

المراجعة الداخلية كأداة فعالة لدعم اتخاذ القرار في المؤسسات (إشارة إلى حالة عملية)

د. نادر حمد الجبران
الهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب
الكويت

الملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تفعيل و ترشيد القرارات التي تتخذها المؤسسة، فالمراجعة الداخلية تعتبر من أهم الأدوات التي تمكن المؤسسة من بلوغ أهدافها عن طريق تزويدها بالمعلومات الصحيحة و السليمة التي يمكن الاعتماد عليها و الوثوق بها لاتخاذ مختلف القرارات الصائبة .

The abstract:

This paper aims to highlight the role of internal review in the activation and rationalization of decisions taken by the institution internal review is one of the most important tools that enable the institutions to achieve their objectives by providing them the right and correct informations, which can be relied upon and trusted to take all the rate decisions .

مقدمة

تعتبر عملية اتخاذ القرار من أصعب المسؤوليات التي تقع على عاتق المسؤولين في المؤسسات خاصة الإستراتيجية منها، فهو لاء الاطراف يجب عليهم اتخاذ القرارات المناسبة و الرشيدة التي تنصب في صالح المؤسسة و تمكن من تحقيق مختلف أهدافها، و للوصول إلى اتخاذ قرارات صائبة يجب أن يكون هناك قدر كافي من المعلومات الصحيحة، السليمة و الموثوق منها الأمر الذي ينطبق على عملية المراجعة بشكل عام و المراجعة الداخلية بشكل خاص باعتبارها أحد الركائز الأساسية التي تمكن من توفير مثل هذه المعلومات من خلال اعتمادها على خبرة مجموعة من الأشخاص يتم توظيفهم خصيصا من أجل المساهمة في عملية الرقابة طرح مختلف آرائهم و إعداد مختلف التقارير لحل الإشكاليات و هذا نسبة إلى المؤهلات التي يتمتعون بها .

مشكلة البحث:

بناء على ما سبق تظهر لنا إشكالية بحثنا التي سنحاول الإجابة عليها عبر طرح التساؤل التالي:
هل يمكن للمراجعة الداخلية أن تدعم من عملية اتخاذ القرار في المؤسسات ؟

الأسئلة الفرعية:

- انطلاقا من هذه الإشكالية الرئيسية تظهر لنا الأسئلة الفرعية التالية:
- ما هي الآليات التي تعتمد عليها عملية المراجعة الداخلية لتفعيل القرارات داخل المؤسسات ؟
- إلى أي مدى يمكن الاعتماد على عملية المراجعة الداخلية لاتخاذ القرارات و هل يمكن الإكتفاء فقط بعملية المراجعة الداخلية أم يجب اللجوء إلى جهات خارجية لتدعيم نتائج المراجعة الداخلية ؟
- هل تعتمد المؤسسات بشكل عام على عملية المراجعة الداخلية لاتخاذ مختلف القرارات ؟

فرضيات الدراسة:

- للإجابة عن الإشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:
- إن اعتماد مراجعة داخلية من شأنه أن يفعل من القرارات المتخذة على مستوى المؤسسات ؛
- إن المؤسسات بشكل عام لا تعتمد كثيرا على نتائج عملية المراجعة الداخلية لاتخاذ مختلف قراراتها .

أهمية الدراسة:

- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
- محاولة تحديد إطار نظري للمراجعة بصفة عامة وإبراز موقع المراجعة الداخلية من هذا الإطار، مع تبيان مدى استفادة المراجعة الداخلية من هذا الإطار مع تبيان مدى استفادة المراجعة الداخلية من هذا الإطار الكلي للمراجعة ؛
- محاولة تحديد الإطار العلمي للمراجعة الداخلية كوظيفة داخل المؤسسة ؛
- التنبيه و إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة الداخلية في العملية الإدارية بصفة عامة و عملية إتخاذ القرارات بصفة خاصة ؛
- حاجة المؤسسة إلى التطبيق المشروع والفعال لوظيفة المراجعة الداخلية لمساعدتها في تأدية أنشطتها بصورة سليمة من أجل تحقيق أهدافها المنشودة و التكيف مع ما يحصل من تطورات .

