



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

الموضوع :

أهمية المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف

- شناي عبد الكريم

من إعداد الطلبة (ة):

- خولة برباري

- فريال بخوش

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
- العابدي دلال.	أستاذ محاضر ب	رئيسا	بسكرة
- شناي عبد الكريم.	أستاذ	مشرفا	بسكرة
- مراوي رشيدة.	أستاذ محاضر ب	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2023-2024



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

الموضوع :

أهمية المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: .محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف

- شناي عبد الكريم

من إعداد الطلبة (ة):

- خولة برباري

- فريال بخوش

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
- العابدي دلال	أستاذ محاضر ب	رئيسا	بسكرة
- شناي عبد الكريم	أستاذ	مشرفا	بسكرة
- مراوي رشيدة	أستاذ محاضر ب	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2023-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾
[19: النمل]

صدق الله العظيم

شكر وعرفان

الحمد لله أولا و أخيرا و قبل كل شيء الذي وفقنا إلى كل ما نسعى للوصول إليه.

يشرفنا و يسعدنا أن ندون في هذه الصفحة أسمى و أخلص العبارات وأصدق الكلمات شكرا وعرفانا بفضائل أستاذنا المشرف "شناي عبد الكريم" الذي كان ميلاد هذا البحث المتواضع على يده في تلقي ملاحظاته القيمة بخصوصه فكان مصححا و مدققا في الوقت نفسه و تتبع مراحل خروجه إلى ما هو عليه اليوم.

لأن من الحكمة و الأدب و حسن الأخلاق أن يكن الإنسان المحبة لكل من أسدى له معروفا، وساعده على تخطي مسألة أو قضية من قضايا الحياة إجمالا.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الأهمية المثلى التي تمتاز بها المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، و لتحقيق هذا الهدف تم الاستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي لدراسة متغيرات الدراسة المتمثلة في كل من المراجعة ، تحسين الأداء .

حيث أسقطنا دراستنا للجانب النظري على واقع مؤسسة مطاحن الزيبان – القنطرة – حيث قمنا بإجراء مقابلة مع المسؤول عن مصلحة المراجعة الداخلية للمؤسسة من اجل الإجابة عن الأسئلة المطروحة و الاستقصاءات المحضرة لتتوصل إلى أهم نتيجة المتمثلة في المراجعة الداخلية تلعب دورا كبيرا في تحسين أداء المؤسسة من خلال قياس الكفاءة و الفعالية إضافة الى تحديد نقاط القوة و الضعف و اكتشاف الثغرات و الانحرافات المتوقعة و الأخطاء الجوهرية ، و تقديم التوصيات اللازمة للالتزام بها .

الكلمات المفتاحية : المراجعة الداخلية ، الأداء ، الكفاءة ، الرقابة .

Summary

This study aimed to shed light on the optimal importance of internal auditing in improving performance in an economic institution . to achieve this goal, the descriptive analytical method was used to study the variables of the study represented by both auditing and improving performance.

We projected our study of the theoretical aspect onto the reality of the AL-Zayban Mills corporation –AL-Qantara–where we conducted an interview with the person responsible for the internal auditing department of the organization in order to answer the questions posed and the surveys prepared to reach the most important result, which is that internal audit plays a major role in improving the performance of the organization through Measuring efficiency and effectiveness, in addition to identifying strengths and weaknesses, discovering gaps, expected deviations, and fundamental errors, and providing the necessary recommendations to adhere to them

الفهرس العام

الصفحة	العنوان
	إهداء
	شكر وعرفان
	ملخص
	الفهرس العام
	قائمة الجداول
أ-ج	مقدمة
38-5	الفصل الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية
5	تمهيد
18-6	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية
8-6	المطلب الأول: نشأة و مفهوم المراجعة الداخلية
13-9	المطلب الثاني: أهداف وأهمية وأنواع المراجعة الداخلية
18-13	المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية
30-19	المبحث الثاني: المراجعة الداخلية وتقييم نظام الرقابة الداخلية
21-18	المطلب الأول: : نشأة ومفهوم الرقابة الداخلية
25-22	المطلب الثاني: أنواع و أهمية ومكونات الرقابة الداخلية
30-25	المطلب الثالث: : المراجعة الداخلية ودورها في تطوير وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبقة بالمؤسسة لتحسين أدائها
38-30	المبحث الثالث: منهجية المراجعة الداخلية
32-30	المطلب الأول: مرحلة التحضير
35-32	المطلب الثاني : مرحلة تنفيذ المهمة
36-35	المطلب الثالث : إعداد التقرير النهائي
37-36	المطلب الرابع : متابعة تنفيذ مهمة المراجعة
38	خلاصة الفصل
62-40	الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة
40	تمهيد
49-41	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للأداء

43-41	المطلب الأول : ماهية الأداء
46-44	المطلب الثاني :مكونات الأداء ومستوياته
49-47	المطلب الثالث :تصنيفات الأداء
58-50	المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية
52-50	المطلب الأول :تعريف تحسين الأداء وأسبابه
55-53	المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في الأداء
58-56	المطلب الثالث : طرق تحسين الأداء
62-58	المبحث الثالث :دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية
60-59	المطلب الأول :دور المراجعة الداخلية في قياس الكفاءة والفعالية
60	المطلب الثاني : دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية
61-60	المطلب الثالث : دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر
62	خلاصة الفصل
94-64	الفصل الثالث : الدراسة الميدانية للمركب الصناعي التجاري _مطاحن الزيبان _ القنطرة
64	تمهيد
75-65	المبحث الأول :تقديم عام للمركب الصناعي التجاري الزيبان – القنطرة –
68-65	المطلب الاول :التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان _ القنطرة _
69-68	المطلب الثاني : اهداف المؤسسة واستراتيجياتها
75-69	المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي للمؤسسة
84-75	المبحث الثاني : واقع المراجعة الداخلية في المؤسسة
79-75	المطلب الاول : ميثاق المراجعة الداخلية في المركب وانواعها
81-79	المطلب الثاني : منهجية المراجعة الداخلية في المركب
84-82	المطلب الثالث : إيجابيات ومعوقات المراجعة الداخلية
94-84	المبحث الثالث: أهمية المراجعة الداخلية في تحسين أداء المركب الصناعي التجاري الزيبان – القنطرة –
88-84	المطلب الأول : واقع الأداء في المركب
92-89	المطلب الثاني : تقييم المراجعة الداخلية في المركب

93-92	المطلب الثالث : تأثير المراجعة الداخلية على أداء المركب
94	خلاصة الفصل
98-96	خاتمة
103-100	قائمة المراجع
111-105	الملاحق

قائمة الأشكال :

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	27
1-2	مكونات الأداء	44
2-2	طرق قياس الكفاءة	45
3-2	طرق قياس الفعالية	45
4-2	تصنيفات الأداء	47
5-2	العوامل المؤثرة في الأداء	53
6-2	نموذج دين ورايلي لتحسين الأداء	56
7-2	نموذج الجمعية الدولية لتحسين الأداء	57
1-3	هيكله مجمع الصناعات الغذائى اقروديف (المؤسسة الأم)	65
2-3	الهيكلة التنظيمى لمركب مطاحن الزيبان - القنطرة -	69
3-3	هيكلة مصلحة الموارد البشرية	73

قائمة الجداول :

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	الفرق بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية	23
1-3	منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة -	67
2-3	توزيع عمال المؤسسة حسب فئات العمل	68
3-3	استقصاءات الرقابة الداخلية على عملية الشراء	77
4-3	استقصاءات الرقابة الداخلية على عملية البيع	79
5-3	ايجابيات و معوقات المراجعة الداخلية	82
6-3	نسب أداء الوظيفة المالية	85
7-3	نسب أداء وظيفة الموارد البشرية	87
8-3	استقصاءات حول الأداء التسويقي	88
9-3	أسئلة حول تقييم المراجعة الداخلية	90-89

مقدمة

مقدمة:

نتيجة للتطورات الكبيرة التي يمر بها الاقتصاد العالمي ، ونظرا لكبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتوسع أعمالها وتعدد وظائفها أصبحت تحتاج إلى الاهتمام بشكل كبير بتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية للحفاظ على استمراريته ، حيث يشير الأداء إلى قدرة المؤسسة على تحقيق النتائج المرغوبة والمتوقعة بكفاءة وفعالية ، وفي الوقت المناسب . تأتي المراجعة الداخلية كأداة مهمة لتحليل وتقييم أداء العمليات وتحسينها بما يساهم في تحقيق الأهداف المالية المرجوة .

تعتبر المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية وهو نشاط مستقل تقوم به إدارة أو قسم داخل المؤسسة (المراجع الداخلي) مهمته فحص وتقييم جميع الأنشطة والعمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات لخدمة الإدارة وتقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية المستعملة .

ومما سبق حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية كالآتي :

كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية ؟

الأسئلة الفرعية :

. ما هو الإطار المفاهيمي المحدد للرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية ؟

. ما المقصود بأداء المؤسسة الاقتصادية ؟

. فيما تكمن العلاقة بين المراجعة الداخلية و أداء المؤسسة الاقتصادية ؟

فرضيات الموضوع :

للإجابة عن التساؤلات السابقة نقترح الفرضيات التالية :

. يتم من خلال الرقابة الداخلية الحفاظ على أصول وأموال المؤسسة .

. يتم من خلال المراجعة الداخلية التأكد من صحة وتقييم نظام الرقابة الداخلي .

. يشير الأداء إلى قدرة الفرد أو المؤسسة على تحقيق النتائج المرغوبة والمتوقعة بكفاءة و فعالية .

. تكمن العلاقة في أن المراجعة الداخلية تساهم في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية من خلال تحديد نقاط القوة والضعف في العمليات والأنشطة ، وتقديم التوصيات لتحسينها ، وإدارة المخاطر مما يعزز القدرة على تحقيق الأهداف بشكل فعال .

أسباب اختيار الموضوع :

. حاجة المؤسسات الجزائرية إلى المراجعة الداخلية قصد الحفاظ على إستمراريتها .

. رغبة منا للتعرف أكثر على مجال عمل المراجع الداخلي

. رغبة منا للتعرف أكثر على أداء المؤسسة

أهداف الموضوع :

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى :

. تسليط الضوء على أهمية المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة .

. فهم الفوائد التي يمكن أن تعود على المؤسسة والمجتمع من تنفيذ وتطوير نظام مراجعة داخلية فعال .

. التعرف على العوائق و التحديات التي تواجه عملية تنفيذ المراجعة الداخلية وتحسين الأداء في المؤسسة ، وطرق التغلب عليها .

أهمية الموضوع :

تكمن أهمية الموضوع المختار في:

. حاجة المؤسسات للمراجعة الداخلية في تقييم فعالية نظام الرقابة الخاص بها والكشف عن الأخطاء وتصحيحها من اجل حماية وتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية .

. بتحسين الأداء في المؤسسات يساهم في زيادة الربحية من خلال تقليل التكاليف الزائدة .

. تكمن من خلال تقديم تقييم شامل للعمليات الداخلية وتحديد الفجوات والمشاكل وتوفير الحلول الفعالة لتحسينها .

. تحليل البيانات المالية والعملياتية لتحديد نقاط القوة والضعف والفرص للتحسين .

الدراسات السابقة :

بعد ما اطلعنا على موضوع المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية وجدنا العديد من الدراسات السابقة المشابهة لها حيث يعتبر بحثنا تكملة لسلسلة البحوث السابقة، ومن بين هذه الدراسات نذكر: محمد أمين محمداتني و سيم بوعشة: دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مجمع عبيدي .

هي عبارة عن مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية تخصص مالية المؤسسة (2016، 2017) حيث تدور إشكالية هذا البحث : ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ؟

وقد وصل الباحث إلى نتيجة مفادها أن المراجعة الداخلية تلعب 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.

حيث تكون النتيجة والأداء سالب راجع لانخفاض قيمة الإنتاج وانخفاض رقم الأعمال والعكس صحيح. بوسليمان صليحة : مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسات العمومية دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية للجسور والمنشآت الفنية SAPTA .

هي عبارة عن مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسات 2019 2020. حيث تدور إشكالية هذه الدراسة : كيف يمكن أن تساهم المراجعة الداخلية في ظل التوجهات المعاصرة لأنشطتها ومهامها في تحسين أداء المؤسسات العمومية الجزائرية ؟

حيث توصل الباحث إلى بعض النتائج تتمثل في وظيفة المراجعة الداخلية تحظى بأهمية، حيث أنها تابعة مباشرة للرئيس المدير العام الذي يعتبر رئيس مجلس الإدارة مما يؤكد استقلالية الوظيفة ، المراجع الداخلي يعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية فإذا وجد بها نقص فيشير إلى ذلك في تقريره مع تقديم التوصيات اللازمة لعلاج هذا النقص ، -مديرية المراجعة الداخلية تركز فقط على المخاطر القائمة، دون البحث عن المخاطر المحتمل وقوعها

" آخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين "

الفصل الأول

عموميات حول المراجعة الداخلية

تمهيد :

نظرا للتطورات التي حدثت في الاقتصاد العالمي وكبر حجم المؤسسات وتعقد وظائفها واجهت المؤسسات صعوبة في التحكم في عملياتها الداخلية ، لهذا كان لابد من وجود آليات لتقييم و فحص الأنظمة ورقابة العمليات ، لتصبح المراجعة الداخلية أداة أساسية في المؤسسة للدور الفعال الذي تساهم فيه من خلال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتحليل العمليات الخاصة بها إضافة إلى التنبؤ بالإخطار المحتمل حدوثها وأخذها بعين الاعتبار للحفاظ على استمرارية المؤسسة ، وسنتطرق في هذا البحث للتعرف على مفهوم المراجعة الداخلية وأساسياتها والمعايير المعتمدة والمعمول بها من خلال ثلاثة مباحث المتمثلة في :

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية وتقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: منهجية المراجعة الداخلية

المبحث الأول : ماهية المراجعة الداخلية

أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المؤسسات وتطور العلاقات الاقتصادية وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إدارتها وتعدد مشاكلها ، ازداد الاهتمام بالمراجعة الداخلية وتطورها كمحور أساسي لتحقيق السيطرة الداخلية وإدارة المخاطر .

ونسعى من خلال هذا المبحث إلى تسليط الضوء على ماهية المراجعة الداخلية وأهميتها و أهدافها ، وأنواعها ، وكيف تتم عملية المراجعة الداخلية .

المطلب الأول: نشأة و مفهوم المراجعة الداخلية

تطورت وظيفة المراجعة الداخلية وزادت أهميتها نتيجة للدور الذي تقوم به داخل المؤسسة، وجاء هذا التطور عبر مراحل مختلفة، حيث ساهمت الظروف البيئية و احتياجات الإدارة في حدوثه وفي تحديد وضع المراجعة الداخلية داخل المؤسسة.

أولا : نشأة وتطور المراجعة الداخلية :

لقد برزت حاجة المؤسسات إلى المراجعة الداخلية نتيجة لتطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية، فقد ظهرت المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الأزمة الاقتصادية سنة 1929 التي أدت إلى انهيار البورصات، ولتفادي هذه الأزمات ألزم المشرع الأمريكي أن تكون حسابات المؤسسات المسعرة في البورصة مراقبة من طرف مدقق خارجي، وبالتالي أصبح واجبا على الشركات التعامل مع مكاتب التدقيق الخارجي، حيث أن هذه الأخيرة قامت برفع أسعارها نظرا لزيادة المعاملات، مما دفع الشركات تدريجيا إلى تعيين مدققين داخليين يتقاضون أجرة من المؤسسات، ولهم نفس مهام المدقق الخارجي. وكانت مهمة التدقيق الداخلي آنذاك تقتصر على التأكد من مدى صدق البيانات وإثبات الوضعية المالية للمؤسسة، والتي تعرف حاليا بالتدقيق المالي والمحاسبي.

وفي سنة 1941 تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك من أجل تطوير مهنة التدقيق الداخلي، وتوسيع مجال تدخلها من تدقيق محاسبي إلى تدقيق تشغيلي، ثم تدقيق معلوماتي، وحديثا تدقيق

استراتيجي. هناك العديد من العوامل التي أدت إلى التطور السريع للتدقيق الداخلي وزيادة الاهتمام بها داخل المؤسسة وتفعيل دورها بشكل كبير، ومن أبرز هذه العوامل ما يلي:

- انفصال الملكية عن الإدارة.
- اتساع حجم المؤسسات وتعقد أنشطتها وعملياتها.
- ظهور المؤسسات ذات الفروع والشركات المتعددة الجنسيات
- التقارير والقوانين التي صدرت في العديد من دول العالم، والتي أوصت بتفصيل وتطوير دور التدقيق الداخلي في المؤسسات، ونذكر منها: (صالح، 2016، صفحة 67)
- صدور قانون ساريان أوكسلي عقب إعلان إفلاس شركة وورلد كوم وأنرون للطاقة، مما دفع الكونغرس الأمريكي إلى سن هذا القانون الذي اعتبر من وجهة نظر الكثير من الباحثين أهم داعم لوظيفة التدقيق الداخلي. بالإضافة إلى تقرير لجنة بازل، حيث ألزم بضرورة إنشاء مراجعة داخلية والتي تتمتع بالاستقلالية والحيادية ويجب تقديم تقرير لمجلس الإدارة.

ثانيا : تعريف المراجعة الداخلية:

لقد تعددت تعاريف المراجعة الداخلية بين المعاهد العلمية و المتخصصين في مجال المراجعة، نذكر منها:

عرفها معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (IIA) على أنها " عبارة عن نشاط التأكد والاستشارات المستقل والموضوعي والذي يتم تصميمه لإضافة قيمة للمنظمة فضلا عن تحسين عمليات المنظمة ، فهو يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها عن طريق الاعتماد على مدخل منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة ". (أمين السيد، 2010-2011، صفحة 67)

كذلك عرف المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين (IFACI) "المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة". (رضا، 2013، صفحة 32)

ومن التعريفين السابقين نستنتج أن المراجعة الداخلية هي عملية تقييم وتدقيق تجرى داخل منظمة أو شركة من قبل مراجعين داخليين مختصين بهدف تقييم فعالية وكفاءة العمليات والإجراءات والأنظمة التي تطبق داخل المنظمة .

"من خلال التعاريف نستنتج أن المراجعة الداخلية تتميز بالخصائص التالية:

- **وظيفة تقييم مستقلة:** تعني أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وأن يتبع إدارياً أعلى مستويات الهيكل التنظيمي في المؤسسة مثل لجنة المراجعة المنبثقة عن مجلس الإدارة.
- **وظيفة استشارية:** حيث تعمل على تزويد الإدارة ومجلس المؤسسة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- **وظيفة تأكيدية:** بناءً على نتائج تقدير الخطر، تعمل المراجعة الداخلية على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث تطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بنشاط المؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب.
- **وظيفة موضوعية:** وتعني أن يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله دون تحيز إلى أي طرف قد تكون له مصلحة في نتائج عملية المراجعة. أي أنه على المراجع الداخلي أن يمارس التجرد والعدالة في جمع وتقييم أدلة الإثبات وتقييم النتائج، فالموضوعية تعتبر خاصية أساسية للمراجعة الداخلية، فهي تسمح للمراجع بأن يوفر كل من خدمات التأكد والنشاط الاستشاري إلى مجلس الإدارة والأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة. (بوسليماني، 2019-2020، صفحة 20)
- **وظيفة رقابية :** فهي تعني أي إجراء تتخذه الإدارة أو مجلس الإدارة أو أي جهات أخرى لإدارة المخاطر وزيادة احتمالية تحقيق الأهداف المراد تحقيقها . وتعتبر الإدارة هي المسؤولة عن وضع الخطط وتنظيم وتوجيه وسائل الأداء التنفيذية لتحقيق الأهداف .
- **الحوكمة :** فهي مزيج من العمليات والهيكل التي يطبقها المجلس لانجاز وتوجيه وإدارة ومراقبة أنشطة المنشأة الموجهة لتحقيق أهدافها . (خلف عبد الله، 2017، صفحة 30)

المطلب الثاني : أهداف وأهمية المراجعة الداخلية

أولاً: أهداف المراجعة الداخلية:

إن الهدف من المراجعة الداخلية هو مساعدة جميع أفراد المؤسسة على تأدية مسؤوليتهم بفعالية، وهذا من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات والتوصيات والتحليلات، بالإضافة إلى كونها تهدف إلى:

- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها: ويقصد بدقة البيانات أن تكون موضوعية تعطي صورة صادقة وعادلة عن وضعية المؤسسة، وأن تكون هذه البيانات متوفرة وبشكل كامل وملائم في الوقت المناسب لخدمة الإدارة العليا والأطراف المستفيدة.
- حماية ممتلكات المؤسسة: وذلك من خلال المحافظة على أصول المؤسسة من السرقة، الاختلاس أو التلاعب أو سوء الاستخدام، حيث يتأكد المراجع الداخلي من وجود التأمين اللازم، وتفادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو عدم الكفاية.
- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات المعتمدة وتقييمها: وذلك للتأكد من إتباع العاملين في المؤسسة لهذه الخطط والسياسات وتنفيذهم لها كما رسمت، ولا يتوقف على هذا الحد بل يعمل على اكتشاف نقاط الضعف والعمل على تصحيحها.
- تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال: وذلك للتأكد من تسلسل تنفيذ العمليات، وتحقيق قاعدة الفصل بين وظائف الحياة، التسجيل والتنفيذ. (صالح، 2016، صفحة 70)

إضافة إلى :

- فحص وتقييم مدى سلامة ودقة وتطبيق الرقابة التشغيلية .
- فحص نطاق الالتزام بالسياسات الموضوعية والخطط والإجراءات .
- فحص إمكانية الاعتماد على بيانات الإدارة الموجودة داخل التنظيم
- تقييم جودة الإدارة في تنفيذ المسؤوليات والمهام المخصصة.
- إعطاء اقتراحات حول التحسينات الممكنة . (محمد السيد، شحاتة محمد، و محمد إبراهيم، 2013، صفحة

(123)

هدف التطوير : يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد وظيفة علاجية وإرشادية تتناول فحص ومراجعة وتبعية وتحديد وتحليل النتائج الايجابية والسلبية ووضع الحلول لها ورفعها بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة فضلا عن توفير وتزويد هذه الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة .

تتم العمليات السابقة من خلال التقييم الدوري لسياسات المحاسبية والمالية وكل المتعلقة بها والتأكد من أنها تسيير حسب الخطة الموضوعية دون انحراف والتقييم الدوري لسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية .

وهناك أهداف ثانوية تتمثل أخرى تتمثل في :

- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المطبقة في الدفاتر والسجلات المعتمدة في اتخاذ قراراتها ورسم السياسات ومتابعتها وتحليل بياناتها تحليلًا سليماً .
- اكتشاف الأخطار والغش و التلاعبات في الوقت المناسب وتصحيحها ومنع تكرارها في المستقبل .
- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعية والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا للمؤسسة وتقييمها وإبداء الرأي حيالها وتقديم الحلول والاقتراحات لتجنب الوقوع في الأخطاء والانحرافات مستقبلاً .
- التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها مأخوذة من وثائق صحيحة وسليمة وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المؤسسة التي يتخللها قبض وصرف للنقد مما يعزز الثقة في الدفاتر والسجلات ومنع الغش والتزوير .
- التحقق من وجود حماية كافية لأصول المؤسسة ضد الفقد والسرقة .
- تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية . (رضا، 2013، صفحة 47)

ثانيا : أهمية المراجعة الداخلية

مع ازدياد اهتمام الإدارة بالمراجعة بدأت بعض الشركات بتعيين مختصين للقيام بعمل المراجعة الداخلية من داخل المؤسسة حيث تساعد الإدارة في المراقبة على الأمور المالية والإدارية وكفاءة الأداء على جميع مجالات عمل المؤسسة.

ترجع أهمية المراجعة إلى كون وسيلة لا غاية وتخدم عدة جهات تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والخطط المستقبلية وتحسين أداء المؤسسات .

حيث تتمثل أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة لكل من :

- **أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للإدارة :** تصمم المراجعة الداخلية أصلاً داخل المؤسسة لضمان حسن سير العمل، وللتأكد من سلامة الأصول وحفظها من الإهمال أو الضياع أو الإسراف أو الاختلاس . كما أنها تصمم لزيادة الكفاءة الإنتاجية في جميع المجالات، والأمور التالية توضح مدى أهمية المراجعة الداخلية للإدارة:
- **كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها وتعقيدها أدى إلى فقدان الصلة المباشرة بين الإدارة والعاملين في مختلف المواقع والأقسام.** لهذا كان لابد من وجود نظام للاتصال داخل المؤسسة ليتمكن الإدارة من متابعة الأحداث بصورة منتظمة، وكنتيجة لهذا الاتصال ظهرت الحاجة للبيانات والمعلومات، وكان لابد من التأكد من دقة هذه المعلومات والبيانات، وهذا ما تقوم به المراجعة الداخلية.
- **إشراف الدولة المتزايد على المشروعات والمؤسسات، جعل من الضروري التأكد من صحة ودقة البيانات والمعلومات، وحتى تخلي الإدارة مسؤوليتها عن هذه البيانات كان لابد من الاهتمام بالمراجعة الداخلية .**
(بوسليماني، 2019-2020، صفحة 24)
- **المستثمرون :** تمكنهم من اتخاذ القرار بشأن الاستثمار في المؤسسة وعدم المخاطرة بأموالهم
- **البنوك والدائنون الآخرون :** حيث بعتر تقرير المراجع مرجعاً هاماً للدائنين لمعرفة مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة مستقبلاً .
- **إدارة الضرائب :** وهذا لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناءً على حصيلة المراجع الداخلي .
- **أهمية المراجعة لإدارة التسيير :** تعتمد إدارة المؤسسة على المعلومات المحاسبية التي تخدم في المراقبة والتخطيط للمستقبل بتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة .
- **أهمية المراجعة للملاك والمستخدمين :** تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون بياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ القرارات في توجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن من اعتبار عنصر الحماية الممكنة .
- **أهمية المراجعة للهيئات الحكومية :** وذلك لغرض التخطيط والمراقبة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقديم الإعانات لبعض الصناعات (رضا، 2013، صفحة 51)

ثالثا: أنواع المراجعة الداخلية

إن زيادة الطلب على خدمات المراجعة الداخلية أصبح من السمات الأساسية التي تميز بيئة المراجعة المعاصرة، وهذا من أجل السيطرة الشاملة على عملية إعداد ومراجعة ونشر القوائم المالية، لذا سنتناول أهم أنواع المراجعة الداخلية :

1- المراجعة المالية:

تعني الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى، فالهدف من المراجعة المالية إظهار البيانات والقوائم المالية بصورة موضوعية وصحيحة تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة، وكذلك التحقق من وجود الأصول وحمايتها سواء من الضياع أو الاختلاس.

2- مراجعة العمليات (المراجعة التشغيلية):

هي الفحص الشامل للمؤسسة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقا لطريقة القياس المحددة ضمن الأهداف الإدارية، وذلك للتحقق من كفاءة وفعالية و اقتصادية العمليات التشغيلية .

كما تم تعريفها أيضا بأنها الفحص والتقييم الشامل لعمليات المؤسسة لإعطاء معلومات للإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية التي تتعلق مباشرة بأهداف الإدارة ويشمل تقييم كفاءة استخدام الموارد المالية والبشرية، وتقييم الإجراءات المتبعة في مختلف العمليات، وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة واقتراح الطرق الكفيلة بزيادة الكفاءة والربحية .

قد بينت إحدى الدراسات في الدول المتقدمة أن هذا النوع من المراجعة الداخلية استحوذ على 34% من الموارد المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية، بينما استحوذ النوع الأول على 5% من الموارد، وهذا يشير إلى أهمية هذا النوع في الدول المتقدمة، حيث يلعب دور استشاري وأمني للإدارة العليا من خلال تقديم تقارير تخدم جميع المستويات الإدارية . لتحقيق الهدف من المراجعة الداخلية على أكمل وجه فلها عدة مكونات لا يمكنها الانفصال عن بعضها البعض في تطبيقها، فهي مدججة في مهمة المراجعة وتتمثل في ما يلي :

أ- المراجعة المطابقة: يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى تطابق الأداء الفعلي لمختلف الأعمال التي قامت بها المستويات الإدارية المختلفة مع ما وضعته الإدارة العليا من سياسات و خطط والقرارات المتخذة .

ب- مراجعة الفعالية : لا يملك المراجع الداخلي في هذا النوع من المراجعة مرجع يستند إليه، حيث يقوم بالتقييم معتمداً على قدراته وخبراته، فتعني هذه المراجعة تقييم فعالية السياسات والخطط والإجراءات وغير ذلك للتأكد من أنها تحقق أهداف المؤسسة.

ت- المراجعة التسييرية : تتم في هذا النوع الحكم على قدرة الموارد البشرية والإستغلال الأمثل للمحيط والوسائل المتاحة. تتطلب هذه المهمة الصعبة مستوى عالي جداً وخبرة كافية، بحيث يكون حكم المراجعين الداخليين بالتوصيات المناسبة وهي كالاتي :

- مدى ملائمة الأهداف المسطرة.
- مدى ملائمة الوسائل المطبقة في مجال التسيير والقيادة والوسائل البشرية.

فالمراجعة التسييرية تركز على مدى تقدير المراجع الداخلي لسياسة التسيير المتبعة بأن تكون متوافقة مع إستراتيجية المؤسسة

ث- المراجعة الإستراتيجية (المراجعة المديرية) : في هذه الحالة فحص المراجع الإنسجام العام بين مجموع السياسات والإستراتيجيات للمؤسسة مع المحيط الذي تنمو فيه هذه الأخيرة، أي المراجع الداخلي يقوم بمراجعة انسجام لإستراتيجية وظيفة ما مع باقي الوظائف. (بوسليماني، 2019-2020، الصفحات 28-29)

المطلب الثالث : معايير المراجعة الداخلية

تتم عملية المراجعة في بيئة ثقافية وقانونية مختلفة وضمن مؤسسات تختلف من حيث الأهداف ، الحجم والهيكلية ، وهذه الاختلافات قد تؤثر على ممارسة المراجعة الداخلية ، حيث تستدعي وجود معايير دولية للممارسة المهنية المتفق عليها . ولقد أصدر معهد المدققين الداخليين "IIA" معايير الممارسة المهنية لأول مرة سنة 1978 وتم تعديله في 1993 وتتضمن خمسة معايير عامة ، وتم تبويبها في خمسة مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعي ، بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة التي وضعت سنة 2003 ، في حين كان آخر إصدار لها في عام 2008، وتم تعديله في سنة 2010 مع سريات تطبيقه بداية من 2011. (صالح، 2016، صفحة 74)

حيث تتضمن مجموعة من المعايير هي :

1-المعايير والصفات :

1000 الغرض ، السلطة والمسؤولية : الغرض من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين بأنشطة التدقيق الداخلي ، والغرض من السلطات الممنوحة لهم و وجوب تدوينها رسميا في لائحة التدقيق الداخلي التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في الشركة

1100 الاستقلالية والموضوعية :

الاستقلالية بالنسبة لأنشطة التدقيق الداخلي والموضوعية في أداء هذه الأنشطة والموضوعية في إبداء الرأي النهائي للمدققين الداخليين . (خلف عبد الله، 2017، صفحة 161)

1200 المهارة والعناية المهنية اللازمة : يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي المحافظة على برنامج للتأكد وتحسين الجودة ، بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي .

2- معيار الأداء : هي مجموعة المعايير التي تركز على وصف وبيان طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية، وتوفر أساس لكيفية قياس جودة أداء هذه الخدمات وتتضمن هذه المجموعة سبعة معايير رئيسية وتنقسم كل معيار رئيسي إلى عدة معايير فرعية يتم تناولها فيما يلي :

2000 إدارة نشاط المراجعة الداخلية: يجب أن يدير مسئول المراجعة الرئيسي بفعالية نشاط إدارة المراجعة الداخلية للتأكد من أنها تضيف قيمة للمنظمة.

2010 التخطيط : يجب أن يضع مسئول المراجعة الرئيسي خطط تتأسس على المخاطر لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية على نحو يتسق مع أهداف المنظمة .

2020 الاتصال والموافقة: يجب أن يوصل مسئول المراجعة الرئيسي خطط نشاط المراجعة الداخلية ومتطلبات الموارد متضمنا التغييرات الرحلية الهامة إلى الإدارة العليا وإلى مجلس الإدارة لأغراض الفحص والمرافقة . ويجب أن يوصل مسئول المراجعة الرئيسي أيضا اثر وجود القيود على الموارد .

2030 إدارة الموارد : يجب أن يتأكد مسئول المراجعة الرئيسي من أن موارد المراجعة الداخلية تعتبر ملائمة وكافية وأنها قد تم تشغيلها بفعالية من أجل تحقيق الخطة الموافق عليها .

2040 السياسات والإجراءات : يجب أن يضع مسئول المراجعة الرئيسي السياسات والإجراءات من أجل إرشاد نشاط المراجعة الداخلية .

2050 التنسيق : يجب أن يتشارك مسئول المراجعة الرئيسي المعلومات ويقوم بالتنسيق بين الأنشطة مع الموردين الآخرين الداخليين والخارجيين لخدمات التأكد والاستشارات الملائمة من أجل التأكد من التغطية الملائمة تدنية ازدواج المجهودات .

2060 التقرير إلى المجلس والإدارة العليا : يجب أن يقوم المسئول الرئيسي للمراجعة بالتقرير إلى المجلس والإدارة العليا دوريا عن غرض وسلطة ومسئولية وأداء نشاط المراجعة الداخلية طبقا لخططها . ويجب ان يتضمن التقرير أيضا التعرض للمخاطر الجوهرية وقضايا الرقابة وقضايا حوكمة الشركات . بالإضافة إلى الأمور الأخرى المطلوبة عن طريق المجلس والإدارة العليا . (أمين السيد، 2010-2011، الصفحات 101-102)

2100 طبيعة العمل : يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر ونظم الرقابة والحوكمة .

2110 إدارة المخاطر: يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المنظمة من خلال تحديد وتقييم مدى تعرضها الجوهري للمخاطر والمساعدة على تحقيق إدارة المخاطر ونظم الرقابة .

2120 الرقابة: يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المنظمة في الاحتفاظ بضوابط رقابية فعالة عن طريق تقييم مدى فعاليتها وكفاءتها أو عن طريق تعزيز التحسن المستمر .

2130 الحوكمة : يجب أن يساهم نشاط المراجعة الداخلية في عملية حوكمة المنظمة عن طريق تقييم وتحسين العملية و التي من خلالها

- يتم وضع وتوصيل القيم والخطط

- يتم مراقبة تحقيق الأهداف

- يتم ضمان وجود المساءلة المحاسبية

2200 تخطيط الارتباط: يجب أن يقوم المراجعين الداخليين بتطوير وتسجيل خطة كل ارتباط .

2201 اعتبارات التخطيط : عند تخطيط الارتباط يجب أن يدرس المراجعون الداخليون :

- أهداف النشاط محل الفحص والوسيلة التي عن طريقها يتحكم النشاط في أدائها .

- المخاطر الجوهرية للنشاط وأهدافها ومواردها وعملياتها بالإضافة إلى الوسيلة التي عن طريقها يتم الاحتفاظ بالأثر المحتمل للمخاطر إلى مستوى مقبول .

- كفاية وفعالية إدارة مخاطر النشاط ونظم الرقابة بالمقارنة بإطار أو نموذج الرقابة الملائمة .

- الفرص المرتبطة بالقيام بتحسينات جوهرية لإدارة مخاطر النشاط ونظم الرقابة .

2210 أهداف الارتباط : يجب أن تدرس أهداف الارتباط المخاطر وضوابط الرقابة وعمليات الحوكمة المرتبطة بالأنشطة محل الفحص .

2230 تخصيص موارد الارتباط : يجب أن يحدد المراجعون الداخليون الموارد الملائمة لتحقيق أهداف الارتباط .

ويجب أن تتأسس عملية تعيين العاملين على تقييم طبيعة وتعقد كل ارتباط ، والقيود الزمنية بالإضافة للموارد المتاحة . (أمين السيد، 2010-2011، الصفحات 103-104)

2240 برنامج عمل الارتباط : يجب على المراجعين الداخليين أن يقوموا بإعداد وتوثيق البرامج اللازمة لتحقيق أهداف العملية.

- يجب أن يتضمن برنامج العمل إجراءات لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات أثناء إنجاز عملية المراجعة، ويجب أن تتم المصادقة على برنامج العمل قبل تنفيذه، كما تتم المصادقة وعلى الفور على كل تعديل يطرأ على هذا البرنامج.
- قد تختلف برنامج عمل المهام الاستشارية من حيث الشكل والمضمون، وذلك حسب طبيعة المهمة.
- 2300 أداء عملية المراجعة :** يجب على المراجعين الداخليين أن يقوموا بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لإنجاز أهداف العملية.
- 2310 تحديد المعلومات :** يجب أن يحدد المراجعين الداخليين المعلومات التي تتسم بالكفاية و الموثوقية و الملائمة والتي تفيد في إنجاز أهداف العملية. (بوسليماني، 2019-2020، صفحة 46)
- 2320 التحليل والتقييم :** يجب على المراجعين الداخليين أن يبنوا استنتاجاتهم ونتائج العملية على أساس التحليل والتقييم الملائم.
- 2330 توثيق المعلومات :** يجب على المراجعين الداخليين توثيق المعلومات ذات العلاقة لدعم استنتاجات ونتائج عملية المراجعة.
- يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الإطلاع على وثائق العملية، ويجب الحصول على موافقة الإدارة العليا و/أو المستشار القانوني عند الاقتضاء وذلك قبل تمكين جهات خارجية مع الإطلاع على وثائق عملية المراجعة.
- يجب أن يحدد الرئيس التنفيذي للمراجعة قواعد في مجال الاحتفاظ بملفات العملية وذلك بغض النظر عن الوسائل المستخدمة في تخزين هذه الملفات، ويجب أن تكون هذه القواعد متفقة مع توجيهات المؤسسة وأي متطلبات تشريعية أو متطلبات أخرى .
- يجب على الرئيس التنفيذي أن يعد سياسات للتحكم في حماية والاحتفاظ بوثائق المهمة الاستشارية، وكذلك الشأن بالنسبة لمسألة تمكين جهة داخلية أو خارجية من الإطلاع عليها، ويجب أن تكون هذه السياسات متفقة مع توجيهات المؤسسة و أي متطلبات تشريعية أو متطلبات أخرى.
- 2340 الإشراف على العملية :** يجب أن تكون عمليات المراجعة تحت إشراف ملائم بما يكفل تحقيق الأهداف وضمان الجودة وتطوير كفاءات فريق المراجعة .
- 2400 توصيل النتائج :** يجب على المراجعين الداخليين توصيل نتائج العملية إلى الجهات المعنية .

2410 معايير التوصيل : يجب أن يتضمن التوصيل أهداف العملية و نطاقها وخطة العمل والاستنتاجات و التوصيات.

- يجب أن يتضمن التوصيل النهائي لنتائج العملية حينما يكون ذلك مناسباً رأي المراجعين الداخليين و استنتاجاتهم.

- يجب على المراجعين الداخليين توصيل النقاط المرضية في الأداء .

- عند إبلاغ نتائج العملية إلى أطراف خارج المؤسسة يجب أن يتضمن إبلاغ القيود على تداول و استخدام هذه النتائج.

تختلف التبليغات المتعلقة بتقديم أشغال و نتائج المهام الاستشارية وفقاً لطبيعة المهمة واحتياجات العميل.

2420 جودة توصيل النتائج : يجب أن تكون التبليغات صحيحة و موضوعية وواضحة وموجزة وبناءة وكاملة و وافية .

2421 الخطأ والسهو : إذا احتوى التوصيل النهائي على خطأ أو سهو جوهري فإنه يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يقوم بإبلاغ المعلومات المصححة إلى جميع الأطراف الذين تلقوا التوصيل الأصلي .

2430 استخدام عبارة "أنجزت المهمة وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية."

2431 الإفصاح عن حالات عدم التوافق : عندما يؤثر عدم التوافق مع تعريف المراجعة الداخلية أو ميثاق الواجبات الأخلاقيات أو المعايير على عملية محددة فإنه يجب الإفصاح في مستوى التوصيل على :

- المبدأ أو القاعدة السلوكية أو المعايير التي تم الإخلال بها .

- أسباب عدم التقيد بها .

- تأثير هذا الإخلال على عملية المراجعة وعلى النتائج التي تم توصيلها . (بوسليماني، 2019-2020،

صفحة 47)

2440 نشر النتائج : يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية توصيل نتائج عملية المراجعة إلى الأطراف المعنية

- يعتبر الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مسؤول عن توصيل النتائج إلى الأطراف التي باعتقاده تعطي تلك النتائج العناية اللازمة.

- يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية قبل نشر النتائج إلى الأطراف الخارجية القيام بما يلي ما لم تفرض متطلبات قانونية أو تنظيمية غير ذلك :
 - تقييم المخاطر المحتملة على المؤسسة .
 - استشارة الإدارة العليا أو المستشار القانوني .
 - الرقابة على النشر من خلال تقييم استخدام النتائج .
- الرئيس التنفيذي للمراجعة مسؤول عن إبلاغ النتائج النهائية للمهام الاستشارية إلى العملاء
- أثناء تنفيذ المهام الاستشارية قد يتم ملاحظة إشكاليات متعلقة بالحوكمة وإدارة المخاطر و الرقابة وكلما كانت هذه الإشكاليات جوهرية للمؤسسة فإنه يجب إبلاغها إلى الإدارة العليا و مجلس الإدارة .
- 2450 الأراء العامة : عند إصدار أراء عامة يجب الأخذ بعين الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة و الأطراف المعنية الأخرى . (بوسليماني، 2019-2020، صفحة 48)
- 2500 مراقبة التقدم : يجب أن يضع ويحتفظ مسؤول المراجعة الرئيسي بنظام لمراقبة توصيل النتائج التي تم توصيلها إلى الإدارة .
- 2600 قبول الإدارة للمخاطر : عندما يعتقد مسئول المراجعة الرئيسي أن الإدارة العليا قد قبلت المخاطر المتبقية إلى تعتبر غير مقبولة للمنظمة ، فإن المسئول الرئيسي للمراجعة يجب أن يناقش الأمر مع الإدارة العليا . فإذا لم يتم حسم القرار المتعلقة بتلك المخاطر المتبقية فإن مسئول المراجعة الرئيسي والإدارة العليا يجب أن يقوموا بالتقرير عن الأمر إلى مجلس الإدارة لحسم الحل . (أمين السيد، 2010-2011، صفحة 107)

المبحث الثاني : المراجعة الداخلية وتقييم نظام الرقابة الداخلية

في عالم الأعمال المتطور والمتغير باستمرار، تعد الرقابة الداخلية أحد الجوانب الأساسية في إدارة المؤسسات الاقتصادية ، حيث تلعب دورا حاسما في ضمان الشفافية والمسائلة وتعزيز الكفاءة التشغيلية ، وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى التعرف على مفهوم وأهمية الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية وتحليل تأثيرها على أداء الشركات، إضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول : نشأة ومفهوم الرقابة الداخلية

لا يمكننا التطرق إلى الرقابة الداخلية وتعريفها دون معرفة جذورها التاريخية حيث سنحاول عرض تسلسلها التاريخي وأهم العوامل التي أدت إلى ظهورها

أولاً: نشأة الرقابة الداخلية

إن مفهوم الرقابة ليس حديث وإنما يعود ظهورها إلى القدم، فكانت طرق الرقابة بدائية حيث كان الفرد نفسه يقيد ويراقب عمله في نفس الوقت، إلا أن التقدم البشري واتساع نطاق التجارة الداخلية وكذا انتشار التجارة العالمية أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي ازدادت الحاجة إلى الرقابة لصالح الإدارة وأصحاب رأس المال ويمكن حصر مراحل تطور عمليات الرقابة فيما يلي:

المرحلة الأولى: قبل سنة 1500 ميلادية

كانت الأحداث المالية في تلك الفترة تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلاً عن الآخر، وهذا للمقارنة بين السجلين وبالتالي يمنع التلاعب والاختلاس وبالتطور التجاري وازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح آفاق جديدة عن طريق النقل البحري واستعمال أماكن جديدة فتطلب الأمر استخدام مراجعين لغرض محاسبة قباطة السفن ومنع الاختلاس لهذه الثروات، فكانت الرقابة في هذا الوقت تحقق أمانة الأشخاص الذين عهد إليهم المسؤولية المالية.

المرحلة الثانية: من سنة 1500م إلى 1850 ميلادية

نتيجة ظهور الثورة الصناعية اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي، ولكن بقيت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاس والتلاعب، تنحصر في الرقابة المالية التي تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة خلال هذه المرحلة أدى لاعتراف عام (بنظام محاسبي منتظم) لغرض الدقة في التقرير.

المرحلة الثالثة: تتمثل في الفترة من 1850 إلى ما بعد ذلك

في هذه الفترة حدثت تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور مؤسسات كبيرة الحجم وبرز شركات المساهمة وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنين وأصبح أصحاب رأس المال بعيدون عن الإدارة وبالتالي انصب اهتمامهم على المحافظة على سلامته وهنا تظهر اعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي (عبد الفتاح محمد و محمد السيد، 2003-2004، الصفحات 10-11)

ثانيا: تعريف الرقابة الداخلية

اختلفت تعاريف الرقابة الداخلية وتعددت نظرا لتضارب آراء المختصين في هذا الميدان، الذين يحاولون دائما التركيز على المفاهيم الأساسية المشتركة ، وهذا من أجل إعطاء تعريف عام وشامل للرقابة الداخلية، لكن ما ينبغي الإشارة إليه هو ضرورة التذكير بالتعاريف الأكثر تداولاً، محاولة التقريب لإعطاء تعريف موضوعي وشامل لكل من التعاريف التالية :

عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين " AICPA " الرقابة الداخلية : "بأنها خطة التنظيم وكل الطرق والأساليب والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة

التشغيلية والتحقق من التزام العاملين وبالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة " . (سرايا، شحاتة، و راشد، 2013، صفحة 13)

أما الجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAC) ، فقد عرفت الرقابة الداخلية على أنها: " الإجراءات والطرق المستخدمة في المؤسسة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعلمية إمساك الدفاتر " . (رضا، 2013، صفحة 133)

ولا تختلف الفدرالية الدولية للمحاسبة "IFAC" في تعريفها للرقابة الداخلية عن معهد الخبراء المحاسبين الأمريكيين "A.P.C.I.A" إذ تعتبرها : "مجموعة السياسات والإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة من أجل التأكد إلى أقصى حد ممكن من السير الصارم والفعال لأنشطتها "

ويضيف أحد التعاريف على ما جاء في التعريف الذي ذكره معهد الخبراء المحاسبين الأمريكيين أن: " الرقابة الداخلية هي أداة يمكن من خلالها الحصول على كل المعلومات وكذا تحقيق الحماية والرقابة التي تريدها الإدارة العليا".

فالإدارة - في كل الأحوال - هي في حاجة لمعلومات أكيدة وكاملة وبصورة مستمرة، لكي تكون على علم بمدى تقدم سير العمل داخل المؤسسة . (كاروس، 2010-2011، الصفحات 97-98)

إضافة إلى أنها عرفت من قبل معهد المدققين الداخليين " من أنها الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات الشركة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية ، بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحصنة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها "

كما عرفت كذلك : " من أنها مجموعة النظم الرقابية المالية وغير المالية التي تضعها الإدارة بقصد :

- تسيير نشاط المؤسسة بطريقة فعالة وسليمة .

- التأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية والقانونية .

- المحافظة على الموجودات ، وأنها استعملت بكفاءة وفعالية .

- تأمين اكتمال ودقة السجلات إلى أقصى حد ممكن . (هادي، 2006، صفحة 81)

ومنه نستنتج إن نظام الرقابة الداخلية هي مجموعة من السياسات والإجراءات التي تضعها إدارة المؤسسة لضمان تحقيق أهدافها بشكل فعال وكفاء، والإمتثال للقوانين واللوائح ، وحماية أصولها من الفساد أو السرقة ، وضمان دقة وإكتمال السجلات المالية .

المطلب الثاني : أنواع و أهمية الرقابة الداخلية

أولا : أنواع الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية الى رقابة محاسبية ورقابة ادارية والضبط الداخلي

1- الرقابة المحاسبية : تهدف الرقابة المحاسبية الى التحقق من ان كل عمليات الشركة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملئم والمعتمد من الادارة ، وان كل عمليات الشركة قد تم تسجيلها في دفاتر الشركة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية .

● تتمثل الرقابة المحاسبية في الاجراءات التي تتعلق بحماية الاصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الاصول المدرجة بدفاتر الشركة مع الاصول الموجودة بالفعل في اقسام الشركة المختلفة ومخازنها.

● وتعتبر الادارة المالية او ادارة الحسابات بالشركة مسؤولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الاصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي وزيادة درجة الاعتماد عليها .

2- الرقابة الإدارية : تتمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات التي وضعتها إدارة الشركة .

وترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغيلية في الشركة وليس في الإدارة المالية وذلك نظرا لعدم ارتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات والدفاتر المالية . (سرايا، شحاتة، و راشد، 2013، صفحة 17)

الجدول رقم (1-1): الفرق بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية.

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الادارية
الهدف من الرقابة	. حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس . سوء الاستخدام . . التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية .	. التحقق من كفاءة اداء العمليات التشغيلية . . التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والاجراءات التي وضعتها ادارة الشركة .
طبيعة الرقابة	. طبيعة الرقابة . التحقق من تنفيذ عمليات الشركة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الادارة . التحقق من ان عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .	. اعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الاداء الفعلى وايجاد الانحرافات ومعرفة اسبابها واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة . . التحقق من تنفيذ وتطبيق الاجراءات السياسات الادارية .

(سرايا، شحاتة، و راشد، 2013، صفحة 18)

3- الضبط الداخلي

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافها على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسئوليات ويرتبط الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية والمراجعة الداخلية والأفراد.

(كاروس، 2010-2011، الصفحات 15-16)

ثانيا :أهمية الرقابة الداخلية

يتمثل السبب وراء وضع الشركة نظام للرقابة الداخلية في ما يلي :

- المساعدة على تحقيق الشركة لأدائها وربحياتها ومنع خسارة الموارد عن طريق الغش والوسائل الأخرى ،
- أن الرقابة الداخلية يمكن أن تساعد أيضا على ضمان وجود تقرير مالي ممكن الاعتماد عليه والالتزام بالقوانين واللوائح ،
- أن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة يكون من كثير من السياسات والإجراءات الخاصة المصممة لتزويد الإدارة بتأكد معقول بان الغايات و الأهداف التي تعتقد بأنها هامة للشركة سوف يتم الوفاء بها .
- إن كل فرد في المنظمة لديه مسؤولية في ضوابط الرقابة الداخلية سواء كانت الإدارة أم مجلس الإدارة أم المراجعين الداخليين والعاملين الآخرين . (أمين السيد، 2007، صفحة 254)
- إن المدير التنفيذي يعتبر مسؤولا تماما ، كما يجب أن يتحمل مسؤولية تصميم نظام الرقابة الداخلية ، وتوفير القيادة والتوجيه على المديرين الرئيسيين ، وبطبيعة الحال المديرين الماليين وأعضاء العاملين المرتبطين ، أن مجلس الإدارة يوفر الحوكمة والإرشاد والإشراف ، أن المجلس القوي الفعال يعتبر قادرا بشكل أفضل على تحديد وتصحيح محاولات الإدارة في تخطي ضوابط الرقابة الداخلية .
- أن الرقابة الداخلية يجب أن تكون ذات دور صريح أو ضمني لتوصيف وظيفة كل فرد في الشركة . (أمين السيد، 2007، صفحة 254)

ثالثا: مكونات الرقابة الداخلية

وهناك خمس مكونات أساسية للرقابة الداخلية يجب أن تكون موجودة من أجل تنفيذ نظام رقابة داخلي فعالة وذات فعالية هي : 1 - بيئة الرقابة : تعني التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام والإدارة العليا والمديرين وملاك المنشأة والمرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها المتمثلة في النزاهة والقيم الأخلاقية ،الالتزام بالكفاية ، مشاركة أولئك المكلفين بالحوكمة ، فلسفة الادارة واسلوبها التشغيلي ، الهيكل التنظيمي ، تفويض السلطة وتحديد المسؤولية ،

2- تقييم المخاطر : تتعرض أي مؤسسة للعديد من المخاطر نتيجة مزاوله أعمالها ، هذه المخاطر يجب تقييمها ،ولهذا يجب أن تقوم المؤسسة بتحديد أهدافها كخطوة أولى لعملية التقييم ، فأى حدث يؤثر على تحقيق هذه الأهداف يعتبر خطرا ، ومن ثم تحديد المخاطر واحتمال حدوثها ، هذه المخاطر التي قد تكون داخلية أو خارجية ، وأخيرا تقوم المؤسسة باتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة والسيطرة عليها .

3- الأنشطة الرقابية : وهي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة ، كما تساعد أيضا على ضمان أن التصرفات الضرورية للتعامل مع المخاطر تم اتخاذها وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة . إن الأنشطة الرقابية موجودة في كلا المؤسسة ، وفي جميع المستويات ، وفي جميع الوظائف ، وهي تشمل على سلسلة متنوعة من الأنشطة مثل : الموافقة والتصريح بالعمليات ، التحقيق ، كشوف التسوية ، مراجعة الأداء التشغيلي ، أمن الأصول ، الفصل بين المهام. (بري، 2017-2018، الصفحات 15-16)

4- نظم المعلومات المحاسبية والاتصال : تتمثل في المعلومات الملائمة للتقرير المالي يتم تسجيلها في النظام المحاسبي وهي تخضع لاجراءات الإدخال والتسجيل والتشغيل والتقرير عن عمليات المنشأة ، ان جودة المعلومات التي يتم تحقيقها عن طريق النظام تؤثر على قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات ملائمة في الرقابة على أنشطة المنشأة واعداد تقارير مالية موثوق فيها .

5- المتابعة : تمثل المتابعة التي تتعامل مع التقييم المستمر جودة اداء الرقابة الداخلية ، تتضمن تلك العملية تقييم تصميم ضوابط الرقابة الداخلية ، وتشغيلها على اساس زمني مع الأخذ في الاعتبار التصرفات التصحيحية الضرورية ، وعن طريق المتابعة يمكن للإدارة ان تحدد أن ضوابط الرقابة الداخلية تعمل على نحو ملائم . (أمين السيد، 2007، صفحة 284)

المطلب الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تطوير وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبقة بالمؤسسة لتحسين أدائه

يهدف المراجع من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموضوع والمطبق إلى التأكد من تحقيقه للأهداف المرجوة منه، واكتشاف أوجه الضعف والثغرات إن وجدت، واقتراح الحلول لتلافيها ومتابعة اقتراحات الإصلاح للتحقق من تنفيذها من أجل تحسين أداء المؤسسة

أولاً : أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية

القيام بتقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق، يؤدي إلى ضمان وجود بيئة رقابية جيدة وفعالة، بالإضافة لكونها تؤدي إلى تخفيض المخاطر التي تواجه المؤسسة إلى مستوى مقبول، حيث تساعد عملية التقييم والتحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية في التأكد من مدى ملاءمتها والحفاظة على فعاليتها وتطويرها باستمرار حتى تستطيع مواجهة التغيرات الداخلية في المؤسسة، والتغيرات الخارجية في بيئة النشاط التي تعمل في ظلها المؤسسة، مما يجعلها قادرة ومهيأة باستمرار على التصدي والحد من حالات الغش والتلاعب، وقادرة على تخفيض التكاليف وزيادة المنافع، والاستجابة السريعة للمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة. (بوسليمان، 2019-2020، صفحة 134)

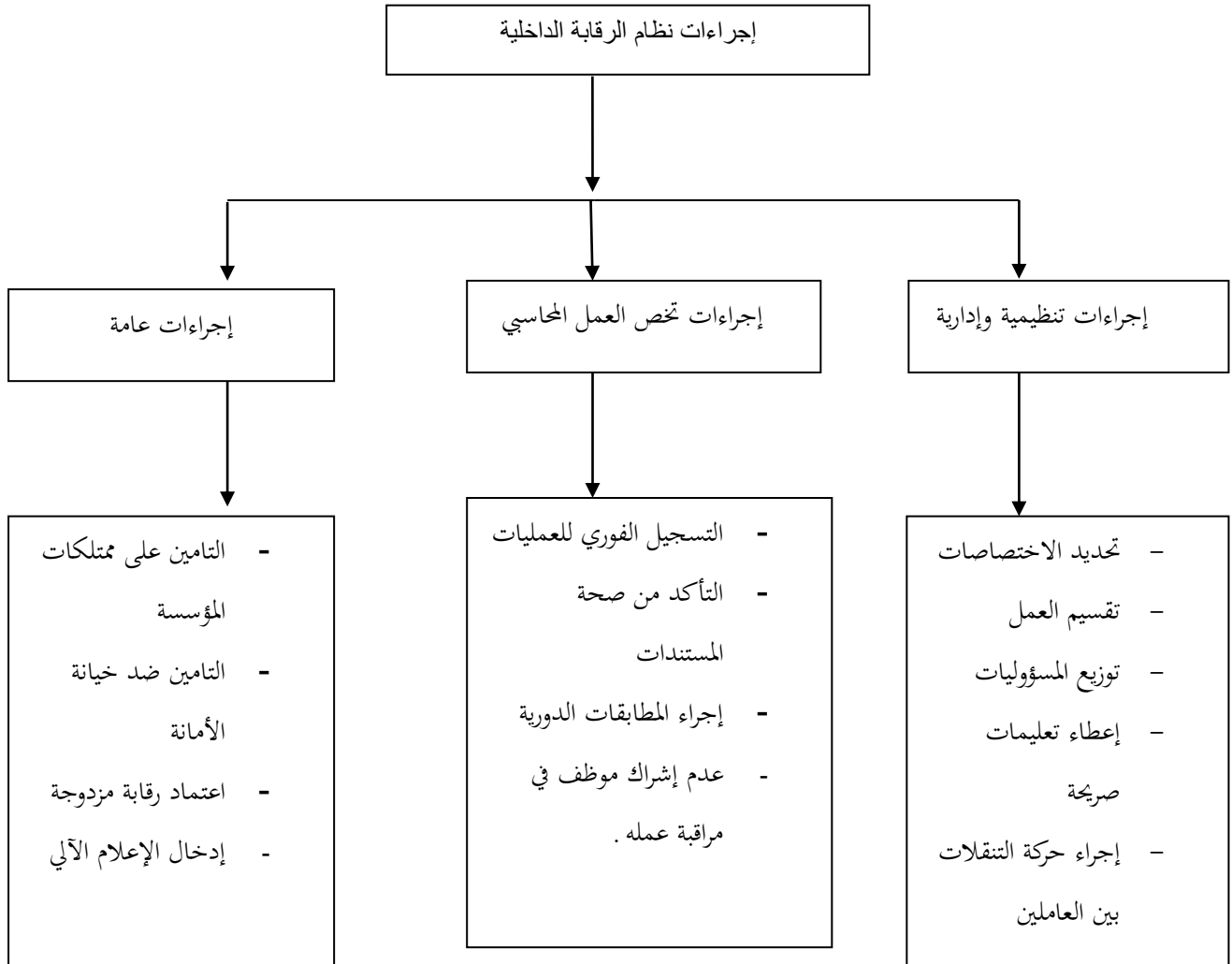
ثانياً : دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة

يمكن استخدام العديد من الوسائل لتحقيق الرقابة في المؤسسات، ولعل من ضمن هذه الوسائل الرقابية الداخلية في النمط الإداري، أهداف التنظيم، والسياسات، والمعايير، والإجراءات، فهي تعبر عن درجات مختلفة من التفصيل في نظام الرقابة الداخلية وهي ذات طبيعة ترتيبية (ترتيب حسب تسلسل السلطات)، حيث تعتبر الإجراءات أكثر وسائل الرقابة تفصيلاً، بينما يعتبر النمط الإداري أقلها تحديداً، أي وجود علاقة ترابط وتكامل بين كل مستوى للرقابة والمستوى الذي يليه، إذ أن الإدارة هي التي تحدد أهداف المؤسسة، ويتبع ذلك تحديد السياسات، فمعايير الأداء، وأخيراً الإجراءات التنفيذية التفصيلية، حيث يساعد هذا التسلسل من الأعلى إلى الأسفل في العملية الرقابية على تحقيق التجانس بين المستويات التنظيمية (الإدارة، الوظيفة، العملياتية). ونظراً لهذه الطبيعة التكاملية لنظام الرقابة، فإن المراجعين الداخليين يقومون غالباً بفحص جميع مستويات وسائل الرقابة، وإن كانت الإدارة العليا هي المسؤولة عادة عن تقييم أداء المؤسسة من ناحية الأهداف والنمط الإداري. وبالرغم من أن تقييم الأداء يعتبر جزءاً أساسياً في أية نظام رقابة، إلا أن المراجعين الداخليين لا يقومون هم بتقييم الأداء وإنما تنحصر مسؤوليتهم في تحديد ما إن كانت طرق التقييم مناسبة أم لا، ويمكن التعبير عن تلك الطرق على هيئة سياسات وإجراءات (كاروس، 2010-2011، صفحة 132) .

ثالثاً: إجراءات ومراحل تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية :

1- إجراءات نظام الرقابة الداخلية : تعتبر الإمكانيات المادية والبشرية للمؤسسة مؤشراً إيجابياً لتنفيذ الخطة العامة لها بشكل سليم، ففي هذا الإطار يجب على هذه الأخيرة الحفاظ على مستويات الأداء المرسومة ومد النظام الإداري بالبيانات المختلفة عن العمليات التشغيلية لجعله يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية، معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمة لاتخاذ القرارات الفعالة في الوقت المناسب، لذا وبغية ضمان الذي سبق، وجب سن إجراءات مختلفة لدعم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، ومن ثمة دعم مسار التأهيل الإداري للمؤسسة. ويمكن تقسيم هذه الإجراءات إلى ثلاث فروع التي تم التطرق إليها في الشكل تفصيلي الموالي : (كاروس، 2010-2011، صفحة 127)

الشكل رقم(1-1):إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: (طواهر محمد و صديقي، 2006، صفحة 123)

2-مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية :

• جمع الإجراءات : هدف هذه المرحلة إلى جمع كل ما يساعد المراجع الداخلي على تقييم الأنظمة و الإجراءات و المناهج في المؤسسة. و تتعلق الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال الوثائق المستخدمة محتواها نشرها و حفظها كذلك الترخيص و المصادقة ، تسجيل و معالجة المعلومات اللازمة لسير المؤسسة و مراقبتها و تختلف الإجراءات المستخدمة بين كل قسم و وظيفة في المؤسسة ، و يتطلب وصف الإجراءات عدة جلسات مع المسؤولين عن الوظيفة المدروسة.

- إن نتيجة هذه المرحلة تسمح بتحديد نقاط القوة و نقاط الضعف و اعداد وثيقة تحليلية تسمح بالانتقال إلى فحص عمل النظام،
و تعتمد هذه المرحلة على أربع تقنيات :
أ- التعرف على الوثائق الموجودة:

هدفها إحصاء كل الوثائق الداخلية و الخارجية و هي تساعد المراجع على تقييم الأنظمة و الإجراءات و المناهج المستخدمة في المؤسسة .

