم الشركات التي تهمل في تخطيط قرارات الإنفاق الرأسمالي ، وتتخذ هذه الظاهرة عادة الصورة التالية : يزيد الطلب على منتجات

[1] – نفس المرجع السابق، ص70.

[2] – محمد يونس خان ،هشام صالح غرايبية ، **الإدارة المالية مدخل تحليل معاصر** ، المكتب العربي الحديث ، الإسكندرية ، 1999 ص 5.

[3] – حمزة محمود الزبيدي ، مرجع سبق ذكره ، ص70.

[4] – محمد صالح الحناوي ، جلال إبراهيم العبد ، **الإدارة المالية مدخل القيمة وإتخاذ القرارات** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،2002 ص107-110.

الشركة ولكن طاقتها لا تسمح بمقابلة هذه الطلبات ، يترتب على ذلك أن الشركة ترفض الكثير من هذه الطلبات و بعد فترة تقرر الشركة ضرورة التوسع لمقابلة هذه الطلبات في المستقبل، وتبدأ في دراسة طريقة التوسع وتقوم بالدراسات اللازمة التي على أساسها يتم الحصول على إمكانيات وأصول جديدة (تتضمن المباني والعدد والآلات ...وغيرها).

وبعد فترة تصل إلى أكثر من عام يبدأ الإنتاج الجديد في الظهور ولكن تفاجأ الشركة لعدم وجود طلبات كافية لتغطية هذا الإنتاج الجديد ويرجع هذا بطبيعة الحال إلى أن العملاء قد اتجهوا إلى الشركات المنافسة عند عدم توفر السلعة لدى هذه الشركة وكونوا علاقات دائمة مع هذه الشركات والمعنى الذي يستمد من هذه الظاهرة أن الشركة كان عليها التنبؤ الدقيق بمبيعاتها وذلك قبل تحقق المبيعات الفعلية بفترة كافية تسمح لها بالتخطيط للإنفاق الاستثماري ويسمح لها بأن تكون مستعدة لمواجهة التدفق الجديد للطلبات عند تحققه.

3) جـــودة الأصـــول الرأسمـــالية : إن التخطيط السليم لقرارات الإنفاق الرأسمالي لا يساعد فقط على التحديد السليم لتوقيت الحصول على الأصول الرأسمالية وإنما يساعد أيضا في تحسين جودة الأصول المتحصل عليها فالمعروف أن السلع الرأسمالية تأخذ وقت طويل حتى يتم إنتاجها بالصورة المطلوبة من حيث الجودة والمواصفات وتظهر هذه النقطة بوضوح إذا علمنا أن الضغط على منتجي السلع الرأسمالية لا يحدث من شركة واحدة فقط وإنما من شركات عديدة في نفس الوقت حين يزداد الطلب على منتوج معين في السوق ويؤكد هذا العنصر مرة أخرى ضرورة الاهتمام بالتنبؤ المبكر باحتياجات الشركة والإعدادات المقدمة لها بصورة تساعد الشركة على تحقيق مزايا نسبية تتفوق على الشركات الأخرى.

4) توفيـــر الأمـــوال: وهناك سبب آخر لأهمية قرارات الميزانية الرأسمالية وهو أن التوسع في النشاط أن يتطلب إنفاقا ضخما وهذا يقتضي من الشركة قبل أن تقرر الموافقة على مثل هذا الإنفاق أن تقوم بالدراسة المستفيضة ووضع الخطط الملائمة ومن ناحية أخرى فإن الأموال المطلوبة عادة ما تكون غير متوافرة لدى الشركة بل أن توفير مصادر الأموال يتطلب جهدا ووقتا طويلا.

5) المقـــدرة على المنافســـة : يقال عادة أن فشل معظم الشركات والمنشآت راجع إلى قلة التجهيزات الرأسمالية المتوافرة لديها وخاصة إذا نجح المنافسون في الحصول على استخدام آلات أحدث تسمح لهم بإنتاج سلع أفضل وبيعها بأسعار أقل ولا شك أن التطور والتغير الدائم في التجهيزات الرأسمالية يعود بالفائدة ليس فقط على الشركات المعنية بل أيضا على الاقتصاد القومي في صورة سلع ذات جودة مرتفعة وبأسعار في متناول غالبية أفراد الشعب.

المطلب الثاني: قـــرارات التمـــويل

تعرف وظيفة التمويل بالتركيز على القرارات المالية ويمثل هذا الرأي الإتجاه الحديث في دراسة التمويل ويشمل القرارات الخاصة بالحصول على الأموال وإستخدامها، ويتناول أيضا الطريقة التي يمكن إستخدامها لتقرير ما إذا كان هناك حاجة للتوسع أو الإبقاء على الوضع الحالي، ونحن نميل إلى الإتجاه الحديث في تعريف التمويل ونرى أنه نشاط متشابك مع النشاطات الأخرى كالإنتاج والتسويق ويتناول تحديد مصادر التمويل وتأمين الأموال بأقل كلفة ممكنة وبين مزيج أمثل وتوجيه إستخدامها بشكل ربحي.

كما جاء تعريفه على أنه الإمداد بالوسائل التي عن طريقها يكون الأشخاص قادرين على أن يستهلكوا أكثر مما ينتجون في فترة زمنية.

كما أن التمويل بمفهومه الخاص يعني تحصيل الأموال اللازمة للشركة بشروط مناسبة تتفق مع أهدافها .

من خلال هذين التعريفين الأخيرين نستخلص أن التمويل أسلوب للحصول على المبالغ التي تحتاج إليها المؤسسة في الوقت المناسب وبالحجم المناسب وبأدنى تكلفة ممكنة[1].