خطة الدراسة:

- انطلاقا من الأهداف المرجوة من الموضوع و لمعالجة الإشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية و لاختبار الفرضيات تم تقسيم هذه الدراسة إلى المحاور التالية:
- المحور الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية ؛
- المحور الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار ؛
- المحور الثالث: إشارة إلى بعض الحالات العملية .
- المحور الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

منذ بداية ممارستها إلى اليوم عرفت المراجعة الداخلية تغييرات جذرية كبيرة و قد ساهمت هذه التغييرات في تطوير هذه المهنة التي كانت و لا تزال محل اهتمام العديد من المهنيين والمؤسسات، الهيئات الحكومية و الباحثين و كان لهم الفضل الكبير في إعطاء المراجعة نقلة نوعية من عدة جوانب .

أولا: ماهية المراجعة

1- مفهوم المراجعة

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على أنها عملية منظمة لجمع و تقديم أدلة إثبات بشكل موضوعي، تتعلق هذه الأدلة بتأكيدات خاصة بتصرفات و أحداث اقتصادية بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات و المعايير المقررة و من ثم تبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين¹، كما تعرفها المعاهد و الجمعيات المهنية أيضا على أنها عملية منظمة و منهجية مخطط لها تتم بواسطة تكليف شخص مؤهل يتصف بالحياد و الاستقلالية، و تتضمن القيام بإنجاز الاختبارات اللازمة للحصول على أدلة للإثبات التي تمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية المحققة².

¹: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، القاهرة، 2006، ص: 18 .

²: حازم هشام الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق (المراجعة نظريا)، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2003، ص: 36 .

و بشكل عام يمكن القول أن المراجعة هي عملية منظمة تتأكد من مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير المحددة سابقا و كذا تكوين رأي عن نتائج الفحص و هي ليست فرعاً من فروع المحاسبة بل هي مستقلة بحيث أنها تبدأ حين تنتهي المحاسبة و تعتمد على الفحص الذي يحدد مدى تطابق النتائج مع التنظيمات المحددة مسبقاً .

2- أهمية المراجعة

تلعب المراجعة دوراً هاماً في تلبية حاجات مختلف الأطراف الداخلية و الخارجية المحيطة بالمؤسسة و يمكن تجسيد أهميتها من خلال ما يلي:³

- تمكين الملاك أو المساهمين من الإطمئنان على سلامة مختلف استثماراتهم في المؤسسة.
- تمكين المؤسسة من الاستفادة من البيانات المحاسبية التي تمت مراجعتها لأغراض التخطيط، الرقابة و متابعة أعمال المؤسسة .
- تلبية احتياجات الجهات الحكومية من المعلومات المتعلقة بالمؤسسة .
- مساعدة الاتحادات، الجمعيات المهنية و من التحقق من حسن سير أعمال المؤسسة وقدرتها على تحقيق التوظيف و العمالة المستقرة .
- زيادة إمكانية فرص الحصول على القروض من المصارف و مؤسسات الإقراض كون أن القوائم المالية للمؤسسة تتمتع بدرجة عالية من المصادقية .
- توفير القوائم المالية المدققة لأطراف هم بحاجة إليها كشركات التأمين في حالة تعويض الخسائر، البائعين، المشترين للمؤسسة و الشركاء في حالة انضمام شريك جديد .

2- أنواع المراجعة

يمكن تقسيم أنواع المراجعة بالنظر إلى عدة اعتبارات و قد اخترنا تقسيم المراجعة بشكل عام إلى داخلية و أخرى خارجية بالنظر إلى معيار الجهة التي تقوم بعملية المراجعة و هذا تماشياً مع الدراسة التي نحن بصدد القيام بها .

2-1- مراجعة داخلية

هي تلك المراجعة التي تقوم بها جهة توجد داخل المؤسسة و سنتناولها فيما بعد بشئ من التفصيل .

2-2- مراجعة خارجية

و يقوم بها شخص مستقل تماماً عن المؤسسة و الذي تتمثل مهمته الرئيسية في التأكد من مدى صدق القوائم المالية ليعطي في الأخير رأياً محايداً عنها، و على محافضي الحسابات أن تتوفر فيهم الاستقلالية، سر المهنة و المواطنة .

