

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناتراك.

ط.د. عميرة أيمن

طالب دكتوراه

جامعة وهران 2 - الجزائر -

قدم للنشر في: 2017/11/25 & قبل للنشر في: 2018/12/21 & نشر في: 2018/12/23

ملخص:

تهدف الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار من منظور حوكمة المنظمات حيث اتضح من خلال البحث والدراسة أن للمراجعة الداخلية دور فعال في تقديم المعلومات الدقيقة وبالكمية الكافية وفي الوقت المناسب بفعل الشفافية والإفصاح المالي والمحاسبي المنبثقان عن ممارسة الحوكمة بطريقة سليمة تضمن اتخاذ القرار الصحيح وترشيده مستقبلا.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، القائم على جمع المعلومات المتعلقة بمتغيرات الدراسة ثم إسقاطها على الجانب التطبيقي والذي كان على مستوى منظمة - سوناتراك - المقر الاجتماعي " من خلال تحليل نتائج فقرات الاستبيان المقدم للموظفين باستخدام نظام spss الذي يضم عدة معاملات إحصائية ساعدت في إثبات صحة فرضيات الدراسة والتي قدمت إجابات شاملة على تساؤلات الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها إثبات دور المراجعة الداخلية الفعال في اتخاذ القرار، وإظهار التطور الذي حدث لمفهوم المراجعة الداخلية في ظل حوكمة المنظمات، أما أهم التوصيات فتمثلت في ضرورة تطوير دور المراجع الداخلي بالشكل الذي يوضح مدي تأثيره في تقويم مراحل اتخاذ القرار، وضرورة إصدار معايير خاصة بحوكمة المنظمات على مستوى منظمة " سوناتراك ".

الكلمات المفتاحية: حوكمة المنظمات، المراجعة، المراجعة الداخلية، اتخاذ القرار، المعلومات.

Résumé: Cette étude vise à déterminer le rôle de l'audit interne dans le du point de vue de gouvernance des organisations, où il est devenu clair grâce à la recherche et à l'étude que l'audit interne un rôle efficace en fournissant des informations précises et en quantité suffisante et en temps opportun en raison de la transparence et la divulgation qui effluentes de la pratique de gouvernance de manière à assurer la bonne décision et rationalisée de prise de décision dans le futur.

L'étude est basée sur l'approche descriptive et analytique, basée sur la collecte d'informations sur les variables de l'étude et ensuite laissé tomber sur le côté pratique et qui était sur l'Organisation nationale des Hydrocarbures en Algérie " Sonatrach " En analysant les résultats des paragraphes du questionnaire donné aux employés et travers le système de spss, qui dépend de plusieurs coefficients statistiques aidé valider les hypothèses de l'étude, qui a fourni des réponses complètes aux questions de l'étude. L'étude a atteint les résultats suivants démontrent le rôle de l'audit interne efficace dans la prise de décision, et de démontrer le développement qui est arrivé à la notion d'audit interne dans les organisations de gouvernance, mais les recommandations les plus importantes sont: la nécessité de développer le rôle de la manière d'auditeur interne qui démontre l'étendue de son influence dans les étapes d'évaluation de la prise de décision, et la nécessité d'émettre les organismes de gouvernance privés sur l'organisation des normes de niveau " Sonatrach ".

Les Mots clés: gouvernance des organisations, l'audit, la vérification interne, la prise de décision, l'informations .

تهد

ظهرت الحاجة إلى مفهوم حوكمة المنظمات في العديد من الدول المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي حدثت في العديد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية. حيث أدى اتساع حجم الاستثمارات والتعاملات الإدارية والمالية لهذه المنظمات إلى انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى بها إلى البحث عن مصادر تمويلية أقل تكلفة من المصادر المصرفية، وهذا من خلال ما شهده الاقتصاد العالمي من تحرير للأسواق المالية، وتزايد انتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود الدولية والإقليمية بشكل غير مسبوق، ودفع اتساع حجم المنظمات وانفصال الملكية عن الإدارة مع ضعف آليات الرقابة على تصرفات أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى وقوعها في أزمات مالية مما قلص من الأداء الفعلي للعمل التنظيمي في منح قيمة مضافة للمنظمة الاقتصادية في الجزائر.

ويظهر الدور الكبير للمراجعة عموماً، والمراجعة الداخلية خصوصاً في حث المنظمات على تحقيق الانضباط السلوكي والاستقلالية الوظيفية على أداء المهام الإداري في ظل مفهوم الحوكمة المؤسسية، انطلاقاً من حاجة المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصالح في المنظمة إلى معرفة مدى التزام إدارتها بالقوانين واللوائح المالية والإدارية، ومدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة، وتقوم المراجعة الداخلية بدور فاعل وهام على مستوى النظام الحوكمي من خلال تركيز اهتمامها على مصالح المساهمين، ومراعاة كافة مصالح الأطراف الأخرى مع ضرورة الاهتمام بالسلوك الأخلاقي والمهني.

وتعتبر الجزائر من الدول النامية الساعية إلى إرساء مفهوم الحوكمة لدى منظماتها الاقتصادية، سواء في القطاع العام أو الخاص من خلال إصدار ميثاق حوكمة المنظمات الجزائرية سنة 2009 (Haykama¹) والذي يضم القوائم واللوائح والقوانين الإرشادية الواجب إتباعها من أجل تطبيق نظام حوكمي يعتمد على الشفافية والإفصاح المعلوماتي، وإتباع السلوك الأخلاقي في التعامل بين الأطراف الفاعلة في منظومة الحوكمة، وترشيد مختلف قراراتها وخاصة الإستراتيجية، إلا أن الجزائر ما زالت بعيدة عن التطبيق الفعلي والحقيقي لمفهوم حوكمة المنظمات، ويظهر ذلك جلياً من خلال قضايا الفساد المالي والإداري الذي تتعرض له كبريات منظماتها الاقتصادية (مثل فضيحة سونطراك 1 و 2)، بالإضافة إلى فشل وضعف الأداء الاقتصادي لهذه المنظمات في تحقيق قيمة مضافة للاقتصاد القومي، وعلى غرار ما ذكر يظهر الجانب التطبيقي لهذه الدراسة مدى مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات وترشيدها مستقبلاً على مستوى المؤسسة العمومية الجزائرية **سونطراك** والتي تمثل الوجه الفعلي للاقتصاد الجزائري من خلال ما تقدمه من نتائج مالية وإدارية واعتبار المنظمة كمواطن صالح في المجتمع من خلال ما تقدمه من قيمة مضافة للاقتصاد القومي، وزيادة واضحة على مستوى قطاع المحروقات في الجزائر.

ومن خلال ما تقدم ذكره تظهر معالم التساؤل الرئيسي والمتمثلة فيما يلي:

• الإشكالية الرئيسية.

ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية ؟ وما واقع ذلك على مستوى

سونطراك (قطاع المحروقات) ؟

وعلى ضوء ذلك يمكن طرح التساؤلات الفرعية الآتية:

• التساؤلات الجانبية.

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناتراخ

✓ ما المقصود بحوكمة المنظمات؟ و فيما تكمن أهمية المراجعة الداخلية في منظومتها؟

✓ ما اثر المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات وخاصة الإستراتيجية و المالية منها؟

✓ ما واقع الحوكمة على مستوى سوناتراخ من خلال دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار؟

وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية يمكن اقتراح الفرضية الرئيسية الآتية:

• الفرضية الرئيسية:

تساهم المراجعة الداخلية بشكل واضح في عملية اتخاذ القرار من خلال توفير المعلومات الضرورية والمناسبة لها.

ولتدعيم الإجابة عن الفرضية الأساسية يمكن طرح فرضيات جانبية فيما يلي:

• الفرضيات الفرعية.

✓ تعتبر الحوكمة نظام رقابي يتكون من عدة معايير وقوانين تنظيمية تصحح مسار عملية اتخاذ القرار في المنظمة ومن ثمة تقويمها قصد ترشيدها.

✓ تقلص المراجعة الداخلية التهديدات والمخاطر المستقبلية وتحارب الغش والأخطاء المالية والإدارية في المنظمة، مما يرشد اتخاذ القرار الاستراتيجي ويجعله أكثر دقة.

✓ تطبق منظمة "sonatrach" نظام مراجعة داخلية فعال، وهناك وعي وإدراك متنامي بمدى أهميتها في اتخاذ القرارات التقويمية والإستراتيجية.

• أهمية الدراسة .

تكمن أهمية الدراسة من حيث حداثة وندرة التطرق للموضوع في النقاط التالية:

✓ تكوين معارف جديدة حول مفهوم حوكمة المنظمات ومحاولة تطبيقها على ارض الواقع؛

✓ إظهار مدى تأثير المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار المناسب في المنظمة؛

✓ ضرورة إرساء ثقافة الحوكمة في المنظمات الاقتصادية الجزائرية وخاصة سوناتراخ، وبعث الوعي والتحسيس بأهميتها.

• أهداف الدراسة.

تهدف الدراسة إلى:

✓ إظهار أهمية المراجعة الداخلية ومخرجاتها المتمثلة في المعلومات المالية والمحاسبية الصحيحة وجعلها مفيدة لتساعد في اتخاذ القرار الصحيح في المنظمة قيد الدراسة؛

✓ إبراز أهم التحديات المستقبلية التي من شأنها تغيير التفكير الاستراتيجي للمنظمات الاقتصادية؛

✓ إسقاط الجانب النظري على واقع ممارسة المراجعة الداخلية في منظمة سوناتراخ ومدى درجة ممارستها كوظيفة رسمية ضمن الهيكل التنظيمي للمنظمة من جهة، ودورها في عملية اتخاذ القرار من جهة أخرى.

• منهج الدراسة.

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك

بغية الإجابة وإزالة الإشكال حول تساؤلات الدراسة، والتأكد من صحة الفرضيات، تم حسب الجانب النظري انتهاج الأسلوب الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع المعلومات وتحليلها وتصنيفها بشكل علمي هادف معتمدا على مراجع حديثة وذات مصداقية علمية، كما تم استخدام الأساليب الإحصائية (الاستقصاء، المقابلة...) لتحليل الجانب التطبيقي من خلال استبيان موجه للموظفين والذي مثل أداة أساسية للدراسة وذلك عن طريق تحليل بياناته باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وتفسير النتائج بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

واستنادا على ما تم التطرق إليه وبغية تحقيق الأهداف المنتظرة من الدراسة، يمكن عرض مضمون البحث فيما يلي:

أولاً: الإطار المفاهيمي لحوكمة المنظمات والضبط الداخلي

1. مفهوم حوكمة المنظمات

يعد مصطلح "الحوكمة" كترجمة مختصرة للكلمة الإنجليزية **corporate governance** أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها الباحثون في هذا المجال فهي تعني "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة" لقد تعددت التعاريف المقدمة لهذا المفهوم، مقدمة وجهات نظر مختلفة والتي تنتسب إلى تعاريف عدة.

✓ تعرفها منظمة التمويل الدولية IFC بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة المنظمات والتحكم في أعمالها"²

✓ كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة المنظمة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين"³

وإجمالاً يمكن القول أن حوكمة المنظمات "هي مجموعة الأنظمة والقواعد والقوانين الخاصة بالرقابة على أداء المدراء بغية تعظيم قيمة المنظمة وتحقيق أرباح للمساهمين مع الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح من خلال ترشيد القرار في ظل ممارسة الإدارة الرشيدة".

ويتميز مفهوم حوكمة المنظمات بالخصائص التالية:⁴

- ✓ الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- ✓ الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- ✓ الاستقلالية: بمعنى لا يوجد تأثيرات وضغوط غير لازمة تقيد الأداء الوظيفي؛
- ✓ المساءلة: إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- ✓ المسؤولية: وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة؛
- ✓ العدالة: احترام حقوق مختلف المجموعات وأصحاب المصلحة في المنظمة؛
- ✓ المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى المنظمة على أنها مواطن جيد وصالح.

