

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 08 ماي 1945 قالمة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر

في العلوم المالية

تخصص: مالية المؤسسة

تحت عنوان

دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية
- دراسة حالة مجمع عبيدي خلال الفترة (2013/2015) -

تحت إشراف الأستاذ:

إيمان خلفلاوي

من إعداد الطلبة:

محمد أمين محمداتي

وسيم بوعشة

السنة الجامعية: 2017/2016

كلمة شكر وتقدير

لله الحمد والمنة على انجاز هذا العمل فهو أحق أن يشكر.
ثم شكر وتقدير إلى الأستاذة المشرفة خلفاوي إيمان على التوجيهات
والنصائح والإرشادات القيمة التي أفادتنا بها طوال مدة إنجاز هذا العمل.
كما نتقدم بالشكر والتقدير للجنة المناقشة التي سيكون لها الدور في تفويم هذا العمل.
ولا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر لجميع مسؤولي وموظفي مجمع عبيدي وخاصة مسؤولي قسم
المحاسبة والمالية لما كان لهم من مساعدة في إنجاز هذا العمل.
شكر وتقدير لكل هؤلاء ولكل من مد يد العون لنا.
والحمد لله تعالى الذي وفقنا في الدراسة وأعاننا على إتمام هذا العمل،
وعلمنا ما لم نكن نعلم وكان فضله علينا عظيما.

"وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا"

سورة النساء (الآية: 113)

وفي الأخير نعتسب هذا العمل لله ولا نزكي على الله عملا

راجين منه أن يجعله من صالح الأعمال

وأن ينفع به كل من يلتمس طريق العلم به.

إهداء

بعد بسم الله الرحمن الرحيم والسلام على أشرف المرسلين أما بعد:

أهدي ثمرة جسدي هذه إلى أبن وأبنة مخلوقين لي في الدنيا

أمي الغالية التي أكن لها الإحترام والتقدير والحب، فهي لم تكف يوماً عن رفع

يديها داعية لي بالنجاح وتقديم النصائح التي بها أثارته مساري الدراسي.

أبي العزيز الذي سهر وتعب لتحقيق مطالبنا ورغباتنا وعلمه تحسيسنا بالحاجة يوماً.

بدون أن أنسى أخي وأختي ورفاق دربي الذين تعاونوا لي سندا في مشوار الحياة كل في مقامه

أسئل الله لهم دوام الأخوة

وإلى طلبة الدفعة تخصص مالية المؤسسة كل باسمه خاتمة أجز حديق لي في الفوج

أمين

وكل من صاحبني خلال مساري الدراسي وإلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد.....

وسيم

إهداء

بعد بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أما بعد:

أهدي ثمرة جسدي هذه إلى أبن وأبنة مخلوقين لي في الدنيا

أمي الغالية التي أكن لها الإحترام والتقدير والحب، فهي لم تكف يوماً عن رفع

يديها داعية لي بالنجاح وتقديم النصائح التي بها أثارته مساري الدراسي.

أبي العزيز الذي سهر وتعب لتحقيق مطالبنا ورغباتنا ومخدم تحسيسنا بالحاجة يوماً.

بدون أن أنسى إخواني وأخواتي الأعماء

أيوب، خليل، آية شيماء ودرين

وإلى أصدقائي كل في مقامه أسأل الله لهم دوام الأخوة

حسان، سيف، محيي، محمد ياسين، شرف الدين، نور الإسلام، أيمن، نجم الدين

وإلى طلبة الدفعة تخصص مالية المؤسسة كل باسمه خاصة أبن صديق لي في الفوج

وسيم

وكل من صاحبني خلال مساري الدراسي وإلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد.....

أمين

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال التطرق إلى جميع المفاهيم والمتغيرات المحيطة بمصطلح المراجعة الداخلية من مبادئ و معايير و غيرها، وكذا التوجه إلى تحليل الأداء في المؤسسة ودوافع تحسينه و كذا العوامل المؤثرة في هذه العملية، وإسقاط كل هذه المتغيرات على واقع المؤسسة الجزائرية حيث وقع اختيارنا على مجمع عبيدي لدراسته.

و قد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تحسين الأداء والمتمثل في تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف واكتشاف الانحرافات و إصلاحها من أجل تحسين أداء المؤسسة و الارتقاء به.

The summary

This study aims to know the roles of internal auditing in improving the performance of the economic institution By addressing all the concepts and variables surrounding the term internal audit principles and standards and others.

As well as to the analysis of performance in the institution and the drivers of improvement and the factors affecting the process, And to drop all these variables on the reality of the Algerian institution, where we chose the complex ABIDI study.

This study has reached a number of results, the most important is the role of internal auditing in improving performance, which is to identify strengths and weaknesses and to detect and repair deviations in order to improve the performance of the institution and improve it.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	
إهداء	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول والأشكال	VI - V
مقدمة عامة	أ - هـ
الفصل الأول: المراجعة الداخلية في المؤسسة	33 - 1
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية المراجعة	3
المطلب الأول: مفهوم وتعريف المراجعة	3
المطلب الثاني: تقسيمات المراجعة	5
المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة	11
المبحث الثاني: آلية عملية المراجعة الداخلية	15
المطلب الأول: المراجع و مكونات قسم المراجعة الداخلية	15
المطلب الثاني: التخطيط والإشراف في عملية المراجعة الداخلية	17
المطلب الثالث: مهمة المراجعة الداخلية	19
المبحث الثالث: معايير، ملفات وأدلة الإثبات في المراجعة الداخلية	23
المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية	23
المطلب الثاني: أوراق وملفات العمل في المراجعة الداخلية	27
المطلب الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة الداخلية	28
خلاصة الفصل	33
الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء	62 - 34

35	تمهيد
36	المبحث الأول: ماهية الأداء
36	المطلب الأول: نظرة تاريخية للأداء
37	المطلب الثاني: مفهوم الأداء
39	المطلب الثالث: مصادر الأداء ومعايره
42	المبحث الثاني: ماهية تحسين الأداء في المؤسسة
42	المطلب الأول: تعريف تحسين الأداء في المؤسسة ودوافعه
46	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء
48	المطلب الثالث: طرق تحسين الأداء
54	المبحث الثالث: تأثير المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة
54	المطلب الأول: مراجعة الأداء في المؤسسة
56	المطلب الثاني: أدوات المراجعة لتقييم الأداء
58	المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء في المؤسسة
62	خلاصة الفصل
100 – 63	الفصل الثالث: المراجعة الداخلية في مجمع عبيدي ودورها في تحسين أدائه
64	تمهيد
65	المبحث الأول: تقديم عام لمجمع عبيدي
65	المطلب الأول: نشأة مجمع عبيدي وتطوره
66	المطلب الثاني: أهداف مجمع عبيدي
67	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع عبيدي وفروعه
72	المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية في مجمع عبيدي (فرع المصبرات)
72	المطلب الأول: تقدم المراجعة الداخلية في مجمع عبيدي (المسار، التقارير)
74	المطلب الثاني: واقع المراجعة الداخلية لدورة المدفوعات في مجمع عبيدي
82	المطلب الثالث: واقع المراجعة الداخلية لدورة المقبوضات في مجمع عبيدي
87	المبحث الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء في مجمع عبيدي
87	المطلب الأول: واقع الأداء في مجمع عبيدي
92	المطلب الثاني: تقييم المراجعة الداخلية في مجمع عبيدي

96	المطلب الثالث: تأثير المراجعة الداخلية على أداء مجمع عبيدي
100	خلاصة
102	خاتمة
107	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
10	الفرق بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية	1,1
76	استقصاءات المراجعة الداخلية: مشتريات/ موردون	1,3
77	شبكة تقسيم المهام: نظام المشتريات/ الموردون	2,3
80	استقصاءات المراجعة الداخلية/ أجور	3,3
81	شبكة تقسيم المهام/نظام الأجور	4,3
84	استقصاءات المراجعة الداخلية: مبيعات/عملاء	5,3
85	شبكة تقسيم المهام نظام المبيعات/العملاء	6,3
87	نسب أداء وظيفة التسويق	7,3
88	نسب أداء الوظيفة المالية	8,3
90	نسب أداء وظيفة الموارد البشرية	9,3
91	نسب أداء وظيفة الإنتاج	10,3
92	أسئلة حول المراجعة الداخلية في مجمع عبيدي	3,11
96	أسئلة حول تأثير المراجعة الداخلية على الأداء في مجمع عبيدي	3,12

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
8	العلاقة بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات	1،1
11	العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية والمراجعة الحكومية	2،1
16	المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة	3،1
45	أساسيات التنمية المستدامة	1،2
49	نموذج الجمعية الأمريكية لتحسين الأداء	2،2
50	نموذج تحسين الأداء	2،3
68	الهيكل التنظيمي العام للإدارة المركزية	1،3
69	رسم تخطيطي يبين فروع الجمع	2،3
69	الهيكل التنظيمي لإدارة فرع المطاحن	3،3
70	الهيكل التنظيمي لإدارة فرع المصبرات	4،3

1- تمهيد

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوظائف التي تركز عليها المنظمات لما لها من أثر في تصميم وتركيز وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة، وتعد وظيفة حديثة بالمقارنة مع المراجعة الخارجية، حيث ارتبط ظهورها إلى حد كبير بأزمة الكساد التي شهدتها الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1929 وقد ظهرت الحاجة إليها بعد كبر حجم المؤسسات وتشعب أعمالها، وكذا فصل الملكية عن التسيير وظهور صعوبة في الرقابة عليها كون أن المؤسسة تعتبر نظام مفتوح يتعامل مع عدة أطراف في سبيل تحقيق أهدافها، فكل حجم المؤسسة لا يعني التطور والازدهار ما لم يكن هناك تسيير عقلاني لها، وهذا ما تسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيقه داخل المؤسسة، ومن هنا أصبحت المراجعة الداخلية من الوظائف التي لا يمكن الاستغناء عنها داخل المؤسسة فتطور دورها وتغيرت النظرة القديمة لها حيث عرفت في الخمسينيات من القرن الماضي تحولاً سريعاً في مفهومها ونطاق فحصها، بحيث لم تعد تلك الوظيفة التي تعنى باكتشاف الغش والاختلاسات بل أصبح دورها هو البحث في تحسين الأداء الكلي لأية مؤسسة، وذلك من خلال فحص وتقييم الوسائل الرقابية المختلفة وتقييم السياسات والإجراءات وكذا كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية.

حيث يحتل الأداء مكانة بالغة الأهمية في المؤسسات الاقتصادية وذلك من منطلق أنه يمثل الدافع الأساسي لبقاء أية مؤسسة، كما يعتبر العامل الأكثر إسهاماً في تحقيق هدفها الرئيسي ألا وهو البقاء والاستمرارية، ويمكن قياسه بالعديد من المؤشرات التقليدية والحديثة، كما يتأثر بالعديد من المتغيرات ذات التأثير الإيجابي والسلبي وهذا ما جعل المؤسسات تسعى إلى تجنب نقاط الضعف في أدائها وتبحث عن الأدوات والأساليب التي تساهم في تحسينها، حيث نجد العديد من المؤسسات التي حققت نتائج سلبية تمثلت أساساً في انخفاض مستوى أدائها وخاصة الأداء الإنتاجي، ولبلوغ ذلك تنتهج المؤسسات عدة سبل لتحسينه، أهمها تحسين نظام المراجعة الداخلية والتأكد من زيادة فعاليته سعياً لتحقيق الفلسفة التي تؤمن بوجود علاقة طردية بين فعالية المراجعة الداخلية وجودة الأداء .

2- إشكالية الدراسة: تتضح ضرورة دراسة موضوع المراجعة الداخلية كوسيلة لتحسين الأداء في المؤسسة

الاقتصادية، ويمكن طرح مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي الآتي:

ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

وانطلاقاً من التساؤل الرئيسي تبتثق التساؤلات الفرعية التالية:

3-الإشكاليات الفرعية:

- فيما تتمثل أهمية عملية المراجعة الداخلية بالنسبة للمؤسسة؟
- هل يقتصر تنفيذ المراجعة الداخلية على الناحية المالية فقط؟
- كيف يتم تحسين الأداء وما هي العوامل المؤثرة فيه؟
- هل تلعب التكنولوجيات الحديثة دوراً هاماً في تحسين الأداء في محل الدراسة؟
- كيف تتعامل المؤسسة الجزائرية مع التوصيات المقدمة في تقرير المراجع الداخلي؟
- كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في محل الدراسة؟

4-فرضيات الدراسة :

كإجابة على الإشكالية المطروحة وقصد الإمام بجوانب الموضوع قمنا بوضع الفرضيات التالية:

- تعتبر المراجعة الداخلية من الركائز الأساسية الواجب توفرها في المؤسسات الاقتصادية.
- تقتصر المؤسسات الاقتصادية عند قيامها بعملية المراجعة الداخلية على الجانب المالي والمحاسبي فقط.
- يتمثل تحسين الأداء في استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات.
- تساعد المراجعة الداخلية على كشف الانحرافات والأخطاء في جميع النواحي وكذلك تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- هنالك العديد من العوائق التي تعرقل درجة فعالية المراجعة في تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية.

5-أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع في التوصل إلى مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء داخل المؤسسة وبيان دورها في التحقق من صحة البيانات المالية وحفاظها على كيان المؤسسة مما يساعد على رفع مكانتها وبلوغها للأهداف المسطرة على أكمل وجه.

6-مبررات اختيار الدراسة:

إن من أهم الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار ودراسة الموضوع تمثلت فيما يلي:

- الرغبة في اكتشاف والتعرف على كل ما يتعلق بجوانب هذا الموضوع؛
- تطابق موضوع الدراسة مع تخصصنا؛
- تزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة بالمراجعة الداخلية والدور الذي تلعبه في تحسين الأداء العام للمؤسسة.

7- أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الإحاطة بالمفاهيم المتعلقة بالمراجعة الداخلية؛
- تحديد مبادئ المراجعة الداخلية والنظر في كيفية تطبيقها في المؤسسة الجزائرية؛
- التعرف على الأداء والعوامل المؤثرة فيه؛
- تسليط الضوء على مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء.

8- منهج وحدود الدراسة:

إن العلاقة المنهجية التي تربط بين الموضوع والمنهج تجعلهما قضيتين متلازمتين، فطبيعة الموضوع هي التي تحدد المنهج الواجب اتباعه قصد الإحاطة بأهم جوانبه، وعلى ذلك سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى جمع المعلومات وكذا تصنيفها وتحليلها، كما اعتمدنا على منهج دراسة حالة في الجزء التطبيقي، والذي كان في مجمع عبيدي محمد بقالملة، ومحاولة إسقاط ما جاء في الجانب النظري على هذه المؤسسة الاقتصادية.

وقد انحصرت دراستنا لمجمع عبيدي بقالملة، والتعرض لأهم نتائجها خلال ثلاث سنوات والمتمثلة في (2013-2014-2015) ومحاولة التعرض لأهم المجالات التي تخص موضوعنا.

9- الدراسات السابقة:

من خلال الدراسات التي اطلعنا عليها يمكن توضيح بعض الدراسات كما يلي:

- شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، - دراسة حالة سونلغاز، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، جامعة بومرداس، 2008-2009.

حيث كانت الإشكالية المطروحة على النحو التالي: إلى أي مدى تساهم إجراءات الرقابة الداخلية

المطبقة في تسهيل دور وفعالية المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية؟

وقد وصلت الباحثة في النهاية إلى نتيجة مفادها أن المراجعة الداخلية هي وسيلة لتبيان وكشف

الانحرافات في المؤسسة وتجاوزها من أجل تحقيق سلامة مركزها المالي وتحسين الأداء داخل المؤسسة.

• بليمام إيناس، دور المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

الجزائرية، دراسة حالة لمؤسسة نفضال، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسة محاسبية وجباية وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2014-2015.

حيث كانت الإشكالية المطروحة على النحو التالي: ما مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين المراجعة

الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة مفادها أن للمراجعتين أهمية كبيرة في تحسين أداء المؤسسة حيث

تساعد المراجعتين على ضمان صحة البيانات المالية والمحاسبية للحكم على مدى صحة الأداء والمركز

المالي.

10- أدوات الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، قمنا بجمع المعلومات الضرورية من مصادر عديدة أهمها:

• بالنسبة للجانب النظري، تم الاعتماد على أكبر عدد ممكن من الكتب التي تعرضت للموضوع

بصورة شاملة أو جزئية، بالإضافة إلى مجموعة من المذكرات المرتبطة بالموضوع.

• أما بالنسبة للجانب التطبيقي للدراسة، فقد تم الاعتماد على مجموعة من المعلومات المحصلة من

المؤسسة، إضافة إلى المنشورات والوثائق الداخلية الخاصة بها، كما اعتمدنا في هذا جانب على

أسلوب المقابلة.

11- هيكل الدراسة:

للإلمام الشامل بموضوع البحث تم تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول، الفصل الأول والثاني فصلين في

الجانب النظري، والفصل الثالث يمثل الجانب التطبيقي للموضوع، حيث تضمن الفصل الأول والمعنون ب"المراجعة

الداخلية في المؤسسة" أغلب المتغيرات المتعلقة بهذه الأخيرة بما فيها تعريفها وأهميتها ومعاييرها وغير ذلك، أما في

ما يخص الفصل الثاني "مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء" فقد تطرقنا فيه أولاً إلى مفهوم الأداء ومصادره

ومعاييره ومن ثم تحسين الأداء ودوافعه ودور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء، وفي الفصل الثالث ركزنا اهتمامنا على واقع عملية المراجعة في مجمع عبيدي ومن ثم قمنا بحساب بعض النسب والتي تمكننا من تقييم أداء المؤسسة خلال فترة معينة، وفي الأخير قمنا بعرض مجموعة من النتائج المتحصل عليها من خلال مقابلة قمنا بإجرائها مع أحد المحاسبين، والتي مكنتنا من الحكم على واقع متغيرات البحث داخل المؤسسة محل الدراسة.

12- صعوبات الدراسة:

تتلور الصعوبات التي واجهتنا أثناء الدراسة في الجانب التطبيقي فهو يعتبر العنصر الأكثر تعقيدا، فنظرا لكون الموضوع حساس فمن الصعب أن تحصل على كامل الحرية في المؤسسة لأنه بمجرد ما أن نتكلم عن موضوع المراجعة إلا ونلاحظ عدم تقبل بعض الأشخاص لهذا الموضوع، حيث يعتبرونه شكل من أشكال التقييم الشخصي لمؤهلاتهم وكفاءتهم في أداء وظائفهم، وترجمها تصرفاتهم في خلق بعض الصعوبات أو التماطل في تقديم بعض المعلومات أو الإستفسارات أو الوثائق بحجة أنها سرية وخاصة.

تمهيد:

إن زيادة حجم الأعمال في المؤسسات وتعدد أوجه النشاط بها وانتشارها جغرافياً، أدى بالإدارة العليا إلى تفويض بعض السلطات إلى المستويات الأدنى لها، ورسم سياسات عامة ووضع إجراءات لإنجاحها، ولكي تحقق الرقابة وتفرض إشرافها المباشر على جميع المستويات الإدارية، كان لابد من إيجاد وسيلة تعمل لصالحها وتساعد المسؤولين على التحكم بشكل أفضل في أنشطتهم و هذا لتحقيق الأهداف المسطرة، فنشأت بذلك المراجعة الداخلية كوظيفة تسمح بمتابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية المعتمدة، وبالتالي تؤمن إبقاء القرارات المتخذة والعمليات التي يتم تنفيذها تحت الرقابة من أجل ضمان الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة بالفاعلية المناسبة.

بالرغم من كون هذه الوظيفة حديثة النشأة، إلا أنها عرفت تطوراً سريعاً في مفهومها وأهدافها ومجالات تطبيقها، ولإبراز أهمية هذه الوظيفة كأداة للرقابة والتسيير، حاولنا تسليط الضوء على مختلف جوانبها وكذا معايير الإثبات الخاصة بها وذلك من خلال ثلاث مباحث رئيسية كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة؛
- المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المراجعة الداخلية؛
- المبحث الثالث: المعايير وأدوات وأدلة الإثبات في المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

إن ظهور المراجعة وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمراً ضرورياً وحتمياً، بسبب توسع المؤسسات وتشعب وظائفها وانفصال الملكية عن الإدارة، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة. ومن ثم فقد صوبنا اهتمامنا في هذا المبحث إلى ماهية المراجعة حيث استهلت دراستنا في المطلب الأول بتعريف المراجعة ثم بعد ذلك تقسيمات المراجعة في المطلب الثاني ولنعرج على أهمية وأهداف المراجعة في المطلب الثالث.

المطلب الأول: تعريف المراجعة

لقد عرفت لجنة مفاهيم المراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على أنها: "عملية منظمة، تعتمد على الموضوعية، لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الاقتصادية للمشروع. وذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية والمقبولة قبولاً عاماً، وتوصيل النتائج للأطراف المعنية"¹. يتضح من هذا التعريف ما يلي²:

- أن المراجعة عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق، فهي نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية؛
- أن تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية المراجعة وهو الأساس الذي يعتمد عليه المراجع لإبداء رأيه في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية؛
- تستخدم الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية خلال الفترة وأثرت على نتائج عمليات الوحدة ومركزها المالي (والتي تعتبر القوائم المالية ملخصاً لها) والمعايير الموضوعية (المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً). فالمراجع عند تقييمه للأدلة يهتم بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛

¹ محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الأزرقية، مصر، 1998، ص 10.

² نفس المرجع، ص 11.

• يقوم المراجع بتوصيل نتائج المراجعة للأطراف المعنية، ويتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المراجع في نهاية عملية المراجعة، والذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الوحدة في ضوء تمثيلها مع المعايير الموضوعية وهي المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

كما عرفتتها جمعية المحاسبة الأمريكية "AAA" بأنها: "عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"¹. يلاحظ من هذا التعريف ما يلي:²

1. أنه تعريف عام يشمل كافة أنواع المراجعة المختلفة مثل:

• المراجعة الداخلية؛

• المراجعة الحكومية؛

• المراجعة الخارجية (الحيادية) (مراجع ومحاسب قانوني مستقل).

2. وصف هذا التعريف المراجعة بأنها عملية منهجية ونظامية بمعنى:

• أنها تتضمن مجموعة إجراءات متتابعة مخططة جيداً؛

• يحكم هذه الإجراءات إطار نظري ثابت؛

• يتمثل هذا الإطار في مجموعة الأهداف والمعايير المتفق عليها.

3. يوضح هذا التعريف أن جمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي يعني:

• بيان طبيعة أو جوهر عملية المراجعة الأساسي؛

• التأكيد على عدم خضوع هذه الأدلة والقرائن لأهواء جامعيها أو تكون متميزة حتى تكون موضوعية؛

• رغم أن هذه الأدلة والقرائن قد تتضمن قدراً من الموضوعية إلا أن المراجع يجب أن يكون لديه اتجاه عقلي

وموضوعي (خبرة) عند جمع وتقييم الأدلة.

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 29.

² نفس المرجع، ص 29.

كما عرف اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين "UEC" في ديسمبر 1977 المراجعة كما يلي: "مراجعة القوائم المالية هي إبداء رأي في إذا ما كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها المالية بالنسبة للسنة المنتهية، مع مراعاة قانون وممارسات البلد الذي تقيم فيه المؤسسة"¹.

كما أن هناك تعريف وصفي أورده المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مفاده أن: "المراجعة هي عملية فحص واختبار البنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى الحسابات والسجلات المنشأة لها وكذلك المستندات المؤيدة لها وذلك لغرض إعطاء رأي في محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للشركة موضوع المراجعة"².

ومن خلال ما سبق يمكننا القول بأن المراجعة الداخلية تعد وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، يقوم بها شخص أو أشخاص تابعين للمؤسسة أو خارجها، حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف إدارة المؤسسة قصد مراقبة المؤسسة والتدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، وأن العمليات شرعية والمعلومات صادقة، وأن التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة، بهدف مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها المسطرة وتطوير عملياتها لتواكب التغيرات التي تحدث في بيئة المؤسسة الداخلية والخارجية.

المطلب الثاني: تقسيمات المراجعة

يمكن تقسيم المراجعة إلى عدة أنواع وهذا استنادا إلى الهدف من الوظيفة المؤداة أو استنادا إلى الجهة التي ينتمي إليها الفرد وإما المجموعة التي تقوم بعملية المراجعة.

أولاً: من ناحية الهدف

يمكن تقسيم المراجعة حسب الهدف منها إلى مراجعة القوائم المالية، ومراجعة الالتزام، ومراجعة العمليات. وفيما يلي عرض لكل منها:

¹ Lionnel Collins, Gerard Valin, Audit Et Contrôle Interne, Objectifs Et Pratique, Dalloz, 2ème éditions, France, 2014, p24.

² ادريس عبد السلام اشتوي، المراجعة: معايير واجراءات، جامعة قار يونس، الطبعة الخامسة، بنغازي، 2008، ص16.

1. مراجعة القوائم المالية "Audit Financial Statement": إن كلمة مراجعة "audit" جاءت من كلمة "audite" اللاتينية التي تعني الاستماع "écouter"، وأن المراجعة المالية من الناحية التاريخية قديمة العهد وتعود إلى القرن الثالث قبل الميلاد، إذ كان من عادات الحكومات الرومانية تعيين مراقبين "questeurs" يتنقلون ويتولون مراقبة حسابات المقاطعات ويقدمون بعد عودتهم النتائج أمام جمعية متكونة من مراجعين، وتبع الرومان في ذلك في قرون لاحقة ملوك آخرون، إذ كان الملك "Charlemagne" بفرنسا يعين محافظين سامين يراقبون إداري المقاطعات، كما أصدر البرلمان الإنجليزي في عهد "Edouard" الأول مرسوما يسمح للبارونات تعيين مراجعين لفحص الحسابات، يقدمون تقارير حول حقيقتها مع وثيقة تحمل عبارة "probatur".

وتمتاز المحاسبة عن تقنيات التسيير الحديثة الأخرى بتطبيقها منذ القدم، إذ كانت المؤسسات تقدم أساسا معلومات مالية، في شكل قوائم حول نشاطها، يصادق عليها من طرف مختص مستقل باعتماده على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه. فعمل المراجع يقتصر على فحص الحسابات ويبدلي برأيه حول نوعية القوائم المالية. إذا كان يطلع في عمله هذا على حل المستندات المبررة إن لم نقل كلها، في حين أثبتت التجربة أن تدقيق كل الوثائق والمراجعة الكاملة يستحال اليوم القيام بها في عالم تعقد النشاطات وتنوعها وكبر حجم المؤسسات. فبالإضافة إلى الإرهاق والملل فإن مراجعة كل ما يقدم للمراجع قد تخفي أمورا مهمة للغاية، وعليه ينبغي استعمال تقنيات السبر "sondage de technique" واختيار عينات ممثلة دراستها دراسة دقيقة، كما ينبغي الاعتماد على نظام المراقبة الداخلية للمؤسسة، وأنه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سلامته وبالتالي سلامة النظام المحاسبي والحكم على مجموعة العمليات المسجلة رغم أنه اكتفى بدراسة مفردات العينات فقط.

إن المنظمة الاقتصادية كانت تقدم معلومات مالية حول نشاطاتها مما أدى إلى كون المراجعة كفحص انتقادي للمعلومات المحاسبية البحتة، وترك في الأذهان، إلى اليوم، أن كلمة مراجعة "audit" تعني مراجعة خارجية للحسابات يقوم بها خبير مستقل.

وقد أدى تطور المؤسسات وتطور تقنيات التسيير مما أدى إلى تطور كمي ونوعي للمعلومات التي تصدر، حيث ازدادت المعلومات المحاسبية حجما وتعقيدا وظهرت أنواع أخرى من المعلومات سريعة التطور، قيمة ومفيدة إذا تلقت الاهتمام وأحسن استخدامها من طرف صناعات القرارات.

إن هذه التطورات أثرت بشكل عميق على منهجية المراجعة المتبعة آنذاك إذ كان المراجع يفحص الحسابات، حتى بداية القرن العشرين فقط ليبدلي برأيه حول القوائم المالية. ولم تصبح مراجعة كل الوثائق المبررة وكل العمليات

الحاصلة في مؤسسة أمرا ممكنا ولا مجديا. كما لفتت تلك التطورات الانتباه إلى مدى أهمية ودور نظام المراقبة الداخلية في تسهيل مهام المراجع الخارجي. ويمكننا القول أن المراجعة المالية أدت إلى ظهور نوعين آخرين من المراجعة، المراجعة الداخلية ومراجعة العمليات¹.

2. مراجعة الالتزام "Compliance Audit": تهدف مراجعة الالتزام إلى تحديد مدى التزام الشخص أو الوحدة موضع المراجعة بالسياسات الإدارية المحددة أو القوانين المعمول بها. والمعيار المستخدم لقياس هذا الالتزام قد يكون السياسات المختلفة التي تتبناها الإدارة، أو قانون ما وما يرتبط به من لوائح تنفيذية مثل قانون الضرائب، قانون الشركات، قانون العمل... الخ.

وتعد مراجعة إقرارات ضريبة الدخل مثلا واضحا لمراجعة الالتزام حيث بمقتضاها تحدد مصلحة الضرائب مدى التزام الشخص أو الوحدة بقوانين الضرائب.

ويتم أداء هذا النوع من المراجعة عن طريق خبراء مختصين سواء داخل أو خارج المؤسسة محل المراجعة، ويتم تعيينهم عن طريق السلطة التي قامت بتحديد القوانين والقواعد والإجراءات واللوائح التي يتعين التقيد بها، ويتم التصريح عن نتائج عملية المراجعة إلى الجهات ذات السلطة².