ثانياً: نشأة المراجعة الداخلية و مفهومها

1- نشأة المراجعة الداخلية

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى ثلاثينات القرن الماضي و ذلك بالولايات المتحدة الأمريكية و من الأسباب التي أدت إلى ظهورها رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيف ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى تتم المصادقة عليها، و بقي دور المراجعة الداخلية مهمشاً بحيث أنها لم تحظى بالإهتمام اللازم في بادئ الأمر إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1991 و كونوا ما

³: حازم هشام الألوسي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 32-33 .

يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة و تحسينها.

2- مفهوم المراجعة الداخلية

لقد تعددت التعاريف التي نسبت إلى مصطلح المراجعة الداخلية و التي تم وضعها من قبل الباحثين المتخصصين، المعاهد و الجمعيات المهنية في هذا المجال إلا أنها تشترك في مجملها من حيث الأهداف المراد تحقيقها منها، فهناك من يعرف المراجعة الداخلية على أنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، المستندات، الحسابات و الدفاتر الخاصة بالشركة فحصا انتقاديا منظما قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة زمنية محددة، و مدى تصورها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة في تلك الفترة⁴ و يعرفها مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين على أنها نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، و هي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى⁵، كما يعرفها البعض الآخر على أنها وظيفة مستقلة داخل مشروع تهدف إلى فحص الأمور المحاسبية، المالية و العمليات الأخرى الخاصة بالمشروع بهدف خدمة الإدارة، فهي نوع من أنواع الرقابة الإدارية تهدف إلى قياس و تقييم درجة كفاية أنظمة الرقابة الأخرى .

و عموما يمكن القول أن المراجعة الداخلية هي عبارة عن نشاط استشاري مستقل وموضوعي يهدف إلى تحسين عمليات المؤسسة بهدف تحقيق أهدافها و ذلك عبر اتباع نظام صارم و ممنهج.

ثالثا: أهداف المراجعة الداخلية

تهدف المراجعة الداخلية بشكل عام إلى إضافة قيمة للمنشأة من خلال خفض التكاليف، اكتشاف وضع الغش، فحص و تقييم الرقابة الداخلية و اقتراح ما يلزم لتحسين عملياتها إدارة الخطر، التوجيه و التحكم كما أنها تساعد أيضا المنشأة على تحقيق أهدافها .

رابعا: مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية⁶

يمكن أن تختلف عملية المراجعة الداخلية تبعا للشخص الذي يقوم بها و تبعا لطبيعة المنشأة و الأنشطة التي تتضمنها، إلا أن أغلب المراجعين الداخليين يتفقون على أن عملية المراجعة الداخلية تتم وفقا لخمس خطوات تتمثل في التحقق، التحليل الالتزام، التقييم و التقرير .

1- التحقق

تعتبر أول خطوة يقوم بها المراجع الداخلي و هي تهدف إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية و المستندية، سلامة التوجيه المحاسبي و جمع الأدلة و القوانين التي تثبت صدق ما تتضمنه السجلات و ما يترتب عليه من أمانة البيانات و إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات و يستلزم التحقق التفريق بين الحقائق و الآراء، حيث أن قوة أي استنتاج تتوقف على مدى اعتماده على الحقائق و طبقا لذلك فإن التحقق يختص أساسا

⁴: وليم قوماس و أمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 2006 ص:

121 .

⁵: خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2000 ، ص: 13 .

⁶: عبد الفتاح محمد الصحن و محمد السيد السرايا ، الرقابة و المراجعة الداخلية ، الدار الجامعية ، القاهرة 2001 ، ص ص: 191-192 .

بالعمليات والحسابات و يعتبر عاملا مشتركا بين المراجعة الداخلية و الخارجية إلا أنه يكون تفصيليا و مستمرا على مدى العام .

2- التحليل

يقصد بالتحليل الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية، إجراءات الرقابة الداخلية للحسابات و الإجراءات المحاسبية، المستندات، السجلات و التقارير التي تقع داخل نطاق الفحص، كما أنه يتطلب إجراء المقارنات و الربط بين العلاقات مثل الربط بين الاستثمار و عائده نسبة لإجمالي الربح إلى المبيعات، و كذلك التمعن بقصد اكتشاف الأمور الشاذة مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصل، هذا و يرتبط التحليل بالتحقق و ليس هناك حد فاصل بينهما .