ب- استجواب التقارب :

هي تقنية غير رسمية يقوم المراجع عن طريقها باستجواب أو عدة استجابات تهدف إلى وصف الأنظمة الموجودة ويواجه المراجع بعض الصعوبات عند تحليل هذه الاستجابات و التي ترتبط بحجم المؤسسة و تعقيد نشاطاتها و كثافة معلوماتها.

ج - تحليل الدورات باستخدام المخططات:

المخطط هو عرض بياني لعمليات متتابعة و التي تبين الوثائق المستخدمة ، مراكز العمل ، القرارات و المسؤوليات يعبر عنها برموز مترابطة مع بعضها البعض حسب التنظيم الإداري للمؤسسة.

تسمح هذه المخططات بتقديم تسجيل عن إجراءات الأنظمة في المؤسسة و الربط بين أهم مظاهر الرقابة الداخلية و هي أساس اختبارات التطابق و تهدف إلى التأكد من التطبيق الجيد للإجراءات.

- يمكن استخدام المخطط العمودي بمعنى ترتيب الأقسام واحد تحت الآخر و عرض انتقال الوثائق يكون حسب التسلسل الزمني ، أو المخطط الأفقي بمعنى ترتيب الأقسام واحد أمام الآخر.

د- قوائم استقصاء و دليل الإجراءات:

تضمن قوائم الاستقصاء عددا من الأسئلة المحددة و التي تسمح للمراجع باكتشاف نقاط القوة و الضعف للرقابة الداخلية. و تظهر هذه القوائم عادة في شكلين :

- قوائم الاستقصاء المغلقة: تظهر في شكل مبسط وتتناول أسئلة تكون الإجابة عليها بنعم أو لا
- قوائم الاستقصاء المفتوحة: تكون الإجابة على الأسئلة باجابات مفصلة
- جدول تحليل الرقابة الداخلية: هي عبارة عن جداول تقوم بمجرد مختلف العمليات المنفذة و تسمح بتحديد الوظائف التي تتم في مراكز العمل بهدف اكتشاف تراكم الوظائف. (محمد لمين، 2007-2008، صفحة 149)

● **إجراء اختبارات الفهم والتطابق :** وهي اختبارات ليس الغرض منها التأكد من أن ذاك الإجراء مطابق بشكل صحيح، وإنما الغرض منها هو التحقق من وجود ذلك الإجراء في الواقع العملي .وهي خطوة تساعد المراجع في تصحيح أخطاء فهم تلك الإجراءات .

● **التقييم الأولي للرقابة الداخلية:** بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء أو غش أو اختلاس). ويستعين المراجع في هذه الخطوة في الغالب، بقوائم أسئلة الرقابة الداخلية المغلقة، (أي قوائم تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بـ "نعم" أو بـ "لا") (فالإجابة بـ "لا" تعبر في أغلب الحالات عن ضعف في النظام المدروس) لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لكل الإجراءات طبعا في مفهومها، أي من الناحية النظرية.

● **اختبارات الاستمرارية:** في هذه الخطوة يتأكد المراجع الداخلي من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام هي نقاط قوة فعلاً أي موجودة في الواقع، ومطبقة بشكل صحيح وبصفة مستمرة ودائمة. إن هذه الاختبارات (اختبارات الاستمرارية) ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق، لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تحمل

- خللا. ويحدد المراجع حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما أنها تشكل دليل إثبات قوي على كيفية سير العمل خلال الدورة
- **التقييم النهائي للرقابة الداخلية :** يجمع المراجع كل النتائج التي توصل إليها من خلال الاختبارات التي أجراها في وثيقة يبين فيها جوانب الضعف في سير العمل الناتجة عن سوء تطبيق نقاط القوة النظرية وكذا نقاط الضعف في المفاهيم، وهذا لكي يستطيع فيما بعد تحديد أثرها على نوعية المعلومات المالية.
 - وترفق هذه الوثيقة بتوصيات واقتراحات لإجراء التعديلات اللازمة ، وتمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول الرقابة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة (كاروس، 2010-2011، الصفحات 131-132).

المبحث الثالث: منهجية المراجعة الداخلية

إن الجانب العلمي للمراجعة الداخلية يتجلى من خلال تنفيذ المراجع الداخلي لمهمة المراجعة ، والتي تتم وفق تخطيط مسبق ومنهجية معينة من أجل تحقيق الأهداف المكلف بها . ويعمل المراجع الداخلي في مهمته على دراسة التحكم في مخاطر النشاط محل المراجعة من خلال اختبار وتحديد الثغرات، اقتراح الحلول، ومتابعة تطبيقها. إن مهمة المراجعة الداخلية تشبه ما يقوم به الطبيب مع مريضه، إذ أنه يقوم بالتشخيص، يحمن ويتنبأ بالأسباب، ومن ثم يوصي بالعلاج، حيث أن لمهمة المراجعة ثلاثة مراحل هي:

المرحلة الأولى: يكون المدقق معظم الوقت في مكتبه، وتكون تنقلاته قصيرة وسريعة، كما يمكن عدم وجود هذه التنقلات.

المرحلة الثانية: في هذا الوقت يكون المدقق في الميدان "المؤسسة" فزيارته للمكتب قليلة ومحدودة.

المرحلة الثالثة: عودة المدقق إلى المكتب والاستقرار فيه كما كان في المرحلة الأولى.

المطلب الأول: مرحلة التحضير

تعتبر أول خطوة في مهمة المراجعة، وتتطلب من المراجع قدرة كافية على القراءة، والانتباه والكفاءة اللازمة، فهي تمنح القدرة على الفهم والتعلم، كما تتطلب معرفة جيدة بالمؤسسة، إذ أنه من الضروري معرفة مصادر المعلومات خلال تلك الفترة. (صالح، 2016، صفحة 78)

وتعتبر هذه المرحلة حجر الأساس، والتي بناءا عليها يقوم المراجع ببناء نموذج النتائج التي يجب الوصول إليها. وتتمثل هذه المرحلة في المحاور الرئيسية التالية:

- الأمر بالمهمة.
- مرحلة الاندماج.
- تحديد المخاطر وتقييمها.
- تعريف الأهداف.

1- الأمر بمهمة: تبدأ مهمة المراجع الداخلي بإصدار التكليف بالمهمة من طرف سلطة مؤهلة (الإدارة العليا،

لجنة التدقيق)، حيث أن الأمر بالمهمة يسمح بتبليغ كافة الأطراف التي لها علاقة بمهمة المراجعة.

2- مرحلة الاندماج: تبدأ هذه الخطوة بجمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط الخاضع للمراجعة من مصادره

المختلفة والحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط، ويمكن تلخيص هذه المصادر فيما يلي:

أ- تقارير ملفات التدقيق السابقة.

ب- الاجتماع مع الإدارة

ت- .السياسات، الخطط، الإجراءات، التعليمات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط.

ث- الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي.

ج- الموازنة التقديرية والمعلومات المالية عن النشاط.

ح- نتائج التدقيق الخارجي عن النشاط.

إن قراءة هذه الوثائق المختلفة والتحليل يمكن فريق المراجعة من:

امتلاك رؤية شاملة عن النشاط الخاضع للمراجعة، تحديد السيورورات التي هي موضع للمخاطر، إعطاء مصداقية للمهمة . (صالح، 2016، صفحة 79)

3- مرحلة التعرف على المخاطر: يقوم في هذه المرحلة المراجع الداخلي بتحديد الأماكن التي يمكن أن تظهر

فيها المخاطر ، ليتمكن فيما بعد من تحليلها ، ولهذا الغرض يستعمل المراجع وثيقة خاصة تعرف بجدول

"نقاط القوة والضعف الواضحة " يوضح وبصورة شاملة رأيه في كل عملية أو عنصر حدده في المخطط

التمهيدي ، حتى يستطيع بعدها إعداد تقرير التوجيه الذي يميز المرحلة الموالية.

4- مرحلة تحديد الأهداف : يعمل المراجع الداخلي في هذه المرحلة على تشكيل محاور أبحاث مهمته وتوضيح حدودها ، وتساعده في ذلك الوثيقة التي يحضرها ، والتي تعرف بـ " تقرير التوجيه " أو مخطط المهمة وتتضمن هذه الوثيقة ثلاثة أقسام أساسية وهي :

القسم الأول : ويذكر فيه المراجع الداخلي بالأهداف العامة لمهمته ، وهي تلك الأهداف الدائمة للرقابة الداخلية التي يسعى دائما للتأكد من مدى ملائمتها وفعاليتها تطبيقها (حماية الأصول ، دقة المعلومات ، احترام الإجراءات والقوانين واللوائح ، الاستغلال الأمثل للموارد)

القسم الثاني: يخص الأهداف الخاصة بمهمة المراجعة، حيث يقوم المراجع الداخلي بتحديد مختلف عناصر الرقابة الداخلية الخاصة التي يود اختبارها والتي تساهم في تحقيق الأهداف العامة، وهي جميعها مرتبطة بمناطق المخاطر التي تعرف عليها في المرحلة السابقة

القسم الثالث: يضم مجال عمل المراجع ، وهو يمثل إطار مهمة المراجعة، حيث يقوم المراجع الداخلي بتحديد الأقسام والوحدات التي ستخضع لعملية المراجعة ، وكذلك تعيين الأماكن التي سيتردد عليها أثناء تنفيذه لهذه المهمة. (كاروس، 2010-2011، صفحة 211)

المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة

ينتقل المراجع الداخلي إلى الميدان للقيام بأعمال المراجعة و تبدأ هذه المرحلة باجتماع افتتاحي بهدف معالجة مخطط عملية المراجعة ، و يتم من خلاله الإعلان عن نهاية مرحلة التحضير و بداية مرحلة العمل الميداني، [?] الحصول على أكبر قدر من الوثائق الضرورية للاطلاع عليها خلال الاجتماع ، التعريف بفريق المراجعة و الأطراف التي ستخضع للمراجعة .و يتم إرسال جدول الأعمال مرفق بتقرير توجيهي يشرح محتوى هذا الأخير و يتضمن:

-التعريف بفريق المراجعين الداخليين (خبرتهم و مؤهلاتهم) سلم السلطة خلال المهمة و بالأفراد الخاضعين للمراجعة.

- التذكير بالأهداف العامة للمراجعة الداخلية لتحقيق تعاون جيد بين الطرفين.

-دراسة و تحليل التقرير التوجيهي من خلال عرض أهداف المراجعين و مناقشتها مع الطرف الآخر بهدف تعديل التقرير الذي يهدف الأهداف الخاصة و نطاق تطبيقها.

-تحديد المواعيد و الأشخاص الذين يتعامل معهم المراجعين الداخليين لأداء اختباراتهم أو لاستجوابهم و جمع المعلومات.

-تحديد الشروط المادية لمهمة المراجعة أي كل ما يتعلق باحتياجات المراجعين و التكفل بهم خلال المهمة (نقل، أكل وسائل عمل....) (محمد أمين، 2007-2008، صفحة 122)

-التذكير بالإجراءات الميدانية خلال عملية المراجعة (إمكانية الاجتماع خلال المهمة، الإبلاغ المنهجي بالملاحظات، الاجتماع النهائي، متى وكيف سيتم إعداد تقرير المراجعة، الجهات التي سيوزع عليها، إجراءات تتبع العمليات). و تعتمد مرحلة التنفيذ على عدة مراحل:

1- إعداد برنامج التدقيق: يدعى أيضا مخطط التنفيذ وكذلك برنامج العمل، ويتم إعداده من طرف فريق التدقيق وتحت إشراف رئيس المهمة، ويتم إرساله إلى مسؤول التدقيق الداخلي للإطلاع عليه طبقا للمعيار رقم 2240 "وتقع على رئيس المهمة مسؤولية الاحتفاظ به في ملف التدقيق. ويتضمن هذا المخطط النقاط التالية: وثيقة تعاقدية، مخطط عمل، دليل مرشد، نقطة انطلاق في بناء استمارة الرقابة الداخلية، متابعة للمهمة. استبيان الرقابة الداخلية:

يعتبر استبيان الرقابة الداخلية من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المدققين الداخليين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على المسيرين لتلقي الإجابة عليها، ومن ثم تحليلها للوقوف على مدى فعالية وملائمة نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة أو النشاط محل التدقيق، وتعلق أسئلة استبيان الرقابة الداخلية بالنواحي التنظيمية، التشغيلية، نظم المعلومات، العاملين، الوسائل المادية للوحدة الخاضعة للتدقيق، وتبنى الاستمارة من خلال طرح مجموعة من الأسئلة التي تحقق الملاحظة الشاملة بذلك دليل للمدقق لتنفيذ برنامجه، وتتمحور الأسئلة الرئيسية في النقاط التالية :

من؟ أسئلة متعلقة بالمنفذ أو المشغل من خلال تحديد مهامه وسلطته، وللإجابة على هذه الأسئلة يتم الاستعانة بالمخطط الهرمي للمؤسسة.

ماذا؟ تجميع الأسئلة التي تسمح بمعرفة " ما يتعلق، ليس ما هو الموضوع، ولكن الهدف من العملية"، ما هي طبيعة المنتج المصنع، من هم الأشخاص ذو العلاقة.

أين؟ من أجل عدم اختيار كل مناطق العمليات، مكان التخزين، المعالجة، المواقع الصناعية.

متى ؟ تسمح بتجميع الأسئلة ذات الصلة بالزمن، بداية ونهاية الزمن المستغرق.

كيف؟ أسئلة مرتبطة بوصف الإجراءات: كيف يتم تصنيع المنتج، كيف يتم توظيف الأفراد. (صالح،

2016، صفحة 81)

2-العمل الميداني :

- يقوم بتقسيم تتابعي ومنطقي لعمليات بهدف تحديد المخاطر.
- يحدد المراجع أهدافه (التقرير التوجيهي) ويقوم بإعداد برنامج العمل لكل نقطة من برنامج العمل يقوم بإعداد قائمة استقصاء خاصة.
- يجب عن الأسئلة من، ماذا، أين، متى، كيف، لكل نقطة رقابة.
- يقوم بالتدقيق في قائمة الاستقصاء.
- يقوم بإعداد مقابل لكل الصعوبات أو العقبات التي تصادفها ورقة إبراز وتحليل المشاكل.
- يقوم بعملية الملاحظة (الملاحظة الحالية، الملاحظة الخاصة).

3-قوائم الاستقصاء: هي وثيقة مهمتها تحديد الإجراءات الخاصة و الضرورية للرقابة الداخلية بالنسبة لكل وظيفة، و تعرض النقاط التي يجب فحصها عن طريق استخدام الأسئلة المغلقة أو المفتوحة و تتضمن خمسة أسئلة أساسية:

من؟ ماذا ؟ أين ؟ متى ؟ كيف؟

4- ورقة إبراز وتحليل المشاكل FRAP: هي وسيلة تحليل بسيطة و فعالة يقوم المراجع بملئها كلما واجهته مشكلة ما أو خطأ أو ملاحظة نقائص، و تسمح بتوجيه استنتاجات المراجع بهدف التوصل إلى التوصيات ، و تتكون من خمسة أجزاء:

- المشكلة: يقوم المراجع بعرض المشكلة.
- الملاحظة: كل ورقة إبراز و تحليل المشاكل تخص مشكلة واحدة فقط و يقوم المراجع بعرض ملخص منهجي للمشكلة.
- الأسباب: يقوم المراجع بالبحث عن الأسباب باستخدام مناهج معترف بها و يؤدي ذلك إلى فحص إجراءات الرقابة الداخلية لاكتشاف الخلل الذي أدى إلى حدوث المشكل.
- النتائج: يمكن أن يتوصل المراجع إلى تحديد انحرافات نوعية أو كمية سببها المشكل أو إلى طريق مسدود مرتبط باكتشاف حالات غش أو أخطاء تسببت في هذه الأضرار و تقدير نتائج ذلك وقياس أثر الظاهرة.
- التوصيات: هي هدف المراجعة الداخلية إذ يقوم المراجع بتقديم التوصيات لتفادي تكرار المشاكل في المستقبل و ذلك عن طريق تحديد عناصر الرقابة الداخلية التي يجب تحسينها و تعديلها للرجوع إلى

الحالة الطبيعية و للتحكم في العمليات و تحقيق جودة و فعالية إجراءات الرقابة الداخلية. (محمد أمين، 2007-2008، صفحة 123)

المطلب الثالث :إعداد التقرير النهائي

تتطلب هذه المرحلة القدرة على الإنشاء والصياغة الأدبية بالإضافة إلى التحوار الذي يبقى موجودا خلال هذه المرحلة، ويقوم المراجع ببلورة وتقديم منتجه "التقرير"، والذي يجمع كل عناصر عمله. اذ تبدأ هذه المرحلة برجع المراجع إلى مكتبه مع مجموع أوراق العمل، حيث يقوم بصياغة مشروع تقرير ليتم بعدها عقد اجتماع ختامي والمصادقة للحصول على التقرير الختامي.

1- **مشروع تقرير المدقق:** حيث يكون فيه جميع الملاحظات المسجلة ليتم المصادقة عليه، فلا يمكن اعتباره نهائيا حتى وإن تضمن مصادقة خاصة. هذه الوثيقة وإن احتوت على توصيات المدقق، فإنها لا تتضمن إجابات المؤسسة، ولا تتضمن مخطط العمل والذي يعتبر أحد ملاحق التقرير النهائي، أين تشير المؤسسة متى ومن سيقوم بتنفيذ التوصيات المقبولة.

2- **الاجتماع الختامي:** يضم نفس الأعضاء الذين نشطوا الاجتماع الافتتاحي، والذين استمعوا لمخطط المدقق عند البداية، فيبدون رأيهم حول ما قام به فريق المراجعة ، بالإضافة لفريق المراجعة والمصالح والأقسام المدققة. (صالح، 2016، الصفحات 82-83)

3- **تقرير التدقيق الداخلي:** يؤدي تقرير المراجعة الداخلية وظيفتين، الأولى هي إعلام الإدارة عن حالة الوحدة التي خضعت للمراجعة و الوظيفة الثانية هي كونها أداة عمل يعتمد عليها المراجع للقيام بالأعمال التصحيحية و يظهر التقرير في الشكل التالي:

- **جدول الإرسال و الصفحة الرئيسية:** و تتضمن:

- عنوان المهمة، تاريخ إرسال التقرير، و التذكير بالأمر بالمهمة.
- أسماء المراجعين المشاركين في المهمة و أساء رؤساء المهمات.
- أساء الأطراف التي سيوجه لها التقرير، المستفيدين من التقرير و الطرف المراجع المسئول عن تتبع التوصيات.

- وضع كلمة سرية و منع تصوير نسخ من التقرير.

- **الفهرس، المقدمة، والعرض :**

- الفهرس المفصل يسمح بالإطلاع على مضمون التقرير و الانتقال بين العناوين .
- المقدمة قصيرة و تتضمن: تذكير بمجال العمل و أهداف المهمة وصف قصير لتنظيم الوحدة أو الوظيفة المراجعة لإعلام السلطة.
- العرض يسمح بتقديم صورة عن عمليات المراجعة و يكون: قصير صفحة أو صفحة و نصف، وثيقة تسمح للقارئ بالحصول على رأي عند الانتهاء من القراءة و يعرض المراجع نتائج تقييم جودة الرقابة الداخلية.
- **جسم التقرير:** هي الوثيقة الكاملة الموجهة إلى الطرف المراجع و تتضمن: المحضر، التوصيات، الإجابات على التوصيات .(محمد لمن، 2007-2008، الصفحات 124-125)
- **الاستنتاج، الأعمال التصحيحية و الملاحق:** يتضمن الاستنتاج الإعلان عن مهمات أخرى ظهرت ضرورتها انطلاقاً من هذه المهمة و التذكير بالمهمة المقبلة و الخاصة بنفس الموضوع حسب برنامج المراجعة إلى جانب التطرق إلى برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المراجع مقابل كل التوصيات من يقوم بماذا و متى. كما تحتوي التقرير على الملاحق لتفادي إثقال النص كالجداول، النصوص الرسمية ، القواعد و الإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.
- المطلب الرابع : متابعة تنفيذ مهمة المراجعة**
- يهتم المراجع الداخلي بمعرفة ما حلّ بالتوصيات التي قدمها في تقريره النهائي، وهذا لقياس مدى فعالية أعماله ، ومتابعة الحلول المقترحة للمشاكل الظاهر .
- ويتفق الجميع على مبدأ واحد و هو " أن المراجع الداخلي لا يشارك في تنفيذ توصياته "، لكن هذا لا يسقط حقه في إعلامه بمدى تطبيق تلك التوصيات والاقتراحات المقدمة ، حتى يستطيع قياس فعالية أدائه ، وإثراء ملفاته.
- يرتكز هذا الحق على ثلاثة مبادئ أساسية و هي:
- المبدأ الأساسي هو ما نص عليه المعيار 440 : " أنه يتوجب على المراجعين الداخليين متابعة التقارير للتأكد من تنفيذ الأفعال"، لم يحدد هذا المعيار نماذج تنفيذ هذه المتابعة ، لكنه أكد على ضرورة إعلام المراجع الداخلي .
- يجب تحديد مسؤولية المتابعة كتابيا في ميثاق المراجعة الداخلية (المعيار 2- 01 - 440)

- المسير مسؤول عن الأفعال ، أما المراجعة الداخلية فهي مسؤولة عن تقييم تلك الأفعال. (كاروس، 2010-2011، صفحة 221)

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم دراسته في هذا الفصل ، نجد أن المراجعة الداخلية تلعب دورا حيويا في التأكيد على مدى بناء ونمو واستمرار المؤسسة ، حيث تقوم بتزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تساعد في اتخاذ القرارات من ناحية ، وتقييم مدى فعالية نظام الرقابة من خلال تحديد نقاط القوة والضعف في النظام من ناحية أخرى ، والذي يسعى للتأكد من انه يطبق القواعد والمعايير في أداء مهامها ، من أجل تعزيز فعالية الإدارة وتحسين الأداء العام للمؤسسة وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الثاني .