3. مراجعة العمليات "Opérationnel Audit":

تعرف مراجعة العمليات بأنها فحص منظم لأنشطة المؤسسة أو جزء منها، تحقيقا لأهداف معينة ترتبط بتقييم الأداء، وتحديد فرص تحسين وتطوير هذا الأداء، وإصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص.

وتسمى كذلك بالمراجعة التشغيلية، ويهتم هذا النوع من المراجعة بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، ويدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة، ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحليل واقتراحات قصد تحسين النشاط وتطوير المؤسسة³.

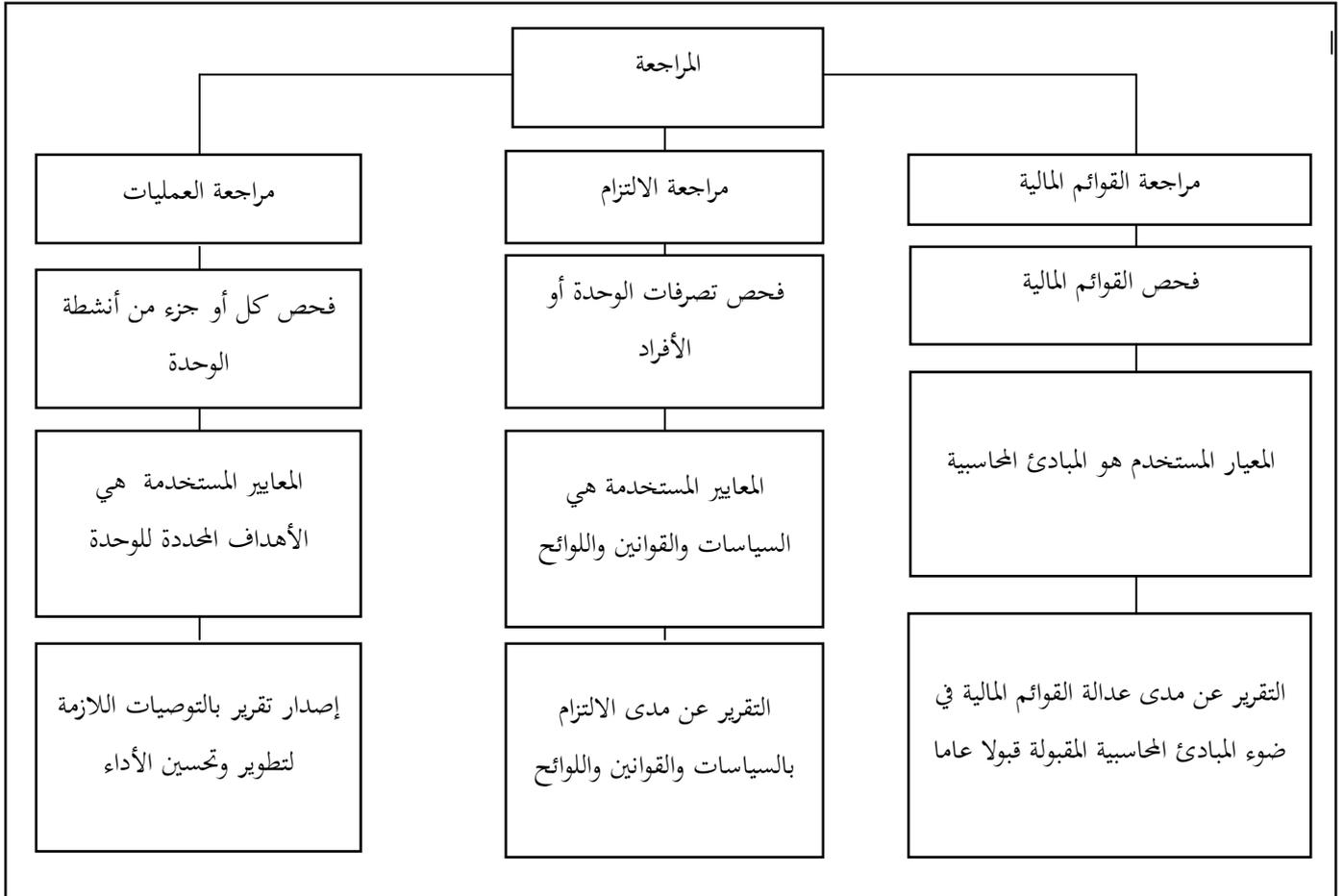
¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص4

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012، ص31.

³ نفس المرجع، ص31.

وتعتبر عملية فحص وتقييم النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحاسب الآلي، لتحديد مدى كفاءة هذا النظام وفعاليتها وإمكانية الاعتماد عليه والثقة فيه، وإصدار التوصيات اللازمة لتحسين وتطوير هذا النظام مثالا واضحا على مراجعة العمليات، ويلخص الشكل التالي العلاقة بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات.

الشكل رقم (1،1): العلاقة بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات



المصدر: محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الأزرقية، مصر، 1998، ص 14.

ثانياً: من ناحية القائم بها

كما يمكن تقسيم المراجعة استناداً إلى الشخص أو المجموعة التي تقوم بعملية المراجعة إلى مراجعة خارجية ومراجعة داخلية ومراجعة حكومية.

1. المراجعة الخارجية "External Auditing": المراجع الخارجي ليس موظفاً في المؤسسة التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة، ولكنه شخص مستقل عن إدارة المؤسسة ويقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على

أسس تعاقدية. ورغم أن هذه الخدمات تشتمل على العديد من الأنواع إلا أن معظم الخدمات التي يؤديها المراجع المستقل تتركز في عمليات مراجعة القوائم المالية لتكوين رأي مهني محايد عن مدى عدالتها تماشياً مع المبادئ المحاسبية¹.

2. المراجعة الداخلية "Internal Auditing": تعرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للتنظيم ذاته. والمراجعون الداخليين موظفون بالمؤسسة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، فهم لا يتمتعون بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي، حيث تربطهم بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية، إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح هؤلاء المراجعين درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن مثلاً أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة إلى نائب الرئيس للشؤون المالية أو إلى لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة.

وتجدر الإشارة إلى أن كل من مراجعة الالتزام ومراجعة العمليات يمكن أن تؤدي عن طريق المراجعين الداخليين بالشركة. فالمراجع الداخلي يهتم بقياس مدى التزام الأفراد أو الأنشطة أو الوظائف المختلفة بالسياسات الإدارية الموضوعية، كما أن كثيراً من المراجعين الداخليين يقومون بمراجعة العمليات للمؤسسات التي يعملون بها، ومثال ذلك قيام المراجع الداخلي للمؤسسة بتقييم النظام المحاسبي الآلي وأن يصدر ما يراه من توصيات لتطوير وتحسين هذا النظام. وعلى عكس المراجع الخارجي، فإن المراجع الداخلي يهتم بمتابعة تنفيذ ما يصدره من توصيات².

وفيما يلي سنحاول عرض أهم الفروقات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كما يبينها الجدول (1،1):

الجدول رقم (1،1): الفرق بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية

البيان	المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
--------	-------------------	-------------------

¹ محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سبق ذكره، ص12.

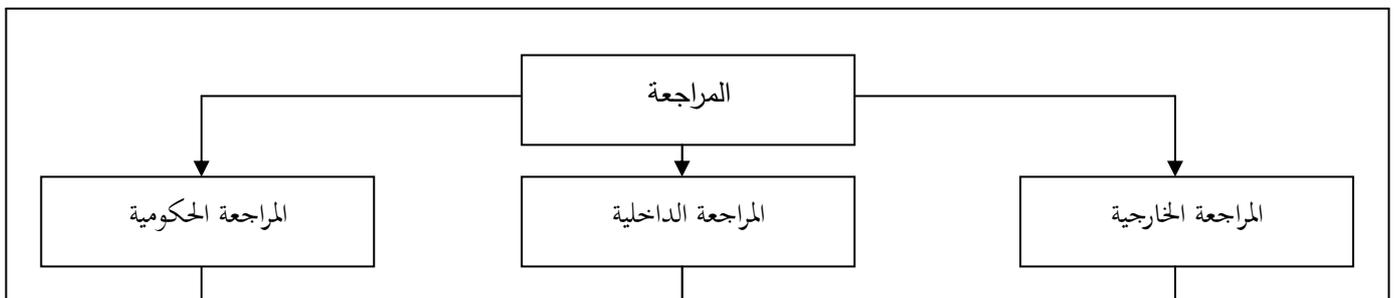
² نفس المرجع، ص12.

الهدف أو الأهداف	-الهدف الرئيسي:خدمة طرف ثالث وهم المساهمون عن طريق إبداء الرأي في مدى سلامة وصدق تمثل القوائم المالية التي تعدها الإدارة. -الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية النهائية.	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي كفي يقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة، وسلامة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي اكتشاف الأخطاء والانحرافات عن السياسات الموضوعة والعمل على الحد منها.
القائم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين من طرف المساهمين	شخص موظف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين من طرف الإدارة
الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال جزئي عن بعض الإدارات لكنه يدعم حاجيات الإدارات الأخرى .
المسؤولية	مسئول أمام الملاك أو المساهمين ويقدم تقريره عن نتائج الفحص الذي يبدي فيه رأيه عن القوائم المالية إليهم	مسئول أمام الإدارة ومستويات الإدارة العليا التي تستلم منه تقرير بنتائج الفحص والدراسة
نطاق العمل	يحدد بمقتضى أمر التعيين والعرف السائد، معايير المراجعة المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة	يحدد من طرف الإدارة
توقيت الأداء	غالبا ما يتم الفحص مرة واحدة في نهاية السنة المالية أو عدة فترات متقطعة أحيانا	يتم الفحص على مدار السنة بصفة مستمرة

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص34.

3. المراجعة الحكومية " Governmental Auditing": في هذه الحالة يقوم بعملية المراجعة جهة حكومية أو تنظيم حكومي معين. ويوضح الشكل التالي العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية والمراجعة الحكومية.

الشكل رقم (2،1): العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية والمراجعة الحكومية



المصدر: محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الأزرقية، مصر، 1998، ص 17.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة

تسعى وظيفة المراجعة الداخلية إلى مساعدة أفراد المؤسسة على ممارسة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم بشكل فعال.

أولاً: أهمية المراجعة

تؤدي المراجعة من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، تمثل فيها الإدارة الطرف الأول، مراجع الحسابات الطرف الثاني، وأصحاب المصلحة الطرف الثالث. وتبرز أهمية المراجعة من خلال القيمة المضافة التي تقدمها لمختلف الأطراف فيما يخص القوائم المالية للمؤسسة التي هم أصحاب المصلحة فيها، ويمكن تلخيص أهمية المراجعة من خلال الأطراف المستفيدة من عمل المراجع كما يلي¹:

1. أصحاب رأس المال (المساهمين، الملاك): في وقتنا الحاضر وعلى عكس ما كان سائداً في السنوات الأخيرة في القرن التاسع عشر والسنوات الأولى في القرن العشرين، حيث كان الملاك والمديرين يعرفون بعضهم البعض وفي

¹ حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة لاقصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.

كثير من الأحيان الملاك هم المديرين، ظهر ما اصطلح على تسميته الملكية الغائبة نظرا لتشتت ملكية المؤسسات على عدد كبير من الملاك ونظرا لكبير عددهم وانعدام الخبرة لديهم تعذر عليهم الاتصال المباشر بعمليات المؤسسة وبالتالي أصبحوا يعتمدون على تقرير المراجعة الذي يعتبر حلقة وصل بينهم وبين المؤسسة ليطمئنهم على مدى دقة وتعبير القوائم المالية عن المركز المالي الفعلي، وعلى دقة ما جاء بتقرير من مجلس الإدارة في المعلومات.

2. مسيرو المؤسسة: يهتم مسيرو المؤسسة اهتماما كبيرا بالبيانات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها سجلات المؤسسة وقوائمها المالية، إذ يعتمدون عليها في رسم السياسات والتخطيط للمستقبل ومتابعة تنفيذ الخطة وتقييم أداء العاملين عليها كما تساعد على الكشف عن الخطأ أول بأول، فعن طريقها يعزز المراجع من نفعية وقيمة القوائم المالية كما أنه أيضا يزيد من مصداقية المعلومات.

3. المستثمرون والبنوك: يهتم المستثمرون بالقوائم المالية على اعتبار أنها مرآة عاكسة لحقيقة المؤسسة للحكم على معدلات الربحية واحتمالات تحققها ومدى ازدهار المركز المالي، وذلك يهدف تقدير حدود المساهمة في رأس المال، وإمكان اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة.

أما البنوك فتعتمد على القوائم المالية المدققة عند رغبتها في إقراض المؤسسة على أساس أن هذه الأخيرة تمثل حقيقة قيمة الموجودات لقاء القرض وكفاية الأرباح في تغطية الفوائد المستحقة.

4. إدارة الضرائب: إن المصادقة على احترام النصوص التشريعية والقانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة عموما تضيفي الثقة في الحسابات أمام إدارة الضرائب ومن ثم التأكد من سلامة تحديد الوعاء الضريبي وإعطاء مصداقية للتصريحات الضريبية.

بالإضافة إلى هؤلاء الجهات نجد المتعاملين مع المؤسسة والموردون يهتمون كذلك بنتائج المراجعة حتى يتعرفوا على مدى سلامة المركز المالي والسيولة المتاحة لدى المؤسسة، الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم في الميعاد ويزيد من اتساع مجالات التعامل معها.

كذلك تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها عملية المراجعة في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية أو فرض الضريبة، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحفا دقيقا.

وبتالي تظهر أهمية المراجعة باعتبارها الركيزة والأداة الأساسية في التحقيق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية إضافة إلى ذلك فالموردون والمتعاملون مع المؤسسات هم أيضا يولون أهمية للمراجعة من أجل معرفة سلامة مركزها المالي والسيولة المتاحة لزيادة ثقتهم في استرجاع حقوقهم وزيادة معاملاتهم مع تلك المؤسسة، كما أن أهمية المراجعة تظهر من خلال التوصل إلى إبداء رأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تطويرها لنتائج أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة¹.

ثانيا: أهداف وأغراض المراجعة

إن تتبع نشأة وتطور المراجعة يعطي أساسا لتحليل وتفسير التغيرات التي طرأت على أغراض وأهداف المراجعة وأساليبها كما يكشف على اتجاه جديد نحوي الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية، والتقليل من الفحص الشامل للأحداث المالية، ويمكن القول إن هناك حاليا أغراضا أساسية للمراجعة وأغراضا تبعية وأدناه استعراض لأهم هذه الأهداف والأغراض²:

1. الأهداف والأغراض الأساسية للمراجعة نذكر منها:
 - تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة؛
 - تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها وتدققاتها النقدية؛
 - اعتماد الآخرين كالمستثمرين والمقرضين على الحسابات المدققة في اتخاذ قراراتهم.
2. الأهداف والأغراض التبعية للمراجعة تتمثل فيما يلي:
 - اكتشاف الأخطاء والغش؛
 - تسهيل تقدير مبلغ شهرة المحل عند بيع المؤسسة؛
 - اعتماد إدارات أقسام المؤسسة على الحسابات المدققة في تقرير السياسة الإدارية السليمة للحاضر والمستقبل؛

1 سعود محمد علي، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2011، ص 23.

2 حازم هاشم اللوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق، دون دار النشر، الطبعة الأولى، طرابلس، 2003، ص 28.

- تسهيل قيام المؤسسة بتقديم التقارير المالية المختلفة إلى المصالح والجهات المشرفة كرقابة النقد وشركات التأمين... الخ؛
 - قيام الأقسام المالية بتسجيل كافة العمليات أولاً بأول وتهيئة كافة الدفاتر والسجلات وجعلها جاهزة للمراجعة في أي وقت.
- لقد انحصر هدف المراجعة في المراحل الأولى في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب ونتيجة لتطور الزمن فقد تطورت أهداف المراجعة ونلخصها فيما يلي:

- تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية؛
- تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلى الحد الأدنى؛
- التحقق من إتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية؛
- مقابلة المعايير الموضوعية؛
- الاستخدام الكفء والفعال للموارد؛
- مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.

المبحث الثاني: آلية عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة

للقيام بعملية المراجعة الداخلية يجب على المراجع الداخلي استعمال أدوات وتقنيات وإتباع منهجية من أجل القيام بعملية المراجعة.

وسنتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالمراجع وأنواعه في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني سنتطرق إلى منهجية معينة للوصول إلى النتائج المرغوبة.

المطلب الأول: المراجع ومكونات قسم المراجعة الداخلية

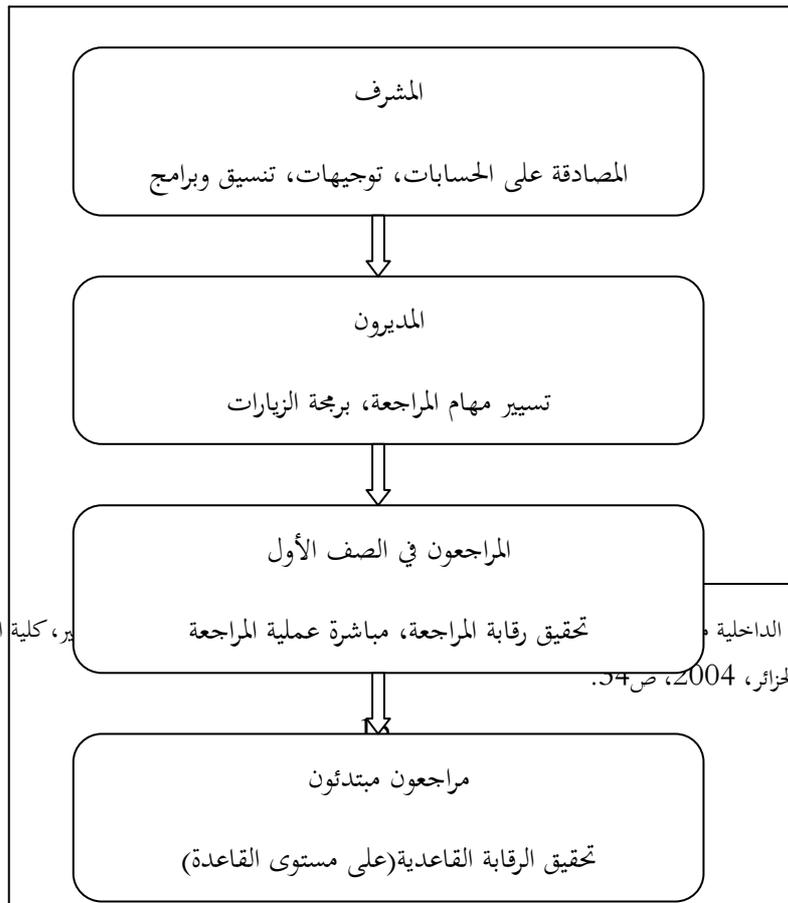
لكل مهنة شخص يقوم بممارستها فالمراجعة يقوم بها شخص يطلق عليه اسم المراجع، فهذا الشخص يجب أن يتحلى بمجموعة من الخصائص والمميزات حتى يتمكن من ممارسة هذه المهنة المعقدة والصعبة والتي تتطلب مسؤولية كبيرة.

يمكن تعريف المراجع على أنه "ذلك الشخص المستقل، المحترف والمحايد عند قيامه بعملية المراجعة وإبداء رأيه من صحة القوائم المالية والعمليات المحاسبية بكل شفافية وموضوعية لمن يطلب خدماته من مؤسسات وشركات"¹.

مكونات قسم المراجعة الداخلية

يتكون قسم المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل نسبيا من المراجعين ذوي المهارات العالية، ويقتصر الأمر على وجود مراجع داخلي واحد، كما أنه قد يتسع قسم المراجعة الداخلية عادة على ثلاث مستويات من المراجعين ممارسي المهنة وهو ما يوضحه لنا الشكل الآتي:

الشكل رقم (3،1): المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة



¹، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

شعباني لطفي، المراجعة الداخلية و
علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 34.

المصدر: فتحي رزقي السوافري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الحديثة، الإسكندرية، 2002، ص119.

وعلى هذا الأساس يتحدد شكل وحجم المراجعة الداخلية في المؤسسة على معيارين أساسيين هما¹:

1. حجم المؤسسة: يعتبر حجم المؤسسة محددًا أساسيًا لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة فيها، فلا يمكن في هذا المجال أن نصمم هيكل المراجعة الداخلية موحدًا بين المؤسسة المحلية، الوطنية أو الدولية، فاختلاف حجم أو شكل المؤسسة يحتم إيجاد شكل محدد للمراجعة الداخلية، فمثلا المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا تحتاج إلى قسم المراجعة الداخلية بحجم قسم مماثل في مؤسسة ذات حجم كبير.
2. مركزية ولا مركزية المراجعة: إن كبر حجم المؤسسات واتساعها جغرافيا يحتم وجود هياكل قادرة نسبيا على تسيير الأنشطة في مناطقها بغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، ويوجد نوعين من الرقابة الداخلية وفقا لهذا الوضع هما:
 - أ. مراجعة داخلية مركزية: تكون باعتماد مديرية واحدة للمؤسسة الكبيرة لتقوم ببرمجة الزيارات المختلفة الميدانية لفروع المؤسسة.
 - ب. مراجعة داخلية لا مركزية: في ظل هذا النوع هياكل المراجعة الداخلية تكون على مستوى كل منطقة نشاط، أي يكون على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين في المؤسسة.
 - ت. المراجعة الداخلية المختلفة: تجمع المراجعة الداخلية المختلفة بين المراجعة المركزية واللامركزية، حيث تنص على تكوين مديرية للمراجعة الداخلية على مستوى المديرية العامة للمؤسسة وجعل فروع لها على مستوى كل منطقة نشاط، وتعتبر المراجعة الداخلية المختلفة أفضل أنواع المراجعة، لأنها تجنب عدم كفاية عدد الزيارات وعدم المتابعة الآتية لمختلف فروع المؤسسة كما هو الحال في المراجعة المركزية، كما تجنب

¹ مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص54.

المراجعة الداخلية المختلفة غياب التنسيق بين فروع قسم المراجعة كما يحدث في نظام المراجعة الداخلية اللامركزية.

كنتيجة فإن التنظيم والتحكم الجيد في قسم المراجعة الداخلية من شأنه أن يضيف مزيداً من الثقة من قبل المستويات الإدارية المختلفة على التقارير والنتائج والتوصيات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة مما يؤدي بهم إلى اعتمادها في اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة.

المطلب الثاني: منهجية عملية المراجعة الداخلية

يعتبر تخطيط عملية المراجعة والإشراف على المساعدين المعيار الأول من معايير العمل الميداني ويتطلب هذا المعيار ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقاً لخطط ملائمة، كما يتطلب هذا المعيار تخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية بالمكتب والقدرة على إنجاز عملية المراجعة بمستوى مهني يحوز الثقة مع حل جميع المشاكل العالقة بين مساعديه وإدارة المنشأة والاطمئنان لأدائهم للمهام الموكلة إليهم حسب خطة الموضوعة.

ولهذا تتطلب عملية التخطيط والإشراف القيام بالخطوات التالية¹:

1. الحصول على المعلومات حول المؤسسة: لأجل التخطيط الجيد للمراجعة على المراجع الحصول على فهم ومعلومات كافية، لأجل فهم طبيعة العمليات المحاسبية والتي ربما تؤثر على البيانات المالية ومن هذه المعلومات نوع الإنتاج أو الخدمة المقدمة ومواقع الشركة والموردون الرئيسيون وطريقة التسويق والأسواق الرئيسية وهل هناك تعليمات حكومية تؤثر على هذا النوع من النشاط على سبيل المثال نمو أو كساد، بالإضافة إلى ذلك أخذ فكرة عامة عن المصنع، إذا كانت صناعية وذلك من خلال السير في المصنع بمعرفة خطوات التصنيع أو الإنتاج ومن ثم الاجتماع مع لجنة التدقيق إن وجدت والاستفسار حول النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وكذلك عمل بعض الاستفسارات مع الإدارة العليا حول الأطراف ذات العلاقة وحول الفروع والشركات الرئيسية وحول استعمال الموازنات التقديرية وما شابه ذلك من معلومات.

2. برنامج المراجعة: برنامج المراجعة عبارة عن خطة عمل المراجع والتي سيتبعها في مراجعة الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة و الشخص المسؤول عن تنفيذها، وهذا البرنامج قد

¹ شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 83.

يخدم عدة أغراض، منها أنه ملخص لما يجب أن يقوم به المراجع من أعمال، وهو أيضا تعليمات فنية تفصيلية يطلب المدقق تنفيذها من مساعديه وهو سجل بالعمل المنتهي أي بما تم مراجعته، ومن هنا يجيء دور البرنامج في كونه إدارة رقابة وتخطيط يستطيع المراجع بواسطتها تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التي أمضيت في كل عملية، ويجب الأخذ بالاعتبارات التالية عند تصميم برنامج المراجعة:

- التقييد بنطاق عملية التدقيق كاملة كانت أم جزئية، لأن لكل مهام خطوات معينة كفيلة بتحقيقها؛
- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية الموجودة بالمؤسسة، حيث على ضوء درجة الكفاية تلك يتحدد نطاق عملية المراجعة؛
- الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها لأن المراجعة وسيلة وليست غاية بحد ذاتها، فيجب أن يتبع البرنامج تلك الأهداف؛
- استخدام وسائل التدقيق التي تمكن المدقق من الحصول على قرائن قوية في حجيتها؛
- إتباع طرق المراجعة التي تلائم ظروف كل حالة، فلكل مؤسسة ظروفها الخاصة والتي على ضوءها يقوم المدقق بإعداد برنامج التدقيق الملائم، والبرنامج ليس سرد للخطوات التي ستبذل في التدقيق، بل خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف معينة وفق مبادئ ومستويات متعارف عليها بين ممارسين المهنة.

المطلب الثالث: خطوات المراجعة الداخلية

إن معايير المراجعة عامة والمراجعة الداخلية خاصة تشير إلى ضرورة التخطيط المسبق وهذا بوضع منهجية يتبعها القائم بعملية المراجعة والتي تساعده في اتخاذ القرارات الصائبة والوجيهة فستتطرق من خلال هذا المطلب إلى كيفية تحضير مهمة المراجعة الداخلية ومن ثم العمل الذي تقوم به هذه الأخيرة ميدانيا وأخيرا إنهاء مهمة المراجعة الداخلية كما يلي¹:

1. **تحضير مهمة المراجعة الداخلية:** إن مهمة المراجعة الداخلية تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة المراجعة الداخلية تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى مصلحة المراجعة الداخلية لتنتهي بتقرير المراجعة الداخلية كما يلي:

¹ شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 77_80.

أ. الأمر بالمهمة "l'ordre de mission": يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى مصلحة المراجعة الداخلية من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف المراجعة الداخلية لصالح الإدارة العامة كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية المراجعة والأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل المراجعة لتفادي أي غموض.

أما من حيث الشكل فيستحسن أن يكون الأمر بالمهمة وثيقة لا تفوت الصفحة الواحدة، كما يمكن أن يكون على شكل أمر شفهي في حالة ما إذا كانت المؤسسة صغيرة نسبيا.

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

ب. خطة التقرب "Plan d'approche": بعد حصول مصلحة المراجعة الداخلية على الأمر بالمهمة تنطلق هذه المصلحة في جمع المعلومات الأولية حول المحيط الاقتصادي، الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل المصلحة، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها.

فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة المراجعة الداخلية تبدأ من أرشيف مصلحة المراجعة، كما تقود كذلك للسمع إلى الموظفين القداماء بالمؤسسة، الأمر الذي يسمح بالحصول على معلومات لا توجد في الكتب ولا في أي مرجع آخر.

كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول المصلحة أو الهيكل محل المراجعة بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة تمكن من تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهنته، فتحليل المخاطر يمكن أن يكون بالتحدث مع الطالب لمهمة

المراجعة لمعرفة الدوافع التي أدت لهذا الطلب، فهذا التحليل يمكن أن يحدث قبل أو بعد الأمر بالمهمة كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل المراجعة إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.

ج. جدول القوى والضعف "Tableau des forces et faiblesses apparentes": هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب، فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المراجع حول كل ما قام بدراسته. فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي "Rapport d'orientation".

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

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

د. التقرير التوجيهي "Le rapport d'orientation": يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية وحدودها، ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف المراجعة الداخلية والمعنيين بها. فاختبار اتجاه مهمة المراجعة يكون انطلاقا من جدول القوى والضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي والذي يكون ممضى من طرف مسؤول المراجعة.

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

هـ. برنامج التحقق "Programme de vérification": يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي فهو بمثابة وثيقة داخلية بمصلحة المراجعة، موجه للتعريف بالمهنة، توزيع الفريق التخطيط ومتابعة أعمال المراجعين فهو يعرف أعمال المراجعين وذلك للتحقق منها ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة ومدى تأثير نقاط الضعف.

2. العمل الميداني للمراجعة الداخلية: تعتبر هذه المرحلة كالانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة والتي تهدف إلى

الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها كما يلي:

أ. تخطيط عمل المراجعة "La planification du travail": يعمل تخطيط عمل المراجعة على تنظيم مهمة

المراجعة زمانا ومكانا، ومن نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في

عمل المراجعين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل المراجعة بمثابة برنامج لها، لما

يحضره من موازنة لمقابلة العمل الذي سوف ينفذ بالوسائل المتطلبة له، وتوزيع للعمل وتقسيمه عن

المراجعين بالتدقيق مع الوقت المقدر لكل عمل ينفذ كما لا يجب خلط هذا التخطيط لعمل المراجعة مع

خطة التقرب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة.