3- الالتزام

يقصد به الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة و أداء العمليات وفقا للطرق و النظم و القرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم، فقد يتم التوصل إلى نتائج مرضية و مع ذلك يهم الإدارية معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة و بما يتماشى مع السياسات، و يتعين على المراجع الداخلي زيارة المواقع من وقت لآخر و عدم الاعتماد على الآخرين، كما أن إدارة المراجعة الداخلية لا تقتصر على المحاسبين و المراجعين و إنما يمكن أن تزود بقانونيين و غيرهم .

4- التقييم

يتمثل هذا العنصر في تحديد نتيجة العناصر السابقة على أساس أن دور المراجع الداخلي يركز في هذا العنصر حول تقييم مدى كفاءة السياسات و الإجراءات في تحقيق الأهداف و مدى فعالية هذه السياسات و الإجراءات في تحقيق الأهداف و يكون هذا التقييم بهدف ترشيد الموارد مستقبلا بالإضافة إلى تطوير و تحسين الأداء في المؤسسة ككل .

5- التقرير

يعتبر التقرير العنصر الأخير في عملية المراجعة الداخلية باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المراجع عن المشاكل التي واجهها، أسبابها، نقاط الضعف في السياسات و الإجراءات، التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف هذه و حل أي مشكلة، النتائج التي توصل إليها نتيجة المراجعة الداخلية و يرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا التي تتبعها المراجعة الداخلية لتنفيذ ما جاء بالتقرير من توصيات آراء، ملاحظات و تحفظات .

خامسا: الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية

تقوم عملية المراجعة الداخلية بمساعدة المؤسسة من خلال تزويدها بالخدمات التالية:⁷

- **تحديد كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة:** تقوم الإدارة بالتخطيط للتنظيم و الإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف و الغايات سوف يتم تحقيقها و لذلك فإن جميع أنظمة و عمليات و أنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي .
- **تقديم معلومات يمكن الاعتماد عليها:** تقدم المراجعة الداخلية معلومات مالية و تشغيلية دقيقة و كاملة للإدارة مما يساعد هذه الأخيرة على اتخاذ مختلف القرارات .

⁷: خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع ، الأردن 2006 ، ص ص: 39-41 .

■ **حماية الأصول:** يؤكد المراجع الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة، الحريق و التصرفات الغير قانونية في ممتلكات المنشأة لهذا فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول كما تحميها من المخاطر المحتملة من خلال تأمينها ضد المخاطر .

■ **الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية:** يتحقق التدقيق الداخلي من أن منسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من اتباع السياسات، الخطط، الإجراءات، الأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك، فقد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها و ليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة والمخاطر الناجمة عن عدم الإلتزام وما هي الطرق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات و السياسات المحددة .

■ **الوصول إلى الأهداف و الغايات:** يتم وضع الأهداف و الغايات و إجراءات الرقابة من قبل الإدارة و يقوم المراجع الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف و غايات المنشأة، و تقع مسؤولية وضع المنشأة على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، و على المراجع التأكد من البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها .

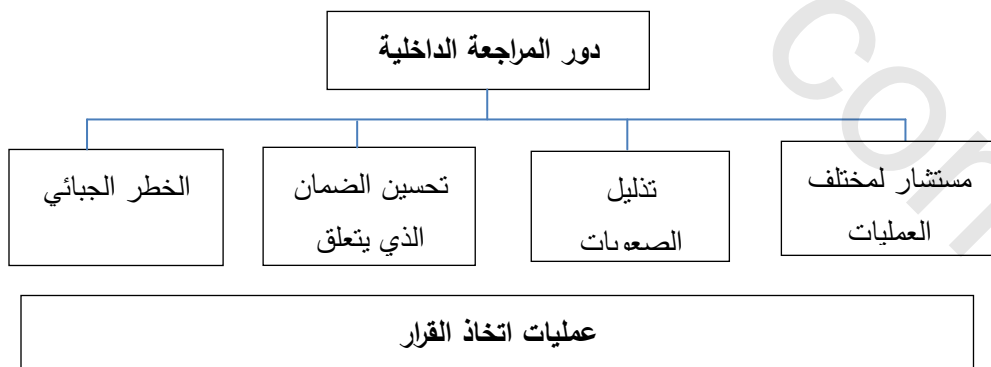
■ **تحديد مواطن الخطر:** على المراجع الداخلي تحديد المناطق و الأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية و إعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للمراجعة، و يتم تحديد مواطن الخطر على خبرة المراجع السابقة في المنشأة أو من معلومات مشتقة من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في شركات أخرى ذات نشاط مشابه للمنشأة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق و معرفته العامة .