2. محددات حوكمة المنظمات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة المنظمات من عدمه يتوقف على مدى توافر جودة نوعين من المحددات وهي:⁵

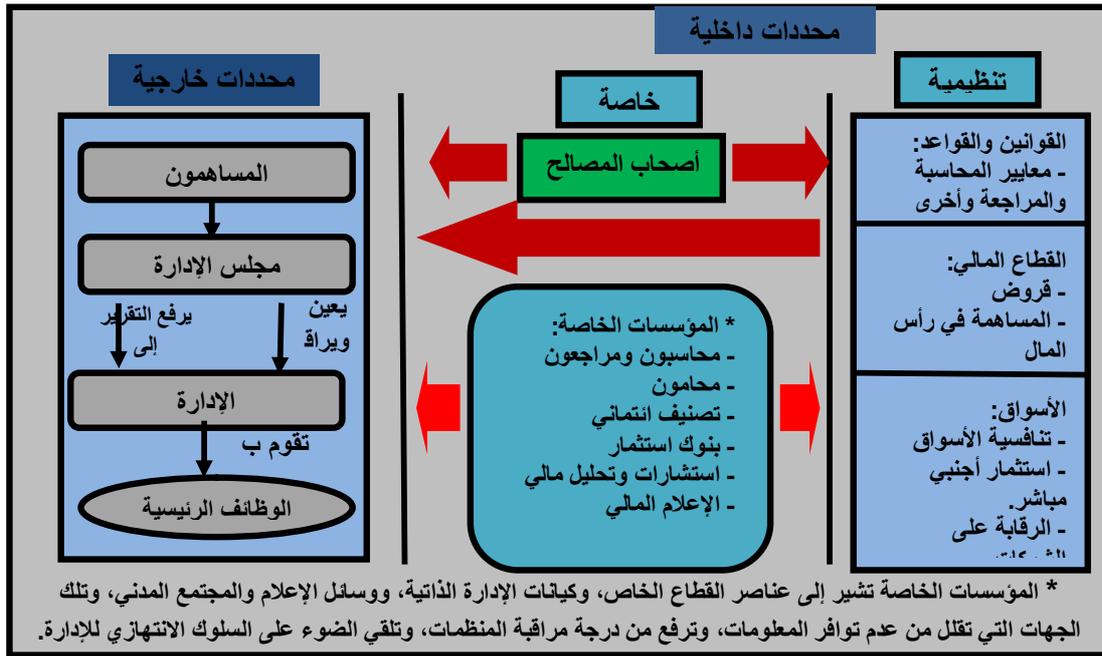
1.1. المحددات الخارجية: وهي تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل (قوانين سوق المال والمنظمات وتنظيم المنافسة، والممارسات الاحتكارية والإفلاس...)، وكفاءة القطاع

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك

المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة).

2.2. المحددات الداخلية: تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المنظمة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل (01): المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة



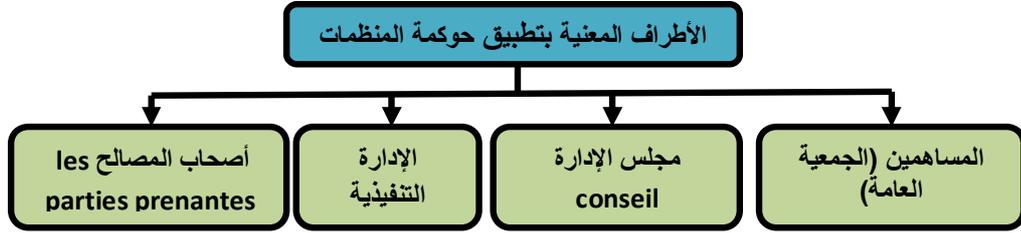
Source: Iskander, M. and N. Chamlou, (2002), *Corporate governance: A Framework for implementation*, p: 122, fig.6.1 published in: globalization and firm competitiveness in the Middle East and North Africa region, edited by: S. Fawzy. Washington: world Bank, 2002.

تؤدي الحوكمة إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين، ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل المناسب وتوليد الأرباح، وخلق فرص عمل.⁶

ثالثاً: الأطراف المكونة لنظام حوكمة المنظمات

تمثل المكونات الفاعلة في التطبيق السليم ونجاح أو فشل النظام الحوكمي في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): الأطراف الرئيسية المعنية بتطبيق حوكمة المنظمات



المصدر: عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية،

مصر، 2007، ص: 20.

من خلال الشكل يمكن توضيح مفهوم ودور كل طرف مساهم في تطبيق وتحقيق قواعد حوكمة المنظمات فيما يلي:⁷

✓ **المساهمين:** هم مالكي رأس مال المنظمة على شكل أسهم في مقابل الحصول على أرباح مناسبة لاستثماراتهم وأيضا تعظيم قيمة المنظمة؛

✓ **مجلس الإدارة:** يمثل المساهمين والأطراف الأخرى ويعتبر أهم طرف في تنفيذ آليات الحوكمة من خلال الرقابة على أداء المدراء التنفيذيين؛

✓ **الإدارة:** هي المسؤولة عن تعظيم أرباح المنظمة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء لمجلس الإدارة وشفافية المعلومات والإفصاح عنها للمساهمين؛

✓ **أصحاب المصالح:** وهم شركاء (الدائنين، الموردين، العمال، العملاء...) للمنظمة يؤثرون ويتأثرون بربحها وخسارتها.

ثانيا: مفهوم لجنة المراجعة في إطار حوكمة المنظمات

حظيت لجان المراجعة في الوقت الحالي باهتمام بالغ من الهيئات العلمية الدولية المتخصصة والباحثين، وخاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية في كبرى المنظمات العالمية، ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة كأداة من أدوات الرقابة وحوكمة المنظمات من خلال زيادة دقة وشفافية المعلومات المالية التي تفصح عنها المنظمات، وهذا عن طريق دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة المراجعة الداخلية بالمنظمات ودورها في دعم وظيفة المراجعة الخارجية وزيادة الاستقلالية لها، وأيضا أهميتها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة المنظمات، وهذا ما أدى بالبورصات المالية الدولية بمطالبة المنظمات المسجلة أسهمها بها، إلى إنشاء لجنة المراجعة وهو ما تتبعته هيئات السوق المالية بالدول العربية عند إصدارها مؤخرا للوائح حوكمة المنظمات بها.

لا يوجد تعريف موحد حتى الآن للجان المراجعة وذلك نظرا لاختلاف أهمية مسؤوليات لجان المراجعة من منظمة لأخرى،

إلا انه يمكن عرض مجموعة من التعاريف المتعلقة بها كالآتي:

✓ "هي لجنة منبثقة من مجلس الإدارة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين الذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية، ومراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية، ومراجعة؛ «
وظيفتي التدقيق الخارجي والداخلي، ومراجعة الالتزام بقواعد حوكمة المنظمات"⁸

✓ يعرفها بنك بريطانيا بأنها "لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة المنظمة تكون مسؤولة عن متابعة المسائل المالية في المنظمة وذلك لمساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات المالية والتي لا يكون لديه الوقت أو الخبرة لمعرفة تفاصيلها"⁹.

✓ أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA يعرفها بأنها الإدارة التي من خلالها يتم كبح جماح التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارة العليا للمنظمات"¹⁰

مما ذكر يمكن القول أن لجنة المراجعة هي نظام محاسبي ومالي، مسؤول عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية ومراجعة وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية، ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة المنظمات، وهي لجنة تتكون من الأعضاء غير التنفيذيين لمجلس الإدارة، وتعتبر قناة اتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي للمنظمة، وفي نفس الوقت لها دور رقابي على جميع عمليات المنظمة". ومن خلال التعريفات السابقة يتضح أن لجنة المراجعة تم تعريفها في ضوء عضويتها ومسؤولياتها، من خلال ثلاث خصائص مميزة وهي:¹¹

✓ لجنة منبثقة من مجلس إدارة المنظمة؛

✓ عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين ذوي درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة؛

✓ مسؤولية لجنة المراجعة تتعلق بمراجعة عمليات إعداد التقارير المالية ومراجعة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية، وأيضا مراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة المنظمات داخل المنظمة ذاتها.

3. تعريف عملية المراجعة: لقد ركزت التعاريف المختلفة لعملية المراجعة على بيان أهدافها ومجالات تطبيقها فيما يلي:

1.3. هي جمع وتقييم الأدلة من المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا، والإقرار بذلك من خلال شخص مستقل وكفء.¹²

2.3. المراجعة هي فحص القوائم المالية، أي بحث وتقييم تحليلي لسجلات وإجراءات ونواحي الرقابة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات للإصدار رأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة وهي تشمل:¹³

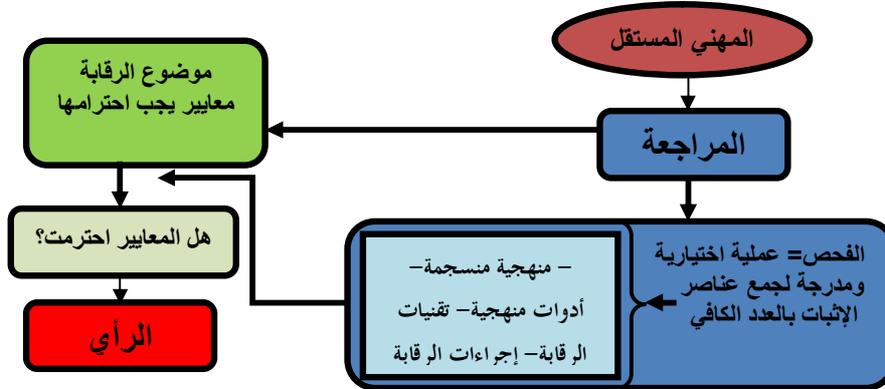
✓ **الفحص (Examinassions):** التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتبويبها وتحليلها.

✓ **التحقيق (Vérification):** إمكانية الحكم على القوائم المالية لتفسير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

✓ **التقرير (Rapport):** بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

3.3. لقد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بأنها "عملية منتظمة للحصول على قرائن مرتبطة بالعناصر الدالة على أحداث اقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم تزويد الأطراف المعنية بهذه النتائج"¹⁴. و مما سبق يمكن طرح تعريف شامل وملخص لمفهوم المراجعة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): تعريف وجيز للمراجعة



Source: Alain.B & al, (2009), *comptabilité et audit: manuel & applications*, Ed: foucher, Vanves, p:442.

يتضح من خلال الشكل أعلاه، أن الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي واتخاذ قرار، وهذا الأخير يحدد مدى احترام المنظمة محل المراجعة للمعايير المعتمدة في إعداد القوائم المالية وهي المرجع المحاسبي المطبق والمعتمد في المنظمات من خلال احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتحقيق هذا الهدف يتطلب من المراجع القيام بفحص السجلات والدفاتر يتخلله جمع لأدلة الإثبات الكافية والملائمة، متبعا في ذلك منهجية مدروسة وملائمة لتحقيق الهدف من المراجعة، ويستخدم أثناء عمله الميداني العديد من الأدوات والتقنيات والإجراءات¹⁵

ثانيا: أهمية إنشاء لجنة المراجعة ضمن النظام الحوكمي.

تتعلق أهمية المراجعة بالنسبة لحوكمة المنظمات بعدة أطراف تنظيمية وإدارية، تتمثل فيما يلي:¹⁶

1. بالنسبة لمجلس الإدارة: يؤدي إنشاء لجنة المراجعة إلى مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين على تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والمراجعة ويتجسد ذلك في تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي وذلك من خلال الاجتماع به في أثناء ونهاية عملية المراجعة ويتعلق ذلك بإعداد القوائم المالية.

2. بالنسبة للمراجع الخارجي: هناك مجموعة من المسؤوليات للجان المراجعة تجاه المراجع الخارجي، نلخصها فيما يلي:
✓ تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، بالإضافة إلى حل المشاكل الناشئة بينه وبين إدارة المنظمة، وزيادة تفاعله مع قسم المراجعة الداخلية؛

✓ مراجعة القوائم المالية الفترية والسنوية، وقبل توقيعها من طرف مجلس الإدارة، بالإضافة إلى زيادة فاعلية واستقلالية المراجع الخارجي، وهذا ما يؤدي إلى جودة مخرجات المراجعة الخارجية، مما يؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في تقرير المراجع الخارجي، ومهنة المراجعة عموما.

3. بالنسبة للمراجعة الداخلية: يتمثل ذلك في عدة نقاط، نذكر أهمها كالآتي:

✓ اختيار رئيس قسم المراجعة الداخلية، وتوفير الموارد اللازمة له والاجتماع المستمر بهم لحل المشاكل الحاصلة بين إدارة المنظمة وقسم المراجعة الداخلية، والذي يقوم بدوره بإرسال تقاريره إلى لجنة المراجعة والتي تعتبر قناة اتصال بين مجلس الإدارة وهذا القسم، بالإضافة إلى زيادة استقلاليتها، وتفعيل دوره في المنظمة؛

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك

✓ من ضمن مسؤوليات لجان المراجعة التنسيق وزيادة الاتصال بين المراجع الخارجي وبقية المراجعين، مما يؤدي إلى مساعدة كل من الاطراف بالوفاء بواجباته وزيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات والتقارير المحاسبية والمالية التي تصدرها المنظمة.