ب. ورقة التغطية "La feuille de couverture": ورقة التغطية هي وثيقة تغطي في نفس الوقت وصف لطريقة

تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية

وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

ج. ورقة إبراز وتحليل المشاكل: "La feuille de vérification et d'analyse de problème": تربط هذه

الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المراجع الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم

إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلياً، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، وعند جمع وترتيب

بمجموع هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل

الملتقى به وكذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل يمكن الاستغناء عن استعمال هذه

الورقة، فهذه الورقة لا تستعمل لوصف الإجراءات الموضوعية، بحيث هناك مجموعة من الوسائل الأخرى

التي تقوم بهذه المهمة نذكر منها: قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق والأسلوب الوصفي.

3. إنهاء مهمة المراجعة: تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة المراجعة الداخلية والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي

يسلم لطالب خدماتها.

أ. هيكل التقرير: يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج

المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير

النهائي للمهمة.

ب. العرض النهائي: يتمثل هذا الأخير في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المراجع المسؤول عن عملية المراجعة هامة وأساسية، لأهم المسؤولين للمصالح محل المراجعة، إذ يتم هذا العرض بعد إنهاء المراجع للعمل الميداني.

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

المبحث الثالث: معايير، أدوات وأدلة الإثبات في المراجعة الداخلية

لغرض دراسة المراجعة الداخلية جيدا، ظهرت الحاجة إلى وضع معايير وأدلة الإثبات التي يسترشد بها المراجعون، حيث أن كل ما تم ذكره يمثل الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع بعمله، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث من خلال عرض ما يلي:

المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية

على المراجع عند القيام بعملية المراجعة أن يلتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتعرف هذه المعايير على أنها النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة عمل المراجع، وتتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي، فهي نادرا ما تتغير ويحدث هذا فقط في حالة إصدار معايير رسمية جديدة من الجهات المختصة بذلك وتتكون معايير المراجعة التي أوصى بها مجمع المحاسبين الأمريكيين من عشرة معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

أولاً: المعايير العامة: تنقسم بدورها كما يلي:

1. **معايير التأهل العلمي والكفاءة المهنية:** تنص هذه المعايير على أن المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديها معرفة العلمية والكفاءة المهنية التي تؤهله لإصدار الأحكام على القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية المراجعة، وعلى هذا الأساس على المراجع أن يستمر في مواصلة التعليم والتدريب طوال فترة ممارسته للمهنة، وأن يظل ملماً بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعداً لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة¹.

2. **معايير الاستقلال:** يعني هذا المعيار أن يحافظ المراجع على استقلاله في جميع الأمور المتعلقة بالمراجعة، ويمكن تحديد ثلاث أبعاد لاستقلال المراجع هي:

- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة؛
- الاستقلال في مجال الفحص؛
- الاستقلال في مجال إعداد التقارير.

ومن الحالات التي تؤدي إلى الإضرار برأي المراجع نذكر:

- وجود مصلحة مالية مباشرة في المؤسسة؛
- علاقة أسرية من الدرجة الثالثة بأي فرد يحتل منصباً هاماً في المؤسسة.

حيث أنه من الصعب وضع قواعد محددة لتحديد مدى استقلال المراجع في كل حالة فإنه يجب على المراجع أن يمارس قدراً كبيراً من الأمانة والضمير في جميع الحالات².

3. **معايير العناية المهنية:** يجب على المراجع أن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة وأن يسهر على تحسين خدماته، وأن يقوم بمسؤولياته المهنية على أحسن وجه، وتتطلب العناية المهنية أن يقوم المراجع بمسؤولياته بكفاءة واجتهاد، وأن يهتم بتحقيق أفضل مصلحة ممكنة لمن يقدم إليهم خدماته ولكي يبقى المراجع محافظاً على الكفاءة عليه أن يلتزم بقواعد التدريب والتطوير المهني طوال ممارسته لمهنته.

¹ غسان الفتاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص39.

² عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص65.

تتطلب العناية المهنية أيضا أن يتفهم المراجع جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به ولماذا يقوم به وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل عليه بالاستشارة، كما تقتضي العناية المهنية أن يقدم المراجع خدماته بدون أخطاء وبدقة واهتمام¹.

ثانيا: **معايير العمل الميداني**: تتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ المراجعة، فهي تقدم إرشادات للمراجع بصدد تجميع الأدلة التي تؤيد رأيه، وتتكون معايير العمل الميداني من ثلاث معايير هي:

1. **التخطيط والإشراف**: يعني هذا المعيار أنه يجب على المراجع القيام بتنفيذ أعمال المراجعة وفق خطة ملائمة، وأن يحسن الإشراف على مساعديه، ويتطلب التخطيط السليم لعملية المراجعة أن يقوم المراجع بدراسة بيئة العمل مع التركيز بصفة خاصة على دراسة نظام الرقابة الداخلية وذلك لإعداد خطة المراجعة الملائمة التي تتفق مع هذه البيئة.

إن نجاح المراجع في وضع الخطة الملائمة يمكنه من اختيار عدد المساعدين المطلوبين والتأكد من مهارتهم وخبراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة².

2. **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية**: يجب على المراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل المراجعة كأساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة المناسبة لها.

يعد هذا المعيار من الأهمية بمكان لأن مدى ما يقوم به المراجع من فحص واختيارات يتوقف على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، فإجراءات المراجعة التي تستخدم في مؤسسة لديها نظام رقابة داخلية قوي تختلف عن تلك التي تستخدم في شركة لديها نظام رقابة داخلية ضعيف³.

3. **أدلة وبراهين كافية**: يعني أن يجمع المراجع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، ويتم هذا من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات والاستفسارات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في

¹ نفس المرجع، ص76.

² خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 1998، ص28.

³ تيقرين ليندة، اوشتيح عائشة، التكامل الوظيفي بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد أوالحاج، البويرة، الجزائر، 2015، ص26.

القوائم المالية موضوع الفحص، ويقتضي التماشي مع هذا المعيار فهم المهمة فهما جيدا وكاملا والانتباه إلى الأخطاء والعناصر غير العادية¹.

ثالثا: معايير التقرير: يتضمن التقرير حوصلة ما بذله المراجع من عناية في فحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها وميزانيتها ويثبت فيه ما توصل إليه من نتائج، ولذلك فمن المهم جدا إعداد التقرير بطريقة مهنية وهناك أربعة معايير تعتبر إرشادات عامة لإعداد التقرير نذكر منها:

1. **عرض القوائم المالية:** المبادئ المحاسبية هي المقياس الوحيد الذي يعتمد المراجع للحكم على صدق وعدالة القوائم المالية لهذا يجب على المراجع أن يكون ملما إماما كافيا بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وكذلك المبادئ المحاسبية البديلة التي قد تكون أكثر من واحدة التي يمكن تطبيقها في أي مجال من مجالات الفحص².
2. **الثبات:** إن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ضروري للتأكد من أن التغيرات في القوائم المالية من فترة لأخرى قد نشأت نتيجة أنشطة المشروع المختلفة ولم تنشأ من تغير في المبادئ المحاسبية والهدف من معيار الثبات هو التأكيد على قابلية القوائم المالية للمقارنة، وفي حالة وجود تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة حدوث تغير في المبادئ المحاسبية يتعين على المراجع أن يشير إلى ذلك في تقريره بصورة واضحة وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بما يلي:
 - التغيرات في المبادئ المحاسبية وهذا أمر مشروع بالنسبة لإدارة المؤسسة؛
 - التغيرات في بعض الظروف المحيطة بالمؤسسة والتي تستلزم إجراء تغييرات محاسبية ولكنها لا تتضمن تغييرات في المحاسبة المطبقة وفي هذه الحالة نجد أن الإدارة ليس لها الاختيار في إجراء هذا التغيير أو عدم إجرائه؛
 - التغييرات في بعض الظروف غير المرتبطة بالمحاسبة ونلاحظ أن هذه الظروف ناتجة عن حوادث أو عمليات لها تأثير محاسبي ولكنها لا تتضمن أي تغيير في المبادئ المحاسبية المطبقة، فعند امتلاك أحد الأصول تقتضي المبادئ المحاسبية حساب أقساط الاهتلاك بالنسبة له ولكن عند بيعه فلا يحسب له أقساط الاهتلاك والعكس عند شراء أصل جديد.

¹ شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2009، ص 44.

² محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 34.

إن النوع الأول من التغييرات هو الذي يؤثر على معيار الثبات أما التغييرات في النوع الثاني والثالث فهي لا تكون موضع تعقيب في تقرير المراجع وإنما يتم الإفصاح عنها في شكل ملاحظات ومذكرات مرفقة بالقوائم المالية¹.

3. الإفصاح الكافي: تقدم القوائم المالية معلومات إلى فئات مختلفة تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية، لذا يجب أن تعد هذه القوائم بحيث لا تضلل أي فئة من هذه الفئات وأن تكون كاملة ومناسبة للقرار وواضحة يسهل فهمها، فإذا تبين للمراجع أن هذه القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية فيجب عليه أن يذكر ذلك في تقريره وأن يقيد رأيه، والإفصاح الكافي لا يشمل فقط على نوع المعلومات التي تقدم وإنما يشمل أيضاً على كيفية تقديمها².

4. رأي المراجع: يصدر المراجع في العادة تقريراً خالياً من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية وفي بعض الأحيان قد يصور تقريراً سالباً يذكر فيه أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة كل من المركز المالي ونتائج الأعمال وفي أحيان أخرى قد يتحفظ المراجع في تقريره فإذا كانت هذه التحفظات من الجسامة نتيجة لوضع قيود على نطاق عملية المراجعة أو نتيجة لأحداث غير مؤكدة فإن المراجع قد يمتنع عن إبداء رأيه³.

المطلب الثاني: أدوات العمل في المراجعة الداخلية

تتعلق مهمة المراجعة بجمع المعلومات الكافية التي تسمح للمراجع بتكوين رأيه على مدى دقة وصراحة البيانات والنتائج ومدى إمكانية الاعتماد عليها، هذه الأدلة وغيرها من الدلائل والمعلومات يتم تجميعها في سجلات تدعى أوراق عمل المراجعة وهي كما يلي⁴:

أولاً: تعريف أوراق العمل: تعرف أوراق العمل على أنها أوراق تشتمل كل الأدلة والقرائن التي يتم جمعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به عمل، وبواسطتها يكون للمراجع الأساس الذي يستند إليه في إعداد التقرير والقرائن لمدى الفحص الذي قام به.

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 91.

² شكري معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 47.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 31.

⁴ سعود محمد علي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

فمن هذا التعريف نستنتج أن الهدف الرئيسي من أوراق العمل هو تسجيل الدلائل وتجميعها ليتمكن المراجع من تكوين رأيه المهني الذي يقوم على الخبرة ومنه نستطيع القول إن أوراق العمل تبين كيف تم التخطيط للعمل. وتعتبر أوراق العمل بمثابة سجلات يحتفظ بها المراجع للإجراءات التي يتم تنفيذها والاختبارات التي تم إجرائها والمعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات الملائمة التي تم الوصول إليها في عملية المراجعة¹.

ثانيا: ملفات المراجعة الداخلية: وهذه المعلومات والبيانات تحفظ في ملفين هما:

1. **الملف الدائم:** ويشمل البيانات الثابتة والدائمة عن المشروع ومنها: اسم الزبون، عناوينه المسجلة، بيان رأس المال والسندات، إضافة إلى نسخة من قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة التي لها علاقة بالمراجع وعملية المراجعة.

إن طريقة تنظيم هيكل المراجعة الدائم مرتبط بخصائص المؤسسة محل التقييم من خلال كونه مهيكلاً حول الرقابة الداخلية وكذا حول المعلومات المالية والمحاسبية².

2. **الملف الجاري:** يحتوي على البيانات المتعلقة بعملية المراجعة للعام الحالي ونسخة من كتابات التعيين وأسماء المراجعين السابقين، وصورة عن الخطابات المتبادلة بين العميل والمراجع.

وهناك في بعض التقسيمات نوع ثالث من الملفات الذي يحتوي على برنامج مراجعة يكون في ملف منفصل من أجل تحسين التنسيق والتكامل في أجزاء المراجعة³.

ثالثاً: أنواع أوراق العمل: هناك عدة أنواع لأوراق العمل نذكر منها:

1. **تقرير عن نظام الرقابة الداخلية:** إن ملاحظات المراجع عن نظام الرقابة الداخلية وطريقة تطبيقه تعد من الأوراق الهامة في أوراق العمل⁴.

2. **ميزان المراجعة العام:** ويعتبر ميزان المراجعة العام مستنداً أساسياً في أوراق العمل، فجميع التحليلات التي يقوم بها المراجع من الأرقام التي يحتوي عليه.

¹ محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سبق ذكره، ص11.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص144

³ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص73

⁴ عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة، مطبعة الانتصار، مصر، 1993، ص165

3. الجداول الملحقة: وهي التي يعدها المراجع للإفصاح عن العمل الذي يتم تأديته في تجميع القرائن للحصول على الإقناع بدقة الحسابات، وتتخذ هذه الجداول شكل مذكرات تسوية.
4. المصادقات: والتي يحصل عليها المراجع من المتعاملين مع المؤسسة من زبائن وبنوك.
5. المحاضر والمستخرجات من العقود والسجلات الأخرى: بحيث يقوم المراجع بمراجعة العقود المرتبطة بعمليات المؤسسة.

المطلب الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة

تستخدم أدلة الإثبات في المهن المختلفة ولكن يختلف دور أدلة الإثبات في كل مهنة. فالأدلة تستخدم على نطاق واسع بواسطة العلماء والمحامين والمؤرخين. وتستخدم المحكمة الأدلة للحكم بإدانة أو براءة متهم ما، كما يستخدم العلماء الأدلة الناتجة من الأبحاث العلمية لتكوين أو وضع نظرية طبية، أو لتقويم أثر استخدام دواء جديد في علاج مرض ما. أما المراجع فيستخدم أدلة الإثبات في تحديد مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية. يمكن أن نتطرق إلى أدلة الإثبات في المراجعة كما يلي¹:

أولاً: طبيعة أدلة الإثبات في المراجعة الداخلية

تمثل أدلة الإثبات في البيانات المحاسبية التي تمثل أدلة لإثبات المعلومات الواردة في التقارير المحاسبية. وتتضمن الأدلة الدفاتر المحاسبية الأساسية (اليومية العامة، واليوميات المساعدة ودفتر الأستاذ)، وكذلك الأوراق المحاسبية مثل قائمة التسويات وميزان المراجعة. وتتراوح صور أدلة الإثبات في مستندات مطبوعة إلى مستندات إلكترونية أو خليط منهم. ففي بعض المؤسسات قد تكون المستندات في صورة إلكترونية (استخدام برنامج محاسبي متكامل) أو قد تستخدم المنشآت نظام التبادل الإلكتروني للبيانات "EDI" وتصبح الصورة الوحيدة المتاحة للإثبات هي الصورة الإلكترونية، ويتخذ المراجع عدة قرارات تتعلق بأدلة الإثبات سوف نعرضها في النقطة التالية.

ثانياً: القرارات المتعلقة بأدلة الإثبات

يجب أن يتخذ المراجع قرارات هامة تتعلق بتحديد الأنواع الملائمة والقدر المناسب من أدلة الإثبات الواجب أن يجمعها كي يتحقق من أن كل بند من بنود القوائم المالية للعميل، والقوائم المالية ككل، يعبر بعدالة عن المركز المالي

¹ حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص 177.

ونتائج الأعمال. ويتوافر لدى المراجع قدر كبير من أدلة الإثبات ولا يستطيع المراجع أن يفحصها كلها لضيق الوقت المطلوب وارتفاع التكلفة. ولذلك يلجأ المراجع إلى الاعتماد على تقديره الشخصي في تحديد حجم ونوع أدلة الإثبات. فعلى سبيل المثال، يصعب على المراجع إن لم يكن مستحيلاً أن يفحص كل الأدلة المتاحة مثل فواتير البيع، وفواتير الشراء وغيرها من أنواع المستندات الأخرى. وقرارات المراجع المتعلقة بأدلة الإثبات يمكن تقسيمها إلى أربعة قرارات وهي:

- إجراءات المراجعة الواجب استخدامها للحصول على أدلة الإثبات؛
- حجم العينة الواجب اختيارها من المجتمع لإجراء عملية مراجعة ما؛
- البنود الواجب اختيارها من المجتمع؛
- توقيت إجراءات المراجعة.

1. إجراءات المراجعة لتجميع أدلة الإثبات

تمثل إجراءات المراجعة تعليمات وإجراءات تفصيلية تتعلق بتجميع نوع معين من أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها في وقت ما أثناء إجراء عملية المراجعة. فعلى سبيل المثال قد يكون إجراء المراجعة المتعلق بالتحقق من المدفوعات النقدية (الشيكات الصادرة) هو الحصول على عينة من القيود المسجلة بدفتر المدفوعات النقدية ومقارنة البيانات المدونة بالدفتر مع البيانات المسجلة بدفتر الشيكات والتحقق من مدى تطابق اسم المستفيد، والمبلغ، والتاريخ مع ما هو مدون بدفتر النقدية.

2. حجم العينة

عند اختيار إجراء مراجعة معين، يجب أن يحدد المراجع حجم العينة الواجب اختيارها من المجتمع، فعلى سبيل المثال، إذا كان عدد الشيكات في عملية مراجعة ما 6600 شيك مقيدة في دفتر المدفوعات النقدية فقد يختار المراجع عينة مكونة من 50 شيك لمقارنة بياناتها مع المقيد بدفتر المدفوعات النقدية. ويجب أن يحدد المراجع حجم العينة لكل إجراء مراجعة، ومن البديهي أن يختلف حجم العينة من عملية مراجعة إلى أخرى.

3. البنود الواجب اختيارها من المجتمع

قد يختار المراجع بنود العينة باستخدام عدة طرق مختلفة. ففي المثال السابق، حدد المراجع حجم العينة وهو: 50 شيك، وقد يختار البنود (50 شيك) بعدة طرق ومنها على سبيل المثال لا الحصر:

- اختيار 50 شيك في أسبوع ما (أول 50 شيك أو آخر 50 شيك في الأسبوع)؛
- اختيار 50 شيك التي تتضمن أكبر قيمة مالية؛
- اختيار 50 شيك بشكل عشوائي؛
- اختيار 50 شيك التي يعتقد المراجع أن بها أخطاء هامة بناء على خبرته الشخصية؛
- قيام المراجع باستخدام طريقة أو أكثر من الطرق السابقة.

4. توقيت إجراءات المراجعة

تغطي عملية المراجعة قوائم مالية سنوية في الغالب، وتنتهي عملية المراجعة بعد انتهاء السنة المالية بعدة أسابيع أو شهور. وقد تتم إجراءات المراجعة في بداية السنة المالية وأثناء السنة المالية وبعد انتهاءها. ويتوقف توقيت إجراءات المراجعة ومن ثم جمع أدلة الإثبات على عدة عوامل من أهمها:

- التوقيت الملائم للعميل في الحصول على تقرير المراجع. فعند مراجعة القوائم المالية السنوية يرغب العميل في أن تنتهي عملية المراجعة في غضون شهر أو ثلاثة أشهر بعد انتهاء السنة المالية، ويرجع السبب في ذلك إلى أن المؤسسات المقيدة أسمها في البورصة مطالبة بتقديم قوائم مالية لهيئة البورصة في غضون ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية؛
- مدى توافر أعضاء فريق المراجعة قد يؤثر أيضا على توقيت إجراءات المراجعة؛
- التوقيت الذي يعتقد المراجع أنه ملائم. فعلى سبيل المثال، يفضل معظم المراجعون إجراء الجرد السنوي في تاريخ قريب من تاريخ قائمة المركز المالي حتى تصبح أرصدة المخزون قريبة من الأرصدة التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية.

وعند إعداد قائمة بإجراءات المراجعة لعملية المراجعة أو لجزء منها يسمى برنامج المراجعة، ويتضمن برنامج المراجعة قائمة بإجراءات المراجعة، حجم العينات، البنود الواجب اختيارها، وتوقيت إجراء اختيارات المراجعة. وعادة ما يتضمن برنامج المراجعة إجراءات مراجعة عديدة لكل بند من بنود القوائم المالية أو لكل دورة من الدورات (مجموعة حسابات). فعلى سبيل المثال، هناك برنامج مراجعة للمدينين وأوراق القبض، والمخزون السلعي وغيرها.

ثالثا: الوسائل المتاحة للمراجعة المحاسبية

عندما يقوم المراجع بتحديد إجراءات الحصول على أدلة الإثبات فإن المراجع ينبغي أن يعترف باحتمال أن تكون القوائم المالية غير ممثلة للمركز المالي السليم، وعليه أن يأخذ كافة أدلة الإثبات سواء المؤيدة أو المعارضة.

1. **الجرد الفعلي:** من الوسائل الخاصة بالحصول على أدلة إثبات قوية نجد الجرد الفعلي للعنصر، وفائدة الجرد تكمن في التحقق من الوجود الفعلي حيث يعتبر هذا الأخير من أهم القرائن والأدلة عند القيام بفحص عناصر المركز المالي، وتقتصر عملية الجرد على الأصول المادية الملموسة مثل: الاستثمارات، المخزونات، الخزينة ومحتوياتها.
2. **المراجعة المستندية:** ينتج عن عمليات المؤسسة تبادل مستندات وأوراق بينه أو بين الغير، والكثير من عمليات المؤسسة تنشأ عنها مستندات، حيث تمتاز بأهمية قصوى كونها تمثل الأدلة الكتابية المؤيدة للعمليات. ويعتمد المراجعون على المستندات اعتمادا كبيرا في مراجعة صحة القيود المثبتة في الدفاتر والمراجعة المستندية هي الأساس الحقيقي لعملية المراجعة.
3. **نظام المصادقات:** المصادقات عبارة عن شهادات أو إقرارات من الغير مرسلة إلى المراجع مباشرة بالموافقة أو بالاعتراض على صحة أرصدة الحسابات، تعتبر المصادقات أكثر أدلة الإثبات صلاحية وإقناعا للمراجع، ويلجأ إليها للتحقق من أرصدة العملاء والموردين مثلا أو الحصول على شهادات من البنوك بأرصدة المؤسسة لديها، كما يلجأ المراجع إلى المصادقات في كثير من الأحيان للتحقق من وجود أو ملكية أصل معين مثل المصادقات للتحقق من وجود أوراق مالية مرسلة للبنك في تاريخ استحقاقها.
4. **المراجعة الحاسوبية:** تستخدم إجراءات إعادة العملية الحاسوبية لتوفير دليل إثبات يهدف إلى التحقق من أرصدة الحسابات المحددة بناء على عمليات حاسوبية، وذلك الدليل يطلق عليه دليل حسابي حيث يوفر قرينة على تحقق أهداف المراجعة المرتبطة بالقيام وصحة العمليات المالية، ويتم القيام بالمراجعة الحاسوبية عند اختبار التفاصيل أرصدة بعض الحسابات كالأهتلاكات والديون المعدومة والمستحقات التسبيقات¹.
5. **طريقة الاستفسارات:** يقوم المراجع من خلالها بتوجيه أسئلة والحصول على إجابات، ولا بد على المراجع أن يكون حريصا على اختيار هذه الأسئلة، والتي تراعي مدى معرفة أو دراية الشخص الموجه إليه السؤال بالتنبؤ بموضوع البحث ودرجة أمانة ومسؤولية هذا الشخص.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص303.

6. المراجعة الانتقائية: معناه الفحص الدقيق أو الدراسة الانتقائية التحليلية لأحد الحسابات أو أحد القيود أو رصيد السجلات المحاسبية الأخرى، فالمراجع الخبير يستطيع بإلقاء نظرة فاحصة على إحدى حسابات أو إحدى الصفقات اكتشاف الأمور الغريبة الموجودة في هذه الحسابات.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق نجد أن المراجعة الداخلية تحتل مكانة هامة في المؤسسة، فهي وظيفة ضرورية تسمح لها بتحقيق أهدافها لأنها تتناول الفحص الانتقادي المنتظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات وإجراءات وسائل الرقابة الداخلية، لهذا نجد أن المراجعة الداخلية تقوم بقياس فعالية الوسائل الرقابية.

إذ تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيق الإشراف والرقابة الإدارية في المؤسسة، وذلك بتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية حتى تساعد جميع أعضاء الإدارة على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة. كما تقدم خدمات عديدة للمؤسسة (وقائية، علاجية تقييمية... الخ) وذلك من أجل ضمان السير الحسن والجيد لسياسات المؤسسة وزيادة فعاليتها للوصول بها إلى درجة التحكم الرشيد، وتعد المراجعة الداخلية وسيلة فعالة لتقييم أداء مختلف الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة، في ظل وجود أسلوب علمي عملي وجملة من التقنيات والمعايير المؤطرة لعملية المراجعة الداخلية الممكنة من التقييم السليم لمستويات الأداء داخل كل وظيفة أو نشاط وهو ما سنتناوله في الفصل الثاني.

تمهيد:

يعتبر تحقيق أهداف المؤسسة وتحسين أدائها من أهم أهداف إدارة المؤسسة بحيث أن تحقيق الأهداف المسطرة سوف يؤدي إلى تحقيق طموحات أصحاب المصالح المرتبطين بالمؤسسة ويحقق الرضا على أدائها، ونظرا للتطور الذي حققته وظيفة المراجعة الداخلية، حيث تعتبر بأنها نشاط مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة وذلك من خلال الوظائف التي حددها تعريف المراجعة الداخلية وهي مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال استخدام منهج منظم لتقييم وتطوير وتحسين فعاليتها.

وعليه تعمل وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة كوسيلة للوقوف على ضعف وقوة الأنظمة والعمليات

والإجراءات التي تتبعها المؤسسة بغرض تحقيق أهدافها وبالتالي تحسين أدائها.

وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل بدراسة الأداء من مختلف جوانبه وكيفية مساهمة المراجعة الداخلية في تحسينه وذلك من خلال ثلاث مباحث رئيسية كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية الأداء في المؤسسة؛
- المبحث الثاني: ماهية تحسين الأداء في المؤسسة؛
- المبحث الثالث: تأثير المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة.

المبحث الأول: ماهية الأداء

يمثل الأداء محورا أساسيا وفعالا لمعرفة نجاح أو فشل المؤسسة الاقتصادية في قراراتها وخططها، ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتسليط الضوء على تاريخ ظهور هذا المصطلح مروراً بمفهومه ووصولاً إلى مصادره ومعايره في المؤسسة كما يلي:

المطلب الأول: نظرة تاريخية حول الأداء

عند تتبع تاريخ ظهور الأداء نجد أن الاهتمام به ومحاولة تطوير مؤشرات لم تكن حديثة، بل قديمة قدم الحضارة الإنسانية، وتشير إلى أن البابليون والفراعنة وقدامى الصينيون، كانوا يهتمون بتقدير غلة الدوغم الواحد من المحاصيل الزراعية وفق اعتبارات نوعية التربة وتوفر مياه وحماس الفلاحين وخبرتهم في العمل والإنجاز، وقد انطلقوا من حسابات بسيطة بالمعايير الحالية لكنها مفيدة ومتابعة الإنجاز وتحقيق الأهداف.

والتطور الحاصل في الأداء وإدارته جاء على مراحل متعاقبة سواء في العالم الصناعي أو منظمات الدولة، وكذلك باقي الدول الأخرى، والملاحظ لهذا التطور يجد أنه انصب في المجال التطبيقي على المؤشرات المالية أولاً وفق اعتبارات تأثرها بالظروف الاجتماعية والإنسانية، وفي إطار الممارسات الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية ثم الدول الأوروبية، حاولت الإدارة الحكومية أن تطور وتحسن الإجراءات والآليات المؤدية إلى تكوين الموازنات الحكومية من خلال ممارسات محاسبية يغلب عليها طابع ربط الأنشطة الحكومية بتكاليف تلك الأنشطة، في محاولة لترشيد الإنفاق الحكومي وجعله أكثر منفعة وأرقى من ناحية الأداء، وتوالت بعد ذلك المحاولات وتراكت المعارف في هذا المجال، تُوْطِرُها فكرة تطوير أداء العمل، بحيث تربط الأنشطة والعمليات وكذلك المخرجات بالتكاليف الخاصة بها، وقد ساعدت الأفكار والطروحات المبكرة للأداء المديرين على معرفة طبيعة العمل وموقعه وأهميته للمساهمة في الجهد والأداء والإنجاز الكلي.¹

وقد مر تطور مفهوم الأداء من النظرة التقليدية إلى النظرة الحديثة إذ يعد هذا الأخير من المفاهيم التي تتسم بالديناميكية وعدم السكونية (الثبات) في محتواها المعرفي، حيث عرف تطوراً منذ بداية استعمالاته الأولى إلى وقتنا هذا، وذلك بفعل التطورات الاقتصادية وغيرها التي ميزت حركية المجتمعات البشرية، والتي كانت بدورها دافعا

¹ وائل محمد صبحي إدريسي، طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص22.

قويا لبروز إسهامات الباحثين في هذا الحقل من المعرفة، وتتجسد النظرة التقليدية (أي القديمة) للمفكرين في هذا المجال ومن بينهم المهندس (تايلور) رائد مدرسة الإدارة العلمية في إعطاء مفهوم دقيق للأداء والاهتمام بقياسه وهذا من خلال الدراسة الدقيقة للحركة التي كان يؤديها العمال وتوقيت كل منها بقصد الوصول إلى الوقت اللازم لإدارة الآلة وإيقافها، أي في إطار ما يعرف بدراسة "الحركة والزمن".