وينصب اهتمام مثل هذه القرارات على الخليط المثالي للتمويل مثل رأس المال، الحصص النسبية للديون (التي تحمل فائدة ثابتة) كمصدر للتمويل ، ورأس المال المساهم به (والذي يحمل عائدا متغيرا للمساهم) ، والقرارات التمويلية لأي منشأة تتعلق بطريقة اختيار النسبة المعينة لكل نوع في التكوين العام للأموال المتاحة . وتعتبر عملية التكوين الرأسمالي للمنشأة إحدى الأوجه المهمة في قرارات التمويل حيث أنها تتعامل مع العلاقات النظرية بين توظيف الديون ومعدل العائد أو الأرباح للمساهمين ، ويمكن القول بأنه إذا زاد نصيب الديون في التكوين المالي زادت أرباح الموزعة على المساهمين وزادت درجة الخطورة أيضا، وهما يصبح من الضروري معالجة التوازن الصحيح بين التمويل عن طريق الديون والتمويل عن طريق المساهمين ، وذلك بسبب وجود العلاقة المتبادلة بين العائد أو الربح من جهة و المخاطر من جهة أخرى ، ويطلق على التكوين الرأسمالي الذي يوازن بين الديون وحقوق المساهمين إسم التكوين الرأسمالي الأمثل ولو أن مثل هذا الخليط من التمويل يختلف من منشاة لأخرى، ومن وقت لآخر حسب الظروف السائدة في الأسواق المالية فقرارات التمويل تشتمل على معرفة الإطار النظري والقرار العلمي لاختيار التكوين المالي للمنشأة[2].

* إن اهتمام المدير المالي قبل اتخاذ قرار التمويل وبعده هو التأكد من أن الأموال المطلوبة يمكن[3] :

- توفيرها في الوقت المناسب.
- توفيرها خلال فترات زمنية مناسبة.
- توفيرها بأقل تكلفة ممكنة.

1 - http://www.arab47.com/vb/t7093.html.03/05/2011.

2 - محمد يونس خان ،هشام صالح غرايبية ، مرجع سبق ذكره ، ص6-7.

3 - حمزة محمود الزبيدي ، مرجع سبق ذكره ، ص72-73.

- استثمارها في المجالات الأكثر فائدة.

وتعزز الإدارات المالية نشاطها بضرورة الأخذ بعين الاعتبار جملة من المتغيرات تعتبر أساسية في اتخاذ القرار التمويلي وهي :

- هيكل التمويل المطلوب .
- المرونة.
- الكلفة.
- الزمن.

العوامل المحددة لأنواع التمويل: من بين العوامل المحددة لأنواع التمويل ما يلي[1]:

1) الملاءمة: بين طبيعة المصدر وطبيعة الاستخدام : القاعدة العامة المعمول بها هي أن مصادر التمويل طويلة الأجل تستخدم لتمويل الموجودات الثابتة لأنها تعتبر طويلة الأجل، ومصادر التمويل قصيرة الأجل تكون ملائمة للإستخدمات قصيرة الأجل لأن طبيعة الاستخدامات قصيرة الأجل (الأصول المتداولة) تسمح بتحويلها بعد فترة قصيرة إلى سيولة نقدية تستطيع منها إن تسدد المصادر قصيرة الأجل.

2) الدخل: يمكن للمنشأة الاستعانة بأموال الاقتراض لمساعدة أموال الملكية في عملية التمويل وهذا ما يعرف بالمتاجرة بالملكية فقد تؤدي عملية التمويل إلى دفع معدل العائد على أموال الملكية وذلك في حالة أن يكون الناتج العائد من استثمار أموال الاقتراض يفوق الفوائد المدفوعة فيها وتسمى هذه العملية بالرافعة المالية، ويمكن إيجادها بالقانون التالي:

وإن ارتفاع هذه النسبة يحقق مزايا الأموال الملكية في حالة زيادة العائد نتيجة استثمار أموال الاقتراض على الفوائد المدفوعة عليها ولكن إذا كانت النتيجة عكس ذلك فهذا يؤدي إلى زيادة الأخطار المحيطة بعملية المتاجرة الملكية.

3) الخطر أو المخاطرة:

ينظر للخطر من مجال العوامل المحددة للتمويل من منظورين هما:

- خطر التشغيل.
- خطر التمويل.

[1] – فيصل جميل السعايد ، نضال عبد الله فريد ، **الملخص الوجيز للإدارة والتحليل المالي** ، مكتبة المجتمع العربي ، عمان ،الأردن ،2004 ص 91-92-93.

أ. **خطــــر التشغيل**: يرتبط بطبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة وعندما يكون هذا النشاط ذو مخاطرة مالية تنصح المؤسسات بعدم اللجوء إلى الاقتراض وإنما الاعتماد على أموالها الذاتية لأن المؤسسة المالية لن تستطيع الوفاء بالتزامات الدين من فوائد وغيرها إذا تعرضت إلى عدم انتظام نشاطها التشغيلي .

ب. **خطــــر التمويل**: ينتج عن زيادة الاعتماد على الاقتراض في تمويل عمليات المؤسسة ومثل هذا الاعتماد المتزايد يؤدي إلى أعباء الدين وقد يعرض المؤسسة للفشل في حالة عزلها عن خدمة الدين وبالتالي فإن المؤسسة عندما تفشل يكون المالكين أكثر الناس تضررا لأنهم آخر من يستوفي حقه عند تصفية الشركة.

4) الإدارة والسيــــطرة:

إن عملية السيطرة تلعب دورا بارزا في عملية التمويل لأن المالكين يفضلون الاقتراض وطرح أسهم ممتازة، كما أن مثل هذا النوع لا يتدخل في الإدارة ولا يسيطر عليها بينما الأسهم العادية تؤدي إلى التدخل في إدارة المؤسسة لذلك فلابد أن توازن بين مصادر التمويل حسب مبدأ الإدارة والسيطرة.

5) المــــرونة:

وتعني المرونة قدرة المؤسسة على زيادة أو تخفيض الأموال المقترضة تبعا للتغيرات الرئيسية في الحاجة على الأموال المقترضة ويحقق عامل المرونة لمنشأة الفوائد التالية:

- ✓ تمكين المنشأة على الحصول على أكبر عدد من البدائل في حالات التوسع والانكماش.
- ✓ زيادة قدرة المنشأة على استخدام الأموال المتاحة لها.
- ✓ زيادة قدرة المنشأة على المقاومة للحصول على شروط جيدة عند التعامل مع مصدر محتمل للأموال وتفقد المؤسسة الكثير من المرونة في الحالات التالية:
  - زيادة إلتزامات الشركة (ديون الشركة) تحد من عملية المرونة لديها .
  - الصعوبة في تقديم الضمانات لأي إلتزامات جديدة.
  - وجود شروط في الالتزامات القديمة تحد من قدرة المؤسسة على الاقتراض.