4. أهمية لجان المراجعة للمستثمرين وأصحاب المصالح الأخرى: يتمحور ذلك ضمن العناصر التالية:

✓ زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها المنظمات للأطراف الخارجية، بالإضافة إلى تدعيم استقلالية ودور كل من المراجعة الداخلية والخارجية، والتأكيد على الالتزام بقواعد الحوكمة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى والتي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها المنظمات في هذه التقارير؛

✓ ضرورة قيام لجنة المراجعة بإصدار تقرير خاص بها مرفق ضمن القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي، توضح فيه لجنة المراجعة المسؤوليات التي قامت بممارستها خلال الفترة ورأيها في الإفصاح عن المعلومات والتقارير المحاسبية، مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستفيدين في هذه التقارير.

ثالثا: الآثار الحوكمية على لجان المراجعة (عملية المراجعة الداخلية)

يظهر ذلك في النقاط التالية:¹⁷

✓ تدعيم استقلالية مراجع الحسابات والعمل على تنفيذ اقتراحاته؛

✓ تدعيم المركز الاقتصادي للمنظمة من خلال تزويد أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات المالية الكافية والملائمة لتحسين قرارات المجلس؛

✓ زيادة فعالية هيكل الرقابة الداخلية للمنظمة، ومتابعة مؤشرات الأداء، بالإضافة إلى تقييم أنظمة التسيير،

✓ زيادة ثقة أصحاب المصالح في المنظمة من جانب نظام عزل وتعيين وتحديد مراجع الحسابات، ومتابعة أعمال إدارة المراجعة الداخلية؛

✓ زيادة درجة اطمئنان أصحاب المصالح إلى خلو القوائم المالية من الغش الإداري والأخطاء المالية والمحاسبية.

رابعا: البعد النظري للمراجعة الداخلية

تعتبر لجنة التدقيق والرقابة الداخلية كأداة مهمة لمراقبة القضايا المتعلقة بالتحكم وإعداد المعلومات المحاسبية والمالية فضلا عن رصد فعالية نظم الرقابة الداخلية، وقياس ومراقبة وإدارة المخاطر، وفيما يلي يمكن التطرق للمراجعة كعملية فعلية وأداء وظيفي للجنة المراجعة¹⁸.

1. مفهومها

ويرجع الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) Institute of internal and Auditors في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941م، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير المراجعة الداخلية واتساع نطاق الانتفاع بخدماها، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة.¹⁹

وقد تعددت تعاريف المراجعة الداخلية حسب تعدد وجهات نظر مختلفة، ومتخصصة في المجال، وقد كانت كالآتي:

✓ يعتبر تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) الأهم والاشتمل، حيث عرف المراجعة الداخلية بأنها "وظيفة التقييم المستقلة التي يتم استخدامها داخل المنظمات الاقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الاقتصادية والمالية والإدارية بها، ورفع تقرير بما يتم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسباً من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك.²⁰

✓ أما المعهد الفرنسي للمراجعة و الرقابة الداخلية (Institut Française du l'audit et contrôle interne) فقد عرف المراجعة الداخلية على أنها نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتنحسينات اللازمة والتي تساهم في خلق قيمة مضافة.²¹

✓ وفي تعريف حديث لها تعرف بأنها "نشاط تقييمي مستقل يتم إنشاؤه داخل التنظيم كخدمة له، وهو نوع من الإجراءات الرقابية التي تتم عن طريق فحص وتقييم مدى كفاءة وفاعلية الإجراءات الرقابية الأخرى"²²

ومما سبق يمكن تعريف المراجعة الداخلية على أنها:

"مجموعة من الإجراءات التي تنشأ من داخل المنظمة بغية مراقبة مختلف العمليات التسييرية ومدى تطبيق السياسات الإدارية المرسومة ضمن نشاط مستقل يستعمل لمراقبة جميع الوظائف والنشاطات، فهي إذن نشاط رقابي في أعلى مركز تنظيمي، يمارس بتفويض من الإدارة العليا بهدف الملاحظة وإبداء الرأي حول فعالية الوسائل الرقابية الأخرى".

1.1. الفرق بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية: يمكن إظهار الاختلاف بين المفهومين فيما يلي:²³

تمثل الرقابة الداخلية جميع الإجراءات واللوائح والقوانين التي تضعها المنظمة في سبيل المحافظة على الأصول من الاختلاس وصحة التقارير المالية من الأخطاء غير المقصودة أو من الغش والتزوير، وهي تنقسم إلى ثلاثة أقسام رئيسية تتمثل في: الضبط الداخلي وهو يمثل السياسات واللوائح والإجراءات وذلك للتأكد من مدى الالتزام به- الموازنات التقديرية- المراجعة الداخلية.

أما المراجعة الداخلية فهي تهدف إلى التطبيق الصحيح لنظام الرقابة الداخلية للمنظمة ومراجعة اللوائح والقوانين الموفرة لذلك، وبالتالي فإن نظام الرقابة الداخلية اعم واشمل ويحتوي على إدارة المراجعة الداخلية.

2.1. أهمية المراجعة الداخلية:

تكمن أهميتها في أنها أداة رقابة داخلية فعالة تساعد إدارة المنظمة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المنظمة، وزادت أهميتها نتيجة لعدة عوامل تتمثل فيما يلي:²⁴

✓ كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها ؛ اضطراب الإدارة إلى تفويض السلطات ومنح المسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية وحاجة إدارة المنظمة إلى حماية وصيانة أموالها من الغش والسرقة والأخطاء الإدارية والمالية والمحاسبية ؛ حاجة إدارة المنظمة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط، واتخاذ القرارات؛ حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية والتسعيرة؛ تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العتبة الإحصائية.

3.1. أنماط المراجعة الداخلية

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سونا تراك

إن كبر وحجم المنظمات و اتساعها جغرافيا يحتم وجود هياكل قادرة نسبيا على تسيير الأنشطة في مناطقها بغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، من خلال المراجعة الداخلية والتي يمكن تقسيمها إلى عدة أنواع نذكر منها ما يلي:

1.3.1. حسب الوظيفة التنظيمية: وفق هذا النوع تنقسم إلى ما يلي:²⁵

✓ **المراجعة الداخلية المالية:** وهي تعني مراجعة العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية :

- تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة؛
- اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير وموازن المراجعة؛
- التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختبار الإجراءات الخاصة بالاستيلاء، الجرد الفعلي للأصول والمخزون الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.

✓ **المراجعة الداخلية الإدارية:** وهي المراجعة التي تشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية أو المحاسبية ولذا فهي تتطلب معرفة السياسات والإجراءات المطبقة في المنظمة ومن مهامها ما يلي:

- دراسة واختبار العمليات المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية ومراقبة الجودة؛
- التأكد من سير برنامج التدريب للموظفين والعاملين بالشركة، وتحديد مدى كفاءة هذه البرامج واقتراح سبل تطويرها وتحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل.

• **ملاحظة:** المراجع الداخلي لا يتدخل في مهام مراقب التسيير الذي يقوم بوضع طرق التنبؤ وضمان سلامة السياسات العامة للمؤسسة، وإنما يتأكد فقط من أن هذه الطرق مطبقة جيدا وتستجيب للأهداف المرسومة

2.3.1. حسب مركزية ولا مركزية المراجعة الداخلية: وهي تتمثل فيما يلي:²⁶

أ- **مراجعة داخلية مركزية:** تتم باعتماد مديرية واحدة للمنظمة، لتقوم ببرمجة الزيارات المختلفة الميدانية لفروع هذه المنظمة؛

ب - **مراجعة داخلية لا مركزية:** في ظل هذا النوع هياكل المراجعة الداخلية على مستوى كل منطقة نشاط أي يكون على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين للمؤسسة قسم للمراجعة؛

ج - **مراجعة داخلية مختلطة:** في هذا النوع يتم المزج بين النوعين الأولين المراجعة الداخلية المركزية واللامركزية بحيث يتم إرساء مديرية للمراجعة الداخلية على مستوى المديرية العامة للمنظمة وجعل فروع لها على مستوى كل منطقة نشاط.²⁷

2. معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية

اصدر معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في عام 1978م ، والتي قسمت إلى خمسة أقسام أساسية تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم وهي تتمثل فيمالي:

1.2. المعيار الأول: استقلال المراجع الداخلي: يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، كما يجب أن يكون موضوعيا في أدائه لإعمال المراجعة ويتضمن ذلك جانبين أساسيين هما:

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك

1- **توقع المراجع الداخلي في المنظمة:** ويضم هذا كلا من : المستوى الإداري التابع له، والجهة التي يقدم إليها تقرير المراجعة الداخلية، سلطة التعيين والعزل بالنسبة للمراجع، تحديد احتياجات إدارة المراجعة الداخلية من الأفراد والأموال والأدوات المختلفة وذلك سنويا.²⁸

ب- **الموضوعية** وهي أمر ذهني يجب أن يتحقق لدى المراجع الداخلي أثناء أدائه لعمله، ويتم ذلك من خلال تحديد اختصاصات العاملين في إدارة المراجعة الداخلية- تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل الإدارة- تغيير وتبديل المهام بين أعضاء قسم المراجعة الداخلية عدم قيام المراجع الداخلي بمهام وأعمال تخص إدارات أخرى.²⁹

2.2 المعيار الثاني: الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي: ويتحقق ذلك من خلال تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات العاملين داخل إدارة المراجعة الداخلية من حيث:³⁰

- 1- **الكفاءة العلمية:** توفر قدر مناسباً من التعليم لممارسة هذه الوظيفة؛
 - ب- **الخبرة العملية:** امتلاك خبرة عملية كافية للقيام بأعمال المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية؛
 - ج- **الفهم والالتزام بمعايير الممارسة المهنية والتقييد بها:** وهذا عند ممارسة أعمال المراجعة من طرف المراجع الداخلي؛
 - د- **دراسة وفهم العلوم السلوكية:** من خلال البراعة وهي التعامل مع الأفراد والاتصال بهم بفاعلية؛
 - هـ- **توافر الصفات الخلقية:** ومنها النزاهة والصدق والحفاظة على السرية؛
- و خلاصة هذا المعيار انه من الواجب والضروري على المراجع الداخلي أن يمتلك المعرفة والمهارة وغير ذلك من القدرات اللازمة لأداء المسؤوليات.

3.2. المعيار الثالث/ نطاق المراجعة الداخلية ويتضمن هذا المعيار الجوانب التالية:

1- **فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المنظمة ومدى تحقيق أهدافها (حماية ممتلكات وموارد المنظمة، دقة المعلومات المحاسبية، التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل امثل، التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات؛**

ب- **فحص مدى جودة وفاعلية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة بفاعلية.**

4.2. المعيار الرابع/ أداء عمل المراجعة الداخلية: ويتمثل في معايير الأداء المهني والتي تتضمن العناصر التالية:³¹

- 1- **تخطيط عملية المراجعة الداخلية (أهداف المراجعة وبرنامج أداء مهامها - تخطيط اطرها والموازنات المالية، تقارير النشاط)؛**
- ب- **فحص وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أهمها: كافية، ملائمة، مفيدة وتخدم عملية المراجعة؛**
- ج- **الإفصاح عن نتائج المراجعة بعد تصنيفها ومن الضروري تبليغها من قبل المراجع الداخلي للمستويات الإدارية المختلفة والمعنية بهذه النتائج؛**

د- **متابعة تنفيذ هذه النتائج وتحديد التوصيات:** يتأكد المراجع الداخلي من اتخاذ الإجراءات المناسبة والمطلوبة بناء على نتائج المراجعة.