الفصل الثاني

مساهمة المراجعة الداخلية في
تحسين أداء المؤسسة

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

تمهيد :

يحظى مفهوم الأداء بأهمية كبرى في إدارة المؤسسات، لذا نال ولا يزال الاهتمام المتزايد من طرف الباحثين والمفكرين والممارسين في مجال الإدارة والتسيير، وهذا من منطلق أن الأداء يمثل الدافع الأساسي لوجود أية مؤسسة من عدمه، كما يعتبر العامل الأكثر إسهاما في تحقيق هدفها الرئيسي ألا وهو البقاء والاستمرارية. وعليه أصبح تحسين الأداء أمرا ضروريا للحكم على نجاح الأساليب الإدارية الحديثة، وذلك للارتباط الوثيق بينهما، ويتصف بكونه مفهوما واسعا ومتطورا، إذ لم يعد يقتصر على المفهوم الاقتصادي بل أصبح له أبعاد متعددة ومتفاعلة ومتكاملة من الأداء التنظيمي، الاجتماعي والبيئي .

نلاحظ في الآونة الأخيرة اتسام المراجعة الداخلية بالتطور بشكل مستمر، وذلك يرجع بصفة أساسية إلى مساهمتها في التغلب على المشكلات والتحديات التي تواجه المؤسسات من خلال تقديمها لخدماتها المتنوعة التي تتراوح ما بين التأكيدية إلى الاستشارية ، وعليه تعمل وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة كوسيلة للوقوف على ضعف وقوة الأنظمة و العمليات و الإجراءات التي تتبعها المؤسسة بغرض تحقيق أهدافها و بالتالي تحسين أدائها.

و هذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل بدراسة الأداء من مختلف جوانبه و كيفية مساهمة المراجعة الداخلية في تحسينه و ذلك من خلال ثلاث مباحث رئيسية كما يلي :

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للأداء

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول تحسين الأداء في المؤسسة

المبحث الثالث : دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لأداء المؤسسة .

في عالم الأعمال المتطور يعتبر فهم أداء المؤسسات أمراً حيوياً للنجاح و الاستمرارية حيث يمثل أداء المؤسسة مؤشرات تقييمية تعكس قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها و التفوق في بيئة الأعمال التنافسية .

المطلب الأول: ماهية الأداء.

يشغل موضوع الأداء في المؤسسات اهتمام الباحثين والممارسين، سواء على المستوى الكلي أو على المستوى الجزئي، وهذا الاهتمام يرجع إلى أن البحث عن الأداء المرتفع يعتبر مقياس النجاح، وقد تولد عن هذا الاهتمام الكثير من الدراسات لتحديد مفهوم الأداء، ورغم ذلك يبقى يعاني من صعوبة التحديد.

الفرع الأول: مفهوم الأداء.

يعبر الأداء عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، من خلال استغلال مختلف مواردها المتاحة بكفاءة وفعالية وبالتالي تمكّنها من البقاء والاستمرارية.

ومن وجهة نظر أخرى عرف الأداء على أنه: "النتائج المحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية- على اختلاف أنواعها- والتأثيرات الخارجية واستغلالها من قبل المؤسسة في تحقيق أهدافها". (سعدي، 2022-2023، صفحة 50)

يعرف الأداء أنه: "انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والموارد البشرية، واستثمارها بكفاءة وفعالية بطريقة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها". (جحيش، 2024/2023، صفحة 51)

كما يمكن تعريف الأداء على أنه: "حصيلة تفاعل عوامل داخلية تتعلق بالتنظيم الداخل للمؤسسة، وعوامل خارجية تتعلق بالبيئة الخارجية المحيطة بالمؤسسة، إضافة إلى عوامل ذاتية أو شخصية وهي العوامل المتعلقة بالمتصرف ذاته". (سعدي، 2022-2023، صفحة 50)

يشير الأداء إلى "درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد، وهو يعكس الكيفية التي يحقق أو يشبع بها الفرد متطلبات الوظيفة، كما يعرف الأداء: بأنه "المستوى الذي يحققه الفرد العامل عند قيامه بعمله من حيث كمية و جودة العمل المقدم. (بن عيشي، 2006/2005، صفحة 3)

يشار إلى الأداء بأنه: "الاستخدام الأمثل والجيد لمختلف الموارد المتاحة في المؤسسة لأجل تحقيق الأهداف المسطرة . (سعدي، 2022-2023، صفحة 50)

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

ويعرف كذلك بأنه "البحث عن الكفاءة من خلال إنتاج أكبر ما يمكن والبحث عن الفعالية من خلال القيام بأفضل عملية لتحقيق نمو دائم" (زاية، 2016/2017، صفحة 74)

أن الأداء يتمثل في: "الفرق بين القيمة المقدمة للسوق (V) ومجموع القيم المستهلكة (Ci) وهي تكاليف مختلف الأنشطة، فبعض الوحدات (مراكز تكلفة) تعتبر مستهلكة للموارد، وتسهم سلباً في الأداء الكلي عن طريق تكاليفها، والأخرى تعتبر مراكز ربح، وهي في الوقت نفسه مستهلكة للموارد ومصدر عوائد، وتسهم كهامش في الأداء الكلي للمؤسسة." إذاً يمكن أن نترجم ما جاء في التعريف أعلاه في المعادلة التالية: الأداء الكلي للمؤسسة = هوامش مراكز الربح - تكاليف مراكز التكلفة، ومن ثم فإن الأداء يعني تعظيم الدالة $\text{Max } [V - \text{Somme } (C_i)]$ ، أي إنتاج قيمة أكبر من المواد المستهلكة، بمعنى أن أداء المؤسسة يتجسد في الزوج أو الثنائية (تكلفة - قيمة)، حيث تُعبر التكلفة عن المواد المستعملة (أي الاستهلاك الوسيط)، بينما تعكس القيمة الحاجات التي تم إشباعها؛ ويمكن الإشارة إلى أن هذه الثنائية أي الزوج (تكلفة - قيمة) تعبر هي بدورها عن إحدى الثنائيات التالية: (جودة - سعر)، (منفعة - سعر)، (كفاءة - فعالية)، (تميز - تكاليف).

ينظر "دراكر" إلى الأداء على أنه: "قدرة المؤسسة على الاستمرارية والبقاء محققة نستنتج من هذا التعريف أن الأداء يعد مقياساً للحكم على مدى تحقيق المؤسسة لهدفها التوازن بين رضا المساهمين والعمال." الرئيس، وهو البقاء في سوقها واستمرارها في نشاطها في ظل التنافس، ومن ثم تتمكن المؤسسة من المحافظة على التوازن في مكافأة كل من المساهمين والعمال. (الداوي، 2009/2010، صفحة 218)

ومن خلال هذه التعاريف يمكن تلخيص تعريف شامل للأداء وهو تحقيق أهداف المؤسسة بأقل التكاليف الممكنة بحيث الأداء هو دالة لكافة أنشطة المؤسسة، وهو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من مختلف جوانبها، وهو الفعل الذي تسعى كافة الأطراف في المؤسسة لتعزيزه، وبالرغم من التقارب في وجهات نظر الكتاب عن الأداء بوصفه مفهوماً عاماً تعكس نجاح أو فشل المؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق أهدافها، إلا أنهم لم يتفقوا على وضع صيغ نهائية لتعريف الأداء شامل محدد ودقيق، وقد يعود هذا الاختلاف إلى كثرة وتنوع المجالات التي تسعى المؤسسة إلى تحقيق أداء عالي من خلالها و اختلاف هذه المجالات من مؤسسة إلى أخرى وحسب طبيعة نشاطاتها وفلسفة الإدارة العليا اتجاه أهميتها.

الفرع الثاني: تطور فكرة الأداء.

يعتبر الأداء من المفاهيم التي تتسم بالديناميكية وعدم السكون في محتواها المعرفي، ومن أجل إيضاح هذا التطور سنتطرق للنظرة القديمة لمفهوم الأداء والنظرة الحديثة.

1- النظرة القديمة للأداء

يعتبر الأداء من أهم الموضوعات التي تحدد درجة تطور وتنظيم الاقتصاد، حيث من خلاله تتشكل الركائز المادية للمجتمع و التي تؤمن انطلاقة نحو الحضارة و الرفاه الاجتماعي، الذي يبني بالدرجة الأولى على أساس التراكمات المادية والمالية التي تحقّقها البلدان و التي تنعكس مباشرة على تطور الدخل القومي فيها .ولهذا كان الاهتمام بقياس الأداء منذ القدم، فقد كان (TAYLOR) رائد مدرسة الإدارة العلمية الفضل في الدراسة الدقيقة للحركات التي كان يؤديها العامل وتوقيت كل منها بقصد الوصول إلى الوقت اللازم لإدارة الآلة وإيقافها. ولقد كان جوهر الدراسة التي أجراها هي أن هناك مجموعة من تفاصيل الحركات تشترك فيها عمليات كغيره، بحيث إذا أمكن مشاهدة كل هذه الحركات ودراسة الزمن المستغرق، فمن الممكن اعتبار النتيجة وحدة فنية يستفاد منها في العمليات المشابهة التي لم يجري بها دراسة زمن خاصة بها .ونلاحظ مما سبق أن النظرة إلى الأداء كانت تقتصر فقط على الزمن المستغرق للأفراد والمعدات لتحديد معدلات الأداء، وكن سرعان ما تطورت تلك النظرة وفقاً لتطور المحيط

2- النظرة الحديثة للأداء

مع بداية القرن العشرين تحول اهتمام المؤسسات من إستراتيجية التركيز على الكميات الممكن إنتاجها إلى إستراتيجية التركيز على الكميات المباعة، وتمثل الأداء حينها في التحكم في أسعار المنتجات عن طريق التحكم في التكاليف الداخلية، غير أنه مع مرور الزمن عرف مفهوم الأداء تطوراً في محتواه، فبدلاً من الاعتماد فقط على الزمن المستغرق للأفراد والمعدات لتحديد معدلات الأداء والتحكم في الأسعار كآلية لتحديد مفهوم وطرق قياسه، تم الانتقال إلى الأخذ في الحسبان التطورات التي تشهدها بيئة المؤسسات عند تحديد مفهوم الأداء .وتتمثل هذه التطورات في التحديات الجديدة التي أصبحت تواجهها المؤسسات مع تطور التسويق كعلم وفن، وظهور الفكر الاستراتيجي في الإدارة، والاتجاه المتزايد لتطبيق الاستراتيجيات المختلفة في التسيير، كل هذه المستجدات وغيرها أثرت بشكل واضح في طرق الإدارة والتسيير، وكذا في شروط النجاح في السوق، ومن ثم فأداء المؤسسة لم يعد يعبر عن تخفيض التكاليف فقط بل عن القيمة التي يجنيها الزبون مع تعامله مع المؤسسة .ومن جهة أخرى تمثل هذا التطور في توسيع مفهوم الأداء ليشمل المستفيدين من الأداء، ونعني بذلك أن مفهوم الأداء ظل مقتصرًا لمدة معتبرة على المردودية المالية والاقتصادية للمساهمين، لينتقل بعدها في إطار التطور إلى مفهوم أوسع يأخذ في الحسبان مصالح أطراف آخرين من (مساهمين، موردين، عمال، المجتمع بصفة عامة) . (بن يمينة، 2018-2017، الصفحات 126-127)

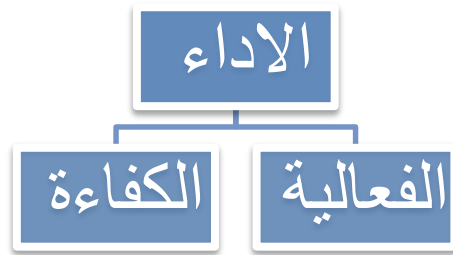
الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

المطلب الثاني : مكونات الأداء و مستوياته

الفرع الأول : مكونات الأداء

إن استكمال مفهوم الأداء يستدعي إلقاء نظرة على مكونه الرئيسيين حيث يتكون مصطلح الأداء من الفعالية والكفاءة، أي أن المؤسسة التي تتميز بالأداء هي التي تجمع بين عاملي الفعالية والكفاءة في تسييره .

الشكل رقم (2-1) : مكونات الأداء



المصدر : من إعداد الطالبتين .

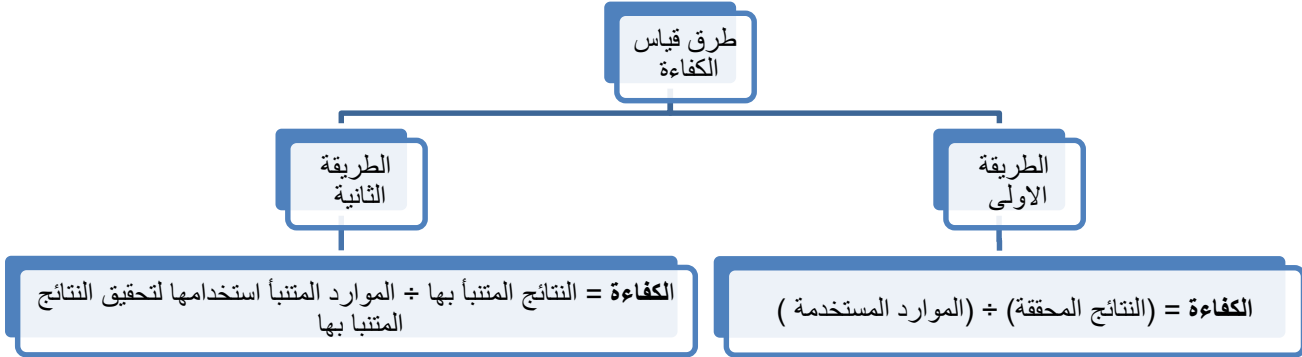
● الكفاءة :

عرف الكفاءة بأنها: "إنجاز الأعمال بالطريقة الصحيحة، وهي بذلك تشير إلى الطريقة الاقتصادية التي يتم بها إنجاز العمليات المتعلقة بالأهداف، كما أن الكفاءة تشير إلى حسن استخدام الموارد وعدم إهدارها مما يعني الحصول على الكثير نظير ما هو قليل، أي إبقاء التكلفة في حدودها الدنيا، والأرباح في حدودها القصوى، لذلك فالكفاءة مفهوم يربط بين المخرجات والمدخلات فكلما كانت المخرجات أكبر من المدخلات ثم الحكم على المؤسسة بأنها ذات كفاءة" (سعدي، 2023-2022، صفحة 52)

كما تعرف أنها قدرة مردودية المؤسسة، بمعنى مقياس للمردودية في المؤسسة، أي أنها تتعلق بالمخرجات مقترنة بالمدخلات وهو ما يقترب من معنى الإنتاجية . (جحيش، 2024/2023، صفحة 52)

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

✓ طرق قياس الكفاءة : وتقاس الكفاءة عادة باستخدام طريقتين هما:
الشكل رقم (2-2) : طرق قياس الكفاءة



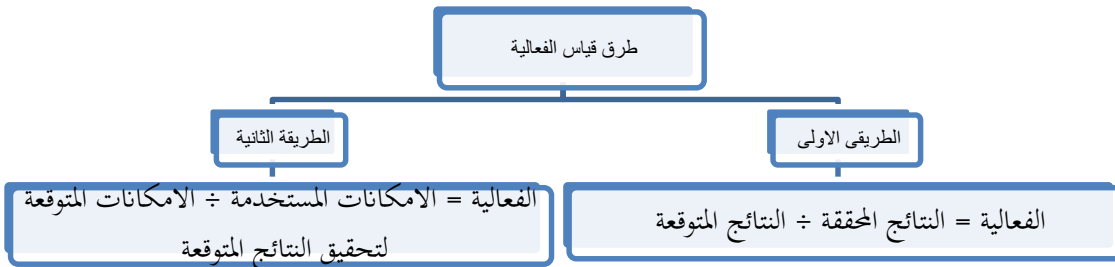
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المصدر (سعدي، 2022-2023، صفحة 52)

• الفعالية:

الفعالية هي معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة، كما أن الفعالية ترتبط بالأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، وتتجسد في قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية من نمو المبيعات وتعظيم حصتها السوقية مقارنة بالمنافسين "القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك"، فهي تمثل العلاقة بين الأهداف المحققة والأهداف المحددة"، وتعتبر الفعالية فعل الأشياء الصحيحة لتحقيق أهداف المؤسسة، فقد تكون المؤسسة فعالة ولكنها ليست كفؤة أي أنها تحقق أهداف ولكن بتكلفة عالية تؤدي إلى تبذير وهدر الموارد، ومن هنا يمكن استنتاج أن الكفاءة لا تعادل الفعالية بل تعد أحد عناصرها وأن الكفاءة ليست شرطا كافيا للفعالية ولكنها مطلبا ضروريا لها، فالفعالية مفهوم أكثر اتساعا من مفهوم الكفاءة (سعدي، 2023-2022، صفحة 53)

طرق قياس الفعالية: عادة ما تقاس الفعالية بطريقتين:

الشكل رقم (2-3) : طرق قياس الفعالية .



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المصدر (جحيش، 2024/2023، صفحة 51)

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

وعليه نستنتج أن مصطلح الفعالية يتعلق بدرجة بلوغ النتائج، أي الفرق بين النتائج المحققة والنتائج المتوقعة، وهي في نفس الوقت درجة تحقيق الأهداف، وعليه يمكن القول انه كلما كانت النتائج المحققة اقرب من النتائج المتوقعة كلما كانت المؤسسة أكثر فعالية، والعكس صحيح.

● العلاقة بين الكفاءة و الفعالية :

إن العلاقة بين الفعالية والكفاءة هي علاقة وطيدة، فرغم إمكانية أن تكون المؤسسة فعالة وليست كفؤة، أو العكس لكن الإدارة تبحث دائما عن وجود توافق وملائمة بين هذين المفهومين، حيث المطلوب أن تكون المؤسسة فعالة وكفؤة في نفس الوقت ولذلك عليها التنسيق وتحقيق بين ثلاثة قضايا مركزية وهي :الأهداف، ومدى ملائمة الوسائل المستخدمة لإنجاز الأهداف من جانب، وكذلك النتائج المحققة ومدى قربها عن الأهداف المحددة وتناسبها مع الوسائل المستخدمة. (بن يمينة، 2018-2017، صفحة 129)

الفرع الثاني : مستويات الأداء

يمكن للمؤسسة التعرف على أدائها من خلال مجموعة من المستويات للأداء حيث تتمثل هذه المستويات في ما يلي :

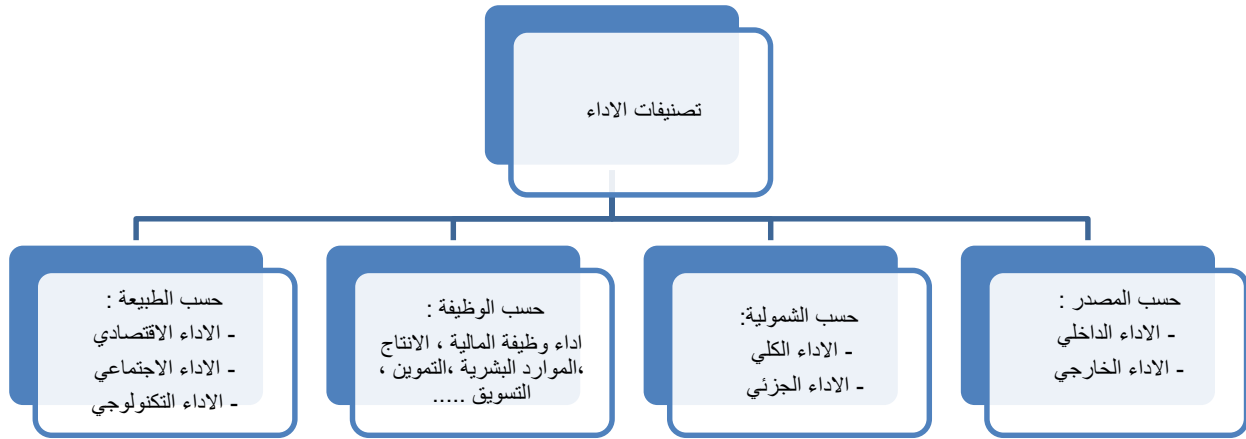
- الأداء الاستثنائي: يبين التفوق في الأداء ضمن الصناعة على المدى البعيد والعقود المربحة، وكذا الالتزام الواضح من قبل الأفراد ووفرة السيولة، وازدهار الوضع المالي للمؤسسة.
- الأداء البارز: يكون فيه الحصول على عدة عقود عمل كبيرة، امتلاك إطارات ذات كفاءة، امتلاك مركز ووضع مالي متميز. الأداء جيد جدا: يبين مدى صلابة الأداء، واتضاح الرؤية المستقبلية، إلى جانب التمتع بالوضع المالي
- الأداء الجيد: عند هذا المستوى من الأداء يكون فيه التميز للأداء وفق المعدلات السائدة مع توازن نقاط القوة والضعف في المنتجات أو الخدمات ، مع امتلاك وضع مالي غير مستقر.
- الأداء المعتدل: يمثل سيورة أداء دون المعدل، وتغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المنتجات، الخدمات ، مع صعوبة في الحصول على الأموال اللازمة للبقاء و النمو.
- الأداء الضعيف: والذي يمثل الأداء دون المعدل بكثير، مع وضوح لنقاط الضعف في جميع المحاور تقريبا، فضلا عن وجود صعوبات خطيرة في استقطاب الإطارات المؤهلة، مع مواجهة مشاكل خطيرة في الجوانب المالية . (سعدي، 2023-2022، الصفحات 54-55)

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

المطلب الثالث: تصنيفات الأداء

بعدما تناولنا في المبحثين السابقين مفهوم و مكونات الأداء ، نتطرق في هذا المطلب إلى تصنيفات أو أنواع الأداء من خلال اعتماده لمعايير دقيقة متفق عليها من طرف الباحثين و المختصين في مجال الإدارة ، يمكن تصنيفها إلى أربعة معايير كما يلي :

الشكل رقم (2-4) : تصنيفات الأداء .