■ **منع و اكتشاف الغش و الإحتيال:** تقع مسؤولية منع الغش و الاحتيال على إدارة المنشأة و على المدقق الداخلي فحص و تقييم الأعمال التي تقوم بها الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، و ليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف عمليات الغش و إنما عليه اكتساب المعارف الكافية بطرق و احتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش و الاحتيال، و لا يستطيع المراجع الداخلي أن يضمن عدم حدوث الغش و الاحتيال إلا أنه يجب أن يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة مع جهات أخرى في هذا التحقيق .

المحور الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار

إن جميع المجالات التي يمكن أن يكون لعملية المراجعة الداخلية دور فيها تتخللها عملية اتخاذ قرارات كما يوضح الشكل الموالي:

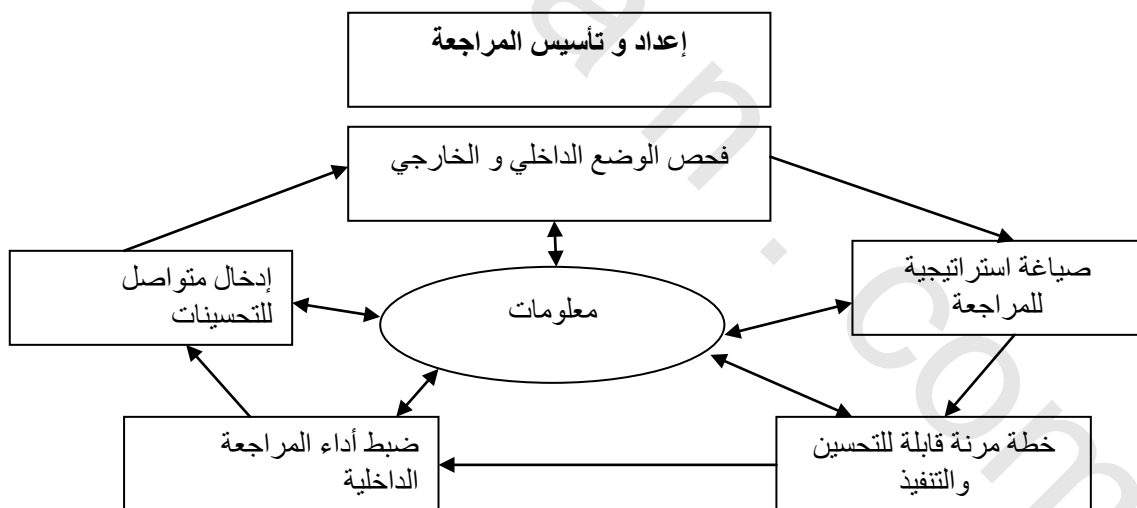
الشكل رقم (1): طبيعة دور المراجعة الداخلية



المصدر: أحمد نفاذ ، المراجعة الداخلية ، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، العدد 02 ، 2007 ص: 76 .

من خلال الشكل أعلاه نستنتج أن للمراجعة الداخلية دور في اتخاذ القرار السليم فجميع الأدوار التي يمكن أن يكون للمراجعة الداخلية دور فيها تتخلها عملية اتخاذ القرار .
و الحقيقة أنه لا يمكن الحكم تماما على سلامة وجود القرار دون توفر ما يسمى بالنظرة الخلفية، هذا يعني أنه بعد وضوح نتائج القرار يتم طرح الافتراض التالي: لو عدنا إلى الوراء لوجدنا أن القرار الذي اتخذ كان الأفضل في ضوء المتغيرات التي كانت قائمة إذا فإن هذا القرار يكون جيدا، على العكس من ذلك إذا قيل لو أخذ قرار آخر كانت النتيجة ستكون أفضل عندئذ يكون القرار سيئا أو على الأقل لم يكن أفضل القرارات . إن النظرة الخلفية و إن كانت هي الطريقة الأكثر شيوعا إلا أن هذه الطريقة معناها الحكم على القرار و تقييمه بعد فترة زمنية من صدوره و في ظروف تختلف عن الظروف التي تم فيها صدور هذا القرار، علاوة على الاتجاه الغريزي للإنسان نحو الدفاع عن أفعاله و إلقاء مسؤولية الفشل على الآخرين⁸.
تلعب المراجعة الداخلية أدواراً مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث تساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة و ذات مواصفات كاملة و كافية، ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة و فعالية، و بالموازاة مع خطوات عملية اتخاذ القرار فإن المراجعة الداخلية لها دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات⁹، كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2): دورة حياة المراجعة الداخلية