6) التوقيــــت:

إن عملية التوقيت في الحصول على الأموال تعتبر نقطة في غاية الأهمية، لأن عملية التوقيت الجيد في الحصول على الأموال تقلل تكلفة الحصول عليها بأفضل الشروط، ولكن في بعض الأحيان تلجأ الشركة إلى التوقيت غير المناسب لحاجتها للأموال.

7) الظـــروف الاقتصـــادية :

في حالة توسيع المشروعات تلجأ المؤسسة إلى الاقتراض لتمويل عملياتها.

8) حجـــم المؤسســـة:

عادة المؤسسات ذات الحجم الكبير تحتاج إلى تمويل من مصدر كبير.

المطلب الثالث: قـــرارات توزيـــع الأربـــاح

القرار الثالث يعتبر مهم والذي يتعلق بسياسة توزيع الأرباح، ومثل هذا النوع من القرارات يجب أن يكون ملازما للقرارات المالية الأخرى في المنشأة ، وعند التعامل مع الأرباح هناك خياران واضحان : فإما أن نوزع الأرباح بشكل نقدي وبنسبة مئوية معينة من قيمة السهم الاسمية وتدفع لحامل السهم أو يمكن تدوير الأرباح و احتجازها (احتياطي الأرباح)[1].

والذي يعتبر مصدرا مهما من مصادر التمويل الداخلي يعزز قرارات الإدارة المالية عندما تبحث عن مصادر للتمويل المناسبة ومن المؤكد أن مجموعة القرارات التي تدخل في عملية التوزيع تكون مهمة للإدارة المالية نظرا للرغبات المتعارضة فيما بين المستثمرين والإدارة ، المستثمرون يرغبون في زيادة مكاسبهم النقدية من خلال توزيع نسبة أكبر من الأرباح عليهم في حين تفضل الإدارة زيادة الجزء المحتجز لضمان أموال مهمة لأغراض التوسع الاستثماري داخل شركة الأعمال[2].

ومن ثم يجب على الإدارة أن تقرر ما إذا كانت سوف تقوم بإجراء توزيعات على حملة الأسهم أم لا ؟ وما هو مقدار التوزيعات ؟ وما هي النسبة المثلى لتلك التوزيعات؟ فهذه القرارات ستحدد عن طريق سياسات التوزيعات وهي كما يلي[3]:

1) سياســـة الفائـــض : تشير سياسة الفائض إلى أن قرار التوزيع لا يخرج كونه توزيع للأرباح التي حققتها المنشأة بين حملة الأسهم وبين الاستثمارات المتاحة للمنشأة ، فإذا كان العائد المتوقع من تلك الاستثمارات أكبر من العائد الذي يطلبه حملة الأسهم فلن يعترض حملة الأسهم على قرار احتجاز الأرباح لتمويل تلك الاستثمارات ، وبعد الانتهاء الاحتياجات التمويلية لتلك الاستثمارات يتم توزيع الفائض في صورة توزيعات نقدية على حملة الأسهم، أما إذا استوجبت الاستثمارات الأرباح المحققة بالكامل فلن تقوم المنشأة بإجراء توزيعات.

يتضح من سياسة توزيع الفائض أن حجم التوزيعات التي تجريه المنشأة يختلف من سنة مالية إلى أخرى ويتوقف الأمر على حجم الأرباح المحققة والفرص الاستثمارية المتاحة للمنشأة، أي أن المنشأة تحتجز من الأرباح القدر الذي تحتاجه لتمويل استثماراتها وما تبقى يتم توزيعه إذا أمكن النظر إلى سياسة التوزيعات على أنها قرار تمويلي ، ومن ثم تعد التوزيعات النقدية قرارا تابعا للاحتياجات التمويلية للمنشأة.

وفقا لهذه السياسة فإن المنشآت السياسية الحديثة والتي لديها عدد من الفرص الاستثمارية سوف تتجه نحو عدم إجراء توزيعات أو تكون توزيعاتها ضئيلة ، وعلى العكس فإن الشركات الناضجة فلن يكون لها إلا قدر ضئيل من الفرص الاستثمارية ومن ثم ترتفع نسبة توزيعاتها النقدية.

---

[1] – محمد يونس خان ،هشام صالح غرايبية ، مرجع سبق ذكره ، ص7.

[2] – حمزة محمود الزبيدي ، مرجع سبق ذكره ، ص73.

[3] – محمد صالح الحناوي ، إبراهيم إسماعيل سلطان ، **الإدارة المالية والتمويل** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1999 ص406-407-412.

2) سياســـة استقرار مقـــدار التوزيعـــات: تبين من مناقشة سياسة الفائض أن التوزيعات النقدية التي تجريها المنشآت تختلف من فترة زمنية لأخرى ، إلا أن كل من الإدارة وحملة الأسهم يفضلون الاستقرار في التوزيعات ، وهناك العديد من الأسباب التي تدفع حملة الأسهم والإدارة تفضيل سياسة استقرار التوزيعات منها: المحتوى المعلوماتي للتوزيعات وحيث أن عدم استقرار التوزيعات يعد مؤشرا غير جيد عن أداء المنشأة ، فعدم استقرار التوزيعات يرتبط لدى المساهمين بربحية الشركة فانخفاض التوزيعات يشير إلى انخفاض في الأرباح المتوقعة للمنشأة أما ارتفاع التوزيعات فقد يفسر على أن الإدارة تتوقع زيادة الأرباح مستقبلا.