مع بداية القرن العشرين تحول اهتمام المؤسسات في إستراتيجية التركيز على الكميات الممكن إنتاجها إلى إستراتيجية التركيز على الكميات الممكن بيعها، وتمثل الأداء حينها في التحكم في أسعار المنتجات عن طريق التحكم في التكاليف الداخلية.¹

المطلب الثاني: مفهوم الأداء

يمكننا التطرق إلى مفهوم الأداء من خلال تعريفه عبر قسمين كما يلي:

أولاً: تعريف الأداء اصطلاحاً

- يقصد بالأداء لغة: (إتمام، إنجاز، إجراء، تحقيق، عمل، قيام، وفاء) إن جملة هذه المعاني تستند في الأصل إلى مسمى الأداء المستمد من الكلمة الإنجليزية "Performer" والذي استمد بدوره من الكلمة الفرنسية القديمة "Performer" والذي يعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل.²
- كما يقصد به ذلك المستوى الذي يحققه الفرد عند قيامه بعمل ما، فهو يرتبط بتحقيق مستويات مختلفة للمهام المطلوب إنجازها وعلى كل فإن الأداء يكون نتيجة امتزاج عدة عوامل كالجهد المبذول وإدراك الدور ومستوى القدرات التي يتمتع بها الفرد، كما أنه أي نشاط يؤدي إلى نتيجة وخاصة السلوك الذي يغير المحيط بأي شكل من الأشكال.
- يتجلى من خلال هذا التعريف اقتران الأداء بالسلوك، أو النشاط الذي من خلاله تغيير المحيط الذي تم فيه هذا الأداء بأي شكل من الأشكال.
- كذلك فإن الأداء يدل على تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، بمعنى قيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة.

¹مصطفى يوسف، إدارة الأداء، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2016، ص33.

²محمد الكرخي، موازنة الأداء وآليات استخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص141.

ثانيا: تعريف الأداء في المؤسسة

يتمثل الأداء في الفرق بين القيمة المقدمة للسوق "V" ومجموع القيم المستهلكة "Ci" وهي تكاليف مختلف الأنشطة، فبعض الوحدات (مركز التكلفة) تعتبر مستهلكة للموارد، وتسهم سلبيا في الأداء الكلي عن طريق تكاليفها، والأخرى تعتبر مركز ربح، وهي في الوقت نفسه مستهلكة للموارد ومصدر عوائد وتساهم في الأداء الكلي للمؤسسة: إذا يمكن أن نترجم ما جاء في التعريف أعلاه في المعادلة التالية:

الأداء الكلي للمؤسسة = هامش مراكز الربح - تكاليف مراكز التكلفة

ويعرف الأداء على أنه المخرجات والأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

إن الأداء هو تصور مخرجات أو أهداف ظهورها هو نتائج مدخلات معطاة لكن هذه المدخلات ننوي بها تجنيد الطاقات الموجودة داخل المؤسسة بتسليط الضوء عليها من أجل إحراز هذا التصور الذي تسعى إليه المؤسسة، فأداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها، ويتكون مصطلح الأداء من مكونين رئيسين هي الكفاءة والفعالية، أي أن المؤسسة التي تتميز بالأداء هي تجمع بين الفعالية والكفاءة في تسييرها.¹

يعرف أيضا بأنه: "العمل الذي تكلف به المنظمة عاملا معينا، وعادة ما يحدد بكمية وينجز بمستوى جودة أي نوعية محددة وفق مقاييس تناسبها المؤسسة ويؤدي بأسلوب أو بطريقة ومنهجية تضعها المنظمة كضوابط لنمطية الإنتاج وسلوكية العاملين".²

من خلال ما سبق يمكننا القول أن الأداء هو حاصل تفاعل عنصرين أساسيين هما الطريقة في استعمال موارد المؤسسة، ونقصد بذلك عامل الكفاءة، والنتائج (الأهداف) المحققة في ذلك الاستخدام، ويعني بذلك عامل الفعالية، أيضا يمكن أن نستنتج من التعريف نفسه أن أهمية هذا المفهوم بالنسبة للمنظمات ومؤسسات الأعمال تكمن في أن الأداء يستعمل للحكم على هذه المنظمات والمؤسسات من حيث قدرتها على تحقيق أهدافها، ومدى التزامها بالرشاد في الوصول إلى ذلك، أي مدى عقلانية الطريقة المتبعة.

¹ عماري إلهام، سهتالي عبلة، تفعيل الرقابة المالية لتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أوالحاج، البويرة، 2015، ص 39.

² مصطفى يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 16.

المطلب الثالث: مصادر الأداء ومعايير

يمكن تقسيم مصادر الأداء ومعاييرها كما يلي:

أولاً: مصادر الأداء: يتحقق الأداء في المؤسسة على مستوى فرق أو مجموعات أو أقسام ونجد أن المصادر التي يأتي منها الأداء هي مصادر داخلية تنتج من داخل المؤسسة أو مصادر خارجية من البيئة الخارجية ويمكننا تلخيص هذه المصادر فيما يلي:

- أداء الفرد: يتمثل في أعوان المؤسسة حيث يمثل الشكل الأولي لتحسين الكفاءة فلا يمكن فهم الإنتاج أو الخدمة ولا تحقيقها دون الأفراد؛
- الأداء التقني: يعرف على أنه مدى استعداد المنظمة لتحقيق استثماراتها إلى جانب الكفاءة في العمل؛
- الأداء المالي: أي تحقيق الكفاءة والفعالية في الجوانب والأدوات المالية.

ثانياً: معايير الأداء

تشمل معايير الأداء سبع معايير رئيسية وتحت كل معيار مجموعة من المعايير الفرعية الموضحة له نوجزها في النقاط التالية:

1. إدارة نشاط المراجعة الداخلية

يجب على المدير التنفيذي للمراجعة أن يدير نشاط المراجعة الداخلية بكفاءة لضمان إضافة قيمة للمؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال:

- أ. التخطيط: يجب على المدير التنفيذي للمراجعة أن يعد خطط مبنية على أساس الخطر لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية بما يتفق وأهداف المنظمة، كما يجب أن تكون خطة نشاط المراجعة الداخلية مبنية على تقييم الخطر سنوياً، وأيضاً يجب أن يأخذ بعين الاعتبار عند وضع تلك الخطة آراء أعضاء الإدارة العليا فيما يتعلق بالارتباطات الاستشارية فيجب عليه اعتبار قبول هذه الارتباطات بهدف تحسين إدارة الأخطار وإضافة القيمة، وتدرج تلك الارتباطات ضمن خطة نشاط المراجعة الداخلية.
- ب. التواصل والموافقة: يجب على المدير التنفيذي للمراجعة أن يبلغ الإدارة العليا في خطط المراجعة الداخلية وما يحتاجه من موارد، لتنفيذها وما يطرأ من تغييرات جوهرية حتى يتم الموافقة عليها، كما يجب إبلاغها بتأثير نقص الموارد على خطته.

- ج. إدارة الموارد: يجب على المدير التأكد من أن الموارد المالية للمراجعة الداخلية مناسبة، كافية وموزعة بفعالية لتحقيق الخطة التي يتم الموافقة عليها.
- د. السياسات والإجراءات: يجب على المدير التنفيذي للمراجعة توفير السياسات والإجراءات لإرشاد المراجعين الداخليين في أداء عملهم.
- هـ. التنسيق: يجب على المدير أن يشارك بالمعلومات ويقوم بتنسيق الأنشطة مع الأطراف الداخليين والخارجيين الذين يقومون بتنفيذ الخدمات التأكيدية والاستشارية وذلك لضمان التغطية الكافية وتقليل مضاعفة الجهود.
- و. التقرير للإدارة: يجب على المدير تقديم تقرير دوري للإدارة العليا عن الغرض والسلطة والمسؤولية والأداء المتعلق بخطتها ويجب أن يحتوي التقرير أيضا على الأخطار الهامة المتوقعة ونتائج كل من الرقابة وحوكمة الشركات وأية أمور أخرى تطلبها الإدارة التنفيذية.

2. طبيعة العمل:

- يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يشمل التقييم ويساهم في تحسين أداء الخطر والرقابة وأنظمة الحوكمة ويتحقق ذلك من خلال:
- أ. إدارة الخطر: يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية للمؤسسة في تعريف وتقييم الخطر الجوهرى المتوقع، وكذلك في تحسين إدارة الخطر في أنظمة الرقابة.
- ب. الرقابة: يجب أن يساعد الاحتفاظ بالأنظمة الرقابية الفعالة وذلك من خلال تقييم فعاليتها وإدخال تحسينات عليها.
- ج. الحوكمة: يجب أن يساهم في حوكمة المؤسسة عن طريق تقييم وتحسين هذه العملية من خلال وضع قيم وأهداف وإيصالها للعاملين، متابعة تلك الأهداف، التأكد من الالتزام بها، المحافظة على القيم، كما يجب على المراجعين الداخليين فحص العمليات والبرامج لتأكيد اتفاتها مع القيم التنظيمية.

3. التخطيط والارتباط

- يجب على المراجعين الداخليين أن يعدوا ويسجلوا خطة لكل ارتباط ويتحقق ذلك من خلال:
- أ. اعتبارات تأخذ في الحسبان عند وضع الخطة: أهداف النشاط الذي يتم فحصه ووسائل الرقابة على أداء هذا النشاط، ملائمة وفعالية خطر النشاط وأنظمة الرقابة بالمقارنة بنموذج أو إطار رقابي ملائم،

المخاطرة الجوهرية لذلك النشاط وأهدافها ومصادرها والعمليات والوسائل التي يمكن بها التأثير على هذا الخطر ليبقى عند مستوى مقبول.

ب. **أهداف الارتباط:** يجب أن توجه نحو المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة المتعلقة بالأنشطة محل الفحص، فعند التخطيط للارتباط يجب على المراجعين الداخليين تقدير الأخطار التي يتعرض لها النشاط محل الفحص كما يجب أن تنعكس نتائج هذا التقدير على أهداف الارتباط.

ج. **نطاق الارتباط:** يجب أن يكون كافياً لتحقيق الارتباط ويشمل الأنظمة الملائمة والسجلات والأشخاص والممتلكات المادية الموجودة في حوزة أطراف أخرى.

4. توصيل النتائج

يجب على المراجعين الداخليين توصيل النتائج في الوقت المناسب وذلك من خلال الالتزام بما يلي:

- **معايير التوصيل:** يجب أن يشمل التقرير كل من الهدف ومجال الارتباط والنتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات والمقترحات وكلمة شكر للأداء والأعمال المرضية التي وجدها المراجع الداخلي؛
- **جودة الاتصال:** يجب أن تكون أدوات التوصيل دقيقة وموضوعية وواضحة ومحددة وفي توقيتها؛
- **توزيع النتائج:** يجب على المدير التنفيذي للمراجعة إيصال النتائج إلى الجهات والأطراف والأشخاص الذين يهتمون بها.

5. مراقبة التقدم

يجب على المدير التنفيذي للمراجعة أن ينشئ نظام متابعة النتائج التي تم توصيلها للإدارة وذلك للتأكد بأن الإدارة تقوم بتنفيذ ما تم التوصل إليه من نتائج وإلا فإنها تكون مسؤولة عن الخطر الذي ينتج عن عدم التنفيذ.

6. قبول الإدارة للمخاطر

عند اعتقاد المدير التنفيذي أن الإدارة العليا للمنظمة قد قبلت مستوى من الأخطار التي لا تكون مناسبة للمؤسسة فعليه أن يناقش الحالة مع الإدارة لتغييرها وإذا انتهت المناقشة بنتيجة سلبية يجب على كل منهما تقديم تقرير عن الحالة لمجلس الإدارة.

المبحث الثاني: ماهية تحسين الأداء في المؤسسة

إن جانب تحسين الأداء أصبح يولى اهتماما كبيرا داخل المؤسسة وذلك من أجل تحقيق التطور المستمر ومواكبة التغيرات، ولكن الوصول إلى هذا الهدف يقتضي عليها مواجهة العديد من العوامل داخلية كانت أو خارجي معتمدة في ذلك على العديد من الطرق والمعايير المختلف كمعايير الجودة أو الكمية وغيرها وهو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث من خلال تعريف تحسين الأداء في المطلب الأول والعوامل المؤثرة فيه في المطلب الثاني وطرق تحسين الأداء في المطلب الثالث.

المطلب الأول: تعريف تحسين الأداء في المؤسسة ودوافعه

يمكننا التطرق إلى تعريف تحسين الأداء ودوافعه كما يلي:

أولا: تعريف تحسين الأداء:

من أهم مفاهيم العصر الحالي أن المنافسة القوية والإبداع لا ينتجان من استخدام الآلات والأجهزة الحديثة والمتقدمة ومحاولة تقليل النفقات فقط وإنما باستخدام أهم مصدر على الإطلاق وهو: الأشخاص، الموظفون، العاملون... الخ.

وقد أصبح يحكم على نجاح أي مؤسسة بمدى اهتمامها بقدرات موظفيها وكفاءاتهم وحسن أدائهم لأعمالهم، وكيفية استثمار رأس المال البشري¹.

ويعرف تحسين الأداء على أنه: "استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى، حيث يتطلب تحسين أداء أي مؤسسة توازن العناصر الأربعة التالية (الجودة، الربحية، التكنولوجيا، التكلفة) لأن توازن هذه العناصر يؤكد أن توقعات واحتياجات أصحاب المصلحة في المؤسسة قد أخذت في الاعتبار، ويطلق على هذا المنهج المتكامل إدارة التحسين الشامل².

¹مصطفى يوسف، مرجع سبق ذكره، ص65.

²الخرامي عبد الحليم أحمد، تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين، مكتبة ابن سينا، مصر، 1999، ص11.

ومن المبادئ الأساسية لتحسين الأداء نذكر¹:

- الوعي بتحقيق احتياجات وتوقعات الزبون (داخلي وخارجي)؛
- إزالة الحواجز والعوائق وتشجيع مشاركة جميع العاملين؛
- التركيز على النظم والعمليات؛
- القياس المستمر ومتابعة الأداء.

ثانيا: دوافع تحسين الأداء: يوجد العديد من العوامل التي تؤدي بالمؤسسات إلى تحسين أدائها، ونذكر من أبرزها دوافع التحسين المستمر والمسؤولية الاجتماعية وأبعاد التنمية المستدامة.

1. دوافع التحسين المستمر: من أهم العوامل التي تدفع بالتحسين المستمر هي: معدلات التغيير السريعة، المنافسة، الحفاظ على المكانة والاهتمام بالجودة كما يلي²:

أ. معدلات التغيير السريعة: وهي تمثل مجموعة القوى الخارجية التي تؤثر على نشاط وقرارات المؤسسة وتتأثر بها، والبيئة الخارجية هي نقطة البداية والنهاية للمؤسسة، فمن حيث كونها نقطة البداية فهي المصدر الأساسي للحصول على الموارد التنظيمية مثل المواد الخام، رؤوس الأموال، العمالة والمعلومات عن السوق، أما من حيث كونها نقطة النهاية، فإن بيئة الأعمال هي المستهلك الأساسي لمنتجات وخدمات المؤسسة، فكلما تميزت البيئة بعدم التأكد نتيجة لكثرة عدد المتغيرات البيئية وعدم استقرارها، كما عملت المؤسسات على تحسين أدائها لمواجهة ظروف الغموض البيئي وذلك من خلال الابتكار.

ب. الحفاظ على المكانة: تعكس المكانة الموقع التنافسي للمؤسسة بين بقية المؤسسات العاملة في نفس المجال، ويمكن لها أن تحقق ميزة تنافسية عندما تقوم بتطبيق الاستراتيجيات التي تخلق القيمة للمستهلك، والتي يمكن للمنافسين الحاليين أو المرتقبين تطبيقها، فإن المؤسسة يمكن أن تملك ميزة تنافسية دائمة من خلال المزج الدقيق بين المهارات البشرية والأصول المادية بطريقة فريدة تؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية المنشودة.

ج. الاهتمام بالجودة: ومنه فإن المتغيرات السريعة التي تحيط بنشاط المؤسسات، خاصة الهادفة للربح، واشتداد المنافسة، تحتم على هذه المؤسسات أن تجد لنفسها الأسلوب الذي يمكنها من دمج معارفها ومواردها

¹ مومن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص54.

² عادل زايد، التنظيم المتميز: الطريق إلى منظمة المستقبل، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003، ص 10.

المختلفة لتحقيق مستوى عال من الأداء، وذلك مع الحرص على التركيز على الجودة الكاملة، والتي تعبر عن الأساس الذي ينطلق منه استهداف ذلك المستوى من الأداء، هذا إضافة إلى ضرورة مراعاة شروط التنمية المستدامة.

د. المنافسة: وتعبر عن حالة الصراع الموجود بين المؤسسات ومحاولة كل منها كسب الزيادة في السوق وذلك باعتماد عدة استراتيجيات تمكنها من تحقيق مستويات مرتفعة من الأداء، لذلك على المؤسسة القيام بالتحديث المستمر لاستراتيجياتها وتتبع متغيرات البيئة الخارجية.

2. المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة والتنمية المستدامة:

تعرف المسؤولية الاجتماعية بأنها الإدماج الاختياري من طرف المؤسسات، بالاهتمام بالمشاكل الاجتماعية والبيئية في أنشطتها التجارية، وعلاقتها مع الأطراف ذات المصلحة¹. فالمؤسسات لها سلوكيات اجتماعية مسؤولة بغض النظر عن المتطلبات القانونية المفروضة من أجل الاستجابة للحاجات الاجتماعية، فيكون من بين أهدافها المساهمة في التنمية المستدامة والصحة والرفاهية الاجتماعية.

من بين الفوائد التي تحصل عليها المؤسسة المسؤولة اجتماعيا وتحسن من أدائها نذكر²:

- تحسين صورة المؤسسة والحفاظ على سمعتها في المجتمع؛
- معرفة متطلبات الزبون بصفة إجمالية دائمة، وهذا بتقديم منتجات بتكنولوجيا محافظة على البيئة، وهذا ما يضمن الحصول على ميزة تنافسية؛
- تحفيز العمال وهذا بتتبع المؤسسة لسياسات وخطوات التنمية المستدامة؛
- التحكم في المخاطر وأيضاً في التكاليف البيئية والاجتماعية، بدلا من التسبب في بعض المشاكل والكوارث الطبيعية؛
- الاستجابة لمتطلبات الأطراف ذات المصلحة، وهذا بتعامل المؤسسة مع عدة عوامل خارج النطاق الاقتصادي، مما يسمح بضمان سير العلاقة الجيدة بينها وبين جميع الأطراف ذات المصلحة.

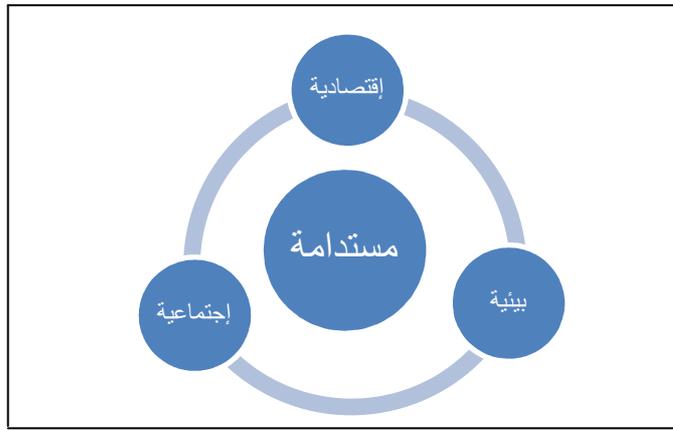
¹Yves Enregle Et Annick Souyet, La Responsabilité Sociétale De L'entreprise (RSE), Arnaud Fanel Editions, Québec, 2009, P.129

²Alain Gounot, 100 Questions Pour Comprendre Et Agir : RSE Et Développement Durable, AFNOR, Paris, 2010, p15

أما التنمية المستدامة فهي تلك التنمية التي تستجيب للحاجات المالية بدون استنزاف الثروات التي تساعد على التنمية للأجيال القادمة.

فمفهوم التنمية المستدامة يرتبط بثلاث أهداف هي: الفعالية الاقتصادية، المساواة الاجتماعية والحفاظ على البيئة، لذلك فوضع سياسة للتنمية المستدامة لا تحدد فقط بالبيئة، ولكن بإدارة تدمج هذه الأبعاد الثلاثة كما يمثلها الشكل التالي:

الشكل رقم(2؛1): أساسيات التنمية المستدامة



Source : Alain Gounot, 100 Questions Pour Comprendre Et Agir : RSE Et Développement Durable, AFNOR, Paris, 2010, p04.

إن التنمية المستدامة تتطلب التنمية الاقتصادية ولكن بشرطين هما:

أن تكون الثروات المخلوقة موزعة توزيعاً عادلاً، والموارد الطبيعية تكون مسيرة بما يتوافق والتوازن البيئي، فهي تهتم بضمان الاستمرارية إلى الأفضل بأحسن الشروط للأجيال القادمة¹.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء

توجد العديد من العوامل التي تؤثر على أداء المؤسسة والتي تم تقسيمها إلى مجموعتين أساسيتين هما¹:

¹Yves Enregle Et Annick Souyet, Op.Cit, p110.

أولاً: العوامل الداخلية

تشمل مختلف المتغيرات الناتجة من تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها، ومن أبرز هذه العوامل نجد ما يلي:

أ. العوامل التقنية: وهي مختلف القوى والمتغيرات التي ترتبط بالجانب التقني في المؤسسة وتشمل على الخصوص ما يلي:

- نوع التكنولوجيا سواء كانت المستخدمة في الوظائف الفعلية أو المستخدمة في معالجة المعلومات؛
- نسبة الاعتماد على الآلات بالمقارنة مع عدد العمال؛
- تصميم المؤسسة من حيث المخازن، الورش، التجهيزات، الآلات؛
- نوعية المنتج وشكله ومدى مناسبة التغليف؛
- مستويات الأسعار.

ب. الهياكل التنظيمية: وهي الإطار الرسمي الذي يحدد درجة التخصص وتقييم العمل بين الوحدات والأفراد وعدد المجموعات الوظيفية، وكذا عدد المستويات الإدارية، ولمن يتبع كل شخص، ومنهم الأشخاص الذي يتبعون له، وما هي السلطات والمسؤوليات لكل منهم، وكيف يتم التنسيق بين وحداتهم وأقسامهم.

ج. الموارد البشرية: وهي مختلف القوى والمتغيرات التي تؤثر على استخدام المورد البشري في المؤسسة.

ثانياً: العوامل الخارجية

وهي العوامل التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في أنشطة وقرارات المؤسسة وتخرج عن نطاق سيطرتها، ومن بين هذه العوامل الخارجية العامة التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على أداء المؤسسة مايلي:

- العوامل السياسية: إن علاقة المؤسسة بالمتغيرات السياسية تشمل جانب القرارات السياسية كالتأميم، الحظر على نشاط بعض المؤسسات وغيرها؛
- العوامل الاقتصادية: تشمل كل من معدلات الفائدة، معدلات التضخم، معدلات البطالة، اتجاهات الأجور وغيرها؛

¹عمر تمجددين، دور إستراتيجية التنويع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص51.

- العوامل الاجتماعية: تتمثل في التركيبة السكانية، التوزيع الجغرافي، الأنماط الاستهلاكية، مستوى التعليم... الخ؛
- العوامل التشريعية: منها القوانين الخاصة بتنظيم علاقات المنظمة بالعمالين والقوانين المرتبطة بالبيئة والقوانين الخاصة بحماية المستهلك... الخ؛
- العوامل التكنولوجية: وتشمل تطور وسائل الاتصالات وأنظمة المعلومات والاختراعات الجديدة وغيرها من القوى التي تساهم في حل مشكلات العمل من خلال التقنيات الحديثة، حيث تهدف المنظمة عن طريق استخدام التكنولوجيا إلى أداء أفضل للموارد المتاحة وتحسين أدائها¹.

أما العوامل الخاصة أو ذات التأثير المباشر على أداء المؤسسة منها العملاء، الموردين، النقابات، المؤسسات المنافسة، وأصحاب المصالح والمؤسسات المالية كما أن هناك عوائق متواجدة ومحيطة في البيئة التي يحصل فيها العمل، وتأثر على العامل والأداء بشكل سلبي أو بشكل يمنع من استخدام الموظف لطاقته القصوى في الإنتاج، وأهمها العوائق الشخصية للموظف وعدم احترام قيمة الوقت، وتعتبر مظاهر ضعف الأداء من العوامل المؤثرة فيه سلباً، ونذكر منها²:

- الإنتاجية الضعيفة وغير الجيدة في مواصفاتها؛
- الصدام المستمر بين الإدارة والعمالين، وخاصة الجدد؛
- عدم الانسجام مع ثقافة المؤسسة السائدة؛
- فقدان الحافزية وازدياد حالة اللامبالاة لدى العمالين؛
- عدم وجود الرغبة في النمو والتطور الوظيفي.

المطلب الثالث: طرق تحسين الأداء

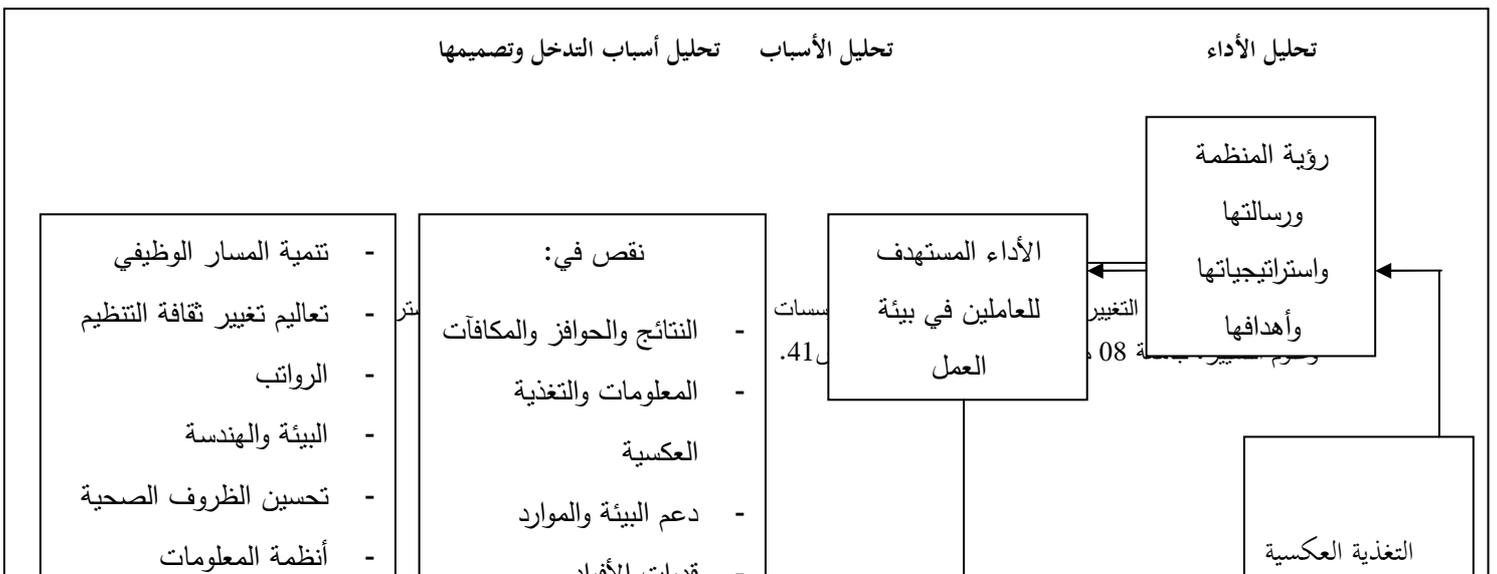
¹قاسم محمد عبد الله البعاج، نجم عبد عليوي الكرعوي، تقييم كفاءة الشركة العامة المطاطية في الديوانة باستخدام المؤشرات المالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 43، 2015، ص251.

²مصطفى يوسف، مرجع سبق ذكره، ص67.

يقصد بتحسين الأداء استخدام المؤسسة لجميع مواردها المتاحة وتوظيفها بطريقة منهجية لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات وتحقيق التكامل باستخدام الطرق المثلى ومن بين المعايير المكونة لعملية تحسين الأداء المعتمد من طرف المؤسسة نذكر ما يلي¹:

1. الجودة: يقصد بالجودة من هذا المنطلق المؤشر الخاص بكيفية الحكم على نوعية الأداء من حيث درجة الإتقان وجودة المنتج، لذا يجب أن يتناسب مستوى الجودة مع الإمكانيات المتاحة بالمؤسسة.
2. الكمية: يقصد بالكمية حجم العمل المنجز والذي لا يجب أن يتعدى قدرات وإمكانات الأفراد العاملين، وفي نفس الوقت يجب ألا يقل عن قدراتهم وإمكانياتهم لأن ذلك يعني بقاء الأداء، وهذا قد يؤدي مستقبلا إلى تفاقم مشكلة عدم القدرة على زيادة معدلات الأداء، لذا يجب الاتفاق مسبقا على حجم وكمية العمل المنجز كحافز لتحقيق مستوى مقبول من النمو في معدلات الأداء بما يتناسب مع ما يكتسبه الفرد من خبرات ودورات تدريبية وغيرها.
3. الوقت: تراجع أهمية الوقت بالنسبة للمؤسسة إلى كونه رأس مال وليس دخلا وذلك لاعتباره من الموارد الغير القابلة للتجديد أو التعويض مما يحتم ضرورة استغلاله بصورة جيدة.
4. الإجراءات: هي بيان توقعي للخطوط والإجراءات الواجب إتباعها لتنفيذ المهام الموكلة للعاملين، الأمر الذي يتطلب ضرورة الاتفاق على الطرق والأساليب المسموح بها والمصرح باستخدامها لتحقيق الأهداف المسطرة، هذا حتى لا يتأثر مستوى الأداء بغياب أحد أطراف المعنية. وحتى يصل الأداء إلى المعدل المستهدف أو المتوقع توجد العديد من النماذج التي تعمل على تحسينه، ولعل أبرزها نموذج الجمعية الأمريكية لتحسين الأداء الذي يوضح عملية تحليل الأداء وأساليب تحسينه والشكل الموالي يوضح هذا النموذج.