المصدر: أحمد نقاز ، مرجع سبق ذكره ، ص: 77

⁸ - فاطمة بعوج ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار ، مذكرة ماجستير ، تخصص فحص محاسبي كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التدبير ، جامعة بسكرة 2015/2014 ، ص: 72 .
⁹ - نفس المرجع السابق و الصفحة .

تبدأ عملية المراجعة بإعطاء نظرة حول موضوع العملية و إعداد إجراءات المراجعة المناسبة لذلك الموضوع، فمن خلال هذه النظرة أو التصور يتم تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا و خارجيا و تحديد درجة الخطر الناجم، و من ثم يتم وضع استراتيجية للقيام بعملية المراجعة لتليها وضع الخطة اللازمة لذلك بحيث يجب أن تتسم هذه الخطة بالمرونة و القابلية للتحسين في حال أي متغير غير مرغوب فيه، لبدأ المراجع بتنفيذ خطة أو برنامج عمله، مع العمل في كل مرة على ضبط الأداء و يتم ذلك من قبل المدير المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية و هذا بالاعتماد مثلا على إحدى نماذج المتابعة مع القيام بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص، و هكذا دوليك في كل مرة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته و تقديم الاقتراحات المناسبة، فينتج بذلك و من خلال كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرار و تساهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة و فاعلية¹⁰. و يتم المساهمة في عملية صنع القرار من خلال هذه الدورة حسب كل مرحلة حيث أن المعلومة التي قد تم تأهيلها و التوصل إليها هي إما اكتشاف لمشكلة أو تحديد مجموعة من البدائل أو المساعدة على اختيار أفضلها، مما يعني أن هناك مساهمة للمراجعة الداخلية في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار.

المحور الثالث: إشارة إلى حالة عملية

تجسيدا للجانب النظري سنحاول من خلال هذا المحور التطرق إلى الواقع العملي لدور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار و عن هذا عن طريق الإشارة إلى حالة عملية لدى إحدى المؤسسات في الجزائر .

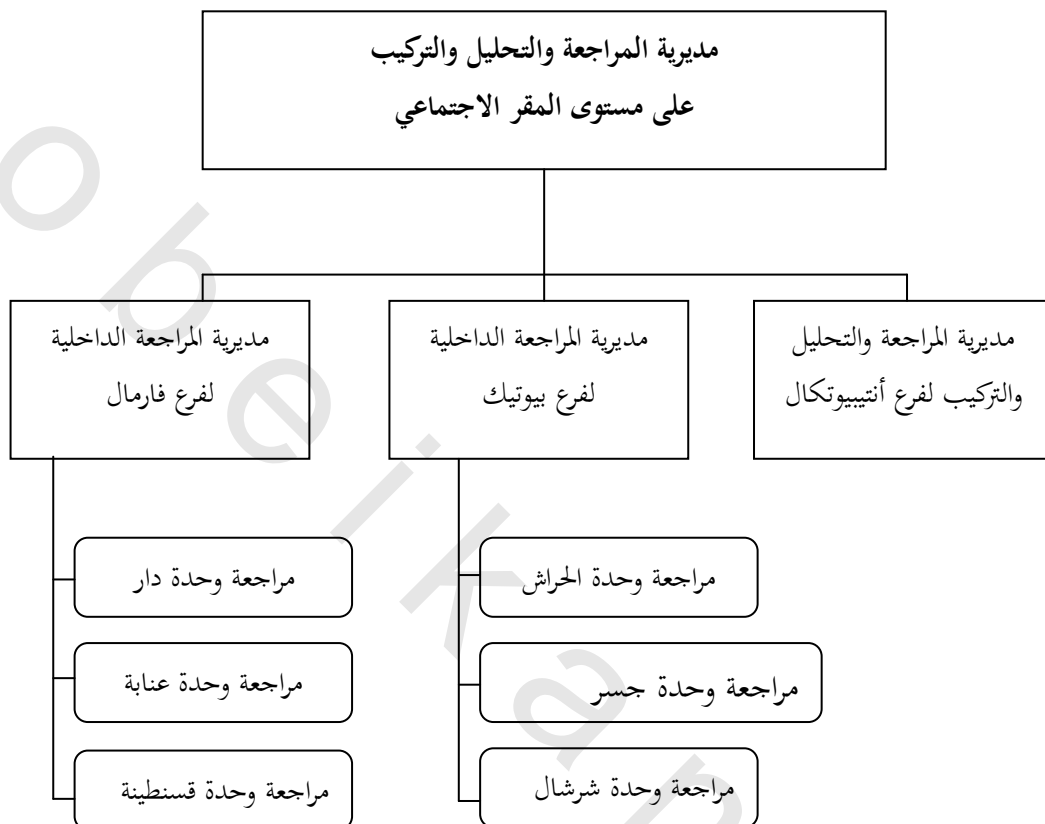
1- آلية القيام بالمراجعة الداخلية في مجمع صيدال