بالإضافة إلى ذلك فإن عدم استقرار التوزيعات يرفع من درجة عدم التأكد لدى المستثمرين، وهو ما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة حقوق الملكية مما يترك أثرا سلبيا على قيمة السوقية لدى السهم، وأخيرا فإن العديد من المساهمين يعتمدون في إنفاقهم على التوزيعات النقدية التي يحصلون عليها ، ومن ثم فان عدم استقرار التوزيعات يسبب لهم العديد من المشاكل، ويمكن للمنشأة تحقيق الاستثمار في التوزيعات عن طريق تحديد مقدار معين للتوزيعات ولا تحاول تخفيضه أما زيادته من فترة لأخرى فيتوقف على ما إذا توفرت لدى الإدارة مبررات قوية عن زيادة الأرباح المستقبلية بحيث تمكن المنشأة من زيادة مقدار توزيعها.

3) سياســـة استقرار معـــدل نمو التوزيعـــات : يؤدي التضخم وإعادة استثمار الأرباح المحتجزة إلى زيادة مقدار الأرباح ، كما يؤدي التضخم إلى انخفاض القوة الشرائية لمقدار التوزيعات التي يحصل عليها المساهم ، ومن ثم يفضل المساهمون النمو المنتظم في التوزيعات ، يؤدى إلى تحول المنشآت من سياسة استقرار مقدار التوزيعات إلى سياسة معدل نمو سنوي ثابت للتوزيعات ، وفي هذه الحالة تحدد الشركة معدل نمو مستهدف للتوزيعات وتتوقف إمكانية تطبيق سياسة استقرار معدل نمو التوزيعات على نمو الأرباح .بمعدل يسمح بزيادة التوزيعات سنويا ، أما إذا حدث و لم تنمو الأرباح فقد تضطر الشركة إلى التوقف عن زيادة التوزيعات .

4) سياســـة استقرار نسبة الأربـــاح المـــوزعة : تشير تلك السياسة إلى استقرار نمط التوزيعات التي تجريها المنشأة ومن ثم فإن زيادة التوزيعات من سنة إلى أخرى أو انخفاضها لكن بصورة منتظمة تعد توزيعات مستقرة، حيث:

- تقوم الإدارة بتحديد نسبة مستهدفة من الأرباح الموزعة.
- لا تهتم الإدارة .بمقدار التوزيعات، وإنما بالتغيرات التي تحدث في التوزيعات من سنة لأخرى.
- تفضل الإدارة إجراء تغيرات في التوزيعات يمكن الحفاظ عليها مستقبلا.
- يرتبط التغير في التوزيعات بالتغيرات الدائمة في الأرباح وليس بالتغيرات الطارئة.

5) سياســـة التوزيعـــات الإضـــافية : في محاولة لبعض المنشآت لتحقيق قدر من المرونة فقد قامت بالجمع بين سياستي استقرار التوزيعات واستقرار معدل النمو ، وذلك من خلال إجراء توزيعات منخفضة للسهم وبصورة مستمرة ومنتظمة ، بالإضافة إلى إجراء توزيعات إضافية وذلك في الفترات التي ترتفع فيها الأرباح وتناسب تلك السياسة المنشآت التي تتصف أرباحها وتدفقاتها النقدية بالتقلب الشديد ، حيث يمكن للمنشأة

توزيع الحد الأدنى من التوزيعات في السنوات التي تنخفض فيها الأرباح أو تظهر عليها الحاجة إلى احتجاز الأرباح لمواجهة الاستثمارات التي تحتاجها المنشأة ، أما في الفترات التي ترتفع فيها الأرباح ولا توجد حاجة لاحتجازها فيمكن للمنشأة اجراء توزيعات إضافية.

6) التوزيعـــات في صـــورة أسهم: تشير سياسة التوزيعات في صورة أسهم إلى أن المنشأة تقوم بتوزيع عدد إضافي من الأسهم على المساهمين بدلا من إجراء توزيعات نقدية والسؤال الذي يشار هنا: هل يترتب على التوزيعات في صورة أسهم أي تأثير على وضع المساهمين؟

يمكن الإجابة على هذا السؤال من خلال ما يلي : إذا قررت إحدى المنشآت إجراء توزيع في صورة أسهم بنسبة **10 %** فمعنى ذلك أن المساهم يمتلك **1000** سهم سوف يحصل على **100** سهم إضافي أي عدد أسهم المنشأة سوف يزداد ، ويترتب على ارتفاع عدد الأسهم انخفاض في أرباح السهم وتوزيعاته مستقبلا . وهو ما يدفع بسعر السهم نحو الهبوط ، وتلجأ المنشآت إلى تلك السياسة بشأن التوزيعات إذا ما كانت هناك توقعات بشأن نمو كبير في الأرباح تؤدي إلى ارتفاع في سعر السهم ، وبالتالي يخرج السهم من التعامل عليه في سوق رأس المال ، ومن ثم تعد التوزيعات في صورة أسهم وسيلة للحفاظ على السهم في حدود مقبولة تمكن من التعامل عليه في سوق الأوراق المالية.

خلاصة الفصـــل:

على ضوء دراستنا لعملية إتخاذ القرار الإداري والمالي ، يمكننا الاستخلاص بأن عملية إتخاذ القرار هي عبارة عن حجر الأساس في أي منظمة و ذلك بإعتبارها نقطة الإنطلاق لجميع الأنشطة و البرامج داخل المنظمة، بل تتعدى ذلك إلى علاقاتها بالبيئة المحيطة بها، و تتم عملية اتخاذ القرارات في كل المستويات الإدارية سواء على مستوى الإدارة العليا أو على مستوى الإدارة الوسطى أو الإدارة التنفيذية.

وتعتبر عملية اتخاذ القرارات الإدارية عموما و المالية خاصة من أصعب العمليات الإدارية وذلك لما يترتب عليها من توظيف للموارد البشرية و المادية و التي يقاس في ضوءها مدى كفاءة متخذ القرار و قدرته على تحمل المسؤولية ،كما تزداد صعوبة عملية اتخاذ القرار كلما زاد حجم المنظمة و حساسية مهامها و مدى إتصال أهدافها بالمجتمع.