الشكل رقم (2،2): نموذج الجمعية الأمريكية لتحسين الأداء



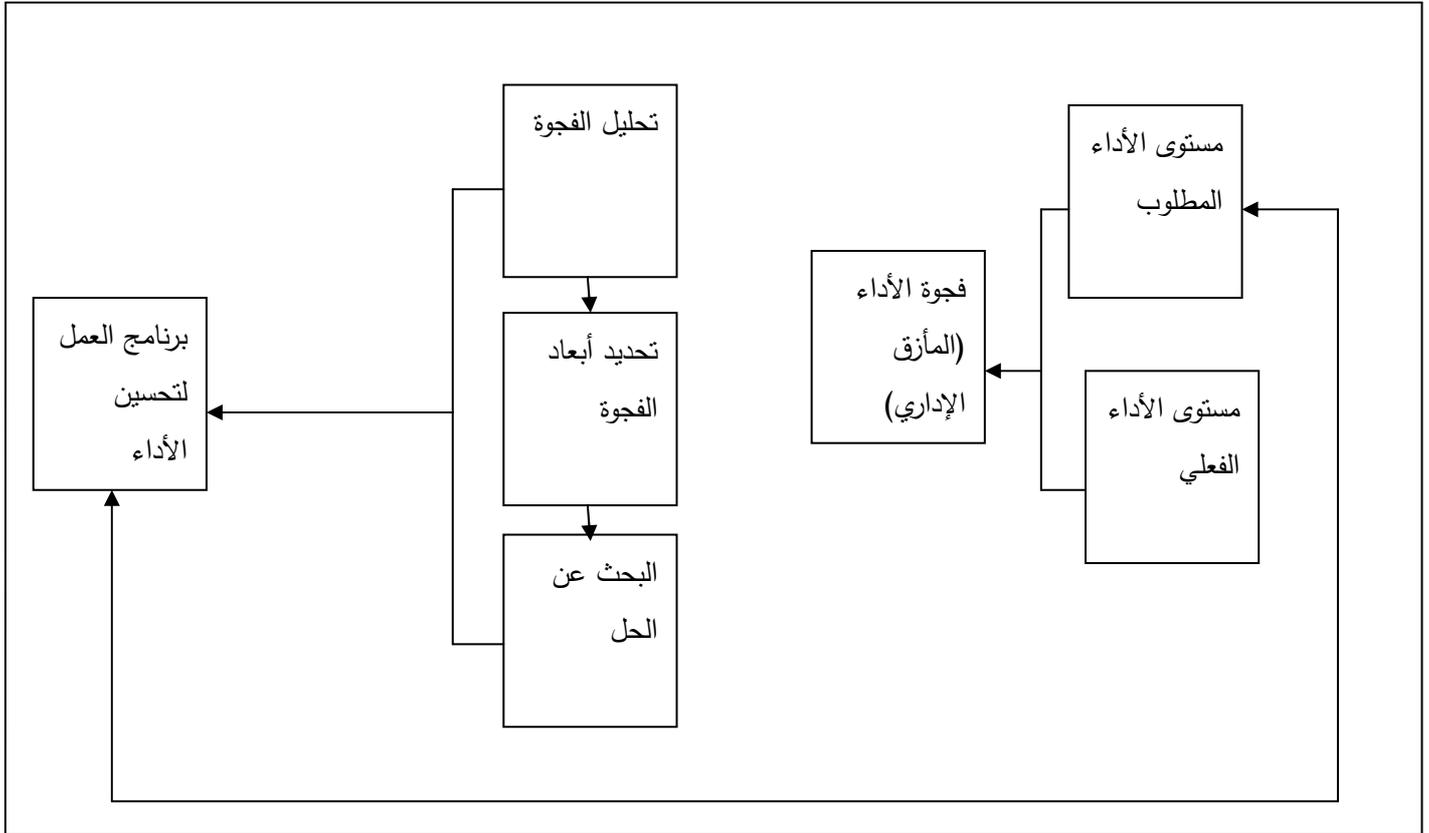
المصدر: مدحت أبو النصر، الأداء الإداري المتميز، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2008، ص172

كما نجد أيضا أسلوب التقييم الذاتي الذي يساعد العمليات الإدارية بشكل جوهري على تحسين الأداء، حيث يسهم في تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد نقاط القوة والضعف والمواقع التي تحتاج إلى تحسين؛
- يستخدم كأساس لعملية التحسين؛
- يوفر الفرصة لمقارنة إدارة الشركة وأدائها بالمقاييس الدولية؛
- يساعد على تحقيق الاحتفاظ بالزبائن مستقبلا؛
- تسهل على تشجيع عملية التحكم في المؤسسة؛

ويوجد نموذج آخر لتحسين الأداء والذي يركز على مبدأ تحليل الفجوة أو انحراف الأداء الفعلي عن الأداء المستهدف، والبحث عن المصادر واقتراح الكيفية والوسائل التي يمكن أن تصحح هذا الانحراف، وفيما يلي شكل يوضح نموذج تحسين الأداء.

الشكل رقم (2،3): نموذج تحسين الأداء



المصدر: علي السلمي، إدارة التميز: نماذج وتقنيات الإدارة في عصر المعرفة، مكتبة الإدارة الجديدة، القاهرة، 2002، ص 147.

يتبين من الشكل أن تحسين الأداء يكون بخمس خطوات¹:

الخطوة الأولى: تحليل الأداء: حيث يرتبط بعملية تحليل الأداء مفهومين في تحليل بيئة العمل وهما:

- الوضع المرغوب: ويصف الإمكانيات والقدرات المتاحة في بيئة العمل واللازمة لتحقيق إستراتيجية وأهداف المؤسسة؛
- الوضع الحالي/الفعلي: يصف مستوى أداء العمل والإمكانيات والقدرات المتاحة كما هي موجودة فعلياً.

¹ مومن شرف الدين، مرجع سبق ذكره، ص 58.

وينتج عن هذين المفهومين إدراك الفجوة في الأداء ومن خلالها يمكن إدراك المشاكل المتعلقة بالأداء والعمل على إيجاد الحلول لها ومحاولة توقع المشاكل التي قد تحدث مستقبلاً، لذا فإن الهدف من تحليل الأداء هو محاولة إغلاق هذه الفجوة أو على الأقل تقليصها إلى أدنى مستوى باستخدام أقل التكاليف.

الخطوة الثانية: البحث عن جذور المسببات: حيث يجب عند تحليل أي مشكلة أن نبدأ من جذورها، وهنا نبدأ بالسؤال لماذا توجد هذه الفجوة في الأداء؟ ونبدأ بجمع المعلومات لتحديد وتعريف سبب ضعف الأداء قبل اختيار وسيلة المعالجة، ويمكن اعتبار أحد العناصر التالية من أسباب ضعف الأداء:

- قلة التغذية الراجعة عن الأداء؛
- ضعف في التحفيز؛
- ضعف المعرفة والمهارات؛
- معدات واحتياجات غير كافية أو غير ملائمة للعمل؛
- ضعف في التركيز على الزبائن والمجتمع المحيط.

الخطوة الثالثة: اختيار وسيلة التدخل أو المعالجة: فالتدخل هو طريقة منتظمة وشاملة للاستجابة لمشاكل الأداء ومسبباته، وعادة ما تكون الاستجابة مجموعة من الإجراءات تمثل أكثر من وسيلة لتحسين الأداء ويتم تشكيل الإجراءات الملائمة للمؤسسة ولوضعها المالي والتكلفة المتوقعة اعتماداً على الفائدة المرجوة، وعادة ما يؤدي التدخل الشامل إلى التغيير وإلى نتائج مهمة في المؤسسة، لذا يجب أن تكون أي إستراتيجية لتحسين الأداء آخذة بعين الاعتبار تغير أهداف المؤسسة قبل تطبيق الإستراتيجية لضمان قبولها و تطبيقها في كل المستويات.

الخطوة الرابعة: التطبيق: فبعد اختيار الطريقة الملائمة يوضع حيزاً للتنفيذ، ثم يصمم نظاماً لمتابعة ومحاولة تضمين مفاهيم تغيير التي تريدها في الأعمال اليومية مع محاولة الاهتمام بتأثير الأمور المباشرة وغير المباشرة بالنسبة للتغيير، لضمان تحقيق فعالية المؤسسة وتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.

الخطوة الخامسة: مراقبة وتقييم الأداء: يجب أن تكون هذه العملية مستمرة لأن بعض الأساليب والحلول تكون لها آثار مباشرة على تحسين وتطوير الأداء، كما يجب أن تكون هناك وسائل مراقبة ومتابعة تركز على قياس التغيير الحاصل، لتوفير تغذية مرجعية ومبكرة لنتيجة تلك الوسائل، ولتقييم التأثير الحاصل على محاولة سد الفجوة في

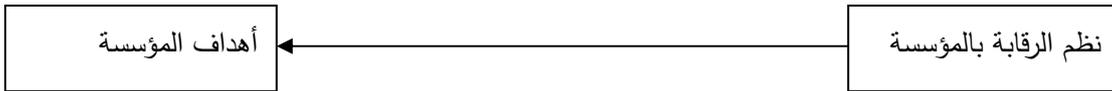
الأداء يجب المقارنة وبشكل مستمر مع التقييم بين الأداء الفعلي والأداء المرغوب مما يساعد على الحصول على معلومات من التقييم يمكن استخدامها والاستفادة منها في عمليات تقييم أخرى من جديد.

إن هدف تحسين الأداء لا يتحقق إلا من خلال الدراسة الشاملة لعناصره ومستوياته، وتحليل العوامل التنظيمية المؤثرة فيه، والبحث عن أساليب فعالة لتحسين وتطوير تلك العوامل، وفلسفة تحسين الأداء تمثل سياسة عامة تنتهجها المؤسسات الحديثة حيث يسود الاقتناع بضرورة التحسين المستمر لكافة العوامل التنظيمية المتبعة في المؤسسة التي تؤثر على أداء العاملين فيها بدءاً بالقيادات العليا وانتهاءً بالمستويات التنظيمية في كل المجالات.

أما بالنسبة لوظيفة المراجعة الداخلية في التعامل مع المخاطر فتتطرق إليها كما يلي¹:

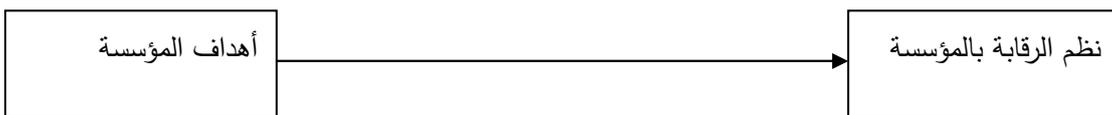
إن وظيفة التعامل مع المخاطر تختلف كثيراً عن الوظيفة التقليدية للمراجعة الداخلية وهي مراجعة وفحص نظم الرقابة، فالمراجعة الداخلية حتى تستطيع التعامل مع المخاطر عليها ابتكار أسلوب جديد لعملية المراجعة. عند مراجعة نظم الرقابة، يتم إتباع أسلوب الرقابة على أساس الرقابة، والذي يركز على مراجعة الماضي والحاضر حيث تبدأ فيه عملية المراجعة من نظم الرقابة وليس من أهداف النشاط أي المراجعة من اليمين إلى اليسار.

أسلوب المراجعة على أساس الرقابة



بينما التعامل مع المخاطر يتطلب التركيز على أهداف النشاط، وبالتالي فإن عملية المراجعة يجب أن تتم من اليسار إلى اليمين أي تبدأ عملية مراجعة أهداف النشاط والمخاطر التي تتعرض لها ثم يتم مراجعة نظم الرقابة لتلاءم هذه المخاطر وذلك وفقاً لأسلوب المراجعة على أساس المخاطر:

أسلوب المراجعة على أساس المخاطر



¹ركي محمد امبارك عويص، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالوحدات الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة والمحاسبة والمراجعة، جامعة عين الشمس، مصر، 2005، ص83.

وقد أصدر معهد المراجعين الداخليين في المملكة المتحدة وايرلندا في أوت 2003، ورقة تحدد الموقف حول المراجعة الداخلية على أساس المخاطر تشير إلى أن المراجعة الداخلية على أساس المخاطر تبدأ من أهداف النشاط بعد ذلك يتم التركيز على المخاطر التي تم تحديدها من قبل إدارة المؤسسة والتي قد تعوق تحقيق المؤسسة وأن هدف المراجعة الداخلية على أساس المخاطر هو تقديم تأكيد مستقل لمجلس الإدارة من:

- أن عمليات إدارة المخاطر تم وضعها من قبل الإدارة التنفيذية، تعمل وفقا للهدف المحدد لها؛
 - أن جميع عمليات إدارة المخاطر في المؤسسة مصممة بشكل سليم؛
 - إن استجابة الإدارة التنفيذية للمخاطر التي تتطلب المعالجة هي استجابة كافية وفعالة وتؤدي إلى تخفيض هذه المخاطر إلى مستوى يمكن قبوله من قبل مجلس الإدارة؛
 - يتم تطبيق إطار سليم للرقابة الداخلية الذي بدوره يحقق تخفيض المخاطر بشكل كاف.
- ويمكن القول أن دور وظيفة المراجعة الداخلية هو تحديد وتقييم المخاطر، وتحسين عملية إدارة المخاطر من خلال اقتراح أساليب التعامل مع المخاطر.

المبحث الثالث: تأثير المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة

ترتبط المراجعة الداخلية وعملية تحسين الأداء للمؤسسة ارتباطا وثيقا فهما عنصران مكملان لبعضهما البعض داخل المؤسسة، حيث تسعى المراجعة الداخلية إلى اكتشاف النقائص والثغرات واقتراح التصحيحات والخطط المستقبلية واتخاذ القرارات السليمة بالاعتماد على أدوات مختلفة كالتقارير وغيرها، وسنتطرق في هذا المبحث إلى مراجعة الأداء في المؤسسة في المطلب الأول وأدوات المراجعة لتقييم الأداء في المطلب الثاني وعلاقة المراجعة الداخلية بالأداء في المؤسسة في المطلب الثالث كما يلي:

المطلب الأول: مراجعة الأداء في المؤسسة

تشابه عادة خطوات المراجعة بغض النظر عن نوع هذه المراجعة، ويمكن إرجاع الفروق بين الأنواع المختلفة من المراجعات إلى أهداف ونطاق عملية الفحص وكذلك أنواع الاختبارات حيث تشمل مراجعة العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم،

وفي هذا الصدد يفحص المراجعون وقيموا مختلف الأنشطة المرتبطة بهذه الوظائف كالتسويق والنقل والإنتاج وإدارة المخزون والأمن وتشغيل البيانات وإدارة الأفراد والإدارة المالية والمحاسبية.

ويعتبر الأساس في فهم مراجعة العمليات هو فهم أوجه الرقابة الداخلية في التنظيم فمعظم المراجعين الداخليين يوافقوا على اعتبار أن أهداف وأنواع وطرق الرقابة الداخلية تغطي كافة عمليات التنظيم.

فإذا كانت المستندات الدالة على الأنشطة هي إحدى الطرق الرقابية بغرض تحقيق رقابة مانعة واستكشافية فإن الأهداف الخاصة بعملية الرقابة هذه هي تحقيق التطابق مع السياسات الموضوعية المخططة وضمن الحماية لأصول الوحدة الاقتصادية، كما تكون الأدوات محل الرقابة في هذه الحالة هي أوامر الشراء والشيكات أو الفواتير... الخ وأن اختبارات المراجعة تتم على خرائط التدفق والمستندات المؤيدة للأنشطة¹.

ويتم القيام بمراجعة العمليات بهدف تحليل الخطر والانحراف الموجود في الأهداف الموضوعية من طرف مجلس الإدارة والعمل على النصيحة، بوضع الإجراءات اللازمة لذلك واقتراح إستراتيجية جديدة.

وترتكز مراجعة الأداء على الكفاءة والفعالية ويتطلب القيام بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعامل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، وإذا كانت الكفاءة والفعالية مقياس للأداء إلا أنها لا تعتبر بمثابة بديل لتقييم الإدارة بذاتها، إن ما توفره تقييمات المراجعة الداخلية يعتبر مصدرا للمعلومات لمساعدة الإدارة ذاتها في عملية تقييم الأداء، أي أن المعلومات هي أحد العوامل التي تؤثر على إحكام الإدارة والتي يعتبر العديد منها خاضعا للحكم الشخصي للإدارة وعلى الجانب الآخر، فالمراجعة الداخلية تعتمد في جزء كبير منها على مقياس موضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء، وتقاس الكفاءة بين المعايير التشغيلية وبين الأداء الفعلي والمقابل لها، كذلك ترتبط مراجعة الأداء بمفهوم الفاعلية بدرجة أكبر لارتباطها بالأهداف².

أولاً: تحديد الفاعلية والكفاءة:

يمكننا تحديد الفاعلية والكفاءة كما يلي³:

1. الفاعلية: يشير مفهوم الفاعلية إلى مستوى تحقيق الأهداف والعلاقة بين الآثار المتوقعة والآثار الحقيقية للنشاط، ففاعلية التكلفة تعني قدرة وإمكانية النشاط الخاضع للمراجعة على تحقيق نتائج معينة بتكلفة معقولة، أما تحليل فاعلية التكلفة فهو دراسة العلاقة بين التكلفة والنتائج ويعبر عنها بتكلفة الوحدة في النتيجة الحاصلة

¹ عبد الفتاح الصحن، رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 248.

² نفس المرجع، ص 253.

³ خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 335.

وليست فاعلية التكلفة سوى عنصر من التقييم الشامل للفاعلية وقد يشمل هذا التقييم أيضا على سبيل المثال تحليل المدة التي تم من خلالها تسليم النتائج.

2. الكفاءة: وهي العلاقة بين الإنتاج في شكل سلع أو خدمات أو غيرها من النتائج وبين الموارد المستخدمة لإنتاجها، من هنا نلاحظ أن الكفاءة مرتبطة بالاقتصاد والموارد المستخدمة، والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا السياق فيما إذا تم استعمال هذه الموارد بالطريقة المثلى والمرضية، وما إذا كان بالإمكان تحقيق النتائج ذاتها، ونتائج مماثلة من حيث الجودة وزمن الإنجاز، وهل نحصل على أعلى النتائج من حيث الكم والكيف. وإن التعبير عن وجود كفاءة تكون بواسطة المقارنة بأنشطة مماثلة أو بفترات أخرى أو بالرجوع إلى معيار محدد، وأما مفهوم فاعلية التكلفة فيعرف مثلا بقدرة وإمكانية النشاط الخاضع للمراجعة من تحقيق نتائج معينة بتكلفة معقولة (القيمة المضافة إلى النشاط) وتشمل الرقابة على الكفاءة الجوانب التالية:

- مدى استعمال الموارد البشرية والمالية وغيرها استعمالا فعالا؛
- مدى تسيير البرامج والنشاطات وضبطها وتنظيمها بشكل فعال؛
- مدى تحقيق الأهداف مع مراعاة فاعلية التكلفة؛
- مدى الإنجاز في الوقت المناسب.

إذا مفهوم الكفاءة يرتبط بالموارد المستهلكة لتحقيق هذه الأهداف، فإن استهلاك موارد بدرجة أقل يعني تحقيق كفاءة كبيرة، والنقد الذي يوجه أحيانا إلى المراجعة الداخلية بصفة عامة يرجع ربما إلى صعوبة اعتمادها على معايير واضحة وأن العنصر الشخصي يهيمن ويسيطر في كثير من المواقف على المراجعين الداخليين بدرجة أكبر من أدلة الإثبات المتاحة وبالطبع يؤثر هذا الحكم الشخصي على القرار الخاص بالحكم على مدي فاعلية أداء التنظيمات من قبل المراجع الداخلي، وعلى الرغم من هذا الضعف في عملية التقييم فإن برامج تقييم الأداء الحوافز ودراسات الحصة السوقية قد تم تقييم فاعليتها في ظل إمكانية ضبط وقياس الفاعلية بصورة دفترية¹.

المطلب الثاني: أدوات المراجعة لتقييم الأداء

تتمثل أدوات المراجعة لتقييم الأداء في التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المؤسسة بهدف مساعدة تلك المستويات الإدارية المتعدد في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقويم الأداء للأنشطة المختلفة، وبمساعدة تلك التقارير تتم الرقابة من خلال موازنة الأداء الفعلي بمختلف الأنشطة بالمعايير

¹ عبد الفتاح الصحن، رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 255.

أو الموازنات الموضوعية مسبقاً للتحقق من أن الأداء الفعلي يسير في إطار الأهداف المحددة وعن طريق تحليل ما قد يظهر من فروق يمكن من الكشف عن الأسباب المسؤولة عن هذه الفروق، وبذلك فإن تقارير الأداء تعد أداة الاتصال بين أداء مختلف الأنشطة والمستويات الإدارية المختلفة في المنشأة لذلك فهي تساعد تلك المستويات في تقييم أداء أنشطتها وفي اتخاذ قرارات كفيلة بتحقيق الأهداف المحققة مسبقاً.

كما هو معروف أن العملية الرقابية ملازمة لعملية التخطيط وتنفيذ القرارات، فإن النظام المحاسبي يقوم بإنجاز عملية في جوهرها تصوير حالة الأداء الفعلي فتجمع البيانات عن هذا الأداء وتُقارن وتوصل النتائج للإدارة في هيئة تقارير بيانية ورقمية.

وتساعد تقارير تقييم الأداء الفعالية في توجيه نشاط المؤسسات نحو تحقيق الأهداف، وذلك بتحفيز العاملين حيث يقومون بتعديل الأنشطة أو الخطط أو كليهما معاً عندما تحدث انحرافات عن الخطط الموضوعية، ولكي تتوفر الفاعلية لتقارير الأداء فإنها يجب أن تتصف بعدة مميزات أهمها:

- توافر معايير لتقييم الأداء أي تلك التي تضعها الإدارة بمشاركة العديد من المتخصصين في المؤسسة مثل الفنيين الاقتصاديين والمحاسبين وغيرهم من المسؤولين الذين ترى الإدارة أهمية مشاركتهم لقياس الأداء والمعلومات التي تتضمنها؛
 - ملائمة تقارير الإدارة لاحتياجات مستخدميها ومتخذي القرارات وتكون التقارير محكمة الصياغة؛
 - يجب أن تقدم التقارير في الوقت المناسب حتى لا تفقد المعلومات أهميتها، أي أن تسلم إلى الجهات المختصة في المؤسسة قبل اتخاذ القرار؛
 - يجب أن تراعي التقارير الجوانب السلوكية للأفراد بحيث تحفز العاملين نحو العمل وتساعدهم في إنجاز أعمالهم كما يجب أن تعمل على دفع العاملين في اتجاه التوافق مع أهداف الإدارة كما تعبر عنها الموازنة الشاملة ومعايير التكليف؛
 - الدقة تعد من أهم الجوانب التي يجب أن تتميز بها تقارير الأداء فينبغي أن تكون بياناتها واضحة دقيقة وسهلة الفهم وهنا يأتي دور المراجعة الداخلية في التحقق من دقة البيانات المحاسبية¹.
- تقوم مصلحة المحاسبة بإصدار أنواع متعددة من التقارير فيما يتعلق بالمراجعة وباقي خدمات التصديق الأخرى، ويمثل تقرير المراجعة الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة ككل كما قد تصدر تقارير عن تقييم نظام الرقابة الداخلية،

¹ أحمد رجب عبد العالي، المحاسبة الإدارية: الأدوات التحليلية والاتجاهات السلوكية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1977، ص 566.

وتعتبر التقارير وسيلة تؤكد لمستخدمي المعلومات المختلفين عن صدق وشرعية المعلومات كما أنها تساعد الإدارة المساهمين في معرفة القصور في الرقابة الداخلية وأن هذا التقرير الذي يعده المراجع يعتبر وسيلة تستخدمها الإدارة لمعرفة جوانب الخلل وإمكانية تحسينه، بالإضافة إلى قيام المراجع بكشف التلاعب والغش والاختلاس إن وجد، وكل هذه المعلومات تمكن الإدارة من تحسين الأداء في المؤسسة.

ومن خلال ما تطرقنا إليه فإن تقارير المراجعة الداخلية تؤثر تأثيراً كبيراً في جانب الأداء حيث أن المدقق الداخلي يسعى إلى¹:

- الإبلاغ عن الملاحظات والتوصيات الناتجة عن عملية التدقيق، والتغيير للأفضل؛
- عكس جهود إدارة التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا، والتأثير في عملية اتخاذ القرارات؛
- إبداء التوصيات اللازمة بالنسبة لتطوير إجراءات العمل ونقل الأفكار والمعلومات وتبادلها؛
- تحديد الأعمال التي قام بها أعضاء التدقيق الداخلي.

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء في المؤسسة

تعتبر المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية فهي تساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة عمليات وأقسام ومراكز وأنشطة المشروع، ومخرجاتها عبارة عن تقرير أو تقارير تقدم لمجلس الإدارة أو لجان المجلس مباشرة، والقائم بها موظف بالمشروع واستقلاله استقلال تنظيمي، ويتحقق هذا الاستقلال في تبعية المراجعة لمجلس الإدارة مباشرة ولأهمية المراجعة الداخلية كأداة للرقابة الداخلية مما فرض على إدارة الشركات الاتجاه إلى تطوير هذه الأداة الرقابية².

فمديرو الشركات لديهم واجبات قانونية شاقة تجاه حماية الأصول وضمان الاحتفاظ بسجلات محاسبية صحيحة، إذ يجب أن يؤسسوا القرارات الهامة لتخصيص الموارد على موارد المحاسبة الإدارية، ولا شك أن حجم

¹شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2009، ص163.

²عبد الفتاح الصحن وآخرين، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص164.

وتعقيد كثير من الشركات يجعل من المستحيل على مديريها أن يقوموا بالإشراف اليومي على أعمالها شخصياً، ومن ثم فهم يعتمدون بشكل كبير على نظام المراجعة الداخلية، وبذلك فنظم المراجعة الداخلية تهدف إلى:

- ضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات ومدى سلامته؛
- الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين واللوائح؛
- الاستخدام الاقتصادي الأمثل والكفاء للموارد؛
- تحقيق الأهداف العامة والخاصة والمقررة للأعمال والبرامج.

وحيث أن المديرين لا يمكنهم الإشراف على تشغيل النظام بأنفسهم، ومن ثم فإنهم مع ذلك يمكنهم تعيين إدارة داخلية لتنفيذ تلك الوظيفة بالنيابة عنهم، ويتم وصف المراجعة الداخلية بأنها (وظيفة الرقابة الإدارية والتي تهتم بشكل مباشر ورئيسي بقياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى)¹.

ويتمثل هدف المراجعة الداخلية في مساعدة الأفراد داخل التنظيم في أداء مسؤولياتهم بكفاءة ولتحقيق هذه الغاية توفر لهم المراجعة الداخلية التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.

ويتضمن هدف المراجعة الداخلية تحقيق الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة، ويتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص وتقييم كفاية وفعالية الأداء من أجل تحقيق أداء أمثل وأحسن.

ويقوم قسم المراجعة الداخلية بفحص وتقييم الأداء بمقارنة الأداء الفعلي بالمخطط والمعايير والأهداف والسياسات الموضوعية ويعتبر هذا النوع من مراجعة الأداء هو مراجعة الإجراءات الرقابية حيث تعتبر كل من السياسات والمخطط والمعايير والأهداف أجزاء من نظام الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى تستخدم المراجعة الداخلية كجزء من عملية تحسين الأداء الكلي التي تقوم بها الإدارة، وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من هدفها في مجال تحسين الأداء على أكمل وجه فإنه يتعين على المسؤولين عنها أن يتسموا بالموضوعية والاستقلالية عن الإدارات التنفيذية في جميع مراحل عملية المراجعة.

وقد يكلف المراجعون الداخليون بفحص مجالات لم تحدد لها معايير أداء رسمية، وفي مثل هذه الحالات قد يضطر المراجعون الداخليون إلى مقارنة الأداء الفعلي المتوسط الأداء في الصناعة أو معايير الأداء في الصناعة أو

¹ أمين السيد أحمد، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والمراقبة على الحسابات، دار النهضة العربية، مصر، 1997، ص159.

أداء تنظيمات مماثلة ويجب التأكيد أن المراجع الداخلي لا يحدد مقياس الأداء الذي يتعين استخدامها وإنما تقع مسؤولية ذلك على الإدارة العليا ذاتها.

مع ذلك فإنه يجب على المراجع الداخلي التحقق من مدى ملائمة تلك المقاييس المستخدمة لظروف العمل في التنظيم الذي ينتمي إليه، وتمتد قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية لتتضمن تقييم الكيفية التي تتم بها إدارة الموارد المتاحة لتنظيم أكثر شمولاً للأداء الإداري، وذلك أنه بتقييم كفاءة واستخدام الموارد المتاحة فإن وظيفة الرقابة الداخلية تمتد إلى تقييم كفاءة الإدارة ذاتها نظراً لأن الإدارة هي المسؤولة عن استخدام تلك الموارد¹.

وقد عرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية المراجعة الداخلية بأنها: "وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع ويتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية والإجراءات الرقابية الداخلية وذلك بهدف التأكد من مدى تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة والمعلومات سليمة ودقيقة وكافية".