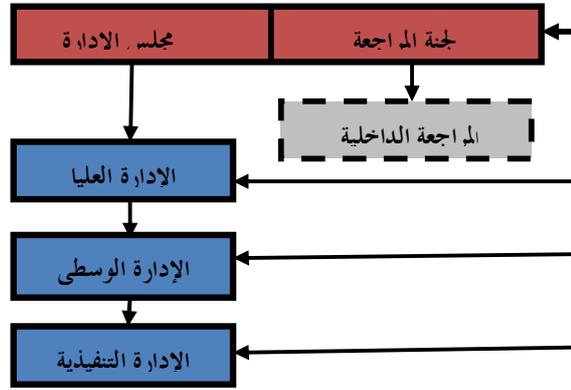
5.2 المعيار الخامس/ إدارة قسم المراجعة الداخلية: ويتمثل ذلك فيما يلي:³²

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك

- أ- تحقيق أعمال المراجعة للأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة؛
 ب- استخدام الموارد المتاحة لأداء المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية؛
 ج- تطابق جميع أعمال المراجعة الداخلية مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
 3. التمويع التنظيمي للمراجعة الداخلية ضمن جهاز حوكمة المنظمة الاقتصادية .

تعتبر المراجعة الداخلية كقسم رقابي إداري ضمن لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة والمكون من عدة لجان مثل لجنة التعيين والمكافآت ولجنة إدارة المخاطر.... والتي تعتبر كأدوات تنفيذية ورقابية تساهم في إرساء قواعد ومبادئ النظام الحوكمي في المنظمة وتخفيف العبء على أعضاء مجلس الإدارة والذي بدوره يمارس مختلف أنواع الرقابة (الداخلية والخارجية) على الأداء الكلي وتقييمه ووضع الاستراتيجيات لتقويمه والوصول به إلى الامثلية.

الشكل (04): تموييع المراجعة الداخلية ضمن نظام حوكمة المؤسسات.



المصدر: عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص: 317.

اتخاذ المراجعة الداخلية لوضع رقابي محدد ضمن نظام حوكمة المؤسسات يضمن لها استقلالية عملها عن باقي الوظائف، هذا من شأنه أن يرفع فعالية أداء عملية المراجعة الداخلية، وبالتالي تكون مخرجات نظام المراجعة الداخلية قابلة للاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات، حيث أن وجود خلية أو قسم للمراجعة الداخلية داخل التنظيم الإداري للمؤسسة يزيد من الانعكاس النفسي على سلوك الموظفين في كل مستوى قيادي معين مما يزيد من رفع الأداء في اتخاذ القرارات بأقل خطأ ممكن.

4. مفهوم اتخاذ القرار:

يتضح مفهوم اتخاذ القرار من خلال محاولة معرفة معناه في علم الإدارة والتسيير، وذلك عبر ما جاء به متخصصون وباحثون في هذا المجال وعليه يمكن التطرق لبعض مفاهيم اتخاذ القرار حسب وجهات نظر عدة باحثين فعرفت كما يلي:
 ✓ "اتخاذ القرار هو نشاط ذهني فكري يستخدم معايير موضوعية لاختيار انطباق بديل من بين البدائل المتاحة على أساس مجموعة من الخطوات"³³

✓ يعرف أيضا بأنه "عملية تقوم على الاختيار المدرك للغايات التي لا تكون في الغالب استجابات اتوماتيكية، أو رد فعل مباشر،

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك

ويمثل القرار بلوغ نقطة الذروة في عملية اتخاذ القرار التي تعتبر عملية ديناميكية، حركية تحوي التعقيد، الإيجاء، التغذية العكسية، الطرق الجانبية، البحث الكامل، الالتفاف، جمع المعلومات أو تماثلها وحذفها، وحالة من الغموض والتشويش،³⁴ هو ناتج عملية صنع القرار أي تلك المرحلة المتعلقة بإنهاء عملية الاختيار والاستقرار على بديل واحد (القرار)، وهو يصدر عن المسؤول (شخص أو هيئة مختصة) الذي له القدرة والسلطة والرغبة والمعلومات من أجل اتخاذ القرار.³⁵ تأسيساً على ما تقدم يمكن تعريف عملية اتخاذ القرار بصفة عامة بأنها:

"مجموعة خطوات شاملة ومتسلسلة تهدف في النهاية إلى إيجاد حل لمشكلة معينة، أو لمواجهة حالات طارئة، أو مواقف معينة محتملة الوقوع، أو لتحقيق أهداف مرسومة وهي وظيفة مكاملة وليست منفصلة عن الوظائف الأخرى وهذا ما يدل على أنها عملية ديناميكية".

ويجدر الذكر أن اتخاذ القرار هو آخر مرحلة من عملية صنع القرار والتي تعرف على أنها:³⁶

✓ "سلسلة الاستجابات الفردية أو الجماعية التي تنتهي باختيار البديل الأمثل لمواجهة موقف ما وهو لا يعني اتخاذ القرار فحسب، إنما هي عملية معقدة تتدخل فيها عوامل متعددة: نفسية، اقتصادية واجتماعية" وتعرف عملية تنفيذ القرار بأنها³⁷

5. الخطوات العلمية والتطبيقية لاتخاذ القرار

بناءً على ما سبق يمكن إجمال مراحل أو خطوات اتخاذ القرار حسب عدة باحثين ومختصين، هدفوا من خلالها إلى إظهار أفكار موحدة في هذا المجال وتمثلت هذه الخطوات فيما يلي:

1- **تعريف وتحديد المشكلة:** تعرف المشكلة في مجال اتخاذ القرارات بأنها "انحراف في الأداء عن الهدف المحدد مسبقاً، وبالتالي إدراك المشكلة يبدأ عن اكتشاف الانحرافات نتيجة عدم اتفاق الأداء المستهدف مع الأداء الفعلي"³⁸

ويكمن الهدف الأساسي لهذه المرحلة في التعرف على المشكل بشكل دقيق وواضح بإظهار حدود المشكلة وحجمها ومسبباتها عن طريق جمع المعلومات اللازمة اعتماداً على الخبرة والكفاءة لتشخيص المشكل وفق أسس علمية وموضوعية.

ب- **تحليل المشكلة:** خلال هذه المرحلة يميز متخذ القرار بين أعراض وأسباب المشكلة بوضعها في إطار واضح ودقيق لتحديد نوعها، وعدم القدرة على اتخاذ القرار الذي يحل المشكلة من الشخص المناسب يتأتى من قلة المعطيات أو عدم صحتها أو تصنيف المشكل بشكل غير صحيح وتجميع الحقائق اللازمة لتفسيره وتحليل المشكلة يساعد على تقييم عوامل البيئة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف، ومتابعة عوامل البيئة الخارجية لاكتشاف حجم الفجوة الإستراتيجية بين الفرص والمخاطر السائدة في البيئة الخارجية.³⁹

ج- **تحديد البدائل:** يقصد بذلك إعداد قائمة البدائل المتاحة التي تم الاختيار بينها وذلك من أجل اتخاذ القرار المطلوب حيث يتم الاختيار على أساس أوزان ومعايير محددة لكل بديل.⁴⁰

ذ- **تقييم البدائل:** مرحلة تقييم البدائل هي عملية تحدد المزايا والعيوب المتوقعة لكل بديل من البدائل المتاحة وتتنبأ هذه الخطوة بالمستقبل الذي يظهر مزايا وعيوب كل بديل. مرور الوقت، وتنطوي هذه المرحلة على ما يلي:⁴¹

✓ تحديد العوامل الإستراتيجية لكل بديل والتي يركز عليها الاهتمام عند القيام بعملية التنبؤ.

✓ التنبؤ بالنتائج المتوقعة لكل بديل، مما يجعل عملية التقييم صعبة.

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك

ه- اختيار أفضل بديل: يتجه متخذ القرار في هذه الخطوة إلى اختيار انسب بديل والذي يحقق أكبر عائد أو أقل خسارة في حالة خسارة محتملة، وذلك عن طريق المقارنة بين سلبيات وإيجابيات كل بديل للوصول إلى أحسن حل بإتباع المعايير والمقاييس التالية:⁴²

- المخاطرة: قيام متخذ القرار بتقييم مخاطر كل تصرف مقابل المكاسب المتوقعة.
- الاقتصاد في الجهد: تحديد أي البدائل قادر على تقديم أفضل النتائج بفاعلية.
- التوقيت: أحسن بديل هو المناسب زمنيا وفي أقل وقت ممكن.

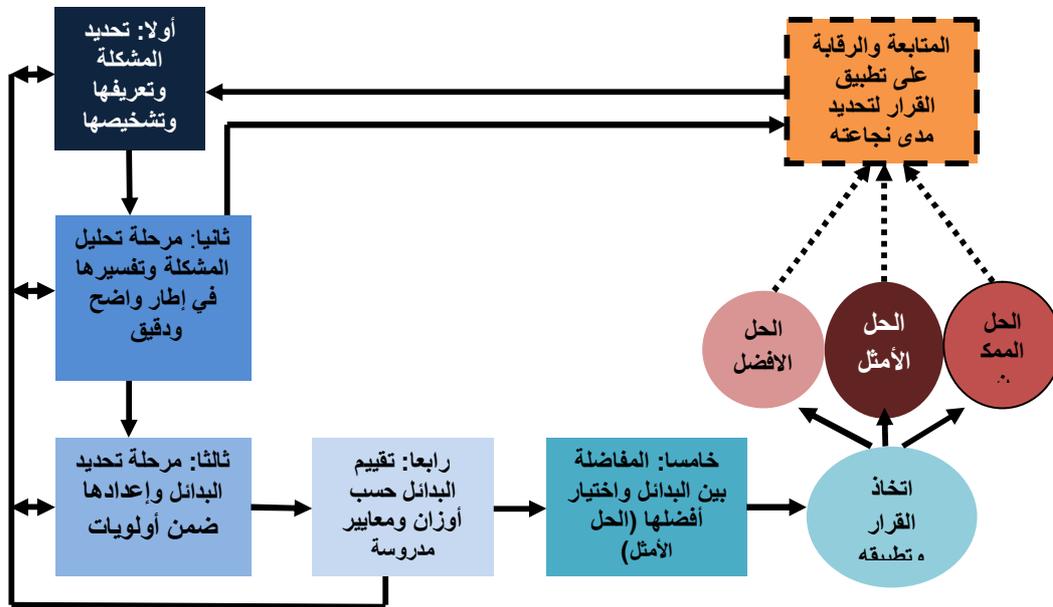
- قيود الموارد: كفاءة ومهارة المقرر تحدد صحة وفعالية القرار وتوفر الإمكانيات اللازمة.

و- اتخاذ القرار وتنفيذه: تعتبر خطوة حاسمة في تحدد الموقف النهائي بخصوص معالجة المشكلة، وكلما كانت خطوات هذه العملية تسير بشكل منتظم وطبقا للمواصفات المحددة، كلما كان اتخاذ القرار صائبا ومثاليا ومحققا للهدف، ومن ثم تأتي عملية تنفيذه وتقييمه ومتابعته.⁴³

ي- المتابعة والرقابة على تنفيذ الحل: بعد تنفيذ القرار ينبغي مراقبته ومتابعته لتحديد مدى مساهمته في حل المشكلة، واكتشاف أي انحرافات او معوقات حتى يتم معالجتها، وتحتاج الرقابة والمتابعة لفعالية القرار ان تأخذ بعين الاعتبار تأثير القرار على المنظمة ككل، لحل مشاكل وتجنب عقبات وأثار عرضية أخرى.⁴⁴

على ضوء ما سبق ذكره يمكن تلخيص خطوات اتخاذ القرار في الشكل الموالي:

الشكل رقم (05): خطوات اتخاذ القرار



المصدر: من إعداد الباحث وبالتصرف حسب المصدر: محمد عبد حسين الطائي، نظم مساندة القرارات باعتماد البرمجة الذكية الجاهزة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، 2009، ص: 17.

من خلال الشكل يتضح أن عملية اتخاذ القرار مستندة إلى مجموعة من المراحل الأساسية المتسلسلة فيما بينها مرتكزة على نقل متخذ القرار من الموقف الحالي إلى الموقف الذي يريد أن يكون فيه، وهذا يعني انه يواجه العديد من البدائل المتاحة، وان

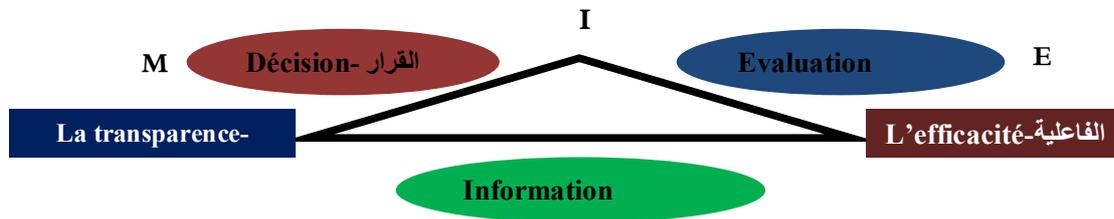
دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك

عملية الاختيار تشتمل على مقارنات بين هذه البدائل وتقييم اختيار كل بديل، حيث أن هذه النشاطات تهدف إلى توفير المعلومات الضرورية ومن جهة تسهل الاتصال، وبالتالي تتفاعل هذه المعلومات مع الأفراد المشاركين في اتخاذ القرار.