كما أن وظيفة إتخاذ القرارت المالية هي مهمة أساسية في قيام الإدارة المالية بعملها فهي تتأثر كباقي القرارات الإدارية بمجموعة من العوامل والمؤثرات سواء من البيئة الداخلية أو البيئة الخارجية للمؤسسة ودرجة التأكد المحيطة بها ومدى إلمام متخذ القرار بالمعلومات الازمة لإتخاذ القرار المناسب.

في هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا هذه إلى الإحاطة بمدخل من مداخل الرقابة والمسماة بـــ: المراجعة الداخلية، والتركيز على بعض تأثيراتها لرفع من فعاليتها وأدائها ألا وهي : القرارات الإدارية والمالية ، والتي بإمكانها إحداث مساهمة فعالة في قيمة الشركة – إن حسن إستعمالها – وكمحاولة منا دراسة هذا المجال، وهذا بالتعرف على الإطار العام لإتخاذ القرارات الإدارية والمالية وتبيين مختلف العناصر التي يعتمد عليها عمل المراجعة الداخلية، وكذا كيفية فاعلية المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات الإدارية والمالية، قمنا بدراستنا هذه تحت عنوان "**مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارت المالية داخل المؤسسة الإقتصادية**"، والتي إحتوت على جانبين نظري وميداني من أجل الإحاطة بإشكالية البحث والتساؤلات المرافقة لها.

وتظهر أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات لما لها تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، وأداة في يد الإدارة العليا للشركة، حيث تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدفة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام، وأخيرا كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام.

ولقد تطور دور المراجعة الداخلية تبعا للتغير الحاصل في بيئة الأعمال الجديدة، حيث زاد الإهتمام بإتخاذ القرارت المالية من خلال التأكيد على أن قرارات الشركة تدار بفعالية، والتحسينات التي تقدمها في مجال إتخاذ القرارت الإدارية والمالية، كما تقوم بزيادة المصداقية والعدالة وتحسين سلوك الموظفين، وبالتالي التقليل من مخاطر القرارات المالية وذلك عن طريق زيادة المشاركة.

أولا– النتائج وإختبار الفرضيات:

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع والدراسة الميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية توصلت إلى عدة نتائج يمكن حصرها فيمايلي:

–تبين أن هناك خريطة تنظيمية بين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة توضح خطوط السلطة والمسؤولية وكذلك وجود نظام للمراجعة الداخلية للعمليات المالية؛

– عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة الداخلية للعمليات المالية ويتم كذلك طريقة صياغة تقرير المراجعة الداخلية بطريقة كتابية وشفوية؛

– إتضح أن إتخاذ القرارت الإدارية والمالية يتم بناءا على تقارير المراجعين.

وهذا ما يؤكد صحة كلا من الفرضيتين الأولى والثانية.

- ويعتبر تخطيط المراجعة الداخلية من حيث ملائمة الأهداف و تحقيقها بشكل مقبول وهذا حسب رأي العينة؛

– تعتبر رغبة المراجعين على المساعدة في إتخاذ القرارات مقبولة؛

– يعد جودة تقرير المراجعة الداخلية من حيث قابلية التوصيات للتطبيق مقبول ويصنف كذلك توقيت المراجعة الداخلية في مساهمته لإتخاذ القرار من حيث توقيت التقرير مقبول.

وهذا ما يؤكد صحة كلا من الفرضيتين الثالثة والرابعة .

– يتم تحديد مصادر التمويل إنطلاقا من تقرير المراجع الداخلي بشكل كاف ويؤثر كذلك تقرير المراجعة الداخلية على قيمة المؤسسة بشكل كاف؛

– يؤثر تقرير المراجعة الداخلية على قرارات مجلس الإدارة في التعامل مع الأرباح عند توزيعها بشكل كاف ويؤثر كذلك تقرير المراجعة الداخلية على أسعار أسهم المؤسسة بشكل كاف؛

– يتم الإستعانة بالمراجع الداخلي عند قيام الشركة بالإستدانة ويتم إستشارته في التنبؤ بالإفلاس ومخاطر التعثر المالي بشكل كاف؛

– يتم إستشارة المراجع الداخلي عند إتخاذ قرار إقتناء أو تنازل عن الإستثمار بشكل كاف ويتم كذلك يتم إستشارته في إعداد و دراسة الجدوى الإقتصادية للمشاريع الإستثمارية بشكل مقبول؛

– يتم دراسة المخاطر المحتملة والعائد المتوقع للإستثمار بناءا على توصيات المراجع الداخلي بشكل كاف وهذا مايدل على أن أداء المراجع الداخلي متوسط.

وهذا ما يؤكد صحة كلا من الفرضيتين الخامسة والسادسة.

ثانيا– التوصيات والإقتراحات:

– ضرورة إعادة تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية بما يضمن إستقلاليتها، موضوعيتها وكفاءة وفعالية عملياتها؛

– الإستفادة بقدر ما يمكن من التكامل الذي يجب أن يكون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، بما يحقق الأهداف المرسومة.

– ضرورة الإهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجعين الداخليين، وزيادة بسط هيبة المراجعين الداخلين بين الموظفين.

– محاولة الإهتمام بالمراجعة الداخلية من حيث معايرها، حيث يجب على المؤسسات أن تعمل على إيجاد السبل الكفيلة التي تمكن من أداء المراجعين أعمالهم بعيدين عن الضغوط المختلفة كالعمل على منحهم درجة أكبر من الاستقلالية، وهذا من خلال العمل على إنشاء لجنة خاصة بالمراجعة يعمل تحت مضلتها مراجعيه الداخليين.