ومن هذا التعريف يتضح أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً كبيراً في تحسين وزيادة فعالية الأداء من خلال التحقق من مدى كفاءة وفعالية الأداء داخل إدارات المؤسسة وإصلاح الانحرافات لضمان جودة أكبر للأداء، ولتحقيق ذلك يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بالتالي:

- مراجعة وتقييم مدى كفاءة وفاعلية وسائل الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- التحقق من حماية ممتلكات المؤسسة وتقارير المحاسبة الخاصة بها؛
- تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية بالشركة².

وتعتمد شرعية وظيفة المراجعة الداخلية في أي مؤسسة على مكانة وحدة المراجعة داخل التنظيم وعلى الدعم الذي تلقاه من الإدارة العليا وذلك من خلال إقناع المسؤولين في المستويات العليا بأهمية الخدمات التي تؤديها وحدة المراجعة الداخلية وعن طريق تدخلها في تحديد نطاق عمل وحدة المراجعة ورسم سياساتها المبدئية، وتستطيع الإدارة العليا أن تسهم في الرفع من كفاءة المراجعة الداخلية بزيادة فعاليتها³.

¹ عبد الفتاح الصحن، رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 217.

² محمد السيد سرايا، كمال الدين الدهراوي، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، مصر، 2006، ص 162.

³ أحمد صالح العميرات، المراجعة الداخلية للإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر والتوزيع، الأردن، 1990، ص 22.

كما تقوم المراجعة الداخلية بتقديم العديد من الخدمات التي تساهم مساهمة كبيرة في تحسين أداء المؤسسة نذكرها كما يلي¹:

1. خدمات وقائية: وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الضرر وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة (الإدارية، الإنتاجية، المالية) من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.
2. خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية نظم وإجراءات الرقابة المطبقة في المشروع.
3. خدمات إنشائية: هي التي تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة الشركة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.
4. خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته والخاصة بإصلاح أي خطأ أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المشروع.

ومما لا شك فيه أن مختلف هذه الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي أو يساهم فيها لا تتم إلا بوجود المراجع الداخلي طوال الوقت داخل المؤسسة ومعايشته للمشاكل الداخلية للمؤسسة.

وبالتالي فإن دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة بشكل عام يتمثل في تقييم أداء المؤسسة من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات لتحديد جوانب القوة والضعف والاستفادة من بيانات المراجعة الداخلية لترشيد القرارات للمستخدمين، وأيضا في عملية متابعة أعمال المؤسسة وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها ومن ثم توجيهه نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح الإجراءات التصحيحية اللازمة لترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسة واستثماراتها وفقا للأهداف العامة لها، والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والقدرة على المنافسة.

¹محمد السيد سرايا، أصول المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، مصر، 2002، ص152.

خلاصة الفصل:

لقد أصبح التسيير في المؤسسة من أهم الوظائف الرئيسية لها، إذ بواسطته تستطيع المؤسسة أن تحقق أهدافها العامة واستقرارها بأكثر فاعلية، ومن أهداف هذا التسيير تحسين الأداء، والذي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه من أجل الحفاظ على المكانة من خلال تحقيق الجودة والميزة التنافسية وكذا الحفاظ على سمعتها في المجتمع ولتتمكن المؤسسة من تحقيق هذا الهدف يجب عليها الالتزام بنظام مراجعة فعال والذي كلما زادت فعاليته زاد الدور الكبير الذي يلعبه حتى تتمكن هذه الأخيرة تحديد نقاط القوة والضعف في عملية تسييرها واكتشاف الإختلالات ومعالجتها بإتباع الإجراءات اللازمة للوصول إلى أداء أحسن وأكثر فعالية.

تمهيد:

بعد العرض النظري الذي تم التطرق إليه من خلال الفصلين والتعرف على مختلف جوانب البحث من خلال تحديد الإطار النظري للمراجعة الداخلية وعرض مختلف المفاهيم الأساسية، وكذلك إظهار كيفية مساهمتها في تحسين الأداء، حاولنا إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وذلك من خلال القيام بدراسة تطبيقية في مجمع عبيدي محمد فرع المصبرات عن طريق إجراء مقابلات مع مسؤول قسم المحاسبة والمالية لهذا الفرع.

وفي سبيل ذلك ارتأينا تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية والمتمثلة في:

- المبحث الأول: تقديم عام لمجمع عبيدي؛
- المبحث الثاني: واقع المراجعة في مجمع عبيدي؛
- المبحث الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء في مجمع عبيدي.

المبحث الأول : تقديم عام لمجمع عبيدي

يحتل مجمع عبيدي مركزا هاما في مجال إنتاج المواد الغذائية والمصبرات بمختلف أنواعها (الطماطم والهريسة والمرابي) بالإضافة إلى مادة الفرينة للمخابز والقمح الصلب والنخالة وإنتاج مواد التغليف وتقديم الدعم بالأسمدة للفلاحين المتعاقدين معه وهي عملية ذات طابع تنموي اقتصادي لصالح الفلاح والمجمع والاقتصاد الوطني بصفة عامة، إذ يعتبر المجمع من أحد الرواد في إنتاج هذه المنتجات على مستوى السوق الجزائرية، وبهذا فإننا نعلم خلال هذا المبحث إلى إلقاء الضوء على النقاط التالية:

- نشأة وتطور المجمع؛
- أهداف المجمع؛
- الهيكل التنظيمي للمجمع وفروعه.

المطلب الأول: نشأة مجمع عبيدي وتطوره

سنتطرق في هذا المطلب إلى نشأة المجمع وأهم مراحل تطوره.

أولا: نشأة مجمع عبيدي

تم إنشاء مجمع عبيدي لصناعة المواد الغذائية والمصبرات وإنتاج مواد التغليف والتعبئة في سنة 2002، وفقا للمرسوم الوزاري للإصلاح الهيكلي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية ، التي أطرت تحويلات على هيكل المؤسسات مكنت المجمع من المشاركة في العمليات الصناعية والتجارية المرتبطة بهدفها الاقتصادي والتنموي والاجتماعي.

- تسمية المؤسسة: مجمع عبيدي محمد؛
- موقع المؤسسة: يقع مجمع عبيدي محمد في الشمال الشرقي لولاية قالمة، طريق سدراته، بلدية بلخير؛
- رأس مال المؤسسة: قدر رأس مال المؤسسة في بدايتها بـ 124140000.00 دج، وقد استمر هذا الرقم في التطور مع تطور نشاطها ، وزيادة إنتاجها، كما سيرد فيما بعد.

ثانيا: تطور مجمع عبيدي

كما ذكرنا سالفا فإن المجمع تم إنشائه في أبريل 2002، وقد ارتكز في البداية على المطاحن لإنتاج مادة الفرينة فقط، وفي جوان 2006 بدأ المجمع في التوسع، حيث تم إنشاء وحدة إنتاج مواد التغليف والتعبئة الخاصة بالقمح ومشتقاته وهذا في فكرة تطبيق إستراتيجية التكامل الأفقي، وكذا بعض الطلبات الخارجية حول جميع المنتجات التي تتطلب هذا النوع من المواد.

في بداية سنة 2009 قام المجمع بالتوسيع في المطاحن حيث تم إنشاء فرع لإنتاج القمح الصلب، وفي أبريل سنة 2009 تم إنشاء فرعين جديدين: فرع نقل البضائع على كل المسافات وفرع محطة التزويد بالوقود، وفي سنة 2011 افتتح المجمع فرع جديد (ZIMBA) للمصبرات الغذائية.

هذا وقد عرف هذا الفرع المتعلق بإنتاج المصبرات خسائر في موسمه الأول بسبب أخطاء في عملية الإنتاج إلا أنه عاد في الموسم الثاني وحقق زيادة في الإنتاج والمبيعات قدرت بـ 18%.

المطلب الثاني : أهداف مجمع عبيدي

يطمح مجمع عبيدي إلى أن يكون رائدا في إنتاج المصبرات الغذائية والمنتجات المشابهة في السوق المحلي، والوصول إلى المستوى الدولي، وذلك من خلال السعي إلى تحقيق الأهداف التالية* :

- توسيع تشكيلة منتجاته وتقديم منتجات منافسة من حيث الجودة والسعر؛
- منافسة السوق الخارجي وخاصة الإفريقي؛
- توسيع إطار الشراكة مع المؤسسات الأجنبية؛
- التركيز على الاستفادة من البحث العلمي والتعاون مع مراكز البحوث الأجنبية؛
- رفع الإنتاجية والعمل على تحسين الإنتاجية؛
- العمل على تحقيق الاكتفاء الذاتي على المستوى المحلي؛
- مساهمة في التنمية الزراعية المحلية من خلال دعم الفلاحين من خلال جميع الميادين والأسمدة وذلك بعقود شراء كل المحاصيل؛
- خلق مناصب شغل جديدة من خلال إنشاء فروع جديدة؛

* معلومات من المجمع بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمجمع

- الحد من حجم الواردات في مجال المنتجات الغذائية، وذلك من خلال توسيع حجم الاستثمارات وترقيتها، إذ يغطي حاليا نسبة 30% من السوق المحلية ويعمل على أن تصل هذه النسبة إلى 50% خلال سنة 2015.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمجمع عبيدي وفروعه

أولا. الهيكل التنظيمي للمجمع:

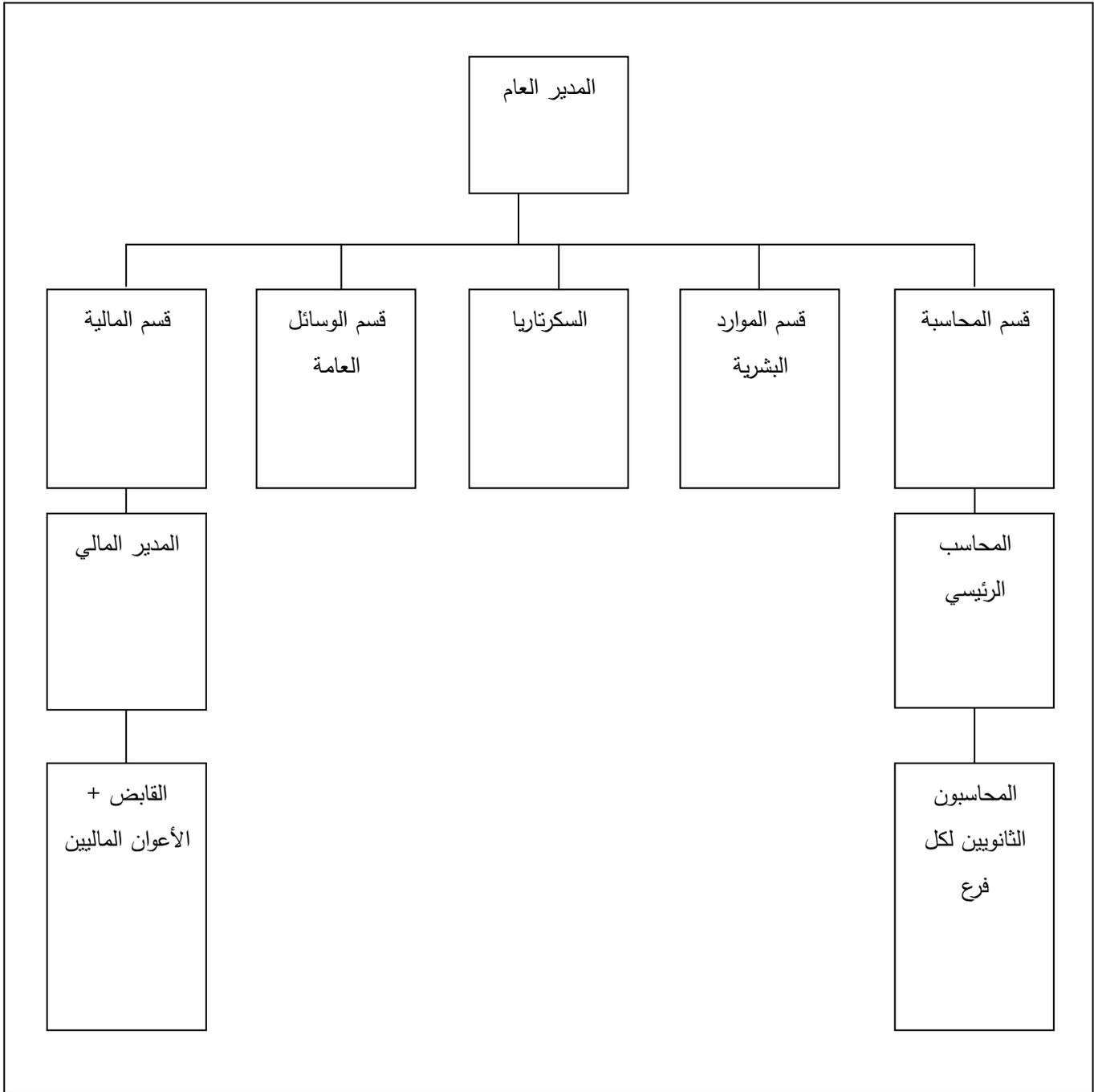
يتكون الهيكل التنظيمي لمجمع عبيدي من*:

- الإدارة المركزية: وتمثل في مكتب المدير العام الذي يمثل صاحب المشروع وصاحب رأس المال؛
- السكرتاريا: تحفظ أرشيف المديرية وتسجل كل الصادرات والواردات وما يخص تنظيم المواعيد والاجتماعات؛
- قسم المحاسبة: ويتم على مستواها كل العمليات المتعلقة بالمحاسبة، إعداد الميزانية، وإعداد جدول حسابات النتائج، وينقسم إلى فرعين:
 - ✓ فرع الخزينة: يقوم بتسجيل مختلف المدفوعات والمقبوضات السنوية لإعداد الميزانية الختامية.
 - ✓ فرع المحاسبة العامة: يقوم بتسجيل مختلف العمليات اليومية التي تجرى في المجمع وإعداد تقرير يومي يرفع إلى المدير العام؛
- قسم المالية: يهتم بالجانب المالي المتعلق بإعداد التقارير السنوية والدورية عن الوضعية المالية وكذا متابعة القروض والشيكات والحسابات البنكية للزبائن والموردين؛
- قسم الموارد البشرية: يهتم بشؤون العمال الاجتماعية والمهنية في ما يخص الأجور وملفات العمل وعمليات التأمين لدى الصندوق الوطني؛
- قسم الوسائل العامة: عبارة عن مكتب صغير يقوم بالإشراف على تسيير الوسائل الضرورية المستخدمة في الإدارة (الأقلام، الأوراق، قطع الغيار... الخ).

والشكل التالي يوضح الهيكل العام للإدارة المركزية في المجمع:

شكل رقم (1,3): الهيكل التنظيمي العام للإدارة المركزية.

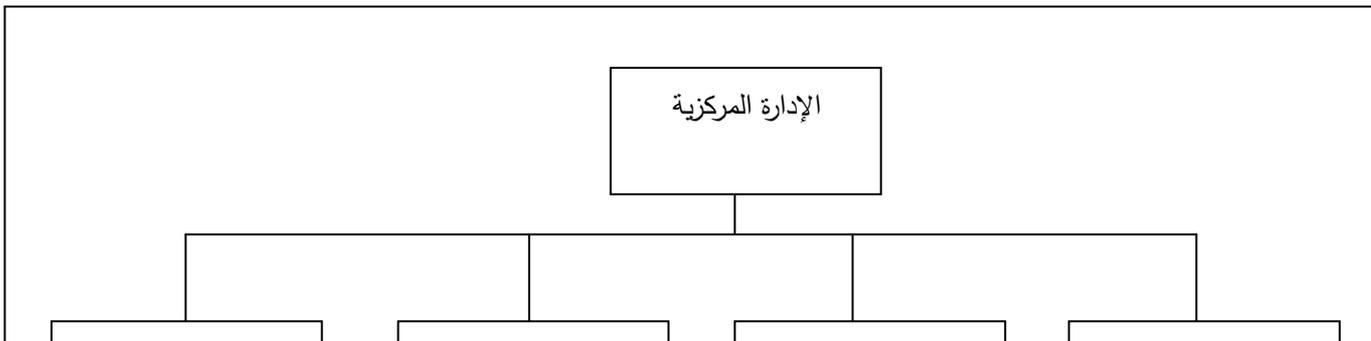
* Fiche technique , group ABIDI



المصدر : معلومات من مجمع عبيدي بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمجمع.

كما أن للمجمع أربعة فروع نتيجة توسعه عبر المراحل، والشكل الموالي يوضح ذلك :

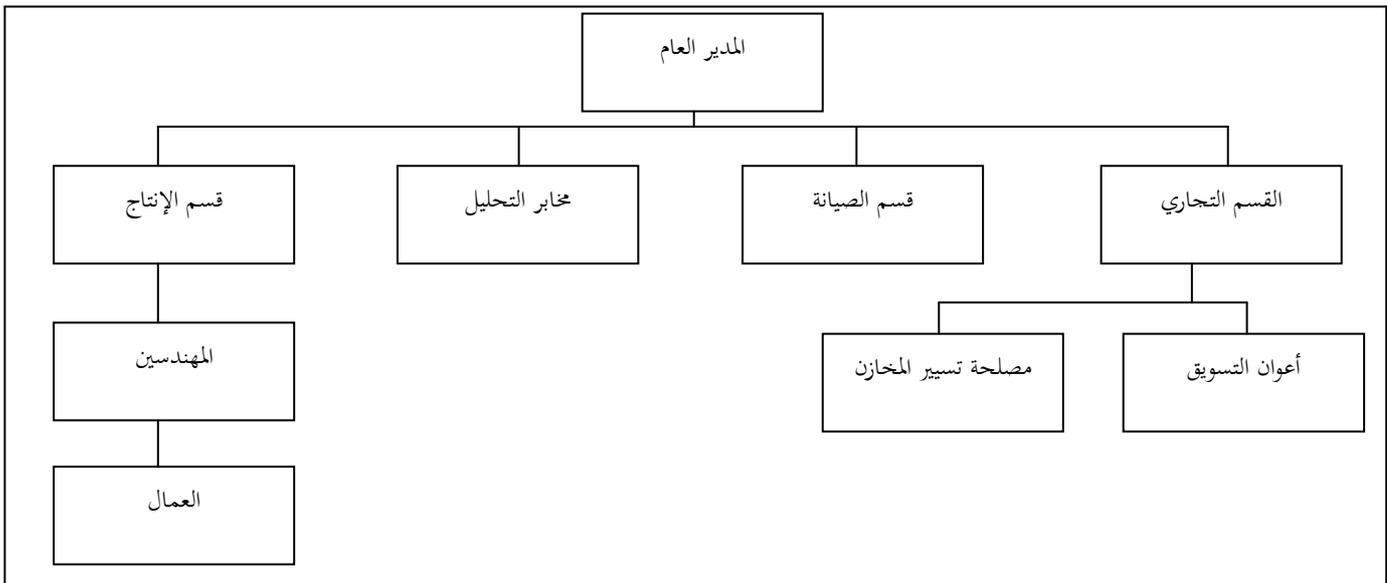
شكل رقم (2,3): رسم تخطيطي يبين فروع المجمع .



المصدر : معلومات من مجمع عبيدي بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمجمع.

من الشكل (2,3) نجد أن المجمع يتشكل من أربعة فروع تتمثل في:

- فرع المطاحن "MINOTERIE" : وهو أكبر فرع في المجمع متواجد في ولاية قلمة ويعتبر المشروع الأهم في المجمع نظرا لرقم أعماله الكبير، وكذا اعتبار أن المادة المنتجة ذات استهلاك واسع، برأس مال يقدر بـ 446.991.592.00 دج، لها هيكل تنظيمي بسيط، كما يوضحه الشكل التالي:
شكل رقم(3,3): الهيكل التنظيمي لإدارة فرع المطاحن



المصدر: معلومات من مجمع عبيدي بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمجمع.

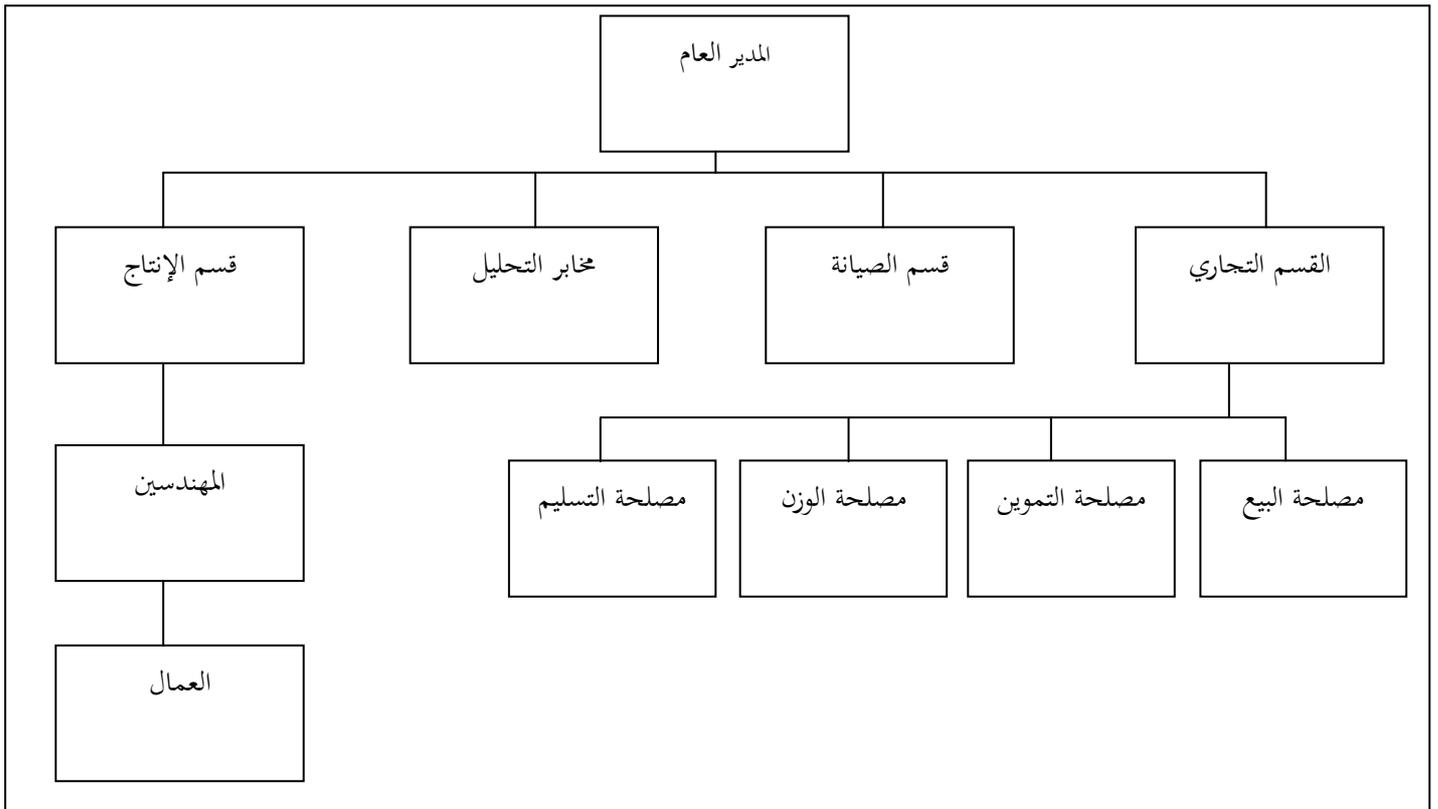
- فرع صناعة مواد التغليف "SAC AGROSATI" : يقع في نفس مستوى المركب وله قدرة إنتاجية كبيرة، حيث كانت فكرة إنشائه كتكامل أفقي مع فرع المطاحن وإمداده بمواد التغليف الضرورية للمنتجات

(الفرينة والنخالة)، بعد تمويل المشروع وزيادة رأس ماله أصبح قطبا في هذا المجال على المستوى الوطني برأس مال قدر بـ 178.826.335.00 دج.

- فرع محطة الوقود "STATION" : يقع على مستوى الطريق الوطني رقم 05 الرابط بين قالمة وسدراته حيث يقدم كل أنواع وقود السيارات وخدمات التشحيم والصيانة وغسل السيارات برأس مال قدر بـ 10.000.000 دج .

- فرع المصبرات "CONSERVERIE" : نشير أن هذا الفرع هو آخر استثمار وقد تطلب شراكة مع الصين وتركيا لتزكيه برأس مال كبير قدر بـ 100.000.000 دج ، حيث يوظف أكثر من 160 عاملا من بينهم 80% إطارات في كل التخصصات الميكانيكية، مخابر التحليل، مكتب التسويق والتجارة، ويمكننا توضيح هيكلها التنظيمي من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (3,4): الهيكل التنظيمي لإدارة فرع المصبرات



المصدر: معلومات من مجمع عبيدي بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمجمع.

كما أن لكل فرع من المجمع مكاتب خاصة به مسؤولة عن المهام الإدارية وتمثل في:

- القسم التجاري: يقوم بالإشراف على متابعة الأعمال التجارية ومراقبتها من أجل تحقيق الأهداف المسطرة وينقسم إلى:
 - ✓ مصلحة البيع: تهتم ببيع المنتج النهائي (الفرينة، السميد) من خلال القنوات التسويقية، كما أنها تقوم بإعداد الفواتير وتحويل نسخ منها إلى قسم المحاسبة والمالي؛
 - ✓ مصلحة التموين: تتكفل بتسيير المخزون؛
 - ✓ مصلحة الوزن: يتم على مستواها تدوين محاضر بأوزان المواد الأولية الداخلة، والمنتجات النهائية؛
 - ✓ مصلحة التسليم: تتكفل بتسليم المنتجات المباعة.
- قسم الصيانة: يقوم بتزويد المؤسسة بكل ما تحتاج إليه من مواد وقطع غيار.
- قسم الإنتاج: يعمل على توفير مختلف الظروف المناسبة لتسريع سيرورة الإنتاج، ويتكون من:
 - ✓ المهندسين: لهم مهام مراقبة آلات الطحن وإصلاحها إن وجد عطل مع إعداد تقارير دورية في حال التعديلات والتوسعات الجديدة للفرع؛
 - ✓ العمال: يقومون بالأعمال اليومية على مستوى الأشغال.
- مخابر التحليل: إجراء الدراسات والتحليل على المنتجات النهائية ومدى مطابقتها للمعايير اللازمة.

المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية في مجمع عبيدي (فرع المصبرات)

سنحاول التطرق في هذا المبحث إلى منهجية عملية المراجعة الداخلية في مجمع عبيدي وكيفية القيام بهذه العملية، حيث في المطلب الأول سنتطرق إلى تقديم المراجعة الداخلية في المجمع وفي المطلب الثاني سنتناول مراجعة دورة المدفوعات، أما مراجعة دورة المقبوضات سنقوم بدراستها في المطلب الثالث.

المطلب الأول: تقديم المراجعة الداخلية في مجمع عبيدي(المسار، التقارير)

لدراسة منهجية المراجعة في مجمع عبيدي قمنا بإجراء مقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة ومن خلال المعلومات المقدمة استطعنا رسم مسار العملية والتي تمر انطلاقاً من تخطيط برنامج مراجعة تليه عدة مراحل أخرى تشمل كل الوظائف الموجودة بالمجمع، كما يلي*:

أولاً: التخطيط الأولي لعملية المراجعة الداخلية في المجمع (البرنامج المسطر): تنعقد جلسة مفتوحة مع رئيس العمل (المصلحة) يتم من خلالها مناقشة المحاور الرئيسية المتعلقة بالتحضير والتخطيط الجيد لهذه المهمة من أجل تحديد أولويات مهمة المراجعة وأبرز أهدافها بالتوافق مع أهداف المجمع، اعتماداً على مجموعة من الأسس نذكرها كالاتي:

- قيام الإدارة العليا ومجلس الإدارة بتزويد المسؤول عن عملية المراجعة الداخلية برؤية واضحة عن اهتماماتهم، والتي سيتم أخذها بعين الاعتبار أثناء وضع الخطة؛
- تحديد فترات المراجعة بصفة أسبوعية، شهرية، سنوية حسب طبيعة النشاط وحسب الحاجة؛
- تحديد الأنشطة الخاضعة للمراجعة الداخلية؛
- تحديد مسؤوليات وصلاحيات الموظفين المختصين بعملية المراجعة الداخلية؛
- الحصول على معلومات حول النشاطات التي تخضع للمراجعة، وهذه المعلومات تشمل على تقارير المراجعة السابقة، معلومات الميزانية، جدول حسابات النتائج، الميزانيات التقديرية، المعلومات التشغيلية؛
- تحديد التاريخ المتوقع لإنهاء عملية المراجعة وتسليم التقرير.

ثانياً. تنفيذ المهمة: تمر عملية تنفيذ المهمة بالخطوات التالية:

* بناء على المعلومات المقدمة من طرف مسؤول قسم المحاسبة في مجمع عبيدي.

1. الفحص الميداني: في هذه الخطوة يشرع المسؤول عن عملية المراجعة في المجمع مع رؤساء الأقسام المعنية بعملية المراجعة، حيث يقوم بشرح المهمة من خلال مراجعة الوثائق التنظيمية التي تتم مراجعتها بدورها من طرف رؤساء هذه الأقسام قبل تسليمها إليه مما يوفر مصداقية أكبر من خلال تكرار عملية المراجعة، وكذا قيام هذا الأخير بالملاحظة البصرية والمحاورة عن طريق النزول إلى الميدان والفحص الآني لمختلف النشاطات، سواء المالية بالتحديد من التزام الموظفين بالإجراءات القانونية في تعاملاتهم، وكذا مقارنة البضائع أو المنتجات الموجودة في المخازن مع ما هو مسجل.

وكذا النشاطات التشغيلية منها من خلال مراقبة الغيابات والمجهودات المبذولة من طرف العمال لتنفيذ مهامهم بأحسن جودة وأكمل وجه. أما بالنسبة لجانب الصيانة والآلات فتتم هذه العملية من خلال أشخاص مختصين في هذا المجال، ويعتمد في مراجعة هذا الجانب على التقارير المرسله من طرف مصلحة الموارد البشرية.