ثانياً: اثر المراجعة الداخلية على اتخاذ القرارات وخاصة المالية .

تمثل دقة وتمائل المعلومات المالية في مختلف المستويات الإدارية والأطراف التنظيمية لحوكمة المنظمات أداة ذات كفاءة عالية تتمثل (IEM) في شفافية تقييم المعلومة المدققة من طرف المراجع الداخلي، ويمثل الشكل التالي مثلث اتخاذ القرار المالي حسب أسلوب (

الشكل رقم (07): مثلث اتخاذ القرارات المالية بفعل المراجعة الداخلية للمعلومات المالية



Source : Naciri., A. (2015), *Traité de gouvernance d'entreprise : une approche de création de valeur*, Presses de l'Université du Québec, Édition Broché, 2^e édition, Canada, p.50-52.

تأخذ المنظمة زمام المبادرة للكشف عن المعلومات من خلال عمليات المراجعة الداخلية، ويتجسد ذلك في الشفافية من خلال القوانين والأنظمة ومتطلبات قواعد السلوك المهني التي تهدف إلى ضمان جودة المعلومات، والتي يكشف عنها المدقق الداخلي وتوفرها في الوقت المناسب على تحديد مبادئ المحاسبة" (APB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وقد أكد كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومعايير الدولية، وذلك في إظهار أهمية المعلومات المالية في قدرتها على إحداث الفرق في عملية صنع القرار والمساعدة في تحليل معطيات ومؤشرات مختلف التعاملات المالية والمحاسبية للمنظمة في الماضي والحاضر والمستقبل، وتعتبر كل من الشفافية والكفاءة شرطان للذمة المالية وتكاملها وترابطها عن طريق الجهود المبذولة لتحسين الشفافية وهذا باستهداف كل من آليات الإفصاح عن المعلومات وتحسين قدرة حوكمة المنظمات على الاستخدام الأمثل لهذين الركبتين

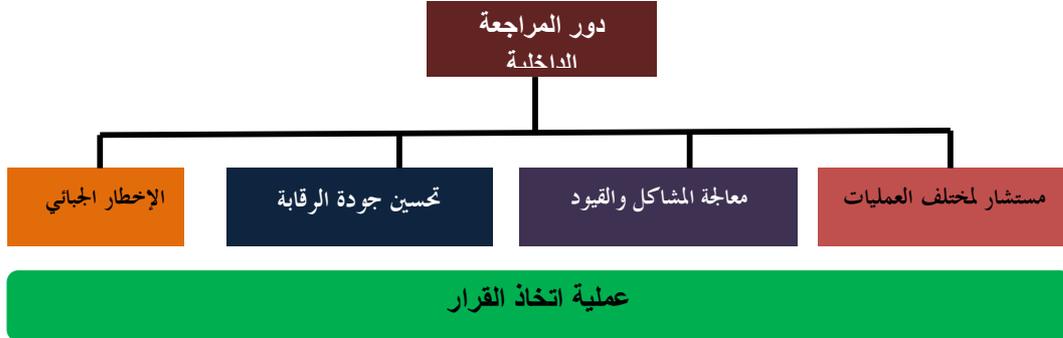
خامساً- مساهمة المراجعة الداخلية في صنع القرارات

تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً داخل المنظمة فتعمل على مساعدتها في التحكم الداخلي للعمليات وتحسينها، حيث يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المنظمة.

1. اثر المراجعة الداخلية على جودة اتخاذ القرار.

يتلخص دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة اتخاذ القرار الإداري داخل المنظمة في الشكل التالي

الشكل رقم (08): طبيعة ودور المراجعة في تحسين جودة اتخاذ القرارات.



Source : Dona. R., H. Ermonson & Larry. E., Rittenberg.(2011), *Internal Audit and Organizational Governance*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, P.55.

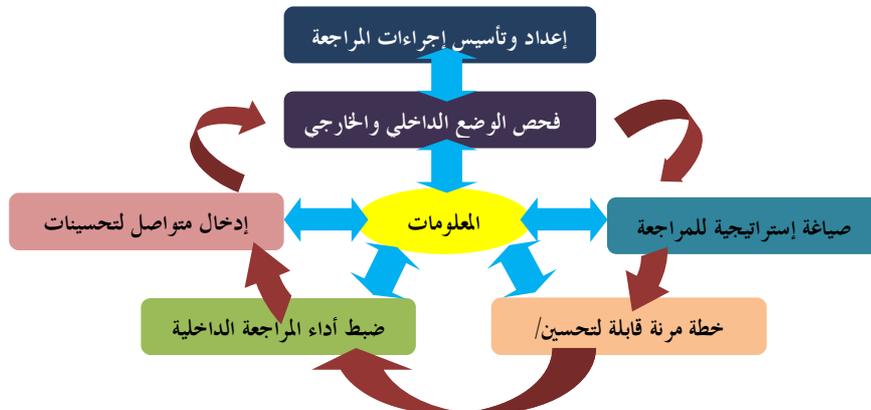
من خلال الشكل نلاحظ أن جميع المجالات التي يمكن أن يكون للمراجعة الداخلية فيها دور فإنه يتخللها عملية إتخاذ قرارات ومن ثم فإن هناك مساهمة للمراجعة الداخلية في عملية صنع القرار السليم وتحسين جودته، والحقيقة أنه لا يمكن الحكم تماما على سلامة وجودة القرار دون توفر ما يسمى بالنظرة الخلفية، والقرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، وبطريقة منهجية أي أن هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى القرارات الجيدة، و يمكن ذكرها فيما يلي:

- ✓ تحليل وتشخيص الموقف - تحديد البدائل - إختيار البديل الأفضل - تنفيذه - تقييم البدائل - تقييم النتائج.
- ✓ تلعب المراجعة الداخلية أدوار مهمة في كل خطوة من خطوات عملية إتخاذ القرارات وجودتها، بحيث تساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية في الوقت المناسب، ل يتم إستعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة وفعالية.

1.1. علاقة دورة حياة المراجعة الداخلية بمعلومات عملية إتخاذ القرار.

بالموازاة مع خطوات عملية إتخاذ القرار فإن المراجعة الداخلية لها دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لإتخاذ القرارات الإدارية كما في الشكل التالي:

الشكل رقم(09): دورة حياة عملية المراجعة



Source : Protiviti Independent Risk Consulting, Technology International Audit-Diagnostic Review, 2004.

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك

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

يتم المساهمة في عملية صنع القرار من خلال هذه الدورة حسب كل مرحلة، حيث أن المعلومة التي قد تم تأهيلها والتوصل لها هي إما اكتشاف مشكل أو تحديد مجموعة من البدائل أو المساعدة على اختيار أفضلها... الخ، هذا يعني أن هناك مساهمة للمراجعة الداخلية في كل خطوة من خطوات إتخاذ القرار.⁴⁵

سادسا- دراسة حالة منظمة " (سوناطراك - قطاع المحروقات)"

1. تعريف منظمة سوناطراك.

تعتبر منظمة "سوناطراك" من أهم المتعاملين في قطاع المحروقات على المستوى الدولي، حيث أنها تعبر عن نموذج اقتصادي جزائري نجاح على المستوى العالمي يستوجب الدراسة بما تحققه من انجازات وإمكانات تضعها في صدارة مجال نشاطها.

سوناطراك أو **Sonatrach** (اختصار) **بالفرنسية Société Nationale pour la Recherche, la Production, le**

Transport, la Transformation, et la Commercialisation des Hydrocarbures s.p.a، هي شركة

عمومية جزائرية أسست لاستغلال الموارد **البتروولية في الجزائر** وهي الآن متنوعة الأنشطة تشمل جميع جوانب الإنتاج، الاستكشاف والاستخراج والنقل والتكرير، وقد نوعت في أنشطتها **البتروكيمياوية وتخليق مياه البحر**. تحتل المركز الثاني عشر في ترتيب شركات **النفط في العالم** في التقرير الدولي لأفضل 100 شركة نفطية للعام **2004** حسب ما أورده بيان صدر عن وزارة الطاقة والمناجم الجزائرية. والمركز الأول في **أفريقيا** و **حوض البحر الأبيض المتوسط**، و ثاني أكبر مصدر **للغاز الطبيعي المسال** و **غاز النفط المسال** وثالث مصدر **للغاز الطبيعي في العالم**.⁴⁶

2. إنتاج سوناطراك من المحروقات:

تنتج **سوناطراك** مجموعة من المنتجات تتنوع ما بين المحروقات و مشتقاتها، كهرباء و اتصالات، مياه البحر المحلاة، خدمات مالية و بيئية، و منتجات منحمية، فهي تركز على المحروقات كمنتجات رئيسية و أساس نشاطها، والتي تتمثل فيما يلي النفط (البتترول): كلمة النفط هي فارسية الاصل (نافاتا) تعني القابلية للسريان. أما كلمة البترول (PETROLEUM) فهي التسمية الاصل تتألف من مقطعين، هما **PETR** و تعني الصخر، و **OLEUM** التي تعني زيت، و بذلك تعني في مجملها (البتترول) زيت الصخر، تنتج سوناطراك إضافة إلى المحروقات الحامئة (النفط و الغاز) تشكيلة متنوعة من مشتقات المحروقات

الخامة، حيث يمكن توضيح بصفة عامة إنتاج سوناطراك من خلال سنة 2013 (1 كما يلي - 1: النفط الخام: 4,49 مليون طن مكافئ للبترو، لسوناطراك طاقة إنتاجية تقدر بـ: 4,1 مليون برميل يوميا - المكثفات: 6.6 مليون طن مكافئ للبترو. -الغاز الطبيعي: 2.127 مليار م والغاز الطبيعي المميع 25: GNL) مليون م - 3 5 غاز البترول المميع 3.7: GPL) مليون طن مكافئ للبترو- 6. منتجات مكررة: 8.23 مليون طن مكافئ للبترو⁴⁷.

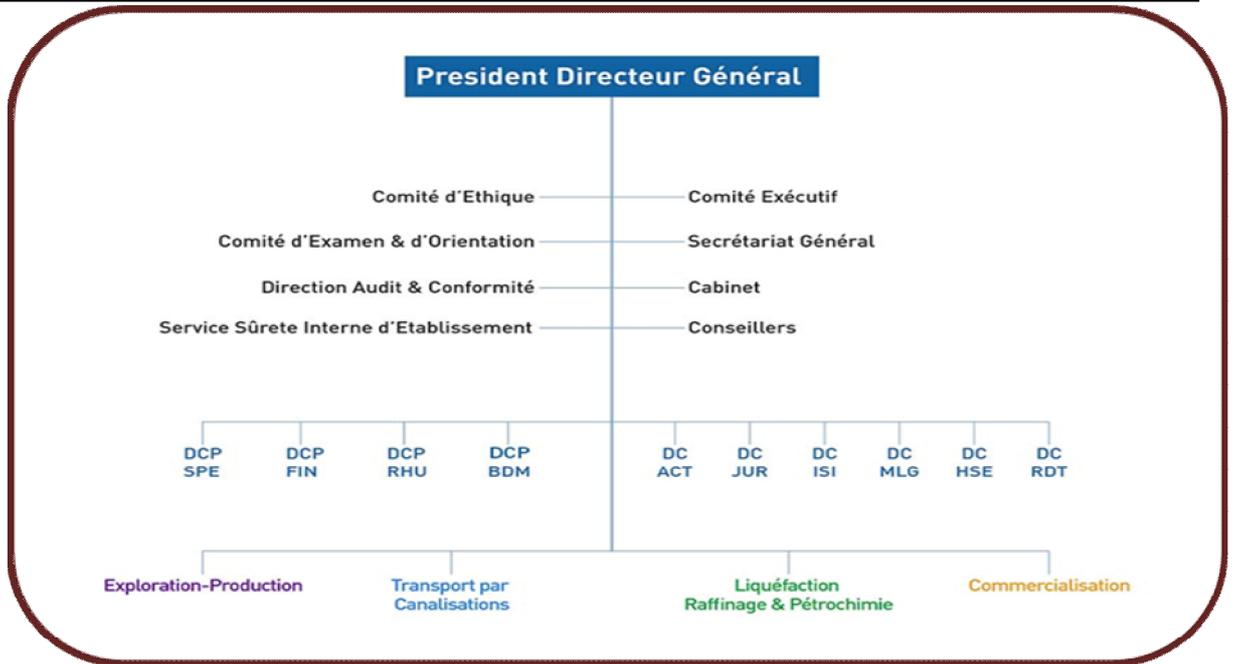
3. شركات واستثمارات سوناطراك.