لقد أدرك مدراء و مجمع صيدال أنه لا يمكن في أي حال من الأحوال إدارة و بفاعلية مجمع بهذا الحجم و المتنوع الفروع الموزعة عبر نقاط جغرافية متعددة إلا باللجوء إلى طاقم مؤهل يعتمد عليه في إدارة المراجعة الداخلية، فاعتمد مالكي و مديرو مجمع صيدال المراجعة الداخلية من أجل الاستفادة من مخرجاتها لاستخدامها في العديد من القضايا الإدارية، و في هذا الإطار قام المجمع بإنشاء مديريات للمراجعة الداخلية على مستوى كل فرع، و مديرية أخرى مركزية متواجدة على مستوى المقر الاجتماعي للمجمع تعمل على التنسيق بين هذه المديريات¹¹، ونوضح من خلال الشكل الموالي نمط المراجعة الداخلية في مجمع صيدال .

¹⁰ - فاطمة بعوج ، مرجع سبق ذكره ، ص: 73-74 .

¹¹ - مقدم عبيرات و أحمد نقاز ، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار (دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية صيدال) ، ص: 23 .

الشكل رقم (3): أهم مديريات المراجعة الداخلية لمجمع صيدال



المصدر: مقدم عبيرات و أحمد نقاز ، مرجع سبق ذكره ، ص: 23 .

إن هذا الشكل يبين بصفة عامة إدارات المراجعة الداخلية المتواجدة في مجمع صيدال، كل إدارة تحتوي على طاقم خاص بها موزعين بطريقة علمية وقانونية إلا أن من هذه الإدارات ما هو مكتمل العدد (الطاقم)، ومنها ما يحتاج إلى توظيف مراجعين داخليين، مبتدئين أو مساعدين، ومجمع صيدال سيعمل مستقبلا ليس ببعيد على توظيف ما ينقص الإدارات من مراجعين، و نشير إلى أنه كل إدارة مراجعة داخلية بصفة عامة نجدها منظمة بشكل هرمي معين.

2- دور المراجعة الداخلية في تفعيل قرارات مجمع صيدال

لقد قام مجمع صيدال بوضع أهداف إستراتيجية وأخرى عملية و جعل عمليات لتنفيذها، وسعى للوصول إلى تحقيق هذه الأهداف بأقل انحراف ممكن، ولقد وفر جهاز رقابيا هائلا للوقوف عليها ومراقبة تنفيذها بصفة مستمرة.

تتمثل الهوامش العامة للرقابة في وضع أدوات لمتابعة الأهداف العملية، والقيام بمهام و زيارات وعمليات مراجعة من أجل مراقبة و متابعة تنفيذ عمليات وإجراءات المجمع:¹²

- لوحات قيادة يومية وأسبوعية وشهرية، خاصة بمتابعة تنفيذ الإجراءات والعمليات التي وضعت من أجل الوصول إلى تحقيق فعلي للأهداف العملية، ومن ثم الأهداف الإستراتيجية .
- تقرير الإدارة نصف سنوي وسنوي من أجل الوقوف على أهم ما تم تحقيقه من أهداف عملية وإستراتيجية بلغة الأرقام والقيام بإعطائها تحليلات وتفسيرات مناسبة.
- لوحة قيادة خاصة بالنتائج، ويتم من خلال هذه اللوحة تتبع النتائج المحققة ومقارنتها بما سطر لها، وبما تم تحقيقه في السنوات الماضية .