2. تدوين الملاحظات المكتشفة: بعد كل مرحلة من برنامج المهمة، يتم وضع خلاصة جزئية من طرف المراجع الداخلي تتضمن مظاهر القصور الحاصل في مختلف الأقسام المعنية بعملية المراجعة الداخلية.

ثالثا. إعداد التقرير: بعد الإنتهاء من الدراسة الميدانية وتدوين الملاحظات المكتشفة يقوم المراجع الداخلي بإعداد التقرير النهائي والذي يعتبر خلاصة جهده، حيث يوجه التقرير مباشرة إلى الرئيس المدير العام للمجمع الذي يقوم بدراسته ويتخذ الإجراءات التصحيحية اللازمة إذا تتطلب الأمر ذلك، هنا يقوم المراجع الداخلي بمتابعة تنفيذ الإجراءات التي اقترحها الرئيس المدير العام إنطلاقا من التوصيات المقدمة من طرفه ولهذا التقرير معايير وشروط نذكر منها*:

- يجب أن يشمل على كل المعلومات المتعلقة بالمراجعة؛
- يجب أن يحتوي التقرير على وصايا وتحسينات للنشاط الخاضع للمراجعة؛
- يجب أن يكون التقرير موضوعي، واضح، مختصر وفي الوقت المناسب؛
- يتحمل الرئيس المدير العام وحده مسؤولية عدم الأخذ بعين الاعتبار ملاحظات المراجع الداخلي وعدم تطبيقها؛

* بناء على المعلومات المقدمة من طرف مسؤول قسم المحاسبة في مجمع عبيدي

- للمراجع الداخلي الحرية في تدوين الصعوبات والعراقيل التي واجهها أثناء إعداد التقرير؛
 - يجب أن يكون التقرير في شكله المتفق عليه مثل: العنوان، المقدمة، أهداف المهمة، وسائل وآليات العمل، الملاحظات، التوصيات والنتيجة النهائية (أنظر الملحق رقم 01).
- وهناك ما يسمى أيضا بالتقارير الاستثنائية: خلال السنة يمكن للرئيس المدير العام للمجمع بأن يأمر المراجع بإعداد تقرير حول عمليات غير موجودة ضمن التخطيط الأولي لعملية المراجعة، وهنا يكون المراجع أمام مهمة استثنائية يقوم بها.

المطلب الثاني: واقع المراجعة الداخلية لدورة المدفوعات في مجمع عبيدي

لعرض واقع المراجعة الداخلية للمجمع سنحاول عرض مراجعة دورة المدفوعات

أولاً.مراجعة دورة المشتريات:

تشمل دائرة الحيازة والمدفوعات القرارات والعمليات التشغيلية الضرورية للحصول على البضائع والخدمات لتنفيذ الأعمال، وتبدأ عادة الدائرة بإصدار وصل الطلب (أنظر الملحق رقم 02) من الموظف المرخص له القيام بذلك حتى يتم توفير البضائع والخدمات التي تحتاج الشركة إليها، وتنتهي بدفع مقابل هذه المنافع التي تم استلامها وسنقوم بعرض سيرورة هذه العملية في مجمع عبيدي كالآتي:

حسب احتياجات المجمع يقوم المدير بطلب المواد الأولية (الطماطم، الفلفل، الفواكه...) من الموردين ويقوم بتسجيل هذه المعلومات في دفتر الطلبات:

- تاريخ الطلبية؛
- الكمية المطلوبة؛
- تاريخ المتوقع للاستلام.

عند وصول البضاعة يقوم أمين المخزن بمراقبة الكميات التي وصلت مع وصل الإرسال(أنظر الملحق رقم 03) وإذن المرور وهذا للتأكد من مواصفات السلعة، ثم يبدأ بالتفريغ داخل أحواض مخصصة وإعداد وصل إستلام (أنظر الملحق رقم 04) مرقم من ثلاث نسخ:

- النسخة الأولى تلحق بإذن المرور وترسل إلى مصلحة المحاسبة المادية؛
- النسخة الثانية تلحق بالفاتورة وترسل إلى مصلحة المحاسبة المالية وترتب في ملف الموردين؛
- النسخة الثالثة يحتفظ بها أمين المخزن.

أما فيما يخص المشتريات من المواد واللوازم فإن إجراءات الشراء تتم على نحو التالي:

1. المصلحة المستعملة: تقوم هذه المصلحة بإعداد طلب شراء داخلي من نسخة واحدة تبين فيه كمية ونوعية المواد ويرسلها لمديرية المالية للمصادقة؛

2. مصلحة المحاسبة: تقوم مصلحة المحاسبة بالتأكد من توفر السيولة ثم يوقع مدير المالية على الطلب الداخلي ويرسله إلى مصلحة التموين؛

3. مصلحة التموين: يقوم رئيس مصلحة التموين على ضوء المعلومات المدونة في طلب الشراء الداخلي بإعداد طلب مواد من ثلاث نسخ:

- النسخة الأولى ترسل إلى المورد؛
- النسخة الثانية ترسل إلى مصلحة الاستلام وترتب رقميا في انتظار وصول البضاعة؛
- النسخة الثالثة مصحوبة بطلب الشراء يحتفظ بها.

عند وصول البضاعة مصحوبة بوصول الإرسال يقوم رئيس مصلحة المخازن بمقارنة وصل الإرسال وطلب البضاعة والتأكد من مطابقة البضاعة للمواصفات والتحقق من الكميات:

- تصوير نسخة من وصل الإرسال وترتيبها ترتيبا رقميا ويحتفظ بها؛
- إعداد وصل دخول من نسختين، الأولى يحتفظ بها والثانية يرسلها إلى مصلحة المحاسبة المادية؛
- يرسل طلب البضاعة ونسخة من وصل الإرسال إلى مصلحة المحاسبة المالية؛
- عند وصول الفاتورة (أنظر الملحق رقم 05) يقوم المحاسب بمقارنتها بطلب البضاعة ووصول الإرسال، ويقوم بإعداد شيك باسم المورد وتسجيل العملية في دفتر المشتريات والمصروفات ويرتبها ترتيبا رقميا، ولمعرفة فعالية هذه العملية سنحاول عرض مجموعة من الأسئلة لمعرفة مدى أهميتها بالنسبة للمؤسسة للكشف عن الأخطاء وتصحيحها وكذا مدى مطابقتها للمعايير الموضوعية سابقا.

جدول رقم (3،1): استقصاءات المراجعة الداخلية: مشتريات/ موردين

هل مخطر الخطأ ضعيف؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل هذه الرقابة موجودة؟	المراجعة الداخلية المحاسبية
نعم	نعم	نعم	1. مقارنة البضائع المستلمة كما ونوعاً من طرف مصلحة الاستلام مع تلك التي تظهر في طلب البضاعة.
لا	نعم	نعم	2. مراقبة فروقات الجرد للمخزون.
نعم	نعم	نعم	3. المراقبة الحسائية للفواتير.
نعم	نعم	نعم	4. المقارنة بين الفاتورة وطلب البضاعة ووصول الاستلام
نعم	نعم	نعم	5. مراقبة القيد المحاسبي.
نعم	نعم	نعم	6. الرقابة أثناء التسجيل المحاسبي بأن الوثيقة ليست صورة طبق الأصل أو أن الفاتورة قد سجلت أو ألغيت بعد التسديد.
لا	نعم	نعم	7. مراقبة التسجيل في حساب المشتريات والموردين كل البضائع المستلمة والغير مفوترة.
نعم	نعم	نعم	8. مقارنة المبالغ المدفوعة والمبالغ المدونة في الفاتورة.
نعم	نعم	نعم	9. مراقبة الموردين المدينين.
نعم	نعم	نعم	10. مراقبة تصحيح الأخطاء

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في مجمع عبيدي

من خلال الإجابات المتحصل عليها في الجدول نلاحظ أن عملية المراجعة الداخلية لدورة المشتريات في مجمع عبيدي تتم طبقاً للإجراءات المحددة وأن مخطر الخطأ في هذه العمليات يعتبر ضعيف إلا فيما يخص مراقبة فروقات الجرد للمخزون والذي يحتمل وقوع أخطاء وكذا بالنسبة لمراقبة التسجيل في حساب المشتريات والموردين كل البضائع المستلمة والغير مفوترة حيث أن غياب الفواتير يمكن أن يؤدي إلى حدوث اختلالات.

أما الجدول رقم (2،3)، يبين مسار هذه العملية والمصلحة المسؤولة عن كل عملية

جدول رقم (2،3): شبكة تقسيم المهام: نظام المشتريات/ الموردون

المهام	مصلحة الشراء	مدير المالية	المدير	أمين المخزن	المحاسب المالي	رئيس مصلحة المحاسبة
1. إرسال طلب الشراء	X					
2. المصادقة على طلب الشراء					X	
3. إعداد طلب البضاعة	X					
4. الترخيص بطلب البضاعة			X			
5. إستلام البضاعة				X		
6. مقارنة طلب البضاعة بالفاتورة				X		
7. مقارنة وصل الدخول بالفاتورة				X		
8. القيد المحاسبي					X	
9. الرقابة المحاسبية						X
10. تأشيرة قابلة للتسديد		X				
11. التسجيل في دفتر يومية المشتريات					X	
12. التسجيل في حسابات الموردين					X	
13. مقارنة كشف المورد بالحسابات الفردية					X	
14. مقارنة ميزان المراجعة للموردين بالحسابات الجماعية					X	

X						15. تحضير الشيكات
			X	X		16. إمضاء الشيكات
X						17. إرسال الشيكات
			X			18. قبول الكمبيالة
	X					19. الدخول لتطبيق المحاسبة العامة
		X				20. متابعة المردودات

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في مجمع عبيدي.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن تقسيم المهام المتعلقة بالمراجعة الداخلية لدورة المشتريات في مجمع عبيدي يتم وفق طريقة مناسبة تساهم في زيادة نجاعة هذه العملية من خلال تطبيق مبدأ الكل يراقب والكل مراقب.

ثانياً.مراجعة دورة الأجور في المجمع:

تشمل هذه الدورة كل الإجراءات والمهام المتعلقة بمعالجة كل المعلومات الخاصة بشؤون الأفراد ونفقات أجورهم ورواتبهم المستحقة مقابل العمل المقدم للمجمع، معتمدة في ذلك على مجموعة من المستندات نذكرها كما يلي:

1. بطاقة الزمن: وهو مستند يوضح الوقت الذي بدأ فيه العامل العمل والوقت الذي انتهى فيه من العمل في كل يوم وعدد الساعات التي عملها.
2. بطاقة وقت الشغل: هو مستند يتم فيه توضيح الأعمال التي قام بها العامل بالمصنع خلال فترة محددة من الزمن، ويتم استخدام هذا الشكل عندما يقوم العامل بأعمال مختلفة أو بالعمل في ادارات مختلفة.
3. ملخص تقرير الأجر: مستند يتم استخراجها من الحاسب الآلي ويتم فيه تلخيص الأجر حسب الفترة الزمنية.
4. يومية الأجور: دفتر اليومية يتم فيه تسجيل الأجور ويتم عادة توضيح كل من إجمالي الأجر والمبالغ المحتجزة وصافي الأجرة.
5. كشف الأجور: هي وثيقة تلخص الأجر الشهري للعامل.

وتتم مراجعة الأجور في المجمع كما يلي:

- يقوم قسم الأجور بحساب صافي الأجرة والراتب على أساس التعليمات المتعلقة بالأجور والرواتب من ساعات العمل، الأجور القاعدية، العلاوات والتخفيضات من الدفعات الإجمالية والتي يتلقاها من قسم الموارد البشرية، إضافة إلى التقارير الدوام الفعلي للعمال والموظفين والذي يحدد عدد ساعات العمل أو الوحدات المنتجة كمعيار لحساب الأجور؛
- يرسل قسم الأجور تقريراً لقسم الذمم الدائنة حول إجمالي الأجور والرواتب مطروحا منه التخفيضات ومضافا إليها العلاوات لتحديد صافي الأجور والرواتب ليستخدم كأساس لإعداد سند قيد الأجور المستحقة؛
- يقوم قسم الأجور المستحقة بإعداد تقرير يحدد فيه الراتب والأجر الصافي وترسل إلى قسم الصندوق لتوقيعها ومراجعتها قبل توزيعها على الموظفين والعمال؛
- يقوم قسم الذمم المالية بإرسال نسخة من سند القيد إلى قسم الصندوق للتأكد من أن الأجور والرواتب المستحقة في هذا السند مطابقة للأجور المطلوب دفعها مع واقع التقرير المستلم من قسم الأجور، ويقوم قسم الصندوق بإعداد الشيكات وتقديمها للموظفين والعمال أو تحويل المبالغ المستحقة إلى الحسابات الجارية في البنك؛
- ترسل نسخة من سند القيد إلى قسم المحاسبة ليرحل القيد إلى دفتر الأستاذ والذي يجب أن يتوافق مع سند القيد الجمالي للأجور المستلم من قسم الذمم الدائنة مع سند القيد التفصيلي للأجور والرواتب المستلم من قسم الصندوق.

ومن خلال الجدول الموالي سنحاول التعرف على فعالية هذه العملية وهل هناك رقابة كما يلي:

جدول رقم (3.3): استقصاءات المراجعة الداخلية/ أجور

هل هذه الرقابة موجودة؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل مخطر الخطأ ضعيف	الرقابة الداخلية المحاسبية
نعم	نعم	نعم	1. مراجعة بطاقات التنقيط من طرف رئيس المصلحة
نعم	نعم	نعم	2. مقارنة قائمة العمال ببطاقات التنقيط
نعم	نعم	نعم	3. مراقبة إجراءات الدخول في تطبيقات الأجور
نعم	نعم	نعم	4. مراجعة كيفية حساب الأجور
نعم	نعم	نعم	5. مراجعة ساعات العمل المدفوعة مع تلك التي تظهر في بطاقات التنقيط
نعم	نعم	نعم	6. مقارنة عدد العمال بعدد كشوف الأجور
نعم	نعم	نعم	7. مقارنة كشوف الأجور بدفتر الأجور
نعم	نعم	نعم	8. مراجعة مجاميع دفاتر الأجور
نعم	نعم	نعم	9. مقارنة إجمالي الأجور المدون في دفتر الأجور وأساس حساب الأداءات الاجتماعية المدون في الإقرارات
نعم	نعم	نعم	10. مراقبة حساب الأعباء الملحقة التي تظهر في كشف الإقرارات والمدفوعات
نعم	نعم	نعم	11. مراقبة تصفية الحسابات القروض الممنوحة للعمال
نعم	نعم	نعم	12. الجرد الفجائي للصندوق وإعداد محاضر شهرية
نعم	نعم	نعم	13. مقارنة رصيد دفتر الصندوق مع الرصيد الظاهر في دفتر الأستاذ
نعم	نعم	نعم	14. مقارنة دفتر الأجور مع حسابات التكاليف

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في مجمع عبيدي

من خلال الإجابات المتحصل عليها في الجدول نلاحظ أن عملية المراجعة الداخلية لدورة الأجور في مجمع عبيدي تتم طبقاً للإجراءات المحددة وأن مخاطر الخطأ في هذه العمليات يعتبر ضعيف، حيث تتم هذه العملية اعتماداً على وثائق ووسائل تجعل نسبة الخطر أو الانحراف قريبة إلى الصفر.

جدول رقم (4,3): شبكة تقسيم المهام / نظام الأجور

المهام	مصلحة المستخدمين	المدير	المدير المالي	المحاسب المالي
1. مسك وتحديث الملفات الفردية للعمال	X			
2. إثبات دخول وخروج العمال		X		
3. تحديد مستوى الأجور		X		
4. الترخيص برفع الأجور		X		
5. إثبات ساعات العمل	X			
6. الترخيص بالتسبيقات على الأجور		X	X	
7. الترخيص بالعلاوات		X		
8. تحضير الأجور	X			
9. مراقبة حساب الأجور			X	
10. الإثبات النهائي للأجور قبل إعدادها		X	X	
11. تحضير الشيكات أو الأمر بالتحويل				X
12. إمضاء الشيكات		X	X	
13. تحضير كشف الأجور	X			

			X	14. التسجيل في دفتر يومية الأجور
			X	15. تحضير المقاربة البنكية للأجور
X				16. متابعة شيكات الأجور غير المحصلة
			X	17. توزيع كشف الأجر

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في مجمع عبيدي

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن تقسيم المهام المتعلقة بالمراجعة الداخلية لدورة الأجور في مجمع عبيدي يتم وفق طريقة مناسبة تساهم في زيادة فعالية هذه العملية من خلال تطبيق مبدأ توزيع الصلاحيات بطريقة تمكن من تحقيق الرقابة المتبادلة بين العاملين.

المطلب الثالث: واقع المراجعة الداخلية لدورة المقبوضات في مجمع عبيدي

إحتياجات الزبائن من المصبرات تكون بطلب شراء يقدم من طرفهم، حيث يقوم المسؤول عن مصلحة التجارة بالاتصال بأمين المخزن للتأكد من وجود البضاعة، كما يتأكد من وجود حصة باسم العميل لدى مصلحة الإستغلال، حيث يقوم رئيس مصلحة الاستغلال بإصدار أمر إلى مسير الحظيرة بإرسال الشاحنات إلى المخازن وتتم العملية بعد ذلك على النحو التالي:

- أمين المخزن يقوم بشحن البضاعة ووزنها؛
- أمين المخزن يقوم بتحرير إذن المرور من نسختين، النسخة الأولى ترسل إلى العميل مع البضاعة والثانية يحتفظ بها؛
- بعد ذلك يقوم أمين المخزن بتحضير وصل خروج من أربع نسخ:
 - ✓ النسخة الأولى ترسل إلى مصلحة المحاسبة المادية؛
 - ✓ النسخة الثانية ترسل إلى مصلحة التجارة؛
 - ✓ النسخة الثالثة ترسل إلى مصلحة المحاسبة المالية؛
 - ✓ النسخة الرابعة والنسخة الثانية من إذن المرور يحتفظ بهما.

- بعد انقضاء عشرة أيام على إرسال البضاعة يقوم رئيس مصلحة التجارة بتحضير فاتورة من ثلاث نسخ على ضوء المعلومات المدونة في وصل الخروج وتوزع الفواتير كآآي:
 - ✓ النسخة الأولى ترسل إلى العميل؛
 - ✓ النسخة الثانية يحتفظ بها؛
 - ✓ النسخة الثالثة ترسل إلى مصلحة المحاسبة المالية؛
- رئيس مصلحة المحاسبة المالية عند استلامه الفاتورة يقوم بمراقبة السعر والتأكد من توافقه مع السعر المدون في قائمة الأسعار ثم يقوم بتسجيل الفاتورة في دفتر المبيعات والعملاء ثم يرتبها في ملف العملاء ترتيباً رقمياً؛
- تحصيل قيم الفواتير يتم كل عشرة أيام حيث يقوم المحاسب عند استلامه الشيكات بإعداد حافظة الإيداع من نسختين وإرسالها إلى البنك ويحتفظ بنسخة بعد تأشير البنك ليسجلها في دفتر المقبوضات ثم يرتبها في ملفات البنك.

جدول رقم (3،5): استقصاءات المراجعة الداخلية: مبيعات/عملاء

هل هذه الرقابة موجودة؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل مخطر الخطأ ضعيف؟	الرقابة الداخلية المحاسبية
نعم	نعم	نعم	1. المراقبة الكمية والنوعية للسلع المرسله من طرف مصلحة الإرسال
نعم	نعم	نعم	2. المقاربة الكمية والنوعية للمردودات من طرف مصلحة الاستلام مع وصل المردودات
نعم	نعم	نعم	3. مراقبة فروقات الجرد للمخزونات
نعم	نعم	نعم	4. مقارنة الفاتورة مع وصل الإرسال وطلب البضاعة
نعم	نعم	نعم	5. مقارنة إذن المرور مع وصل التحويل
نعم	نعم	نعم	6. مراقبة وصولات الإرسال غير المفوترة
نعم	نعم	نعم	7. مراقبة الأسعار الوحدوية ومعدلات الرسوم على الفواتير
نعم	نعم	نعم	8. الرقابة الحسابية للفواتير
نعم	نعم	نعم	9. مراقبة القيد المحاسبي
نعم	نعم	نعم	10. مراقبة التسلسل الرقمي لوصولات الإرسال المفوترة
نعم	نعم	نعم	11. مراقبة التسلسل الرقمي للفواتير المسجلة في دفتر يومية المبيعات
نعم	نعم	نعم	12. مقارنة رصيد الحسابات الإجمالية للعملاء في دفتر الأستاذ مع رصيد ميزان المراجعة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في مجمع عبيدي.

من خلال الإجابات المتحصل عليها في الجدول نلاحظ أن عملية المراجعة الداخلية لدورة المبيعات في مجمع عبيدي تتم طبقاً للإجراءات المحددة وأن مخاطر الخطأ في هذه العمليات يعتبر ضعيف، حيث تتم مراجعة جميع الوثائق المتعلقة بالعملية بصفة منتظمة مما يقلل نسبة الخطأ.

جدول رقم (6،3): شبكة تقسيم المهام نظام المبيعات/العملاء

المهام	مصلحة التجارة	المدير	أمين المخزن	المحاسب	المدير المالي
1. إمساك الطلبية	X				
2. اختبار ملاءة العميل وقدرته على التسديد					X
3. الترخيص بإرسال البضاعة		X			
4. الموافقة على شروط التسديد		X			
5. تقليب البضاعة المعدة للإرسال			X		
6. إعداد الفاتورة	X				
7. مقارنة طلب البضاعة بالفاتورة	X				
8. مقارنة وصل الإرسال بالفاتورة	X				
9. إعداد القيد المحاسبي				X	
10. مراقبة القيد المحاسبي					X
11. التسجيل في دفتر يومية المبيعات				X	
12. التسجيل في حسابات العملاء				X	
13. إعداد ميزان مراجعة العملاء				X	
14. مقارنة حساب المراجعة مع حساب العملاء				X	
15. إعداد كشف العملاء				X	

	X				16. مقارنة الكشوف بالحسابات
				X	17. إرسال فاتورة المردودات
	X				18. مقارنة ميزان مراجعة العملاء بالحسابات الفردية للعملاء
	X				19. إرسال الاحتياجات للعملاء
	X				20. إستغلال الأجوبة
			X		21. إعطاء الأمر بتمديد فترة التسديد
			X		22. الموافقة على الخصم

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في مجمع عبيدي.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن تقسيم المهام المتعلقة بالمراجعة الداخلية لدورة المبيعات في مجمع عبيدي يتم وفق طريقة مناسبة تساهم في زيادة فعالية هذه العملية من خلال تطبيق مبدأ توزيع الصلاحيات بطريقة تمكن من تحقيق الرقابة المتبادلة بين العاملين.

المبحث الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء في مجمع عبيدي

في هذا المبحث سنقوم بعرض الوظائف الرئيسية في المجمع باستخدام مجموعة من النسب اعتمادا على المعلومات المعطاة لنا من قبل مسؤول قسم المحاسبة، كما سنحاول تحديد علاقة المراجعة الداخلية في المجمع مع الأداء كما يلي:

المطلب الأول: واقع الأداء في مجمع عبيدي

سنحاول تحليل أداء وظائف المجمع باستخدام نسب أداء الأنشطة الوظيفية، وتستخدم هذه النسب للحكم على درجة قوة المجمع داخليا ومدى تحقيق الوظائف لأداء جيد، والمعيار المعتمد عليه لتفسير النسب التي يتم حسابها هو الأساس التاريخي وذلك خلال فترة الدراسة من (2013 إلى 2015).

أولا: أداء وظيفة التسويق

ندرس أداء هذه الوظيفة من خلال حساب المعدلات كما بينها الجدول التالي:

جدول رقم(7.3): نسب أداء وظيفة التسويق

2015	2014	2013	طريقة احتساب النسبة	بيان النسبة
38.12	39.33	33.83	المبيعات/تكاليف التسويق	كفاءة تكاليف التسويق
80 328 935	83 254 718	75 126 785	المبيعات/عدد رجال البيع	فعالية رجال البيع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات الداخلية للمجمع.

تتمثل نسبة كفاءة التسويق في تكاليف التسويق التي أنفقتها المؤسسة من أجل تحقيق أكبر مبيعات، ونلاحظ من خلال الجدول انخفاض النسبة في سنة 2013 والتي قدرت 33.83 وهذا ما يفسر زيادة اهتمام المؤسسة بالجانب التسويقي من أجل التعريف بمنتجاتها واكتساحها للأسواق، وفي سنة 2014 ارتفعت لتبلغ 39.33 أما في سنة 2015 انخفضت هذه النسبة إلى 38.12 ويفسر ذلك بارتفاع تكاليف التسويق.

أما بالنسبة لفعالية البيع لكل رجل بيع فهي تزداد من سنة إلى أخرى حيث كانت فعالية البيع للرجل الواحد في سنة 2013 تقدر بـ75 126 785، وفي سنة 2014 زادت لتبلغ 83 254 718، لتتخف بشكل طفيف في سنة 2015 حيث وصلت إلى 80 328 935، وهذا ما نتج عنه زيادة في المبيعات.

ثانياً. أداء الوظيفة المالية:

نقوم بدراسة أداء هذه الوظيفة من خلال حساب النسب التالية:

الجدول رقم(3،8): نسب أداء الوظيفة المالية

2015	2014	2013	طريقة احتساب النسبة	بيان النسبة
0.20	0.21	(0.46)	صافي الربح قبل الضريبة/إجمالي الاستثمار	معدل العائد على الاستثمار
0.48	0.49	(7.003)	صافي الربح قبل الضريبة/حقوق الملكية	معدل العائد على حقوق الملكية
0.163	0.164	(0.23)	صافي الربح قبل الضريبة/المبيعات	الربحية
0.31	0.32	0.48	صافي المبيعات/مجموع الأصول	معدل دوران الأصول
0.48	0.49	(7.003)	النتيجة الصافية/الأموال الخاصة	المردودية المالية
0.21	0.21	(0.39)	نتيجة الاستغلال/ رأس المال المستثمر	المردودية الاقتصادية
15 872 922	25 505 561	(105 794 549)	(المخزون+ العملاء)- الموردون	احتياج رأس المال العامل

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في مجمع عبيدي.

من الجدول أعلاه نلاحظ انخفاض في معدل العائد على الاستثمار، حيث بلغ سنة 2013 معدل (0.46) وذلك راجع إلى كون صافي الربح قبل الضريبة سالب، ليرتفع سنة 2014 و 2015 إلى 0.21 و 0.20 على التوالي، وذلك نتيجة الزيادة في صافي الربح قبل الضريبة.

معدل العائد على حقوق الملكية كان سالب سنة 2013 حيث بلغ (7.003) وذلك راجع لكون صافي الربح قبل الضريبة سالب، أما في سنة 2014 ارتفع معدل العائد ليصبح 0,49 وذلك بسبب الزيادة في صافي الربح قبل الضريبة وفي سنة 2015 بقي المعدل ثابت تقريبا حيث بلغ 0.48.

نلاحظ من خلال الجدول أن الربحية ارتفعت بعد أن كانت سالبة سنة 2013 وذلك راجع لكون صافي الربح سالب حيث بلغ (0.23) ليصبح سنة 2014 0.164 ويرجع ذلك للزيادة في صافي الربح، وفي السنة الموالية بقيت النسبة ثابتة تقريبا حيث بلغت 0.163.

معدل دوران الأصول الذي يعكس كفاءة الإدارة في استخدام الأصول والاستثمارات حيث بلغ سنة 2013 0.48 لينخفض سنتي 2014 و 2015 حيث بلغ 0.32 و 0.31 على التوالي حيث يرجع السبب الرئيسي في انخفاض هذا المعدل إلى الزيادة في مجموع الأصول من سنة إلى أخرى.

المردودية المالية كانت سالبة سنة 2013 لترتفع سنة 2014 لتبلغ 0.49 ويرجع ذلك لكون النتيجة الصافية كانت خسارة سنة 2013 لتصبح موجبة سنة 2014، وفي سنة 2015 بقيت المردودية المالية ثابتة تقريبا، أما المردودية الاقتصادية فقد كانت سالبة كذلك سنة 2013 حيث بلغت (0.39) لتصبح سنة 2014 0.21 وذلك راجع لنتيجة الاستغلال التي كانت خسارة سنة 2013، أما سنة 2015 فقد بقيت المردودية الاقتصادية ثابتة. كما أن احتياج رأس المال العامل كان سنة 2013 (105 794 549) ليلغ سنة 2014 و 2015: 25 505 561 و 15 872 922 على التوالي.

ثالثاً. أداء وظيفة الموارد البشرية:

ندرس أداء هذه الوظيفة باحتساب النسب المئوية:

الجدول رقم (9،3): نسب أداء وظيفة الموارد البشرية

2015	2014	2013	طريقة احتساب النسبة	بيان النسبة
2 753 267	2 869 396.37	673 760.73	قيمة الإنتاج/عدد الأفراد	فعالية الأفراد
52 579.76	54 797.5	12 866.95	قيمة الإنتاج/ساعات العمل	فعالية ساعات العمل
18.97	20.23	4.97	قيمة الإنتاج/الأجور	فعالية الأجور
0	0	0	إجمالي قيمة الحوافز/عدد العاملين	معدل نصيب الفرد من الحوافز

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في مجمع عبيدي.

من الجدول نلاحظ أن فعالية الفرد تزداد من سنة إلى أخرى وقدرت سنة 2013 بـ 673 760.73 ، وزادت في سنة 2014 لتصل إلى 2 869 396.37، أما في سنة 2015 فقد كان هناك نقص طفيف في فعالية الأفراد حيث بلغت 2 753 267 .