فتحت أزمة اهتار أسعار النفط عام 1986 عيون السلطات الجزائرية على حتمية البحث عن أساليب جديدة للعمل تُؤهل سوناطراك لمواجهة تغيرات السوق الدولية على نحو يُقلل من تأثيرات تقلبات تلك السوق على الشركة وعلى الواقع الاقتصادي والاجتماعي للجزائر. فأزمة أسعار النفط في تلك المرحلة كانت السبب العميق لأحداث أكتوبر 1988 الشهيرة التي كانت أهم حركة احتجاجية اجتماعية تعرفها البلاد، وانتهت بنظام الرئيس الشاذلي بن جديد إلى إعلان التعددية السياسية. وهكذا، سمح قانون صادر في أغسطس/آب 1986 ل سوناطراك بالانفتاح على أشكال متنوعة من الشراكة الاقتصادية، لكن وفق قاعدة أساسية هي أن تحتفظ في جميع تلك الشراكات بنسبة من الأسهم لا تقل عن 51%.

وفي عام 1991، عزز قانون تنظيمي آخر آفاق الاستثمار الأجنبي مما سمح للشركة بالتعاون مع أكثر من 130 مقاوله نفذت مشاريع استكشافية وإنتاجية متعددة للشركة، بموجب عقود ناهزت الثلاثين وتم توقيعها في العامين اللاحقين على تعديل الإطار القانوني. وفي أواسط تسعينيات القرن العشرين تحولت سوناطراك إلى مجموعة دولية تنفذ مشاريع عملاقة لعل أبرزها أنبوب المغرب العربي، الذي يزود إسبانيا والبرتغال بالغاز الجزائري عبر المغرب بطاقة إنتاجية قدرها 11 مليار متر مكعب من الغاز سنويا. ظل مسار تطور سوناطراك يسير في اتجاه إيجابي خلال العقود اللاحقة مدفوعا بتصاعد أسعار النفط في السوق الدولية خاصة في النصف الثاني من العقد الأول من القرن الواحد والعشرين، وبلغ رقم معاملتها 77 مليار دولار في 2009. وباتت تُشغل أكثر من 41 ألف عامل في حين تُشغل فروعها ضعف هذا العدد. وشملت أنشطة الشركة قطاعات كثيرة منها الإنتاج والتصدير والتسويق والنقل، كما وسعت أنشطتها لتشمل البتروكيميائيات وإنتاج الفوسفور والاستخراج المعدني وتحلية المياه. وتنتشر أنشطة الشركة في نحو 15 دولة موزعة بين أوروبا وأميركا وأفريقيا، كما باتت سوناطراك أكبر مجموعة نفطية في أفريقيا وفي حوض البحر الأبيض المتوسط.

4. الهيكل التنظيمي لمنظمة سوناطراك.

وقع الرئيس المدير العام يوم 10 جانفي 2011 القرار: أ- 001 (ر- 25) المتضمن الهيكل التنظيمي الجديد للبنية الكبرى ل سوناطراك و المعتمد من قبل مجلس الإدارة في 04 جانفي 2011 ، و ذلك في إطار تطوير قيادة نشاطات المجمع سواء من حيث تكييف إستراتيجية التنمية و لية و ذلك بصفة ديناميكية مستمرة مع المستجد ، أو من حيث تعزيز التنسيق بين مجمل النشاطات و موارد الشركة. ، يوضح هذا الهيكل في الشكل التالي⁴⁸.



Source : www.sonatrach.com/ar/organisation.html

- الهيكل التنظيمي لسوناطراك هو عبارة عن هرم يوضح مختلف الوظائف والمستويات التنظيمية بالمجمع، و من أهمها ما يلي :
- أ- الرئيس المدير العام : هو أعلى سلطة تنفيذية بالمجمع ، دوره الاساسي الاشراف على التسيير العام
 - ب- الديوان: له دور التسيير الإداري للمجمع، و متابعة مختلف الشؤون الإدارية .
 - ج- اللجنة التنفيذية: تضطلع بتسيير المجمع ، وترفع التقارير إلى كل من مجلس الإدارة ، و إلى الجمعية العامة إذا لزم الأمر .
 - د- لجنة الأخلاقيات: مكلفة باحترام أحكام قانون الأخلاقيات وتعزيز الامتثال للممارسات الأخلاقية في المنظمة .
 - هـ- مديرية المراجعة للمجمع: تقوم بدور المراجعة الداخلية للمجمع بمختلف الأنشطة و المستويات .
 - و- المستشارين: لهم دور استشاري يساعد على اتخاذ القرارات ، و تيسير فهم التغيرات المختلفة المؤثرة على المجمع .
 - ح- مديرية العلاقات التأسيسية و الدولية : تشرف على مختلف العلاقات التأسيسية و الدولية التي يقوم بها المجمع .
 - س- المديرية التنسيقية للمجمع للشراكة : تهتم بمتابعة أنشطة المشاركات، في أنشطة المنبع بمراعاة المسائل ، الإستراتيجية و المالية .
 - ع- التخطيط والاقتصاد: تشرف على صياغة و اختيار إستراتيجية المجمع بالتنسيق مع مختلف الأنشطة ، كما تعمل على تقييم مشاريعه و صياغة سياساته العامة .
 - ف- المديرية التنسيقية للمجمع للشؤون المالية: وهي المديرية المسؤولة عن مختلف العمليات المالية للمجمع .
 - ص- المديرية التنسيقية للمجمع للموارد البشرية: صياغة السياسات و الاستراتيجيات على مستوى الموارد البشرية و متابعتها .
- سادسا - تحليل و تفسير النتائج واختبار الفرضيات.

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناتراخ

بغية الإجابة عن تساؤلات الدراسة واختبار صحة الفرضية الرئيسية وما يدعمها من فرضيات فرعية، تم انتهاج أسلوب الإحصاء الوصفي لاستخراج مختلف المعاملات الإحصائية لاختبار فقرات الاستبانة ودراسة ترتيبها وتناسقها ومدى شمولها لجوانب البحث، وذلك بالاعتماد على نتائج المبحوثين المتحصل عليها على مستوى المنظمة قيد الدراسة.

✓ **مجتمع الدراسة التطبيقية وخصائصه:** يتكون مجتمع الدراسة من العمال والمسؤولين في منظمة **Sonatrach** والمقدر عددهم بـ(50) موظف، موزعين وفق أربعة مستويات تتمثل في: موظفي الإدارة العليا والذي بلغ عددهم(21) وكذلك المشرفين وعددهم (08)، أما التقنيين(13) والإداريين(08).

✓ **تحديد عينة الدراسة:** شملت عينة الدراسة مجتمع الدراسة في حد ذاته باعتبار مختلف المستويات الإدارية التي تشملها البحث هي المسؤولة عن اتخاذ القرار بشتى أنواعه وحسب الوظائف والصلاحيات المخولة لكل موظف وكذلك مدى علاقته بممارسة المراجعة الداخلية، وقد استهدفت الدراسة عينة قدرت بـ50 موظف، ويمكن توضيح أفراد عينة الدراسة لموظفي منظمة **Sonatrach** في الجدول الآتي:

الجدول رقم (05): أفراد عينة الدراسة لمنظمة " Sonatrach "

عدد الاستبيانات المسترجعة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد أفراد العينة
39	42	50

المصدر: من إعداد الباحث

✓ **اختبار صدق وثبات أداة الدراسة:** يعتبر هذا الاختبار كمسار إجرائي يحدد درجة الاعتماد على أسئلة الاستبيان للحصول على ادق النتائج والتي من خلالها يمكن تقديم أهم توصيات الدراسة.

✓ **ثبات أداة الدراسة:** يعتبر معامل "ألفا كرونباخ" وسيلة لقياس مدى ثبات أداة الدراسة ودرجة توافق محاورها فيما بينها ومع فقرات الاستبيان، وكان معامل الثبات العام مرتفع إذا بلغ (0.926) كما أن قيمة معاملات الثبات لمختلف محاور الدراسة تراوحت ما بين (0.854-0.901) مما يدل على أن لجميع محاور الدراسة درجة مقبولة من الثبات، وهو ما يظهر أيضا من خلال صدق المحل الذي بلغ معامل العام (95.4%) وهو معامل عال جدا مما يشير إلى تماسك أداة الدراسة، وإلى إمكانية ثبات النتائج التي يمكن الحصول عليها من الاستبانة عند تطبيقها مرة أخرى مع مستوى متدني من أخطاء القياس.

الجدول رقم (06): قياس ثبات أداة الدراسة بواسطة معامل "ألفا كرونباخ"

معامل الصدق	معامل الثبات	عدد العبارات	المحاور
0.914	0.901	05	درجة ممارسة المراجعة الداخلية لدى محل الدراسة
0.812	0.884	03	المراجعة المركزية
0.798	0.854	02	المراجعة اللامركزية
0.884	0.884	03	المراجعة المختلطة
0.798	0.854	02	المراجعة الداخلية
0.798	0.854	02	طرق تفعيل المراجعة الداخلية

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك

0.922	0.908	14	اتخاذ القرار
0.954	0.926	30	مجموع العبارات

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج "SPSS"

تتراوح قيمة "ألفا كرونباخ" بين (0 و 1) وتكون قيمته مقبولة إذا كانت أعلى من (60%) ومن خلال الجدول وبناء على نتائج "spss" فقد بلغت قيمة معامل الاتساق الداخلي "ألفا كرونباخ" لأداة الدراسة الحالية (0.926) وهي قيمة مرتفعة، وبالنسبة لمحاور الدراسة وأبعادها تراوحت بين (0.854-0.901) بينما بلغ معامل "ألفا" لعبارات محور المراجعة الداخلية (0.919) أي (91.90%) وقدرت قيمة معامل "كرونباخ" لمحور اتخاذ القرار (0.908).

حيث فاقت قيم معامل "ألفا كرونباخ" لمختلف محاور أداة الدراسة نسبة (60%)، وهذا ما يدل على أن الاستمارة ثابتة أي أنها تمنح نفس النتائج إذا ما تم استخدام أداة الدراسة في ظروف مماثلة.

وقد بلغ معامل صدق الأداة الكلي (الجذر التربيعي لمعامل الثبات) ما قيمته (0.945)، وهو ما يدل على صدق أداة الدراسة، وهذا ما أكدته معاملات الصدق المرتفعة فيما يخص عبارات محور المراجعة الداخلية حيث بلغت قيمتها (0.938)، بينما تقابله قيمة (0.922) لمعامل صدق عبارات المحور

1. اختبار فرضيات الدراسة.

يتم اختبار فرضيات الدراسة للتأكد من صحتها ومدى موافقتها لمنهجية بناء البحث، وذلك بعد تحديد وتحليل نتائج عبارات الاستبيان قصد معرفة أثر الدلالة الإحصائية بين المتغيرين.

1.1. قياس التوزيع الطبيعي لبيانات أداة الدراسة: اختبار درجة التوزيع الطبيعي لفقرات أداة الدراسة يسمح لنا باختبار مدى صحة أو خطأ فرضيات البحث وهذا من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (09): اختبار التوزيع الطبيعي (1.Sample Kolmogorov- Smirnov k-s)

المحاور	قيمة "Z" Valeur	مستوى الدلالة $SIG \geq 0.05$
درجة ممارسة المراجعة الداخلية	0.904	0.498
المراجعة المركزية	1.453	0.201
المراجعة اللامركزية	1.109	0.288
المراجعة المختلطة	1.225	0.314
طرق تفعيل المراجعة الداخلية	1.059	0.332
مجموع العبارات	0.809	0.585

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج "SPSS"

يكشف اختبار (k-s) مدى إتباع فقرات استبيان محاور الدراسة للتوزيع الطبيعي عند مستوى دلالة 0.05 أي (sig > 0.05). ومن خلال الجدول يتضح أن قيم نتائج اختبار (k-s) لبيانات محور المراجعة الداخلية كانت أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهذا يبرهن إتباع فقرات المتغير المستقل للتوزيع الطبيعي، مما يستدعي استخدام معاملات اختبار الفرضيات.