– ضرورة عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية – بصفة مستمرة– وهذا فيما يخص إتخاذ القرارات ودور المراجعة الداخلية فيها، يحضرها كل من المهنيين والأكاديميين؛

– فحص وظيفة المراجعة الداخلية من قبل أطراف خارجية –تتوافر لديهم الخبرة الازمة لذلك– على أقل خمس سنوات من أجل ضمان أدائها بمستوى يحقق الرضا لأصحاب المصالح؛

- العمل على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال ضمن مناهج التعليم العالي للجامعات الجزائرية والإعتراف بالتطورات الحديثة في المراجعة الداخلية، وهذا بتطويرها، وكذا إدراج مقياس المراجعة الداخلية ومقياس إتخاذ القرارات الإدارية والمالية – خصوصا لطلبة ذوي تخصص محاسبة ومالية-، بالإضافة إلى مقياس خاص بأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية؛

- إنشاء معهد متخصص لتدريب وتكوين المراجعين الداخليين مع إعطاء شهادات معترف بها دوليا تحت إسم "مراجع داخلي معتمد"، بالإضافة إلى حث المراجعين الداخليين للانخراط في معهد المراجعة الداخلية لتبادل واكتساب الخبرات.

ثالثا- آفاق البحث:

- دور المراجعة في تعزيز الثقة والمصداقية في التقارير المالية.
- معوقات عمل قسم المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها.
- مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.
- أثر المراجعة الداخلية في التقليل من المخاطر المواجهة.
- مساهمة حوكة الشركات في إتخاذ القرارت المالية.

ملحق رقم01 : قائمة الإستقصاء

الجمهــورية الجــزائرية الديمــقراطية الشعبيــة
وزارة التعليــم العــالي والبحث العلمي
جــامعة قاصــدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

فرع: محاسبة ومالية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إستمارة إستبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر للطالب: خــالدي المعتز بالله

(بعنوان: مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات المالية داخل المؤسسة الإقتصادية)

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر الموسومة بعنوان: **مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات المالية داخل المؤسسة الإقتصادية،** أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثي، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الإستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمراجعين داخليين بمؤسستكم من جهة أو كمسؤوليين بالإدارة المالية والمحاسبية من جهة أخرى حول موقفكم من مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارت المالية داخل المؤسسة.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سيترتب عليها من إجابة التساؤلات المطروحة، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الإهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.

ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

ملاحظة: يرجى التكرم بوضع علامة **(x)** واحدة أو أكثر أمام الخانة المناسبة لكل سؤال.

تفضلوا، سيدي، سيدتي، فائق التقدير والإحترام.

أولا: معلومـــات عـــامة

1)- الجنس:

ذكـــــــر ☐ أنـــثى ☐

2)- السن: ☐ أقل من **30**سنة ☐**31**- **40** ☐**41**- **50** ☐ أكبر من **50**

3)- المستوى التعليـــمي:

☐ إبتدائي ☐متوسط ☐ثانوي ☐جامعي

4)- نوع النصب الحـــالي الذي تشغـــله:

☐مراجع داخلي ☐إطار مالي ومحاسبي ☐إطار إداري ☐مختلط

5)- الأقدمية في الشركة أو المؤسسة:

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

ثانيا: محور خاص عن أسئلة المراجعـــة الداخلية داخل المؤسسة الإقتصادية

1)- ما طبيعة نشـــاط الشركة أو المؤسسة:

☐صناعي ☐تجاري ☐خدمات ☐مختلط

2)- هل يوجد بالشركة هيئـــة للمراجـــعة الداخـــلية:

☐ نعم ☐ لا ☐ لا أعلم

3)- هل يوجد بالشركة خريطة تنظيمية بين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة توضح خطوط السلطة والمسؤولية:

☐ نعم ☐ لا ☐ لا أعلم

4)- هل يوجد نظام للمراجعة الداخلية للعمليات الماليـــة:

☐ نعم ☐ لا ☐ لا أعلم

5)- هل يتم عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة الداخلية للعمليات الماليـــة:

☐ نعم ☐ لا ☐ لا أعلم

6)- إلى أي مستوى يتم تقديم تقارير المراجعة الداخلية:

☐ إلى مجلس الإدارة ☐ إلى مدير عام للشركة

☐ إلى مدير عام للشؤون المالية والإدارية ☐ إلى آخـــرين ☐ مختلط

7)- ماهي الفترة التي يعد عنها تقرير المراجعة الداخلية :

☐ يوميا ☐أسبوعيا ☐شهريا

☐ نصف سنوي ☐سنوي ☐عند الضرورة ☐مختلط

8)- هل يتم صياغة تقرير المراجعة الداخلية بطريقة :

☐كتابية ☐ شفوية ☐كتابية وشفوية

9)- ماهي مختلف أنواع المراجعة الداخلية التي تشمل المؤسسة :

☐ مراجعة جبائية ☐ مراجعة محاسبية ☐مراجعة مالية ☐ مختلط

ثالثا:محور خاص عن أسئلة تقييم فاعلية المراجعـــة الداخلية في إتخاذ القرار الإداري

1)- هل يتم إتخاذ القرارات بناءا على تقارير المراجعين:

نعم ☐ لا☐ لا أعلم ☐

2)- عند إتخاذ قرار تكتيكي أو إستراتيجي يتم الإستعانة (إستشارة) بالمراجعين:

☐ دائما ☐ أحيانا ☐نادرا ☐ عند الضرورة ☐ مختلط

3)- ما مدى تقييم نفعية المراجعة الداخلية:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐مقبول ☐جيد جدا ☐ ممتـــاز

4)- يعتبر تخطيط المراجعـــة الداخـــلية من حيث ملائمة الأهداف وتحقيقها:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐مقبول ☐جيد جدا ☐ ممتـــاز

5)- يعد جودة تقرير المراجعـــة الداخـــلية :

5-أ)- من حيث واقعية عرض النتائج:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐مقبول ☐جيد جدا ☐ ممتـــاز

5-ب)- من حيث دقة النتائج:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐مقبول ☐جيد جدا ☐ ممتـــاز

5-جـ)- من حيث قابلية التوصيات للتطبيق:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐مقبول ☐جيد جدا ☐ **ممتــاز**

5-د)- من حيث وضوح التقرير:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐مقبول ☐جيد جدا ☐ **ممتــاز**