وفيما يخص فعالية ساعات العمل فهي تحقق فعالية جيدة لزيادة متتالية من سنة إلى أخرى وتظهر هذه الفعالية من خلال الزيادة في الإنتاج، حيث قدرت في سنة 2013 بـ 12 866.95، وفي 2014 وصلت إلى 54 797.5، أما في سنة 2015 انخفضت قليلاً لتصبح 52 579.76.

أما بالنسبة لفعالية الأجور فقد كانت متذبذبة من 4.97 سنة 2013 إلى 20.23 سنة 2014 لتتخفف في سنة 2015 إلى 18.97.

ونتيجة لغياب سياسة تقديم الحوافز كان معدل نصيب الفرد معدوم

رابعاً. أداء وظيفة الإنتاج:

لدراسة أداء وظيفة الإنتاج نقوم بدراسة المعدلات التالية:

الجدول رقم (3،10): نسب أداء وظيفة الإنتاج

2015	2014	2013	طريقة احتساب المعدل	بيان المعدل
1.61	1.63	2.19	قيمة الإنتاج/رأس المال المستثمر	فعالية استثمار الدينار
0	0	0	إجمالي ساعات التوقف/ساعات عمل الآلات	نسبة العطل
5.52	5.35	3.71	قيمة الإنتاج/قيمة الآلات المستخدمة	فعالية الآلات

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في مجمع عبيدي.

من الجدول نلاحظ أن فعالية استثمار الدينار في تناقص، حيث وصلت سنة 2013 إلى 2.19، وفي سنة 2014 بـ 1.63، أما في سنة 2015 فقدرت بـ 1.61، وذلك راجع للزيادة في رأس المال المستثمر.

فعالية الآلات تزداد من سنة إلى أخرى، فقدرت سنة 2013 بـ 3.71، وفي سنة 2014 بـ 5.35، أما في سنة 2015 فقدرت بـ 5.52، ورغم اهتلاك الآلات فإن إنتاجها يتضاعف وهذا ما يترجم فعاليتها في الإنتاج وكذلك عدم توقفها عن العمل ما يفسر انعدام نسبة العطل.

المطلب الثاني: تقييم المراجعة الداخلية في مجمع عبيدي

من أجل دراسة وتقييم المراجعة الداخلية في مجمع عبيدي قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة، وقد عرضنا إجاباتها في شكل جدول وكان كالاتي:

جدول رقم(3،11): أسئلة حول المراجعة الداخلية في مجمع عبيدي

الأجوبة (نعم/لا)	الأسئلة
نعم	1. هل يوجد في المجمع قسم خاص بالمراجعة الداخلية؟
نعم	2. هل تعتبر المراجعة الداخلية في مجمع عبيدي وسيلة رقابة؟
نعم	3. هل يوجد فرق بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية؟
نعم	4. هل لوجود هيكل للمراجعة الداخلية في مجمع عبيدي أهمية كبيرة؟
نعم	5. هل يرتبط قسم المراجعة الداخلية بالإدارة العليا؟
لا	6. هل يقتصر تنفيذ المراجعة الداخلية على الناحية المالية فقط؟
نعم	7. هل يخضع القسم الذي تشرفون عليه لأعمال المراجعة الداخلية؟
نعم	8. أ توجد صفات معينة يجب أن تتوفر في الفرد حتى يكون مؤهلا لوظيفة المراجع الداخلي؟
نعم	9. هل المراجع الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يدققها؟
نعم	10. هل لكم علاقة بالمراجع الخارجي؟
نعم	11. هل توجد وسائل مستعملة في تسهيل عملية المراجعة الداخلية؟
نعم	12. هل تقومون بعملية المراجعة بصفة منتظمة؟
لا	13. هل تستغرق عملية المراجعة الداخلية في مجمع عبيدي مدة طويلة؟
لا	14. هل تقتصر متابعة تنفيذ التوصيات التي تضمنها تقرير المراجع على الإدارة العليا فقط؟
نعم	15. هل القسم الذي تشرفون عليه يتحصل على نسخة من تقرير المراجعة الداخلية؟
نعم	16. هل يؤخذ بتوصيات المراجع الداخلي في كافة النواحي المالية والمحاسبية والفنية؟

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في مجمع عبيدي.

- بالنسبة للسؤال رقم 01:

يوجد في المجمع قسم خاص بالمراجعة الداخلية حيث يتكون من ثلاث عناصر، عنصران يقومان بالإحصاء والآخر يقوم بالمراجعة الداخلية.

- بالنسبة للسؤال رقم 02:

المفهوم الشائع للمراجعة الداخلية في المجمع هو أنها وسيلة مراقبة تستخدمها المؤسسة للتأكد من حسن تطبيق الإجراءات ومدى تطابق الأداء الفعلي للأعمال مع ما تم رسمه من سياسات وما تم تسطيره من خطط وقرارات وذلك لتحديد الانحرافات واقتراح التوصيات.

- بالنسبة للسؤال رقم 03:

هناك عدة فروق غير أن الفرق الجوهرية يكمن في أن الرقابة الداخلية هي نظام قائم على مجموعة من الإجراءات واللوائح والسياسات والأساليب التي وضعتها المؤسسة للتحكم في نشاطها، أما المراجعة الداخلية فهي وظيفة تهتم بفحص وتقييم مدى ملائمة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق.

- بالنسبة للسؤال رقم 04:

وجود هيكل للمراجعة الداخلية يعود بفائدة كبيرة على المجمع ككل، فهو يجنب الموظفين خطر الوقوع في الأخطاء ويساعد المسيرين على إدارة أعمالهم بشكل أفضل في جميع الأقسام خاصة في قسم المالية والمحاسبة.

- بالنسبة للسؤال رقم 05:

تكون المكانة التنظيمية المناسبة لقسم المراجعة الداخلية مرتبطة بأعلى مستوى إداري بالمؤسسة (المدير العام)، ومستقلة عن باقي الإدارات الأخرى، حتى يحس أفرادها بعبء المسؤولية الملقاة على عاتقهم وحتى يتمكنوا من تنفيذ أعمالهم بصفة مهنية وبكل استقلالية وموضوعية.

- بالنسبة للسؤال رقم 06:

تطبيق وتنفيذ المراجعة الداخلية لا يقتصر على الناحية المالية فقط بل يشمل كل الوظائف وأنشطة وعمليات المجمع (مراجعة قسم التسويق، الإنتاج، الصيانة، الموارد البشرية... الخ).

- بالنسبة للسؤال رقم 07:

تخضع جميع أقسام المجمع إلى أعمال المراجعة الداخلية بما في ذلك القسم الذي نشرف عليه (قسم المحاسبة) والذي يعتبر من أهم الأقسام المعنية بهذه العملية.

- بالنسبة للسؤال رقم 08:

المؤهل لأداء مهمة المراجعة الداخلية هو شخص يتم تعيينه من داخل المؤسسة (توظيف داخلي) بناء على خبراته الواسعة في مجال المحاسبة، حيث يعتمد مجمع عبيدي على عنصر الخبرة في تحديد هوية المراجع الداخلي الذي يجب أن يكون له أربعة سنوات خبرة على الأقل في مجال المحاسبة والمالية.

- بالنسبة للسؤال رقم 09:

يجب على المراجع أن يتمتع بروح الاستقلالية والحياد وذلك ليتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز أو ضغوط، حيث يلتزم بالنزاهة والموضوعية في كافة المواقف المرتبطة بالمراجعة الداخلية وحتى إصدار التقرير.

- بالنسبة للسؤال رقم 10:

بالإضافة إلى استفادة المراجع الداخلي بالمجمع من أعمال المراجع الخارجي في تفادي أي جوانب قصور أو ضعف في عملهم يقوم المراجع الخارجي خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بتقييم عمل إدارة المراجعة الداخلية للمؤسسة من خلال فحص وتقييم برامج وأوراق أعمالها وتقارير المراجع الداخلي بالمؤسسة، فحص سياسات وتوجيهات إدارة المؤسسة بخصوص وظيفة المراجعة، تقييم موقع إدارة المراجعة ضمن الهيكل التنظيمي للمجمع.

- بالنسبة للسؤال رقم 11:

هناك العديد من الوسائل التي تسهل وتزيد من فعالية عملية المراجعة الداخلية وتختلف من قسم لآخر بين الحواسيب والبرامج الحديثة وكذا وصولات الشراء، الطلب، الإرسال، البيع، الفواتير، ميزانيات وجميع المخرجات المالية، بالإضافة إلى المخرجات الميدانية للمراجع (الملاحظة البصرية، المحاوره).

- بالنسبة للسؤال رقم 12:

نقوم بعملية المراجعة الداخلية بصفة منتظمة وذلك كل ثلاثة أشهر.

- بالنسبة للسؤال رقم 13:

المدة التي تستغرقها عملية المراجعة الداخلية تختلف من قسم إلى آخر، حيث تستغرق المراجعة ما بين يومان إلى سبعة أيام .

- بالنسبة للسؤال رقم 14:

بالنسبة للشخص أو الإدارة المسؤولة عن متابعة تنفيذ التوصيات والاقتراحات التي تضمنتها تقارير المراجعة الداخلية فإن هذه العملية تعود مسؤوليتها على جميع المسيرين الذين وزعت عليهم نسخ من تلك التقارير حيث يقومون بتنفيذ ما جاء بها من توصيات واقتراحات، وذلك لتصحيح بعض الأوضاع والهياكل التي خضعت لعملية المراجعة.

- بالنسبة للسؤال رقم 15:

يتحصل القسم الذي نشرف عليه على نموذج لتقرير المراجعة حيث أن هذا النموذج يلعب دورا هاما في تبيان الأخطاء و الانحرافات المرتبطة بهذا القسم ويساعد في العمل لإصلاح تلك الأخطاء.

- بالنسبة للسؤال رقم 16:

يأخذ بتوصيات المراجع الداخلي في كافة النواحي المالية والمحاسبية والفنية إلا إذا كانت لا تتوافق مع أهداف المجمع، حيث ترفع تلك التوصيات وتدرس من جميع النواحي ويطبق منها ما يعود على المؤسسة بالفائدة المرجية.

من خلال الأجوبة المتحصل عليها من المقابلة تمكنا من الوصول إلى النتيجة التالية:

تمثل المراجعة الداخلية في المجمع في أنها وسيلة رقابة تستخدمه من أجل التأكد من تطابق الأداء الفعلي والمخطط له، حيث يحتوي هذا المجمع على قسم خاص بهذه العملية يكون على ارتباط بأعلى مستوى إداري ومستقلا عن باقي الإدارات الأخرى حتى يتمكن من تنفيذ مهامه بكل استقلالية معتمدا في ذلك على العديد من الوسائل التي تسهل هذه العملية والتي تتم بصفة منتظمة ومعتمدة على هيكل محدد يبين صلاحيات وهام كل جهة، حيث يقوم المراجع الداخلي والذي يجب أن يتوفر علة العديد من المعايير التي تأهله بالقيام بأعماله بهذا المنصب بكل فعالية بمراجعة جميع الأقسام والوظائف وإعداد التقرير بالأخطاء والانحرافات الموجودة والذي يرفع بدوره إلى الإدارة ويدرس من طرفها ويطبق منه ما يعود بالفائدة على المؤسسة.

المطلب الثالث: تأثير المراجعة الداخلية على أداء مجمع عبيدي

من أجل دراسة وتقييم تأثير المراجعة الداخلية على الأداء في مجمع عبيدي قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة، وكانت إجابتها كالآتي:

جدول رقم(3،12): أسئلة حول تأثير المراجعة الداخلية على الأداء في مجمع عبيدي

الإجابة(نعم/لا)	الأسئلة
نعم	1. هل يتمثل الأداء في مجمع عبيدي في المخرجات المتحصل عليها؟
نعم	2. هل هناك عوامل تؤثر على الأداء في مؤسستكم؟
نعم	3. هل يتمثل تحسين الأداء في المجمع في بلوغ الأهداف بأقل التكاليف؟
نعم	4. هل تلعب التكنولوجيات الحديثة دورا هاما في تحسين الأداء في المجمع؟
نعم	5. هل تؤثر درجة فعالية المراجعة الداخلية في درجة كفاءة الأداء؟
نعم	6. هل هناك تعاون بين المراجع الداخلي والإدارة في المصالح التي تستهدف تحسين الأداء؟
نعم	7. هل تهتمون بالعامل البشري بنفس درجة اهتمامكم بالجانب المالي؟
لا	8. هل هناك مصلحة خاصة بقياس الأداء في مجمع عبيدي؟
نعم	9. هل توجد عوائق تواجه المراجعة الداخلية في مؤسستكم وفيما تتمثل؟
نعم	10. حسب رأيك وموقعك في مجمع عبيدي هل للمراجعة الداخلية دور في تحسين الأداء في المجمع وفيما يتمثل؟

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في مجمع عبيدي.

- بالنسبة للسؤال رقم 01:

- الأداء هو نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها عن العمليات والمنتجات فهو يعبر عن المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها والنتائج النهائية لأنشطة وفعالية المجمع.

- بالنسبة للسؤال رقم 02:

هناك العديد من العوامل والمتغيرات التي تؤثر على أداء المؤسسة بما فيها العوامل البشرية بمعنى الخبرة المكتسبة لدى الموظفين ودرجة تفانيهم في أداء عملهم وكذا العوامل التكنولوجية والمتمثلة في درجة تطور الآلات والبرامج المستعملة وغيرها.

- بالنسبة للسؤال رقم 03:

يتمثل تحسين الأداء في المجمع في بلوغ الأهداف المسطرة بأقل التكاليف حيث يتم قياس درجة تطور الأداء من خلال تحسن نسبة المردودية من سنة إلى أخرى.

- بالنسبة للسؤال رقم 04:

تلعب التكنولوجيات الحديثة دورا حديدا هاما في تحسين الأداء في المؤسسة حيث يقوم المجمع باستيراد الآلات المتطورة من الصين وتركيا وإيطاليا والتي تساعد بشكل كبير في التحسين من جودة ومعايير إنتاج مختلف المنتجات، أما بالنسبة للعمليات المحاسبية والمالية فتساعد برامج الإعلام الآلي المتطورة كبرنامج BELTIC SOFT (comptabilité et commercial) على زيادة الفاعلية وتقليل الأخطاء من أجل إعطاء نتائج ذات درجة عالية من المصداقية.

- بالنسبة للسؤال رقم 05:

تأثر درجة فعالية المراجعة الداخلية تأثيرا كبيرا في درجة كفاءة الأداء في المجمع حيث أنه كلما زادت فعالية هذه الأخيرة فإنه ينتج عنها اكتشاف الأخطاء ونقاط القوة ونقاط ضعف المجمع وعدم إغفال أي منها مما يساعد بدور كبير على إصلاح هذه الانحرافات الذي يؤدي بدوره إلى تحسين الأداء وزيادة كفاءته.

- بالنسبة للسؤال رقم 06:

يقوم المراجع الداخلي بوضع تقرير شامل لجميع الانحرافات التي واجهها أثناء قيامه بعملية المراجعة ورفعها إلى الإدارة والتي تقوم بدورها بدراسة معمقة لهذا التقرير ووضع حلول وإصلاحات لهذه الانحرافات انطلاقا من التوصيات والاقتراحات المقدمة من المراجع.

- بالنسبة للسؤال رقم 07:

تتم إدارة المجمع بالجانب البشري تقريبا بنفس درجة اهتمامها بالجانب المالي حيث يلعب هذا الجانب دورا كبيرا وهاما في تحسين أداء المؤسسة، وتقوم بذلك من خلال تقديم دورات تكوينية للعمال من أجل زيادة كفاءتهم وتأهيلهم.

- بالنسبة للسؤال رقم 08:

لا يوجد قسم خاص بقياس الأداء في المؤسسة لكن هذه العملية تتم بصفة عامة من خلال قياس نسبة المردودية.

- بالنسبة للسؤال رقم 09:

- ✓ إن قيام المراجع الداخلي بالرقابة والتدقيق على مختلف أنواع الأنشطة داخل المجمع قد يكون من الصعوبة بحيث لا يتمكن من القيام بعمله بالكفاءة والفعالية المطلوبة
- ✓ عدم وجود مقاييس للحكم على أداء العاملين بهذه العملية
- ✓ إن من المعوقات التي قد تؤثر على أداء المراجعين الداخليين هو توجهات وسلوكيات الإدارة المشرفة إذ أن الجانب السلوكي لهذه الجهة قد يكون مشط لمهمة الموظف في العمل ومن ثم تتأثر كفاءته وفعاليته.

- بالنسبة للسؤال رقم 10:

تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في تحسين الأداء حيث تساعد على كشف الإنحرافات والأخطاء في جميع النواحي وكذلك تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف والعمل على استغلال نقاط القوة والتقليل من نقاط الضعف، مما يعطي المجمع نقطة ارتكاز قوية تساعده على الانطلاق لتحقيق أداء أمثل وأكثر فعالية.

من خلال الأجوبة المتحصل عليها من المقابلة تمكنا من الوصول إلى النتيجة التالية:

يتمثل الأداء في مجمع عبيدي في مجمل المخرجات التي يتم الحصول عليها من خلال العمليات والأنشطة الممارسة معتمدا في ذلك على مجموعة من الوسائل التكنولوجية وغيرها والتي تساهم بشكل كبير في زيادة فعالية هذه العملية من أجل بلوغ الأهداف المسطرة بأقل التكاليف، حيث تلعب المراجعة الداخلية أيضا دورا هاما في هذا المجال وذلك من خلال علاقة طردية تربط بين درجة فعاليتها ودرجة كفاءة الأداء، فكلما زادت فعاليتها كان لها دور أفضل في كشف الانحرافات والأخطاء واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت والطريقة المناسبة لتحقيق أداء أمثل وأكثر نجاعة.

خلاصة الفصل:

من خلال إسقاط المفاهيم النظرية على الجانب التطبيقي نجد أن وظيفة المراجعة الداخلية مهمة جدا بالنسبة لمجمع عبيدي، والتي تعد بدورها كوظيفة من وظائف الرقابة الداخلية التي تؤثر على الأداء الكلي للمؤسسة من خلال تقييمه واتخاذ الإجراءات التصحيحية من أجل تحسين الأداء.

ومن خلال المقابلة التي تم إجراؤها والنسب المتحصل عليها قمنا بترتيب المعطيات ومعالجتها لنخرج في الأخير بنتيجة مفادها أن عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة ليست بالمستوى المطلوب والذي يمكنها من الارتقاء بمستوى الأداء الكلي للمؤسسة، ولكن بالرغم من البطء الملاحظ في هذه العملية إلا أنه لا يمكننا الإنكار أنها في تقدم مستمر مقارنة مع السنوات السابقة.

من خلال دراستنا لموضوع مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء، حاولنا إبراز هذه المساهمة الفعالة والدور الذي تلعبه في تحسين الأداء، فهي تعمل على رقابة التنفيذ للخطط الموضوعة وتحقيق الأهداف التي تصبو إليها الإدارة، وكذلك مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط له واستخراج الفروقات ومعرفة أسباب الانحرافات، وكما عرضنا أيضا بعض الصفات التي يجب على المدقق الداخلي أن يتصف بها وهي إما أن تكون متعلقة بذاته أو بميدان عمله، كأن يكون مؤهلا علميا وصاحب خبرة في المجال، حيث تضع فيه المؤسسة الثقة من أجل التحقق من صحة مركزها المالي وكذا صدق وشرعية قوائمها، وكذا الكشف عن مواطن القوة والضعف وهو ما يسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها ومحاولة معالجة نقاط ضعفها باتخاذ القرارات المناسبة لتحسين وضعيتها، فالأداء يمثل المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة أمام كل المتعاملين معها ويساعدها في التنبؤ بالمستقبل واتخاذ القرارات المستقبلية والسليمة لوضعية المؤسسة.

وعليه حاولنا معالجة موضوع الدراسة المتمثل في دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بمعالجة الإشكالية

المطروحة والمتمثلة في: ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية؟

وذلك من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة التطبيقية من جهة أخرى، والتركيز على النقاط التي تساهم في تحسين الأداء، وهذا بالتعرف على الإطار العام لأساسيات الأداء وتبيان مختلف العناصر المعتمد عليها في المراجعة الداخلية، وبعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع نظريا وإسقاطها على واقع المؤسسة الجزائرية "مجمع عبيدي".

اختبار صحة الفرضيات:

- تتمثل الفرضية الأولى في "تعتبر المراجعة الداخلية من الركائز الأساسية الواجب توفرها في المؤسسات الاقتصادية".

وهذا ما تم إثباته، حيث تعد المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، يقوم بها شخص أو أشخاص تابعين للمؤسسة أو خارجها، حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف إدارة المؤسسة قصد مراقبة المؤسسة والتدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها

تتضمن الضمانات الكافية، وأن العمليات شرعية والمعلومات صادقة، وأن التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة، بهدف مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها المسطرة

- تتمثل الفرضية الثانية في "تقتصر المؤسسات الاقتصادية عند قيامها بعملية المراجعة الداخلية على الجانب المالي والمحاسبي فقط".

وهذا ما تم نفيه، حيث أن تطبيق وتنفيذ المراجعة الداخلية لا يقتصر على الناحية المالية فقط بل يشمل ويلم بكل الوظائف وأنشطة وعمليات المجمع (مراجعة قسم التسويق، الإنتاج، الصيانة، الموارد البشرية... الخ)

- تتمثل الفرضية الثالثة في "يتمثل تحسين الأداء في استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات".

وهذا ما تم إثباته، حيث يتمثل تحسين الأداء في تحقيق توازن العناصر الأربعة التالية (الجودة، الربحية، التكنولوجيا، التكلفة) عن طريق استخدام جميع الموارد البشرية والتكنولوجية وغيرها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة بأحسن جودة وأقل تكلفة.

- تتمثل الفرضية الرابعة في "تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في تحسين الأداء حيث تساعد على كشف الانحرافات والأخطاء في جميع النواحي وكذلك تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة".

وهذا ما تم إثباته، حيث يتمثل هدف المراجعة الداخلية في مساعدة الأفراد داخل التنظيم في أداء مسؤولياتهم بكفاءة ولتحقيق هذه الغاية توفر لهم المراجعة الداخلية التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.

ويتضمن هدف المراجعة الداخلية تحقيق الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة، ويتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص وتقييم كفاية وفعالية الأداء من أجل تحقيق أداء أمثل وأحسن.

- تتمثل الفرضية الخامسة في "هنالك العديد من العوائق التي تعرقل درجة فعالية المراجعة في تحسين الأداء".

- وهذا ما تم إثباته، حيث تؤثر هذه العراقيل تأثيرا كبيرا على قوة العلاقة الطردية الموجودة بين كفاءة المراجعة الداخلية وتحسن الأداء، ويتوجب على المؤسسة أن تسعى جاهدة للقضاء عليها حتى تظفر بنتائج أفضل

نتائج البحث:

- ✓ تتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي، فهي نادرا ما تغير حيث يمكن أن يحدث هذا فقط بإصدار معايير رسمية جديدة من الجهات المختصة بذلك .
- ✓ تؤدي المراجعة من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، تمثل فيها الإدارة الطرف الأول فهم يعتمدون اعتمادا كبيرا على تقرير المراجعة الذي يعتبر حلقة وصل بينهم وبين المؤسسة ليطمئنهم على مدى دقة وتعبير القوائم المالية عن المركز المالي الفعلي، ومراجع الحسابات يمثل الطرف الثاني، إذ عن طريقها يعزز المراجع من نفعية وقيمة القوائم المالية كما أنه أيضا يزيد من مصداقية المعلومات، أما الطرف الثالث فيتمثل في أصحاب المصلحة نتيجة اهتمام المستثمرين بالقوائم المالية المرفقة من طرف محايد ومستقل، على اعتبار أن القوائم المالية مرآة عاكسة لحقيقة الشركة للحكم على معدلات الربحية واحتمالات تحققها.
- ✓ الأداء هو حاصل تفاعل عنصرين أساسيين هما عامل الكفاءة وعامل الفعالية، وتكمن أهميته في أنه يستعمل للحكم على المنظمات والمؤسسات من حيث قدرتها على تحقيق اهدافها، ومدى التزامها بالرشادة في الوصول الى ذلك.
- ✓ يتمثل تحسين الأداء في استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات، وهناك العديد من العوامل التقنية والبشرية والسياسية وغيرها التي تؤثر تأثيرا بالغا على هذه العملية، حيث يعتمد نجاحه تحقيق توازن العناصر الأربعة التالية (الجودة، الربحية، التكنولوجيا، التكلفة) لأن توازن هذه العناصر يؤكد أن توقعات واحتياجات أصحاب المصلحة في المؤسسة قد أخذت في الاعتبار.
- ✓ في سنة 2013 كانت النتيجة سالبة وذلك راجع لانخفاض قيمة الإنتاج وانخفاض رقم الأعمال، أما في سنة 2014 و2015 كانت النتيجة موجبة وذلك راجع لارتفاع رقم الأعمال وقيمة الإنتاج مقارنة بسنة 2013.
- ✓ تؤثر التكنولوجيات الحديثة تأثيرا كبيرا في عملية تحسين الأداء، حيث تساهم من جهة في زيادة فعالية ونجاح عملية المراجعة على أكمل وجه، كما تؤثر من جهة أخرى على سيرورة عملية الإنتاج بتخفيض الوقت والتكاليف وزيادة الجودة.

✓ تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في تحسين الأداء حيث تساعد على كشف الانحرافات والأخطاء في جميع النواحي وكذلك تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

التوصيات:

من خلال هذا البحث والنتائج المتوصل إليها نحاول إقتراح بعض التوصيات التي قد تساهم في دعم المراجعة الداخلية داخل المؤسسة، والاستفادة منها في تحسين الأداء، وعلى هذا نورد أهم التوصيات والاقتراحات:

- توفير العدد المناسب من المراجعين الداخليين ليستطيعوا القيام بمهمتهم على أكمل وجه.
- محاولة توفير مقاييس لتقييم أداء العاملين اليومي من أجل تحسين مستوى الرقابة على أدائهم وبالتالي تحسين الأداء الكلي.
- تحديث اجراءات نظام الرقابة وجعله أكثر فعالية.
- وضع برامج لتوعية العاملين بضرورة احترام اجراءات الرقابة وتغيير نظرهم حول عملية التقييم .
- خلق ثقافة الكل يراقب و الكل مراقب داخل المؤسسة من أجل خلق جو مناسب للعمل بكل اتقان واحترام للمعايير التي تؤدي إلى تحقيق المؤسسة لأهدافها.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
2. أحمد عبد الحليم الخزامي، تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين، مكتبة ابن سينا، مصر، 1999.
3. أحمد رجب عبد العال، المحاسبة الإدارية: الأدوات التحليلية والاتجاهات السلوكية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1977.
4. أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية للإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر والتوزيع، الأردن، 1990.
5. إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة: المعايير والإجراءات، جامعة قارون، الطبعة الخامسة، 2008.
6. أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
7. أمين السيد أحمد لطفى، الإتجاهات الحديثة في المراجعة والمراقبة على الحسابات، دار النهضة العربية، مصر، 1997.
8. حازم هاشم الألوس، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003.
9. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية، مصر، 2007.
10. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، معهد الدراسات المصرفية، الأردن، 1998.
11. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004.
12. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
13. زكي محمد امبارك عويص، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالوحدات الاقتصادية، كلية التجارة والحاسبة والمراجعة، جامعة عيش الشمس، مصر، 2005.
14. عادل زايد، التنظيم المتميز: الطريق إلى منظمة المستقبل، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003.
15. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة، مطبعة الانتصار، مصر، 1993.
16. عبد الفتاح الصحن، رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
17. عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
18. عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
19. علي السلمي، إدارة التميز: نماذج وتقنيات الإدارة في عصر المعرفة، مكتبة الإدارة الجديدة، القاهرة، مصر، 2002.
20. غسان الفتاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
21. فتحي رزقي السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الحديثة، الإسكندرية، مصر، 2002.
22. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الأزراطية، مصر، 1998.

23. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، مصر، 2007.
24. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
25. محمد الكرخي، موازنة الأداء وآليات استخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
26. محمد السيد السرايا، أصول المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002.
27. محمد السيد السرايا، كمال الدين الدهراوي، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، مصر، 2006.
28. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
29. محمد بوتين، المراجعة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
30. مدحت أبو نصر، الأداء الإداري المتميز، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2008.
31. مصطفى يوسف، إدارة الأداء، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2016.
32. وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، 2009.

ب. الأطروحات والمذكرات

1. ابتسام غشاتي، دور التغيير التنظيمي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قلمة، 2016.
2. إلهام عماري، سهتالي عبلة، تفعيل الرقابة المالية لتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي أوالحاج، البويرة، 2015.
3. سعاد معمر شدرى، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2009.
4. شرف الدين مومن، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.
5. عمر تيممجدين، دور استراتيجية التنوع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
6. عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، سطيف، 2012.

7. لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.
8. ليندة تيقرين، أوشتيح عائشة، التكامل الوظيفي بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد أوالحاج، البويرة، 2015.
9. محمد حولي، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009.
10. محمد علي سعود، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2011.
11. مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.

ت. المجالات

1. قاسم محمد عبد الله البعاج، نجم عبد العليوي الكرعوي، تقييم كفاءة الشركة العامة المطاطية في الديوانة باستخدام المؤشرات المالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 43، 2015.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

Les livres

1. Alain Jounout, 100 questions **pour comprendre et agir : RSE et développement durable**, Afnor, Paris, 2010.
2. Lionel Collins, Gerard Valin, **Audit Et Contrôle Interne, Objectifs Et Pratique**, Dalloz, 2éme éditions, France, 2014
3. Yves Enregle et Annick Souyet, **La responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE)**, Arnaud Fanel Editions, Québec, 2009.