2.1. قياس درجة الاتساق الداخلي باستخدام معامل الارتباط "بيرسون"

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك

لتحديد درجة ارتباط المراجعة الداخلية باتخاذ القرار تم استخدام معامل "الارتباط بيرسون" لمعرفة مدى ارتباط المتغيرين وكانت النتيجة موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): معامل ارتباط بيرسون بين المتغير التابع والمستقل

معامل الارتباط "بيرسون"	
المتغير التابع	المتغير المستقل
اتخاذ القرار	المراجعة الداخلية بشكل عام
معامل الارتباط = 0.421	

بلغت قيمة معامل الارتباط "بيرسون" (0.421) بين المتغير التابع والمستقل وتشير هذه النسبة إلى وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية قوية بين المراجعة الداخلية واتخاذ القرار في المنظمة، أي أنه كلما كانت ممارسة المراجعة الداخلية بدرجة عالية وبصفة دائمة على جميع مستوياتها التنظيمية كلما أدى ذلك إلى ارتفاع درجة رشد عملية اتخاذ القرار، وخاصة القرارات الإستراتيجية عن طريق الإحصاءات والحسابات الدقيقة المساعدة على التنبؤ بالتغيرات المستقبلية اعتماداً على المعلومات الإستراتيجية، حيث بلغ معامل الارتباط "بيرسون" (0.421)

ومن خلال ما سبق تتأكد صحة الفرضية الرئيسية إحصائياً أي أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية واتخاذ القرار في المنظمة قيد الدراسة، ولتدعيم ما ذكر سابقاً سيتم دراسة العلاقة بين محاور المتغير المستقل (درجة ممارسة المراجعة الداخلية وأتماطها وطرق تفعيلها) والمتغير التابع (اتخاذ القرار) وذلك بالاعتماد على معامل ارتباط "بيرسون"، وقد كانت النتائج موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (11): معامل ارتباط "بيرسون" بين محاور المراجعة الداخلية وحوكمة منظمة سوناطراك

معامل الارتباط "بيرسون"	
المتغير التابع	المتغير المستقل
حوكمة منظمة سوناطراك	درجة ممارسة المراجعة الداخلية
0.482	المراجعة المركزية
0.582	المراجعة اللامركزية
0.429	المراجعة المختلطة
0.595	طرق ممارسة المراجعة الداخلية
0.395	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل spss

لقد بلغت معاملات ارتباط "بيرسون" على التوالي (0.395/ 0.492 /0.595 /0.429 /0.582) بين المتغير المستقل لمحاور المراجعة الداخلية والمتغير التابع (حوكمة سوناطراك) ويشير ذلك إلى وجود علاقة ارتباط طردية وقوية ذات دلالة إحصائية بين محاور المراجعة الداخلية وأثرها على اتخاذ القرار، وهذا يظهر أنه كلما مارست المنظمة أنواع وأساليب مختلفة من المراجعة

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك

الداخلية كلما انعكس إيجاباً على حوكمة سوناطراك في جميع المجالات مما يخلق تناسق بين الوحدات التنظيمية والوظائف الإدارية للمنظمة. ومن خلال ما سبق يمكن التأكد من وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.

1.2. معامل الانحدار: للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات تم استخدام معامل الانحدار بأنواعه، وذلك قصد تحديد أثر وعلاقة المراجعة الداخلية باتخاذ القرار في منظمة سوناطراك.

1. التأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية: تم استخدام انحدار التباين للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية

الجدول رقم (12): تحليل انحدار التباين للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية.

متوسط الدلالة (f)	قيمة (f) المحسوبة	متوسط المربعات	مجموع المربعات	مصدر التباين
*0.000	20.381	0.986	3.996	الانحدار
		0.042	1.721	الخطأ

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل spss.

* دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

✓ معامل التحديد ($R^2 = 0.701$) / معامل الارتباط ($R = 0.931$)

تظهر نتائج الجدول مدى ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية من خلال نتائج معاملات الارتباط التالية:

✓ بلغت قيمة (f) المحسوبة (20.381) بقيمة احتمالية (0.000) وهي اقل قيمة من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$).

✓ بلغت نسبة المتغير المستقل بشكل عام لهذا النموذج (77.17%) من تباين المتغير التابع .

ومن خلال هذا يمكن القول أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية قوية بين المتغيرين، مما يؤكد أثر مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار على مستوى المنظمة قيد الدراسة.

2.2. اختبار الفرضية الرئيسية: للتأكد من صحة الفرضية الرئيسية القائلة " تساهم المراجعة الداخلية بشكل واضح في عملية

اتخاذ القرار من خلال توفير المعلومات الضرورية لها في ظل حوكمة سوناطراك". تم حساب الانحدار البسيط من خلال الجدول

التالي: الجدول رقم (13): تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية

اتخاذ القرار						المتغير التابع
معامل التحديد (R^2)	معامل الارتباط (R)	قيمة (F) المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	قيمة (T) المحسوبة	معامل الانحدار (B)	المتغير المستقل
0.701	0.931	56.772	0.000	9.307	1.203	المراجعة الداخلية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل spss

(B): قيمة تأثير كل متغير من المتغيرات المستقلة على المتغير التابع / (T): قيمة اختبار test (T) من مخرجات spss / (R):

معامل الارتباط. / (R^2): معامل التحديد. / (R²): المعدل: قيمة التباين بين المتغيرين.

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك

من خلال نتائج الجدول أعلاه يمكن اختبار الفرضية الرئيسية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) للمنظمة قيد الدراسة حيث يظهر أن هناك دور فعال للمراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في المنظمة وذلك استناداً على القيم الإحصائية المتعلقة بتحليل معامل الانحدار البسيط وهي كالآتي:

✓ قيمة (F) المحسوبة (56.772).

✓ بلغت قيمة (T) المحسوبة (9.307) عند مستوى دلالة (0.000) وهو اقل من ($\alpha = 0.05$).

✓ قيمة معامل الارتباط ($R^2 = 0.931$) وهي تبين العلاقة الطردية القوية بين متغيري الدراسة بنسبة (93.10%)، أي كلما زادت ممارسة عملية المراجعة في المنظمة محل الدراسة بطريقة منتظمة ودائمة عن طريق توفير المعلومات اللازمة، كلما زاد ذلك في فعالية وترشيد عملية اتخاذ القرار. وقد بلغت نسبة متغير المراجعة الداخلية بشكل عام (70.10%) من التباين الكلي لمتغير اتخاذ القرار وذلك اعتماداً على قيمة معامل التحديد ($R^2 = 1.203$) وهي تظهر أن هناك أثر كبير للمراجعة الداخلية على اتخاذ القرار في المنظمة قيد الدراسة. ومما ذكر يمكن إثبات صحة الفرضية الرئيسية القائلة "تساهم المراجعة الداخلية بشكل واضح في عملية اتخاذ القرار من خلال توفير المعلومات الضرورية لها".

3. حساب معامل الانحدار المتعدد: لإثبات صحة الفرضيات الفرعية تم حساب معامل الانحدار المتعدد كما يلي:

الجدول رقم (14): تحليل نتائج الانحدار المتعدد بين محاور المراجعة الداخلية واتخاذ القرار.

اتخاذ القرار						المتغير التابع
مستوى الدلالة P	المعدل (R^2)	(R^2)	مستوى الدلالة (P)	قيمة (T)	قيمة (B)	المتغير المستقل
0.000	0.956	0.965	0.000	4.606	0.891	درجة ممارسة المراجعة الداخلية
0.000	0.956	0.965	0.000	6.531	0.954	المراجعة المركزية
0.000	0.956	0.965	0.000	5.910	0.504	المراجعة اللامركزية
0.000	0.956	0.965	0.000	6.215	0.924	المراجعة المختلطة
0.000	0.956	0.965	0.000	4.465	0.802	طرق ممارسة المراجعة الداخلية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل spss

بناءً على نتائج معامل الانحدار المتعدد بين محاور المراجعة الداخلية واتخاذ القرار تبين ما يلي:

✓ بلغت نسبة التباين (R^2) المعدل (95.6%) وذلك ما تفسره محاور المراجعة الداخلية ولتدعيم أكثر لهذا التفسير اعتمدنا على قيمة (B) وهي نسبة عالية توضح أهمية ومدى تأثير كل المتغيرات المستقلة على اتخاذ القرار، وهذا يدل على تأثير نسبي عالي على الأقل لمتغير مستقل واحد على اتخاذ القرار.

بالإضافة إلى قيمة (T) عند مستوى دلالة معنوية (P) أي (0.000)، والتي تشير إلى أثر ذو دلالة إحصائية قيمتها (0.05)، وقد كانت نتائج التحليل لمحاور المراجعة الداخلية على اتخاذ القرار كالآتي:

✓ بلغت (T) قيمة (4.606) عند مستوى دلالة معنوية (0.000) وهي أعلى من قيمتها عند (0.05) وهذا ما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين ممارسة المراجعة الداخلية واتخاذ القرار، وقد أظهرت (B) مقدار التغير في ممارسة المراجعة

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناتراك

الداخلية والتي بلغت قيمتها (0.891)، وهي تشير أيضا إلى مقدار زيادة ممارسة المراجعة في منظمة "سوناتراك" بنسبة تغير في اتخاذ القرار قيمتها (0.891).

ومن خلال هذا التحليل يمكن القول أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى 5% ناتج عن تأثير ممارسة المراجعة الداخلية على اتخاذ القرار في منظمة "sonatrach"

بناء على ما سبق وباستخدام قيم (T) و(B) لمعرفة أثر الدلالة الإحصائية لمحاو المراجعة الداخلية ومدى إحداثها للتغيير في عملية اتخاذ القرار يمكن تحليل باقي النتائج لمعامل الانحدار كما يلي:

تشير قيم (T) والتي بلغت على التوالي (6.531، 5.910، 6.215، 4.465) عند مستوى دلالة معنوية (P) أي (0.000)، وهي أعلى من قيمتها عند (0.05)، مما يؤكد وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة للمراجعة الداخلية وذلك على التوالي (المراجعة المركزية، المراجعة اللامركزية، المراجعة المختلطة، طرق ممارسة المراجعة الداخلية) واتخاذ القرار، وقد أظهرت قيم (B) والتي بلغت على التوالي (0.954، 0.504، 0.924، 0.802) مقدار التغير في المتغيرات المستقلة للمراجعة الداخلية في منظمة "sonatrach"، وهي تدل على مقدار الزيادة في المتغيرات المستقلة للدراسة بنسبة تغير في اتخاذ القرار قيمتها على التوالي (0.954، 0.504، 0.924، 0.802). وهذا ما يظهر أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى 5% ناتج عن تأثير متغيرات المراجعة الداخلية على اتخاذ القرار في منظمة "sonatrach".

من خلال تحليل نتائج الانحدار المتعدد ودراسة العلاقة بين متغيرات المراجعة الداخلية واتخاذ القرار في ظل حوكمة سوناتراك وبالاعتماد على نتائج spss يمكن استخلاص معادلة الانحدار على الشكل التالي:

$$Y = a_1 x_1 + a_2 x_2 + a_3 x_3 + a_4 x_4 + a_6 x_6$$

Y: اتخاذ القرار / x_1 : درجة ممارسة المراجعة الداخلية / x_2 : المراجعة المركزية / x_3 : المراجعة اللامركزية

x_4 : المراجعة المختلطة / x_5 : طرق ممارسة المراجعة الداخلية.

وبناء عليه تكون معادلة الانحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة كالتالي:

$$Y = 0.398 x_1 + 0.601 x_2 + 0.562 x_3 + 0.598 x_4 + 0.415 x_6$$

يمكن القول أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية وبنسب متفاوتة لمتغيرات المراجعة الداخلية على اتخاذ القرار في ظل حوكمة منظمة sonatrach ، مما يثبت صحة فرضيات الدراسة.