المصدر : من إعداد الطالبتين .

من الشكل السابق يمكننا توضيح أنواع الأداء كالآتي :

- حسب معيار المصدر : ينقسم الأداء وفقا لهذا المعيار إلى نوعين وهما الأداء الداخلي والأداء الخارجي:
 - ✓ الأداء الداخلي : او ما يسمى بأداء الوحدة الناتج من التوليفة التالية :
 - ❖ الأداء المالي (ويمكن في فعالية بيئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة) .
 - ❖ الأداء البشري (ويتمثل في أداء أفراد المؤسسة الذي يمكن اعتبارهم موردا استراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم) .
 - ❖ الأداء التقني (ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثمارها بشكل فعال). (جحيش، 2024/2023، صفحة 54)

✓ الأداء الخارجي : او ما يسمى ب وليد المحيط الذي يأتي من مجموعة المتغيرات الخارجية للمحيط ، فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع سعر البيع، وكل هذه

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

التغيرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب أو بالسلب، وهذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها، وهذا مهم إذا تعلق الأمر بمتغيرات كمية أين يمكن قياسها وتحديد أثرها .

● حسب معيار الشمولية :

✓ الأداء الكلي: ويتجلى هذا الأداء في الإنجازات التي ساهمت كل الأقسام والأنشطة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها، ومن خلاله يمكن الحكم على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها. ولا يمكن نسب إنجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر، وفي إطار هذا النوع يمكن الحديث عن مدى بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كالاستمرارية، الشمولية، الأرباح النمو .(سعدي، 2022-2023، صفحة 57)

✓ الأداء الجزئي: ويقصد به الأداء الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم بدوره إلى مجموعة من أنواع تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة، ونشير هنا إلى أن الأداء الكلي للمؤسسة في الحقيقة هو نتيجة وتفاعل أنظمتها الفرعية .(بن خليفة، 2017-2018، صفحة 61)

● حسب معيار الوظيفة :

حسب هذا التصنيف ينظر لأداء كل وظيفة على حدا، وتصب المؤسسة تركيزها على الوظائف الأساسية في المؤسسة وهي :

✓ أداء وظيفة الإنتاج : وهنا يظهر الأداء في قدرة المؤسسة على التحكم بمعايير الجودة المطلوبة في المنتجات، وتكاليفها، التحكم بالوقت، كفاءة العمال، المراقبة المستمرة على الآلات، معدل التأخير في تلبية الطلبات (زاية، 2017/2016، صفحة 76). وهناك من يضيف التنوع في المنتجات إلى المرونة الإنتاجية وهذا لتحقيق المهمة الأساسية لها وهي القدرة على التصور وفهم و إدراك خصائص المنتج الذي يلبي حاجات المستهلك من أجل الوصول الكفاءة الإنتاجية تماشيا مع أهداف المؤسسة إلى جانب تعظيم القيمة والتي من خلالها يتم اعتبار الوظيفة الإنتاجية هي الوظيفة الجوهرية مقارنة بالوظائف الأخرى.

✓ أداء الوظيفة المالية : يتمثل في مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المالية، كتحقيق التوازن المالي، توفير السيولة لتسديد التزاماتها، وتحقيق المردودية ، وينظر إليه كمحصلة لجميع أنواع الأداء . (زاية، 2017/2016، صفحة 76)

✓ أداء وظيفة التموين : ويرتبط بمجموعة من الأنشطة المتكاملة والمحتملة في الشراء والتخزين والإمداد حيث يمثل في القدرة على الاستقلال عن الموردين، والحصول على الموارد المناسبة في الأوقات المناسبة وبأسعار مناسبة . (سعدي، 2022-2023، صفحة 58)

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

✓ أداء وظيفة الموارد البشرية (الأفراد) : العنصر البشري هو عنصر متغير يصعب تحديد كفاءته وفعالته بشكل واضح وقد يستعين القائمون على تحديد أداء العنصر البشري على مؤشرات المستوى العلمي، والمهارة الفنية، إلا أنها تبقى جد قاصرة عن إعطاء التقييم الكامل ، لذلك تم اعتبار وظيفة إدارة الموارد البشرية كعامل من عوامل تفعيل وتجسيد إستراتيجية المؤسسة والمتمثلة في مجموعة المعارف العلمية التي تساهم في ربط وانسجام الأفراد والمؤسسات ومحيط العمل مع تطلعات الأداء وتطوير المؤسسة وأجزائها حيث يتجلى أداء المورد البشري من خلال قدرة العمال على انجاز المهام الموكلة إليهم .
(سعدي، 2022-2023، صفحة 58)

✓ أداء وظيفة التسويق : يتمثل في مدى قدرة المؤسسة على إشباع الحاجات ورغبات المستهلك وتحقيق الرضا والولاء بالنسبة لمنتجات المؤسسة وتحسين صورة وسمعة المؤسسة، فيتجلى من خلال زيادة المبيعات والحصة السوقية للمؤسسة، وعمليات التحسين المستمر، جودة منتجاتها والمحافظة على زبائنها، تحسين العلاقة مع الزبائن لكسب عملاء جدد وهذا لتقديم قيمة للعملاء من خلال خصائص المنتجات أو الخدمات، وخصائص العلاقة مع العميل ، إليك فيما يلي بعض مؤشرات وظيفة التسويق : ➤ حصة التسويق: مؤشر يستعمل لتحديد الوضعية التنافسية للمؤسسة من خلال نسبة مبيعات منتجاتها في السوق .

➤ إرضاء العملاء: يمكن حساب هذا المؤشر من خلال حساب عدد شكاوى العملاء أو تحديد مقدار مردودات المبيعات .

➤ السمعة: وهي تعكس الصورة الجيدة للمؤسسة ومنتجاتها من خلال استعمال المستهلكين لمنتجاتها بكثرة . (زاية، 2017/2016، صفحة 77)

● حسب الطبيعة :

✓ الأداء الاقتصادي: يعتبر المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة إلى بلوغها ويعبر ويتمثل في تعظيم نواتجها(الإنتاج، الربح، القيمة المضافة، رقم الأعمال، حصة السوق، المردودية....) وتدنية استهلاكها (رأس المال، العمل، المواد الأولية التكنولوجية...الخ)

✓ الأداء الاجتماعي: إن الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك شروطا فرضها عليها العاملين أولا، وأفراد المحيط الخارجي ثانيا، والقدرة على تحقيق هذه الأهداف وهو ما يصطلح عليه بالأداء الاجتماعي، ويعد الأداء الاجتماعي لأي مؤسسة هو أساس تحقيق المسؤولية الاجتماعية لها . ويصعب قياس الأداء الاجتماعي بالمقاييس الكمية المتاحة.

✓ الأداء التكنولوجي: يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي عندما تكون لها القدرة على تحقيق ما قامت بالتخطيط له من أهدافا تكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين... نظرا لأهمية التكنولوجيا.
(سعدي، 2022-2023، صفحة 57)

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول 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 الداخلية كانت أو خارجية معتمدة في ذلك على العديد من الطرق و المعايير .

المطلب الأول: تعريف تحسين الأداء و أسبابه .

يتضمن هذا المطلب المفاهيم المرتبطة بتحسين الأداء و الأسباب المحفزة له .

الفرع الأول: تعريف تحسين الأداء .

تحسين الأداء هو عبارة عن عملية منظمة توظف مجموعة من الطرق والإستراتيجيات، بهدف رفع مستوى الأداء والحصول على أفضل النتائج.

كما عرف تحسين الأداء بأنه استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى . (بوسليماني، 2019-2020، صفحة 100)

كذلك عرف تحسين الأداء بأنه عملية إدارية تركز على المخرجات الكلية للمؤسسة من خلال جهود مستمرة للضبط والتحسين، بدلا من البحث عن الأخطاء أثناء العمل، وذلك لتقليل الفجوة بين ما يجب أن يكون وما نحن عليه الآن.

وهي العمليات المستمرة والمنهجية المنتظمة لتضييق الفجوة بين الأداء الحالي والنتائج المرغوب فيها .

وعليه نستنتج أن تحسين الأداء هو نشاط يقوم بفحص الأنظمة الحالية وعمل خطة لتحسين أدائها.

ومن المبادئ الأساسية لتحسين الأداء :

- ✓ الوعي بتحقيق احتياجات وتوقعات الزبون .
- ✓ إزالة الحواجز والعوائق وتشجيع مشاركة جميع العاملين.
- ✓ التركيز على النظم والعمليات .
- ✓ القياس المستمر ومتابعة الأداء. (بن يمينه، 2017-2018، صفحة 161)

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

الفرع الثاني: أسباب البحث الدائم عن تحسين الأداء

يوجد العديد من أسباب والعوامل التي تؤدي بالمؤسسات إلى تحسين أدائها، ونذكر من أبرزها العوامل الاقتصادية والمسؤولية الاجتماعية وأبعاد التنمية المستدامة .

- العوامل الاقتصادية : من أهم العوامل التي تدفع بالتحسين المستمر هي :
✓ معدلات التغير 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 مثل المواد الخام، رؤوس الأموال، العمالة والمعلومات عن السوق، أما من حيث كونها نقطة نهاية، فإن بيئة الأعمال هي المستهلك الأساس لمنتجات وخدمات المؤسسة، فكلما تميزت البيئة بعدم التأكد نتيجة لكثرة عدد المتغيرات البيئية وعدم استقرارها، عندها تعمل المؤسسات على تحسين أدائها، لمواجهة ظروف الغموض البيئي وذلك من خلال الابتكار

- ✓ الحفاظ على المكانة :

تعكس المكانة أي الموقع التنافسي للمؤسسة بين بقية المؤسسات العاملة في نفس المجال، ويمكن لها أن تحقق ميزة تنافسية عندما تقوم بتطبيق الاستراتيجيات التي تخلق القيمة للمستهلك، و التي يمكن للمنافسين الحاليين او 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 .

- ✓ 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 المختلفة لتحقيق مستوى عال من الأداء، وذلك مع الحرص على التركيز على الجودة الشاملة، و التي تعتبر عن الأساس الذي ينطلق منه استهداف ذلك المستوى من الأداء، هذا إضافة إلى ضرورة مراعاة شروط التنمية المستدامة .

- ✓ المنافسة :

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

وهي تعتبر عن حالة الصراع الموجود بين المؤسسات ومحاولة كل منها كسب الريادة في السوق وذلك باعتماد على استراتيجيات تمكنها من تحقيق مستويات مرتفعة من الأداء، لذلك على المؤسسة القيام التحديث المستمر لإستراتيجيتها وتتبع المتغيرات البيئية الخارجية . (بن يمينه، 2018-2017، صفحة 162)

● المسؤولية الاجتماعية وأبعاد التنمية المستدامة :

✓ المسؤولية الاجتماعية :

تعرف المسؤولية الاجتماعية بأنها التزام بتحسين رفاهية المجتمع من خلال ممارسة أعمال اختيارية تقديرية ومساهمات بالموارد المؤسسية، فالمؤسسات لها سلوكيات اجتماعية مسؤولة، بغض النظر عن المتطلبات القانونية المفروضة من اجل الاستجابة للحاجات الاجتماعية، فيكون من بين أهدافها المساهمة في التنمية المستدامة والصحة والرفاهية الاجتماعية .ومن بين الفوائد التي تحصل عليها المؤسسة المسؤولية اجتماعيا وتحسن من أداءها هي :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 التنمية المستدامة

التحكم في المخاطر، وأيضا في التكاليف البيئية و الاجتماعية، بدلا من التسبب في بعض المشاكل والكوارث البيئية .

الاستجابة لمتطلبات الأطراف ذات المصلحة، وهذا بتعامل المؤسسة مع عدة عوامل خارج النطاق الاقتصادي، مما يسمح بضمان سير العالقة الجيدة بينها وبين جميع الأطراف ذات المصلحة .

✓ التنمية المستدامة :

التنمية المستدامة هي تنمية تلبي احتياجات الأجيال الحالية بدون المساس بقدرات الأجيال المستقبلية لتلبية احتياجاتهم، ومن أهداف التنمية: تحقيق نوعية حياة أفضل للسكان، حيث تحاول التنمية من خلال عملياتها التخطيطية لتنفيذ سياسات تنمية تحسن نوعية حياة السكان اقتصاديا واجتماعيا ونفسيا وروحيا، من خلال التركيز على الجوانب النوعية للنمو، بشكل عادل ومقبول وديمقراطي. (بن يمينه، 2018-2017، صفحة

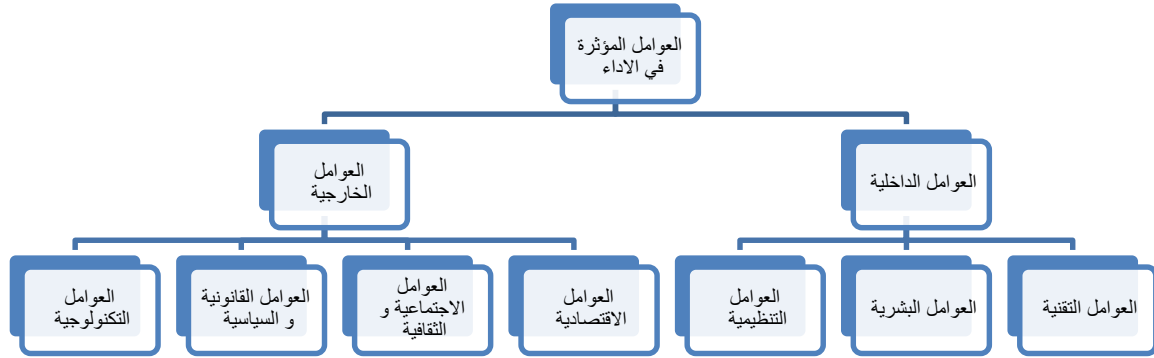
(163)

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في الأداء .

هناك العديد من العوامل المؤثرة على الأداء و الموضحة في الشكل الآتي :

الشكل رقم (6) : العوامل المؤثرة في الأداء



المصدر : من اعداد الطالبتين

و بناء على الشكل أعلاه سنقوم بشرح العوامل المؤثرة في الأداء كما يلي :

• العوامل الداخلية: هي العوامل الناتجة عن تفاعل مختلف العناصر الداخلية للمؤسسة حيث يمكنها التحكم فيها لحد معين وتتمثل هذه العوامل في :

✓ العوامل التقنية: هي مختلف القوى والمتغيرات التي ترتبط بالجانب التقني في المؤسسة وتضم

الخواص التالية:

➤ نوع التكنولوجيا سواء المستخدمة في الوظائف الفعلية أو المستخدمة في معالجة المعلومات.

➤ نسبة الاعتماد على الآلات بالمقارنة مع عدد العمال

➤ تصميم المؤسسة من حيث المخازن، الورشات، التجهيزات والآلات.

➤ نوعية المنتج، شكله، ومدى مناسبة التغليف له.

➤ التوافق بين منتجات المؤسسة ورغبات طالبيها (المستهلكين)

➤ التناسب بين طاقتي التخزين والإنتاج في المؤسسة

➤ نوعية المواد المستخدمة في عملية الإنتاج

➤ مستويات الأسعار

➤ الموقع الجغرافي للمؤسسة . (بن خليفة، 2017-2018، صفحة 65)

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

➤ الهيكل التنظيمي: تحتاج جميع المؤسسات إلى شكل من أشكال الهيكل التنظيمي لتنفيذ إستراتيجيتها إذ يعرف الهيكل التنظيمي بأنه "تصور أو تخيل للدور الرسمي للمؤسسة، الإجراءات، الأحكام واليات الرقابة وكذلك مستوى السلعة و المسؤوليات وعمليات صنع القرار، إذ يمثل هذا العامل أحد أهم العوامل المؤثرة في نجاح المؤسسة وتنفيذ إستراتيجيتها بالشكل المطلوب والصحيح . (سعدي، 2023-2022، صفحة 60)

- ✓ العوامل البشرية: وتتمثل في مختلف القوى والمتغيرات التي تؤثر على استخدام المورد البشري في المؤسسة وتضم على الخصوص:
 - التركيبة البشرية من حيث السن والجنس .
 - التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها والتكنولوجيا المستخدمة.
 - نظامي المكافآت والحوافز .
 - نوعية المعلومات.
 - الجو السائد بين العمال والعلاقة السائدة بين المشرفين والمنفذين. (بن خليفة، 2018-2017، صفحة 65)

- العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء: يتأثر الأداء بعدة عوامل خارجية، سيتم عرضها فيما يلي:
 - ✓ العوامل الاقتصادية: تعد من أهم العوامل الأكثر انعكاسا وتأثيرا على أداء المؤسسة نظرا لطبيعة نشاطها من جهة، ولكون المحيط الاقتصادي يمثل مصدر مختلف مواردها ومستقبل منتجاتها من جهة أخرى، وتشمل هذه العوامل الظرف الاقتصادي الذي تتواجد فيه المؤسسة، وتقسم هذه العوامل إلى: عوامل اقتصادية عامة: وهي التي لها علاقة بالاقتصاد الكلي كالفلسفة الاقتصادية للدولة، معدلات نمو الاقتصاد، سياسات التجارة الخارجية... الخ، عوامل اقتصادية قطاعية: من أهم نجد وفرة المواد الأولية، الطاقة، درجة المنافسة هيكل السوق وكل ما هو متعلق بالاقتصاد الجزئي. (سعدي، 2023-2022، صفحة 60)
 - ✓ العوامل الاجتماعية والثقافية: تتمثل هذه العوامل في العناصر الخارجية المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين والعلاقات بين مختلف فئات المجتمع وبالتأثير الذي تمارسه تلك العناصر على أداء المؤسسات، حيث يتوجب على المؤسسات التعرف على احتياجات أفراد المجتمع ودوافعهم وتحديد سلوكياتهم .
 - ✓ العوامل القانونية والسياسية: تتمثل العوامل السياسية والقانونية عموما في الاستقرار السياسي و أمن الدولة، السياسات الخارجية والعلاقات الدولية، إلى جانب مختلف السياسات الاقتصادية المالية والنقدية والتشريعات والقوانين التي تتبعها الدولة، إضافة إلى تلك العوامل نجد التأثير التي تمارسه المؤسسات والجماعات كمنظمة حماية المستهلك، نقابات

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

العمال وغيرها على أداء المؤسسات والتي تشكل إما فرصة توجب استغلالها لتحسين أدائها أو تحديدا توجب التنبؤ به والتأقلم معه. (بن خليفة، 2017-2018، صفحة 66)

✓ العوامل التكنولوجية: تتمثل في تلك العوامل المتعلقة بالمعارف العلمية، البحث العلمي والإبداعات التكنولوجية، براءات الاختراع، كما تشمل أيضا معدلات الإنفاق على البحوث والتطوير، تطوير وسائل الاتصالات وأنظمة المعلومات، والاختراعات الجديدة وغيرها من عوامل التي تساهم في حل مشكلات العمل من خلال التقنيات الحديثة. كما تعد هذه العوامل ذات أهمية بالغة ضمن متغيرات التي تربط المؤسسة بعوامل محيطها، وذلك لأن نوعية التكنولوجيا التي تستخدمها المؤسسة تساهم إلى حد ما بالتحكم في حجم التكاليف، مما يساهم في تدنية أو تعظيم مستويات الأداء، ولهذا يجب على المؤسسة متابعة التطورات التكنولوجية والتنبؤ بها وتقييمها وتحديد أثارها. (سعدي، 2023-2022، الصفحات 60-

(61

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

المطلب الثالث : طرق تحسين الأداء .