و يستعمل أيضا المجمع على سبيل المثال نموذج Balance Score card الذي هو عبارة عن مجموعة من الجداول يتم من خلالها متابعة تنفيذ وتحقيق الأهداف الإستراتيجية، وهذا انطلاقا من متابعة إنجاز الأهداف العملية والتي تتابع من خلال إنجاز العمليات الخاصة بكل هدف عملي، إن BSC هي عبارة عن لوحة قيادة بالأهداف يتم على أساسها متابعة تنفيذ الأهداف الإستراتيجية المتخذة حيث يتم تتبع هذه الأهداف الإستراتيجية إنطلاقا من كل هدف إستراتيجي ليتم التعمق فيه وتتبع الأهداف العملية الخاصة به، وهذا من خلال ما تم إنجازه في العمليات والتقنيات الخاصة بكل عملية¹³.

من خلال هذا النموذج وعمل المراجعين، يمكن الوقوف على دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات المختلفة من الإستراتيجية إلى التكتيكية إلى التنفيذية، وهذا كون أن النموذج يمس جميع المستويات الإدارية للمجمع، مما ينشأ علاقة صريحة بين المراجعة الداخلية وعملية اتخاذ القرارات في مختلف المستويات¹⁴.

الخاتمة

من خلال الدراسة التي قمنا بها و التي حاولنا من خلالها توضيح و تبيان دور المراجعة الداخلية في تفعيل عمليات اتخاذ القرار التي تتخذها المؤسسات استطعنا تكوين نظرة شاملة و إعطاء إجابة عن الإشكالية الرئيسية، حيث لاحظنا أن المؤسسات تستعين بعملية المراجعة الداخلية لتخفف عبء ما عليها من ثقل المسؤولية الملقاة على عاتقها و المتمثلة في تطبيق السياسات و الإجراءات التي تمكنها من تحقيق أهدافها و هذا عن طريق اتخاذ القرارات المناسبة، و قد وجدنا أن المراجعة الداخلية تساعد المؤسسة على اتخاذ مختلف هذه القرارات الصائبة و السليمة نظرا لأنها تزودها بمختلف المعلومات الصحيحة و السليمة و التي يمكن الاعتماد عليها و الوثوق بها، كما أنها تمكنها من اكتشاف مختلف الثغرات و الانحرافات في الأداء و بالتالي القيام بكل ما يلزم لتصحيح هذه الانحرافات، كما قد تساعدها في اتخاذ القرارات المناسبة لزيادة فعالية عنصر التسيير .

و قد استطعنا الإجابة عن أسئلة هذه الدراسة حيث لاحظنا انطلاقا من الحالات العملية التي قمنا بعرضها و التي تمثلت في حالة مجمع صيدال أنه يمكن الاعتماد فقط على عنصر المراجعة الداخلية لاتخاذ القرارات كما لاحظنا أيضا أن المؤسسات تعتمد على عملية المراجعة الداخلية في اتخاذ مختلف قراراتها .

¹² - مقدم عبيرات و أحمد نفاز ، مرجع سبق ذكره ، ص: 25 .

¹³ - نفس المرجع السابق و الصفحة .

¹⁴ - نفس المرجع السابق و الصفحة .

هذا و تتوقف درجة مساهمة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية المراجعة الداخلية كأداة إدارية فعالة تمثل أحد أهم مصادر المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها و الوثوق بها في عملية اتخاذ القرار .

قائمة المراجع

- (1) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، القاهرة 2006 .
- (2) حازم هشام الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق (المراجعة نظريا) منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2003 .
- (3) وليم قوماس و أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ للنشر الرياض، 2006 .
- (4) خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2000
- (5) عبد الفتاح محمد الصحن و محمد السيد السرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية الدار الجامعية، القاهرة 2001 .
- (6) خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، الأردن 2006 .
- (7) أحمد نفاز، المراجعة الداخلية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد 02، 2007 .
- (8) فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة 2015/2014 .
- (9) مقدم عبيرات و أحمد نفاز، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار (دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية صيدال) .