• الخلاصة

أثبتت منظمة " سوناتراك " ريادتها في مجال المحروقات على المستوى الدولي وهذا من خلال رؤيتها الإستراتيجية القائمة على التميز في تسيير مواردها الطبيعية (البترول) قصد تدنية تكاليف التصنيع مثلا وذلك عن طريق تقديم أحسن الاساليب الانتاجية والخدمات الابتكارية من جهة واعتماد نظام رقابي متطور يعتمد على هيئة مراجعة داخلية فعالة باستخدام احدث التكنولوجيات، وقد خلص الجانب التطبيقي للبحث على مستوى المنظمة قيد الدراسة إلى وجود وعي وإدراك متنامي لأهمية ممارسة عملية المراجعة عموما، وخاصة المراجعة الداخلية بشكل مستمر ودوري وفي جميع مجالات النشاط .

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك

وباستخدام مختلف الطرق الإحصائية لتحليل وتفسير بيانات أداة الدراسة، تبين وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات، أي كلما ارتفع تفعيل المراجعة الداخلية على مستوى منظمة " سوناطراك " كلما زاد ذلك في ترشيد عملية اتخاذ القرارات وتصويبها (في ظل قوانين وقواعد الحوكمة المؤسسية لدى سوناطراك، مثل الدليل التطبيقي لسوناطراك والذي تم اعتماده سنة 2014) من خلال توفير معلومات مالية ومحاسبية ذات إفصاح دقيق وصحيح وفي الوقت المناسب ضمن مستوى عالي من الشفافية والدقة من قبل ميكانزمات داخلية وخارجية لحوكمة المنظمات، وذلك من خلال إثبات صحة فرضيات الدراسة.

• النتائج

✓ تعتبر المراجعة الداخلية كأداة فاعلة في إرساء نظام حوكمي متوازن ذو نظرة وقائية من المخاطر الآنية والمستقبلية التي تواجه المنظمة من خلال تقديم معلومات مالية ومحاسبية عالية الدقة والصحة والتي تعبر عن الوضع المالي والإداري الحقيقي للمنظمة دون مبالغة أو إجحاف؛

✓ حيادية الرأي والاستشارة لدى مراجع الحسابات الداخلي في منظمة " سوناطراك " يمنحها الشفافية المطلوبة من طرف المساهمين وأصحاب المصالح؛

✓ تعتبر لجنة المراجعة عموماً والمراجعة الداخلية خصوصاً أهم أداة رقابية يعتمد عليها مجلس إدارة منظمة " سوناطراك " لاتخاذ القرارات التقييمية والتقييمية؛

✓ تقدم المراجعة الداخلية دوراً بالغ الأهمية في دراسة وتقييم خطوات عملية اتخاذ القرار من جهة، وعملية الرقابة (الإدارية، المالية، المحاسبية) عامة، بل وتقوم آلية نظام الرقابة الداخلية بشكل أدق، حيث تعتبر أهم مقومات نجاحه؛

✓ هناك علاقة طردية قوية بين المراجعة الداخلية وكفاءة وفاعلية اتخاذ القرارات في إطار حوكمة المنظمات لدى منظمة " سوناطراك "؛

✓ اعتماد منظمة " سوناطراك " لنظام مراجعة متطور وقوي من خلال توفير الإمكانيات اللازمة لذلك مكنها من رصد الفرص وتجنب التهديدات (خاصة المالية والمحاسبية) المحتملة المتعلقة مثلاً بالحصة السوقية قوة العروض والخدمات المقدمة وتنمية قاعدة عملائها (جذبهم ووفائهم) ضمن بيئة تنافسية شديدة؛

✓ الإفصاح عن القوائم المالية والمحاسبية التي تقدمها هيئة المراجعة الداخلية لمنظمة " سوناطراك " بشفافية عالية من خلال السلوك الأخلاقي الذي تستوجه حوكمة المنظمات في ممارسة المهنة، أدى إلى طمأننة جميع الأطراف أصحاب المصالح الفاعلون في تحقيق قيمة مضافة لمنظمة سوناطراك؛

• التوصيات

✓ المحافظة على متابعة وتقييم وتطوير جهاز المراجعة عموماً والمراجعة الداخلية خصوصاً بصفة دورية ومستمرة، مما يحقق نوع من الحوكمة الفورية، والتي تساهم في محاربة الغش والأخطاء المالية والإدارية في منظمة " سوناطراك "؛

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سوناطراك

✓ إتباع الأساليب العلمية والعملية في اتخاذ القرار مثل الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات، يساعد في مساندة التطورات والتحولات المتجددة الحاصلة في منظمة سوناطراك والحفاظ على الشدة التنافسية على المستوى الدولي من خلال اتخاذ القرارات الاستباقية والمستقبلية الصحيحة لتجنب المخاطر والتهديدات أو مواجهتها؛

✓ توفير نظام معلومات متطور (مثل نظم المعلومات الخبيرة والبرمجيات الحديثة) وشبكات التواصل الداخلية (مثل الانترنت والاكسترانت..) وهي من أهم عوامل تطوير جهاز المراجعة الداخلية من اجل اتخاذ القرارات التقييمية والإستراتيجية الصحيحة؛

✓ تخصيص دورات تكوينية وتدريبية متقدمة ومتطورة وذلك بالتعاون أو الشراكة مع بلدان رائدة (مثل أمريكا وبريطانيا) في مجال المراجعة وخاصة الداخلية، وهذا قصد تعزيز وتطوير أداء المدققين والمحاسبين الماليين الداخليين والخارجيين، مما يحافظ على أصول المنظمة (خاصة الأصول المالية والمحاسبية وكذلك الموارد الطبيعية - البترول) على المدى الطويل ويمنحها مركز مالي واقتصادي رائد، يضمن لها الاستقرار والاستمرارية وإعطاء قيمة مضافة للاقتصاد القومي.

• قائمة المراجع

- 1- برنامج حوكمة المنظمات بالجزائر تم انشاؤه عام 2008 وفعل عام 2009 تحت اسم Haykama من خلال فريق بحث متخصص أطلق عليه اسم Task force de GOAL 08 يضم نخبة الأخصائيين الاقتصاديين.
- 2 - Alamgir, M. *corporate governance : A risk perspective, paper presented to : corporate governance and reform: paving the way to financial stability and development*, a conference organized by the Egyptian banking institute, Cairo, May 2007, p:7.
- 3 - Freeland, C. *Basel. committee guidance on corporate governance for banks. Paper presented to: corporate governance and reform: paving the way to financial stability and development*, a conference organized by the Egyptian banking institute, Cairo, May 2007, p:8
- طارق عبد العال حماد، *حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب والمتطلبات)*، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2007، ص: 4.04
- 5 - Fawzy, S. *Assessment of corporate governance in Egypt*. Working paper No.82.Egypt, the Egyptian center for economic studies. pp: 3-4.
- 6 - Iskander, M. and N. Chamlou. *Corporate governance: A Framework for implementation*, p: 122, fig.6.1 published in: *globalization and firm competitiveness in the Middle East and North Africa region*, edited by: S. Fawzy. *Washington: world Bank, 2002*.
- محمد مصطفى سليمان، *حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري*، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2006، ص: 7 17
- 8 - Arens, Alvin . A, and Elder, Randal. J, and Mark. S, Beasley, *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 10th ed, 2010, p:84.
- 9 - Andrew, R. Goddard and Carol, Masters. "Audit Committee, Cadbury Code and Audit Fees: An Empirical Analysis of UK Companies". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15, No.7, 2000, pp: 358-371.
- 10 - شقيقت عيسى، ز غار يحي، *فعالية لجان المراجعة للحد من آثار المراجعة الإبداعية*، مجلة المؤسسة، العدد 4، جامعة الجزائر 3، 2014، ص: 89.
- 11 - إباد سعيد محمود الصوص، *مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي*؛ ماجستير في المحاسبة والتمويل؛ دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة؛ 2012؛ ص ص: 31-32.
- 12 - الفين ارينز، جيمس لوبك، *المراجعة مدخل متكامل/ تعريب*- محمد عبد القادر الدسوقي، احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2008، ص: 21.
- مهيب الساعي، وهبي عمرو، *علم تدقيق الحسابات*، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 1991، ص: 11. 13
- 14 - شريقي عمر، *التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب)*، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، 2013، جامعة سطيف، الجزائر، ص: 09.
- 15 - Alain.B & al, *comptabilité et audit : manuel & applications*, Ed : foucher, Vanves, 2009, p: 442.
- 16 - محمد مصطفى سليمان، *حوكمة الشركات ودور أعضاء الإدارة والمديرين التنفيذيين*، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ص: 92- 95.
- 17 - Soliman, M *An investigation of the oversight responsibilities of audit committees*. PHD. Thesis. Durham . 2004. pp. 25-27.
- 18 - عبد الصمد عمر " دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات "، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2012، ص: 51.
- 19 - خلف عبد الله الوردات، *التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية*، الوراق للنشر، الأردن، 2006، ص: 30.
- إبراهيم طه عبد الوهاب، *المراجعة النظرية والممارسة المهنية*، ط1، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2004، ص: 275. 20
- 21 - Hammini Allel, *Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable*, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003, p :35.

دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية - دراسة حالة سونا تراك

- 22 - أبو وطفة حسام " دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية "، دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية - غزة- 2012، ص: 21.
- عبد، مرجع سبق ذكره، ص: 55. الصمد، عمر 23 -
- يوسف محمود جربوع، *مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق*، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2008، ص: 24.128
- مهيب الساعي، وهي عمرو، ص: 26-25.28
- 26 - JQUES BERNARD, *Théorie Et Pratique De L'audit Interne*, Ed Organisation Paris 2000, p p :356-359.
- 27 - Benoit Pige, *Audit et contrôle interne*, éditions EMS, 2eme édition Benoit Pige, audit et contrôle enterne, 2° Edition, EMS, Paris, 2004, P 72.
- سعيد عبد العزيز سليمان، *إدارة التدقيق الداخلي*، مجلة المدقق، العدد 67-68، 2006، ص: 13. 28
- 29 - عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، *الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة*، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص: 502.
- احمد حلمي جمعة، *المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي*، مجلة المدقق، العدد 63-64، 2005، ص: 10. 30
- 31 - جمعة حميدات، *اعداد عملية التدقيق الداخلي من منظور المعايير الأمريكية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي*، مجلة المدقق، العدد 69-70، 2007، ص: 28.
- فتحي رزق السوافيري، *الرقابة والمراجعة الداخلية*، الدار الجامعيون الاسكندرية- مصر، 2004، ص: 225. 31
- 32 - فتحي احمد ذياب عواد، *إدارة الأعمال الحديثة (بين النظرية والتطبيق)*، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، 2013، ص: 98.
- 33 - خليل محمد العزاوي، *إدارة اتخاذ القرارات الإدارية*، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2006، ص: 35
- فتحي احمد ذيات عواد، *إدارة الأعمال ووظائف المدير في المؤسسات المعاصرة*، دار صفاء للطباعة والنشر، ط1، عمان، 2012، ص: 28. 34
- مؤيد عبد الحسن الفضل، *المنهج الكمي في إدارة الأعمال (نماذج القرار وتطبيقات عملية)*، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 206. 35
- 36 سيد صابر تعلق، *مرجع سبق ذكره*، ص: 128
- سلطان إبراهيم، *نظم المعلومات الإدارية (مدخل النظم)*، ط1، الدار الجامعية، بيروت، 2002، ص: 122. 37
- زياده، فريد فهمي، *المبادئ والأصول للإدارة والأعمال*، مطبعة دار الشعب، الأردن، 2004، ص: 150. 38
- 39 - مؤيد عبد الحسن الفضل، *الإبداع في اتخاذ القرارات الإبداعية*، جامعة الكوفة، دارا ثراء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2009، ص: 53
- المرجع نفسه، ص: 54. 40
- علي فهمي، *مرجع سبق ذكره*، ص: 88. 41
- علاء عبد الرزاق محمد السالمي، *نظم دعم القرارات*، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2005، ص: 41. 42
- محمد حافظ حجازي، *مرجع سبق ذكره*، ص: 126. 43
- 44 - Protiviti Independent Risk Consulting, *Technology International Audit-Diagnostic Review, 2004.*
- 45- www.aljazeera.net/encyclopedia/economy/ - سونا تراك. عملاق النفط الجزائري - على الموقع. Al Jazeera.
- 46 - شريف بوقصبة، *انعكاسات تحليل البيئة الخارجية الدولية على التسيير الاستراتيجي للمؤسسة الاقتصادية في ظل العولمة*، اطروحة دكتوراة في العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة- 2015- الجزائر، ص: 147.
- 47- www.sonatrach.com/ar/oraganisation.html - vu le 18/11/2017 a 14h32.