6)- يصنف توقيت المراجعـــة الداخـــلية في مساهمته لإتخاذ القرار:

6-أ)- من حيث توقيت التقرير:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐مقبول ☐جيد جدا ☐ **ممتــاز**

6-ب)- من حيث الفترة التي إستغرقتها المراجعـــة الداخـــلية:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐مقبول ☐جيد جدا ☐ **ممتــاز**

7)- يعتبر تشاور المراجعين والنقاش حول النتائج والتوصيات:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐مقبول ☐جيد جدا ☐ **ممتــاز**

8)- تعتبر رغبة المراجعين على المساعدة في إتخاذ القرارات:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐مقبول ☐جيد جدا ☐ **ممتــاز**

رابعا: محور خاص عن أسئلة مساهمة المراجعـــة الداخلية في إتخاذ القرار المالي

I) قــرارات الإستثمـــار:

1)- يتم إستشارة المراجع الداخلي عند إتخاذ قرار إقتناء إستثمار بشكل:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐مقبول ☐جيد جدا ☐ **ممتــاز**

2)- يتم دراسة المخاطر المحتملة والعائد المتوقع للإستثمار بناءا على توصيات ونتائج المراجع الداخلي بشكل:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐مقبول ☐جيد جدا ☐ **ممتــاز**

3)- يتم إستشارة المراجع الداخلي في حالة إتخاذ قرار التنازل عن الإستثمار بشكل:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐مقبول ☐جيد جدا ☐ **ممتــاز**

4)- يتم إستشارة المراجع الداخلي في إعداد ودراسة الجدوى الإقتصادية للمشاريع الإستثمارية بشكل:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐مقبول ☐جيد جدا ☐ **ممتــاز**

II) قــرارات التمويـــل:

1)- يتم تحديد مصادر التمويل إنطلاقا من تقرير المراجع الداخلي بشكل:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐ مقبول ☐ جيد جدا ☐ ممتــاز

2)- يتم الإستعانة بالمراجع الداخلي عند قيام الشركة بالإستدانة بشكل:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐ مقبول ☐ جيد جدا ☐ ممتــاز

3)- بناءا على تقرير المراجع الداخلي يتم الإختيار والمفاضلة بين التمويل طويل الأجل والتمويل قصير الأجل بشكل:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐ مقبول ☐ جيد جدا ☐ ممتــاز

4)- يتم إستشارة المراجع الداخلي في التنبؤ بالإفلاس ومخاطر التعثر المالي بشكل:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐ مقبول ☐ جيد جدا ☐ ممتــاز

III) قــرارات توزيع الأرباح:

1)- يساهم تقرير المراجع الداخلي على سياسات توزيع الأرباح بشكل:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐ مقبول ☐ جيد جدا ☐ ممتــاز

2)- يؤثر تقرير المراجعة الداخلية على قيمة المؤسسة بشكل:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐ مقبول ☐ جيد جدا ☐ ممتــاز

3)- يؤثر تقرير المراجعة الداخلية على قرارات مجلس الإدارة في التعامل مع الأرباح عند توزيعها بشكل:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐ مقبول ☐ جيد جدا ☐ ممتــاز

4)- يؤثر تقرير المراجعة الداخلية على أسعار أسهم المؤسسة بشكل:

☐ غير كاف ☐ كاف ☐ مقبول ☐ جيد جدا ☐ ممتــاز

ملحق رقم02 يوضح التكرارات، النسبة المئوية والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

p1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	25	83,3	83,3	83,3
	2,00	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

p2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	6	20,0	20,0	20,0
	2,00	8	26,7	26,7	46,7
	3,00	9	30,0	30,0	76,7
	4,00	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

p3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	1	3,3	3,3	3,3
	3,00	6	20,0	20,0	23,3
	4,00	23	76,7	76,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

p4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	11	36,7	36,7	36,7
	2,00	12	40,0	40,0	76,7
	3,00	5	16,7	16,7	93,3
	4,00	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

p5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	5	16,7	16,7	16,7
	2,00	5	16,7	16,7	33,3
	3,00	20	66,7	66,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

p5	p4	p3	p2	p1		
30	30	30	30	30	Valid	N
0	0	0	0	0	Missing	
2.5000	1.9333	3.7333	2.5667	1.1667	Mean	
.77682	.90719	.52083	1.07265	.37905	Std. Deviation	

ملحق رقم03 يوضح التكرارات، النسبة المئوية والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري للمحور الأول الخاص عن أسئلة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة الإقتصادية:

E1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	5	16,7	16,7	16,7
	3,00	8	26,7	26,7	43,3
	4,00	17	56,7	56,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

E2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	7	23,3	23,3	23,3
	2,00	4	13,3	13,3	36,7
	3,00	19	63,3	63,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

E3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,00	30	100,0	100,0	100,0

E4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	3	10,0	10,0	10,0
	3,00	27	90,0	90,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

E5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	2	6,7	6,7	6,7
	2,00	4	13,3	13,3	20,0
	3,00	24	80,0	80,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

E6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	7	23,3	23,3	23,3
	3,00	7	23,3	23,3	46,7
	4,00	2	6,7	6,7	53,3
	5,00	14	46,7	46,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

E7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	1	3,3	3,3	3,3
	2,00	15	50,0	50,0	53,3
	4,00	5	16,7	16,7	70,0
	7,00	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

E8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	19	63,3	63,3	63,3
3,00	11	36,7	36,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

E9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	5	16,7	16,7	16,7
3,00	2	6,7	6,7	23,3
4,00	23	76,7	76,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

		E9	E8	E7	E6	E5	E4	E3	E2	E1
N	Valid	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.6000	2.3667	3.8000	3.7667	2.7333	2.9000	3.0000	2.4000	3.4000
Std. Deviation		.77013	.49013	2.26518	1.27802	.58329	.30513	.00000	.85501	.77013

ملحق رقم 04 يوضح التكرارات، النسبة المئوية والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري للمحور الثاني الخاص عن أسئلة تقييم فاعلية المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار الإداري:

D1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	5	16,7	16,7	16,7
2,00	8	26,7	26,7	43,3
3,00	17	56,7	56,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

D2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	5	16,7	16,7	16,7
2,00	8	26,7	26,7	43,3
3,00	5	16,7	16,7	60,0
4,00	4	13,3	13,3	73,3
5,00	8	26,7	26,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

D3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	5	16,7	16,7	16,7
2,00	4	13,3	13,3	30,0
3,00	12	40,0	40,0	70,0
4,00	9	30,0	30,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

D4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	6	20,0	20,0	20,0
2,00	3	10,0	10,0	30,0
3,00	12	40,0	40,0	70,0
4,00	9	30,0	30,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

D5A

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	3	10,0	10,0	10,0
	2,00	7	23,3	23,3	33,3
	3,00	12	40,0	40,0	73,3
	4,00	7	23,3	23,3	96,7
	5,00	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

D5B

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	3	10,0	10,0	10,0
	2,00	9	30,0	30,0	40,0
	3,00	13	43,3	43,3	83,3
	4,00	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

D6A

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	5	16,7	16,7	16,7
	2,00	9	30,0	30,0	46,7
	3,00	11	36,7	36,7	83,3
	4,00	4	13,3	13,3	96,7
	5,00	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

D5C

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	3	10,0	10,0	10,0
	2,00	8	26,7	26,7	36,7
	3,00	10	33,3	33,3	70,0
	4,00	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

D5D

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	2	6,7	6,7	6,7
	2,00	5	16,7	16,7	23,3
	3,00	9	30,0	30,0	53,3
	4,00	11	36,7	36,7	90,0
	5,00	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

D6B

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	3	10,0	10,0	10,0
	2,00	5	16,7	16,7	26,7
	3,00	10	33,3	33,3	60,0
	4,00	10	33,3	33,3	93,3
	5,00	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

D7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	2	6,7	6,7	6,7
2,00	6	20,0	20,0	26,7
3,00	10	33,3	33,3	60,0
4,00	12	40,0	40,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

D8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	3	10,0	10,0	10,0
2,00	10	33,3	33,3	43,3
3,00	12	40,0	40,0	83,3
4,00	5	16,7	16,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Statistics

TOTAL1

N	Valid	30
	Missing	0
Mean		2,8633
Std. Deviation		,67542

D8	D7	D6B	D6A	D5D	D5C	D5B	D5A	D4	D3	D2	D1	
30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	Valid N
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	Missing
2.6333	3.0667	3.1000	2.5667	3.2667	2.8333	2.6667	2.8667	2.8000	2.8333	3.0667	2.4000	Mean
.88992	.94443	1.09387	1.04000	1.08066	.98553	.88409	1.00801	1.09545	1.05318	1.48401	.77013	Std. Deviation

ملحق رقم05 يوضح التكرارات، النسبة المئوية والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري للمحور الثالث الخاص عن أسئلة مساهمة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرار المالي:

I1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	9	30,0	30,0	30,0
2,00	8	26,7	26,7	56,7
3,00	9	30,0	30,0	86,7
4,00	4	13,3	13,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

I2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	8	26,7	26,7	26,7
2,00	5	16,7	16,7	43,3
3,00	12	40,0	40,0	83,3
4,00	5	16,7	16,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

I3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	11	36,7	36,7	36,7
	2,00	7	23,3	23,3	60,0
	3,00	11	36,7	36,7	96,7
	5,00	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

I4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	8	26,7	26,7	26,7
	2,00	4	13,3	13,3	40,0
	3,00	9	30,0	30,0	70,0
	4,00	8	26,7	26,7	96,7
	5,00	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistics

TOTAL2

N	Valid	30
	Missing	0
Mean		2,3750
Std. Deviation		,97102

T2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	6	20,0	20,0	20,0
	2,00	11	36,7	36,7	56,7
	3,00	8	26,7	26,7	83,3
	4,00	4	13,3	13,3	96,7
	5,00	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

T1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	7	23,3	23,3	23,3
	2,00	7	23,3	23,3	46,7
	3,00	13	43,3	43,3	90,0
	4,00	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

T4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	12	40,0	40,0	40,0
	2,00	8	26,7	26,7	66,7
	3,00	8	26,7	26,7	93,3
	4,00	1	3,3	3,3	96,7
	5,00	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

T3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	10	33,3	33,3	33,3
	2,00	7	23,3	23,3	56,7
	3,00	11	36,7	36,7	93,3
	4,00	1	3,3	3,3	96,7
	5,00	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistics

TOTAL3

N	Valid	30
	Missing	0
Mean		2,2667
Std. Deviation		,86834

R1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	9	30,0	30,0	30,0
	2,00	4	13,3	13,3	43,3
	3,00	7	23,3	23,3	66,7
	4,00	6	20,0	20,0	86,7
	5,00	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

R3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	9	30,0	30,0	30,0
	2,00	7	23,3	23,3	53,3
	3,00	7	23,3	23,3	76,7
	4,00	6	20,0	20,0	96,7
	5,00	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

R2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	10	33,3	33,3	33,3
	2,00	9	30,0	30,0	63,3
	3,00	4	13,3	13,3	76,7
	4,00	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

R4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	11	36,7	36,7	36,7
	2,00	8	26,7	26,7	63,3
	3,00	7	23,3	23,3	86,7
	4,00	3	10,0	10,0	96,7
	5,00	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

TOTAL4

N	Valid	30
	Missing	0
Mean		2,4000
Std. Deviation		1,00987

TOTAL234

N	Valid	30
	Missing	0
Mean		2,3472
Std. Deviation		,86134

Valid	N
Missing	
Mean	
Std. Deviation	

R4	R3	R2	R1	T4	T3	T2	T1	I4	I3	I2	I1
30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.1667	2.4333	2.2667	2.7333	2.0333	2.2000	2.4333	2.4000	2.6667	2.1000	2.4667	2.2667
1.14721	1.22287	1.17248	1.43679	1.06620	1.06350	1.07265	.96847	1.24106	1.02889	1.07425	1.04826