يقدر بتحسين الأداء هو الوصول إلى معدل الأداء المستهدف أو المتوقع ، و هناك نماذج عديدة في هذا الشأن :

• نموذج دين ورايلي في تحسين الأداء :

طور هذا النموذج الشامل كل من بيتر دين و دافيد رايلي و يتم عرضه كالتالي :

شكل رقم (2-6) : نموذج دين ورايلي في تحسين الأداء



المصدر : (مدحت محمد، 2008، صفحة 171)

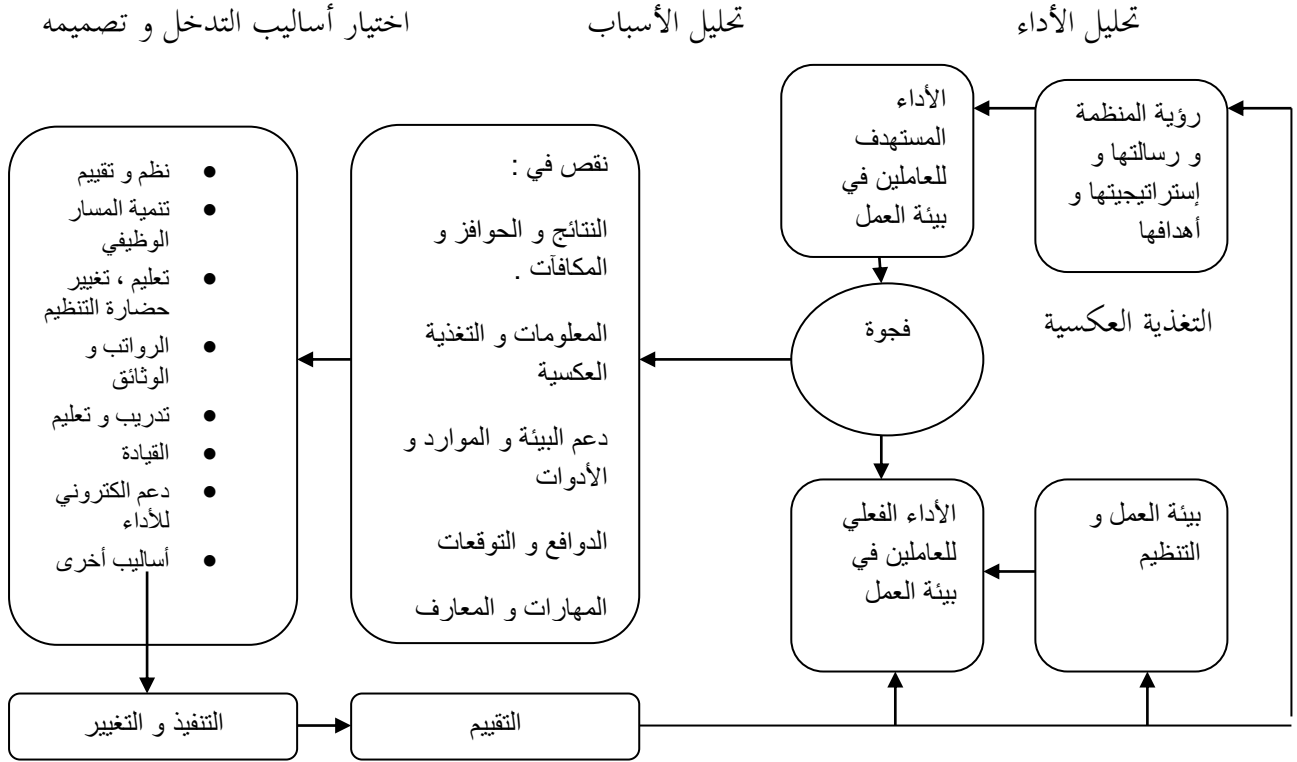
• نموذج الجمعية الدولية لتحسين الاداء :

وضعت الجمعية الدولية لتحسين الأداء 1998 النموذج الفكري التالي الذي يوضح تحليل الأداء و أساليب

تحسينه :

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

شكل رقم (2-7): نموذج الجمعية الدولية لتحسين الأداء



المصدر : (مدحت محمد، 2008، صفحة 172)

يتبين من الشكل أن تحسين الأداء يكون بخمس خطوات :

✓ الخطوة الأولى: تحليل الأداء: حيث يرتبط بعملية تحليل الأداء مفهومين في تحليل بيئة العمل و هما
➤ الوضع المرغوب: ويصف الإمكانيات و القدرات المتاحة في بيئة العمل واللازمة لتحقيق إستراتيجية و أهداف المؤسسة ؛

➤ الوضع الحالي/الفعلي: يصف مستوى أداء العمل والإمكانيات و القدرات المتاحة كما هي موجودة فعليا
وينتج عن هاذين المفهومين إدراك الفجوة في الأداء ومن خلالها يمكن إدراك المشاكل المتعلقة بالأداء و العمل على إيجاد الحلول لها و محاولة توقع المشاكل التي قد تحدث مستقبلا، 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، و هنا نبدأ بالسؤال لماذا توجد هذه الفجوة في الأداء؟ ونبدأ بجمع المعلومات لتحديد وتعريف سبب ضعف الأداء قبل اختيار وسيلة المعالجة.

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

✓ الخطوة الثالثة: اختيار وسيلة التدخل أو المعالجة: التدخل 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 و التكلفة المتوقعة اعتمادا على الفائدة المرجوة، وعادة ما يؤدي التدخل الشامل إلى التغيير و إلى نتائج مهمة في المؤسسة، لذا يجب أن تكون ي أ إستراتيجية لتحسين الأداء آخذة بعين الاعتبار تغير أهداف المؤسسة قبل تطبيق الإستراتيجية لضمان قبولها و تطبيقها في كل المستويات.

✓ الخطوة الرابعة: التطبيق ف: بعد اختيار الطريقة الملائمة يوضع حيزا للتنفيذ، ثم يصمم نظاما لمتابعة و محاولة 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 و فعالية .

✓ الخطوة الخامسة: مراقبة وتقييم الأداء يجب أن تكون هذه العملية مستمرة لأن بعض الأساليب و الحلول تكون لها آثار مباشرة على تحسين و تطوير الأداء، كما يجب أن تكون هناك وسائل مراقبة و متابعة تركز على قياس التغيير الحاصل، لتوفير تغذية مرجعية ومبكرة لنتيجة تلك الوسائل، و لتقييم 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. (بوسليمان، 2019-2020، الصفحات 100-101)

المبحث الثالث: تأثير المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة .

أصبحت المراجعة الداخلية تلعب دورا مهما في استمرار نشاط المؤسسة و تحسين أدائها ، فهي وظيفة رقابية من جهة واستشارية من جهة أخرى ، و بالموازاة مع هذه العلاقة الوثيقة بين المراجعة الداخلية وتحسين الأداء، هناك علاقات عديدة أخرى تربط بينهما، وتتجسد في مختلف الأدوار التي تؤديها المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية .

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

المطلب الأول : دور المراجعة الداخلية في قياس الكفاءة والفعالية.

تعتبر المراجعة الداخلية عنصراً فعالاً في قياس الكفاءة والفعالية في المؤسسة، والكشف عن معوقات العملية التشغيلية، واقتراح توصيات، وتقديم استشارات لأجل تحسين الأداء، والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتحقيق الأهداف المرجوة .

عرفت المراجعة الفاعلية بأنها: التأكد من تحقيق عمل ما أو هدف ما بحسب الخطة المرسومة، مما يستدعي أن تكون الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها محددة مسبقاً وفي جميع الأقسام، وعلى جميع أوجه النشاط .

كما عرفت المراجعة الكفاءة بأنها التأكد من تحقيق أكبر قدر من المخرجات باستخدام أقل قدر من المدخلات أو الموارد وبالجودة المطلوبة.

تتطلب عملية المراجعة الداخلية استخدام المعايير الوصفية والكمية في فحص وتقييم الأداء الإداري، فأما الوصفية فهي ما يجب أن يكون عليه نوعية الإداري ، وأما الكمية فهي المعايير التي يمكن إخضاعها للقياس العيني ، وعليه فإن فحص المراجع وقياسه لكفاءة وفعالية الأداء يشمل ما يلي:

➤ مراجعة شاملة للمعلومات المالية و التشغيلية للتحقق من مدى إمكانية الاعتماد عليها . (فريدة و عبد الكريم، 2022، صفحة 531)

➤ مراجعة العمليات و البرامج للتأكد من مدى موافقة النتائج للأهداف المخطط لها .

➤ مراجعة الأنظمة الموضوعية لمعرفة و التأكد من الالتزام بالخطط و القوانين و الإجراءات و اللوائح التي لها اثر جوهري على العمليات و التقارير .

و أشار المجمع العربي للمحاسبة انه لتحقيق الأهداف السابقة لابد علة المراجع الداخلي أن يقوم بمراجعة شاملة لكفاءة أفراد الفريق ، التكاليف ، حجم الإنتاج و جودته و شرعية وصحة التقارير المالية .

دور المراجعة في ترشيد القرارات :

القرار هو عملية اختيار بديل واحد من عدة بدائل محتملة لأجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية محددة، وفي ضوء معطيات كل من البيئة الخارجية والداخلية والموارد المتاحة للمؤسسة.

و تلعب المراجعة الداخلية دوراً مهماً في ترشيد القرارات داخل المؤسسة، وذلك بسبب تطور مفهوم التدقيق منذ ظهوره واختلاف أدواره، فقد انتقل من مرحلة اكتشاف الغش و الخطأ إلى مساعدة الإدارة في القيام بمهامها،

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

وأخيرا تقديم توصيات واستشارات ومتابعة تنفيذها، وبالتالي أصبح للمراجعة الداخلية دور في اتخاذ القرار لأجل تحقيق أهداف المؤسسات، والتقليل من المشاكل والمخاطر فيها، وذلك بالتخطيط الجيد، واستخدام الموارد المتاحة واستغلالها بكفاءة للحصول على التمويل المالي، ومراجعة كافة النشاطات والعمليات المتعلقة بالمؤسسة والعمل على ضبط الأداء، وتقديم استشارات وتوجيهات في حالة حدوث خطر أو انحراف في تنفيذ العمليات، وذلك من خلال التقارير التي تساهم في إضافة القيمة للمؤسسة، فالتقارير المقدمة من طرف المراجع الداخلي بالغة الأهمية بالنسبة للأطراف الداخلية والخارجية ذات العلاقة بالمؤسسة بسبب احتوائها على معلومات ذات مصداقية تؤثر على اتخاذ القرارات.

المطلب الثاني : دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلي.

يتبع المراجع الداخلي منهجية منتظمة في عملية تقييمه لنظام الرقابة الداخلية والتي يعتمد فيها على مجموعة من الوسائل والتقنيات التي تسمح له بجمع الأدلة الكافية والملائمة لدعم حكمه على هذا النظام، لأجل تقويته وتفعيله عن طريق التقارير التي يقدمها إلى الإدارة العليا. وينحصر دور المراجعة الداخلية في اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية و بالخطط الموضوعية، أي التأكد من الوجود الفعلي للنظام وجودته و فعاليته، وتحديد نقاط قوته وضعفه، وذلك بوضعه آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاءة تلك الآليات، وتشجيع استمرار تطبيق نقاط القوة، وتقديم توصيات لمعالجة نقاط الضعف، مما يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسة وزيادة قدرتها على التحكم والسيطرة والتنافس في القطاع الذي تنشط فيه و حماية أصولها ، وضمان دقة وصحة البيانات، وزيادة الإنتاجية، والتسيير الجيد وفقا للسياسات الموضوعية، وإضافة قيمة للمؤسسة.

المطلب الثالث : دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر .

العلاقة بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر علاقة تكاملية، تعتمد على الترابط والتفاعل فيما بينهما، ويمكن دور التدقيق الداخلي لتفعيل إدارة المخاطر في جميع مراحل عملية المراجعة التالية:

✓ مرحلة التخطيط لعملية المراجعة :

جمع المعلومات هي الخطوة الأولى في عملية التخطيط وذلك من خلال المقابلات و الاستفسارات بالإضافة إلى دليل المخاطر والذي يمثل الهيكل العام للمخاطر، حيث يقوم بتحديد العمليات المعرضة للمخاطر المقبولة، ثم تأتي الخطوة التالية وهي تعديل الخطة المرسومة للمراجعة بناء على أهداف المؤسسة.

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

✓ مرحلة تنفيذ عملية المراجعة :

تتم إدارة المراجعة الداخلية في هذه المرحلة باختبار مدى التزام المؤسسة بالضوابط الداخلية والخطط الموضوعية، وكذلك تطبيق نظام الرقابة الداخلي بكفاءة وفعالية، والقدرة أيضا على تحديد وتجنب وتقليل المخاطر، وبناء عليه يتم وضع استشارات وتوصيات لازمة من قبل المراجع الداخلي لزيادة الضوابط الداخلية الموضوعية

✓ مرحلة إعداد التقرير :

بعد أن يدون المراجع الداخلي استنتاجاته وملاحظاته في أوراق عمله، يفصح عن التقرير النهائي لإبلاغه إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا عن كل المخاطر، فتقوم الإدارة بإصدار تعليمات إلى إدارة المخاطر لكي تقوم هذه الأخيرة بإجراء أهم التقييمات لحجم المخاطر ومدى احتمالية التعرض للخسارة، ثم وضع الحلول اللازمة حول كيفية تفاديها أو التقليل منها إلى الحد الأدنى المقبول .

✓ مرحلة المتابعة والمراقبة :

أي متابعة التوصيات والاستشارات الواردة في تقرير المراجع الداخلي، حيث يتم متابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية عن طريق الاختبار على أساس المخاطر بالتنسيق مع الإدارة التنفيذية لأجل السيطرة على المخاطر الهامة وإدارتها بكفاءة.

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

خلاصة الفصل :

تعرفنا من خلال هذا الفصل أن الأداء هو من يحكم على مستوى تطور المؤسسة كما يسمح لنا بمعرفة وضعيتها تجاه منافسيها وهذا إذا ما قورنت نتائجها مع نتائج المؤسسات الأخرى كما أن المؤشرات المالية المستعملة تساعدنا على قياس الأداء ومعرفة نقاط قوتها التي يجب أن تركز عليها ونقاط ضعفها التي يجب أن تجنبها قدر الإمكان.

جند التدقيق الداخلي الأداة الفعالة والأنسب لتحسين الأداء من خلال تقديم توصيات واستشارات حول أنظمة المراجعة و الرقابة الداخلية، ومساعدة الإدارة في مواجهة المخاطر التي تتعرض لها ، والعمل على الحد منها أو تقليلها إلى المستوى الأدنى المقبول، كما يزيد كفاءة وفعالية المؤسسة في إدارة نشاطاتها المختلفة وجميع عملياتها المتنوعة خاصة المالية منها.

الفصل الثالث:-

دراسة حالة

مطاحن الزيبان –

القنطرة- بسكرة

تمهيد الفصل

بعد دراستنا كل من المراجعة الداخلية و أداء المؤسسة الاقتصادية من الجانب النظري و لاستكمال لما تم عرضه في فهذا الجانب، سنقوم بعملية إسقاط الناحية النظرية على الجانب التطبيقي ، وقد اخترنا مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة كمؤسسة لدراسة حالة. بهدف التعرف على الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية .

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

- المبحث الأول: التعريف بمطاحن الزيبان -القنطرة- بسكرة-
- المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة
- المبحث الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء في المركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان - القنطرة- بسكرة.

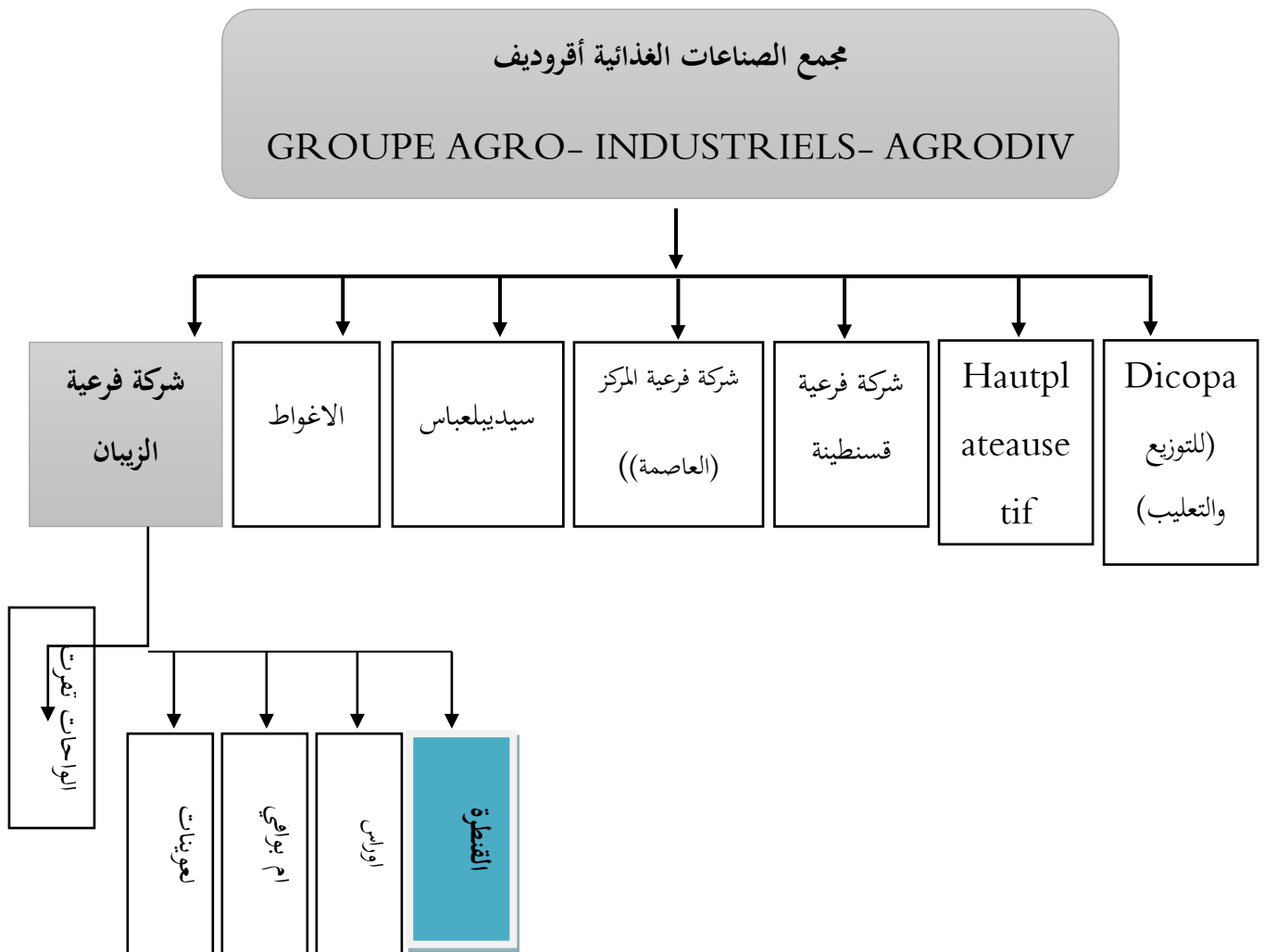
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة.

من خلال هذا المبحث سنحاول الإلمام قدر الإمكان بكل ما يتعلق بالمؤسسة محل الدراسة ألا وهي مطاحن الزيبان - القنطرة.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

مطاحن الزيبان القنطرة مؤسسة عمومية اقتصادية على شكل شركة مساهمة ذات رأس مال يقدر بـ 235.000.000 دج، وتم رفع رأس المال في 2007 إلى 896.260.000 دج، كانت تابعة للشركة الأم الرياض سطيف (مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها)، اما الان فهي تابعة للشركة الفرعية الزيبان مع 4 وحدات أخرى، كما هي مبينة في الشكل (05).

الشكل رقم (3-1): هيكلية مجمع الصناعات الغذائي اقروديف (الشركة الام) .



المصدر: من اعداد الطالبتان بالاستعانة بوثائق المؤسسة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لمطاحن الزيبان-القنطرة-بسكرة

ويمكن تقديم بعض المعلومات حول المؤسسة محل الدراسة فيما يلي:

- الاسم الجديد: المركب الصناعي التجاري-مطاحن الزيبان القنطرة.
- طبيعة النشاط: للمؤسسة أنشطة إنتاجية مقسمة على نوعين وهي كالأتي:
 - ✓ الأنشطة الرئيسية: تحويل الحبوب وإنتاج وتسويق المنتجات التي تم الحصول عليها (السميد / الدقيق).
 - ✓ الأنشطة الثانوية: إنتاج وتسويق المنتجات الثانوية (النخالة والأعلاف) وبيعها كأغذية للمواشي.
- الموقع: تقع في الجنوب الشرقي لمدينة القنطرة على الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين القنطرة وولاية بسكرة وهي تبعد عن الولاية بـ 55 كلم.
- المساحة: تقدر مساحتها الإجمالية بـ 315647م² وهي تنقسم إلى قطعتين:
 - ✓ القطعة الأولى: مساحتها 530000م² خاصة بالمطاحن والإدارة ومنها 11158م² مبنية والباقي غير مبني.
 - ✓ القطعة الثانية: تقدر مساحتها 15642م² تتكون من السكنات الوظيفية.
- طاقة الإنتاج:
 - ✓ 1500 قنطار في اليوم من القمح اللين.
 - ✓ 5900 قنطار في اليوم من القمح الصلب.
- سعة التخزين:
 - ✓ 39000 قنطار من المنتوج النهائي
 - ✓ 125000 قنطار من القمح
- احتياجات المؤسسة من الماء:
 - ✓ 3000 لتر من الماء يوميا.
 - ✓ أما الكهرباء فتستهلك حسب عمل الآلات.
- الطاقة التشغيلية: يقدر عدد عمال الوحدة حاليا بـ 179 عامل.
- منتجات المؤسسة:

الجدول رقم (3-1): منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة.

المنتج	النوع	السعة
السميد	سميد غليظ	(25 كلغ)
	سميد ممتاز	(10 كلغ – 25 كلغ)
	سميد عادي	(25 كلغ)
الدقيق	دقيق ممتاز	(5 كلغ)
	دقيق عادي	(25 كلغ – 50 كلغ)
	دقيق ثانوي	(25 كلغ)
النخالة	نخالة حمراء (نخالة القمح الصلب)	(40-100 كلغ)
	نخالة بيضاء (نخالة القمح اللين)	(40-100 كلغ)
	نخالة مكعبة	(40-100 كلغ)

المصدر: وثائق المؤسسة.

ولديها منتجات أخرى جديدة منها:

✓ CERFIBRES.

✓ النافع (سميد كامل من القمح الصلب).

✓ سميد الشعير .

● المجال البشري:

تحتوي كل مؤسسة على مجموعة من العمال الذين بدورهم يساهمون على نشأة وتطور هذه المؤسسة و
الرفع من إنتاجها وتحسين مردودها فمن خلال تمهيدنا هذا وجدنا أن العدد الإجمالي لعمال مؤسسة مطاحن
الزيبان القنطرة ب: 179 عامل يتوزعون حسب التسلسل المهني للفئات.

والجدول التالي يضع توزيعهم حسب الفئات:

جدول رقم (3-2): يمثل توزيع عمال المؤسسة حسب فئات العمل.

الفئات	العدد	النسبة المئوية
الإطارات	30	17%
أعوان التحكم	79	44%
المنفذين	70	39%
المجموع	179	100%

المصدر: وثائق المؤسسة (الإحصائيات حتى مارس 2017).

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة واستراتيجياتها:

• بعض الاستراتيجيات المنتهجة في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة:

يوجد مفهوم خاص للإستراتيجية في المؤسسة، حيث عرفها مستشار التوجيه على أنها هي التي تقوي مكانة المؤسسة في السوق و تخلق الثروة وكذا مناصب العمل.

إن الإستراتيجية الأكثر إتباعا في المؤسسة هي إستراتيجية السيطرة بالتكاليف وكذا إستراتيجية التميز (فأساس اعتماد المؤسسة على هذه الاستراتيجيات هي قواعد السوق أي قانون الطلب والعرض). ولكن هناك استراتيجيات أخرى متمثلة في:

✓ إستراتيجية التنوع: تنوع في الحجم حسب احتياجات الزبائن وفي المنتج كذلك.

✓ إستراتيجية التخصص: متخصصة في السميد والطحين.

✓ إستراتيجية تجارية: تشتري منتوجات وتقوم ببيعها (شراء العجائن الغذائية وبيعها).

وتهدف إلى توجه جديد ألا وهو إنتاج كسكس الشعير.

❖ المنافسة: كثيفة باعتبارها موجودة في قطاع الصناعات الغذائية، حيث أن هناك مؤسسات رائدة في الجزائر مثل : (Sim - سفينة) التي تجعل مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة تواجه منافسة شرسة.

طبيعتها : إن المنتج يحظى بمنافسة محلية (مطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مطاحن البركة زريبة الوادي) ،وأنها جهوية كذلك في الشرق إلا أننا من خلال ملاحظتنا نعتقد أنها منافسة وطنية بما أن المنتجات تصل إلى السوق المحلي و الجهوي .

❖ **أهداف المؤسسة:** إن المؤسسة أمام منافسة قوية من المنتجات الوطنية الخاصة والعمومية وحتى الأجنبية وحتى يتسنى لها جذب المستهلك لطلب منتجاتها سطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها وتمثل فيما يلي:

➤ الوصول إلى أكبر جمهور من المتعاملين الاقتصاديين للفت انتباههم وجلب اهتمامهم لعلامتها التجارية في النوعية أولاً ودائماً.

➤ تغطية رغبات المستهلكين والأسر الصغيرة والمجموعات المحلية عموماً.

❖ **سياسة المؤسسة:** إن القدرات الإنتاجية والوضعية المالية المريحة للشركة الفرعية مطاحن الزيبان القنطرة هما عاملان مشجعان على انتعاش السياسة التجارية ولن تدخر أي جهد في ترجمة هذه السياسة بالأفعال:

➤ التوضيح في الشفافية للممارسات والخدمات التجارية مع الشركاء (الزبائن، المساهمين، والمحيط...)

➤ ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون والتكفل النظامي لكل الشكاوى.

➤ تكوين و تحسيس مجموعة العمال.

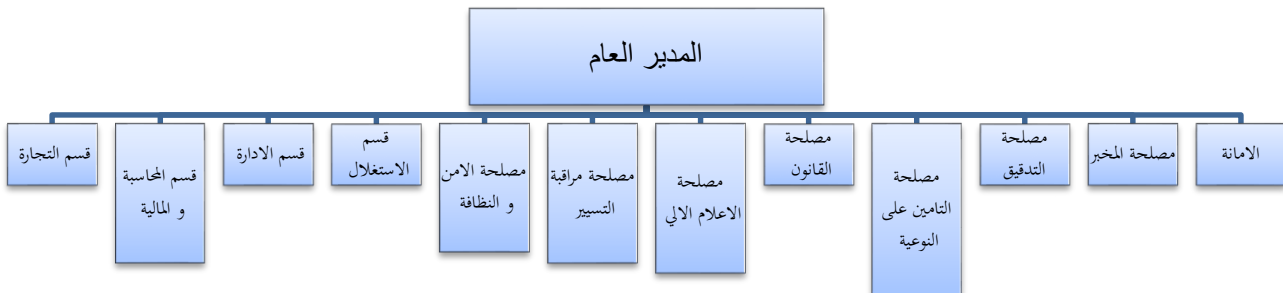
➤ الاتصال في الداخل لتفاعل كل العمال، وفي الخارج لضمان جودة الخدمة و المنتج.

➤ التحديث وصيانة طاقة الإنتاج.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

تعتبر مؤسسة مطاحن الزيبان من المؤسسات المتوسطة العامة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات و مصالح ، وهذا من أجل السير الحسن للمؤسسة وتسهيل عمليات الرقابة، وفيما يلي سيتم التعرف على مصالح المؤسسة.

الشكل رقم (3-2) : الهيكل التنظيمي



الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لمطاحن الزيبان-القنطرة-بسكرة

- **المدير العام:** يعد المسؤول الأول عن كل رؤساء الهياكل والمصالح ويشرف على تسيير المؤسسة من كل النواحي، بالإضافة إلى انه:
 - ✓ يمثل المؤسسة خارجيا (الناطق الرسمي للمؤسسة).
 - ✓ يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات (مجلس المديرية العامة).
 - ✓ يتترأس مجلس الإدارة.
 - ✓ رئيس لجنة حفظ الصحة والأمن.
- **أمانة المدير العام:** تعد أمانة الرئيس المدير العام همزة الوصل بين المدير العام وباقي مصالح المؤسسة، من مهامها (كل هذه المهام مرتبطة بالرئيس المدير العام):
 - ✓ استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر.
 - ✓ استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس.
 - ✓ كتابة المراسلات وتوزيعها على مختلف المصالح.
 - ✓ تحرير اجتماعات مجلس الإدارة.
 - ✓ استقبال الضيوف (زبائن، الإدارة العامة للرياض، الزوار...).
 - ✓ توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح.
- **المستشار القانوني:** يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في:
 - ✓ التكفل بقضايا الشركة محل نزاع سواء مع الأشخاص الطبيعية او المعنوية (اغلب المنازعات التجارية مع مجموع الزبائن الذين ترتب في ذمتهم ديون تجارية غير مسددة)
 - ✓ متابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزئي على مستوى مختلف الجهات القضائية المختصة.
 - ✓ متابعة إجراءات التنفيذ الجبري على العقارات المرهونة بمعية المحضرين القانونيين قصد تحصيل الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن.
 - ✓ متابعة ملفات التأمين على ممتلكات الشركة ضد جميع الأخطار بمعية شركة التأمين CAAT-وكالة بسكرة-وتحصيل جميع التعويضات في هذا الشأن. هذا فضلا عن العمل الإداري الاعتيادي على مستوى الشركة:

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لمطاحن الزيبان-القنطرة-بسكرة

- ✓ تحرير المراسلات الإدارية الداخلية والخارجية
- ✓ تمثيل الشركة كعضو في اللجان المختلفة كلجنة حفظ الصحة والأمن، لجنة التأديب، لجنة الصفقات، لجنة تحديد ومراجعة السعر، لجنة إثبات ملفات الزبائن.
- ✓ تمثيل الشركة أمام الجهات القضائية المختصة بموجب تفويض من المديرية العامة.
- **مصلحة الإعلام الآلي:** تم إدماج الإعلام الآلي في المؤسسة من اجل تسهيل التعاملات بين جميع المصالح والتسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة و الموثوقة مقارنة بالعملية اليدوية من المهام:
- ✓ إنشاء برامج او أحداث التغيرات التطورات اللازمة على البرامج التابعة لمختلف المصالح، من بين البرامج الموجودة في المؤسسة (حساب الأجور-الفوترة- المحاسبة - تسيير المخزون -الاستثمارات - الإهلاكات...).
- ✓ برمجة وصيانة حواسيب المؤسسة.
- ✓ إدارة شبكة الإعلام الآلي.
- ✓ مراقبة البرامج وتطبيقها بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة على مختلف البرامج.
- ✓ المساهمة في الجرد السنوي.
- **مصلحة النظافة والأمن:** تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المؤسسة بمختلف أنواعه ونظافتها، وتنقسم الى فرعين:
- ✓ **فرع الأمن:** يشرف عليه رئيس فرع مسؤول رؤساء أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن. يمكن تقسيم مهامهم إلى قسمين:

❖ مهام خاصة بالأمن العام:

- حراسة المؤسسة ووسائلها والآلات من كل سرقة أو تعدي.
- مراقبة كل من يدخل أو يخرج من مؤسسة.
- إعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من اجل رفع المنتج.

❖ مهام خاصة بالأمن الصناعي:

- المحافظة على امن الآلات من الأخطار.
- رش الأدوية على المواد الأولية والآلات لإزالة بعض الأخطار كإزالة السوس مثلا.
- الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات.
- إتقان استعمال وسائل الدفاع عن الحريق.

✓ **فرع النظافة:** يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن:

❖ التنظيف الدوري.

❖ مراقبة مستوى مخزون المياه وتعقيمه.

- **مصلحة مراقبة التسيير:** تعد من أهم المصالح، كون أن هذه المصلحة مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل المؤسسة، من أهم مهامه:

✓ إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة: يتم إعدادها بإتباع خطوط التوجيه التي تقدمها المديرية العامة، وتشمل كل من الميزانية التقديرية للتموين، تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات، الاتصالات (الإشهار...)، الموارد البشرية. تقوم كل مصلحة بإعداد الميزانية الخاصة بها فمثلا مصلحة المبيعات تقوم بإعداد الميزانية التقديرية. إعداد اللوح البياني للمؤسسة (التسويق، الإنتاج، المبيعات، الموارد البشرية...) ومقارنتها مع التقديرات وتحليل النتائج.

✓ إعداد التقارير الثلاثية والسادسية: تمثل تراكم نتائج الأشهر السابقة.

✓ إعداد التقرير السنوي للتسيير: وهو تقرير مفصل عن نشاط المؤسسة خلال السنة.

✓ تقديم إحصائية ثلاثية للديوان الوطني للإحصائيات ردا على مراسلاتهم.

أي أن دور رئيس المصلحة يكمن في:

❖ جمع المعلومات من مختلف المصالح.

❖ تحليل المعلومات.

❖ إعداد التقارير الشهرية، الثلاثية، السادسة والسنوية.

- **مديرية الاستغلال:** تعد دائرة الاستغلال دائرة تقنية بحتة نظرا للمصالح المكونة لها، أساس هذه الدائرة الإنتاج، ومهمتها تحويل القمح إلى مادة منتهية، لذا تعد مصلحة الإنتاج أهم مصلحة في الدائرة أما باقي المصالح فهي مصالح دعم من اجل تحقيق أهداف المصلحة.

✓ مصلحة التموين

✓ مصلحة تسيير المخزونات

✓ مصلحة الصيانة

✓ مصلحة الانتاج

- **مديرية التجارة:** ويندرج تحت مهامه (03) مصالح وهما:

✓ **مصلحة التجارة:** تعد هذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن.

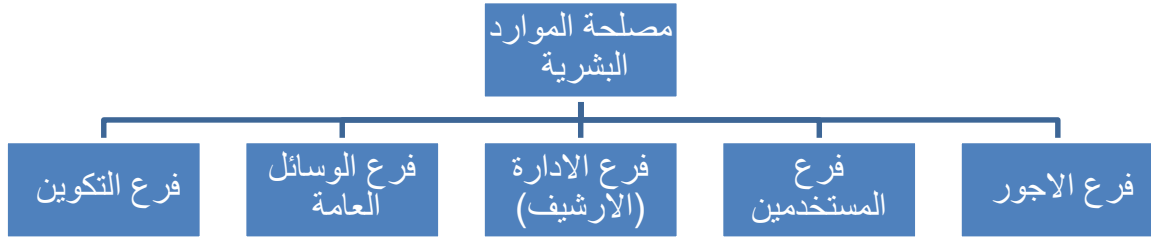
✓ **مصلحة النقل:** وتقوم هذه المصلحة بتسيير حظيرة المؤسسة و إيصال المنتج إلى نقاط البيع .

✓ **مصلحة التوزيع :** تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة، حيث تبدأ المهام من مصلحة المبيعات التي ترسل المعلومات اللازمة و الخاصة بالزبائن، كما تقوم هذه المصلحة بإرسال وصل مبيعات إلى مصلحة المبيعات للقيام بالعمليات الحسابية ، وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي و الموضوع فيه خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لهذه المصلحة علاقة بقسم التعبئة والتغليف، حيث يصدر إليهم الأمر بإرسال البضاعة بعد تعبئتها.

● قسم الادارة :

✓ **مصلحة الموارد البشرية :** تهتم إدارة الموارد البشرية في المؤسسة بكل ما يتعلق بالعمال باعتبارهم الجهاز المتحرك والعملي داخل المؤسسة، وتعمل هذه المصلحة على ضمان حقوق الموظفين بها و متابعة مساهمهم المهني ومن بين هذه الحقوق (الأجر،المنح،العلاوات...) ...

الشكل رقم (3-3): هيكلية مصلحة الموارد البشرية.



المصدر: وثائق المؤسسة.

✓ **رئيس مصلحة الموارد البشرية:** وهو المسؤول الأول في المصلحة، ومن مهامه:

❖ تطبيق سياسة المؤسسة فيما يخص تسيير الموارد البشرية:

- التطبيق الكامل للاتفاقية الجماعية.
- احترام تطبيق النظام الداخلي للمؤسسة.
- المتابعة اليومية لملفات المستخدمين.
- متابعة تطور المسار المهني للمستخدمين.
- تطبيق منهجيات العمل في الإطار القانوني.
- المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمصلحة.

❖ متابعة الإحصائيات:

- إعداد مخطط التكوين والسهر على تطبيقه.
- المشاركة مع رؤساء المصالح في إعداد مخطط التوظيف.
- مراقبة كشوف الأجور والرواتب للمستخدمين قبل التخليص.
- تقييم عملية تكوين المستخدمين.

✓ **فرع تسيير الموارد البشرية:** يهتم هذا الفرع بكل ما يتعلق بالمسار المهني للموظف من بداية توظيفه حتى نهاية الخدمة، وهذا الفرع له علاقة مباشرة مع فرع الأجور، ومن مهام هذا الفرع ما يلي:

- ❖ متابعة مستجدات ملفات الموارد البشرية .
- ❖ مراقبة كشف الحضور للعمال والمتمهين وتقديمها لفرع الأجور نهاية الشهر.
- ❖ التكفل بالعطل : السنوية، المرضية، الاستثنائية.
- ❖ تحرير المقررات (التقاعد، التعيين، تغيير المنصب ...).
- ❖ تحرير العقوبات على العمال بعد استجوابهم.
- ✓ **مراسل اجتماعي:** يقوم بالمهام التالية:
- ❖ إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي.
- ❖ دفع ملفات المرض، حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي.
- ❖ استرجاع مصاريف الأدوية من صندوق الضمان الاجتماعي.
- ❖ السهر على متابعة ومراقبة ملفات العمال المتواجدة في صندوق الضمان الاجتماعي.
- ✓ **فرع الأجور:** يقوم هذا الفرع بتمثيل حق العامل من خلال الأجر الذي يتقاضاه، ويتم ذلك كما يلي:
- ❖ تطبيق العقود الجماعية لإعداد الأجور.
- ❖ جمع المعلومات لحساب الأجور (مقدمة من فرع تسيير الموارد البشرية).
- ❖ إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات.
- ❖ طبع كشف الأجور.

● **قسم المحاسبة والمالية:** تقوم بمراقبة كل العمليات المحاسبية للمؤسسة وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري .

فرع المالية

فرع المحاسبة

فرع الاستثمارات

فرع parafiscalite

● **مصلحة المراجعة الداخلية :** تعد مصلحة المراجعة مصلحة مستقلة، حيث المراجع الداخلي بتقييم ومراقبة العمليات على مستوى مصالح ودوائر المركب، بهدف المراقبة وتقييم نجاعة مختلف المراقبات الأخرى وكذا متابعة أعضاء المركب في أداء مسؤولياتهم، ومن أجل هذا الهدف يقدم المراجع الداخلي التحليلات، التقييمات، التوصيات، الآراء والمعلومات التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية المراجعة.

ومن الهيكل التنظيمي للشركة التابعة حبوب الزيبان- القنطرة- بسكرة (الشركة الأم) السابق، نجد أن مديرية المراجعة الداخلية تابعة مباشرة إلى أعلى مستوى في الشركة الأم، مما يجعل المراجع الداخلي يتمتع باستقلالية تنظيمية، ومن ثم استقلاليته من حيث :

● **استقلالية وضع البرامج :** حيث :

✓ يتحرر المراجع الداخلي من تدخل الإدارة في وضع برامج المراجعة؛
✓ يتحرر المراجع الداخلي من تدخل الإدارة في فرض سلطتها ومحاولة الضغط لتحديد الأنشطة أو العمليات التي تدرج في برامج المراجعة.

● **استقلالية الفحص :** تظهر مؤشرات استقلالية الفحص في :

✓ حرية الوصول إلى السجلات ، مستندات ، عمليات ، موظفين ...
✓ تحرر المراجع الداخلي من تدخل الإدارة في إجراءات المراجعة؛
✓ تحرر المراجع الداخلي من ضغط الإدارة أو أحد المسؤولين في توجيه أو منعه من أداء مهامه بغية تحقيق منافع شخصية

● **استقلالية الإبلاغ :** وتظهر هذه الاستقلالية في :

✓ التحرر من الالتزام بتعديل الحقائق المتوصل إليها؛
✓ التحرر من محاولة التحكم في آراء المراجع المدرجة في التقرير.

المبحث الثاني : واقع المراجعة الداخلية :

المطلب الأول : ميثاق المراجعة الداخلية في المركب و أنواعها

الفرع الأول : ميثاق المراجعة الداخلية في المركب

قبل التطرق إلى أنواع المراجعة الداخلية، تجدر الإشارة إلى أن المراجعة الداخلية في المركب تستند إلى ما يسمى بـ "ميثاق المراجعة الداخلية"، والذي يعتبر بمثابة دستور لها، حيث يضم ثلاثة أقسام وهي :

● **الواجبات :** على مدير المراجعة الداخلية أن يكون مسؤول عن:

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لمطاحن الزيبان-القنطرة-بسكرة

- ✓ تقديم تقارير عن الأمور ذات الأهمية و المتعلقة بالرقابة على أنشطة المركب، متضمنة الاقتراحات لتحسين تلك الأنشطة.
- ✓ تقديم تقارير دورية عن مدى تحقيق خطة المراجعة دوريا.
- ✓ رفع تقارير دورية عن التوصيات والملاحظات العالقة إلى الجهات المختصة .
- **المسؤوليات :** على مدير المراجعة الداخلية الاضطلاع بالمسؤوليات التالية:
 - ✓ وضع خطة المراجعة السنوية بناء على حجم المخاطر المحتملة لأنشطة المركب متضمنة أية مهمات ترغب الإدارة العليا للمركب في تنفيذها، على أن ترفع هذه الخطة إلى رئيس المدير العام لمراجعتها والمصادقة عليها وعلى أية تعديلات تطرأ عليها خلال فترة تنفيذها.
 - ✓ استخدام مهنيين على درجة كافية من المعرفة والمهارة والخبرة وكذلك أية موارد غير بشرية لتنفيذ خطة المراجعة (إذا لزم الأمر).
 - ✓ المساعدة في التحقيق في أعمال الغش والتلاعب المشتبه في وقوعها وإعلام الإدارة .
 - ✓ التعاون مع المراجعين الخارجيين .
- **الصلاحيات :** يمنح للمدير المراجعة الداخلية الصلاحيات التالية :
 - ✓ الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات المركب وكذا موظفيه و مسؤولياته.
 - ✓ الاتصال غير المقيد بأعلى سلطة في المركب.
 - ✓ تحديد نطاق عمل المراجعة بما فيها اختيار الأنشطة و تطبيق الأساليب والتقنيات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة.
 - ✓ الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المركب في كافة أقسامه ومصالحه، كما له طلب خدمات خاصة من خارج المركب (إذا لزم الأمر)
- الفرع الثاني : أنواع المراجعة الداخلية في المركب .

أما عن أنواع المراجعة الداخلية المؤداة ، حيث يقوم المراجع الداخلي بعدة أنواع من المراجعة منها :

- **مراجعة المقبوضات :** الهدف منها التأكد من أن جميع المقبوضات المحصلة من طرف المركب تكون مقابل التزامات حقيقية لمدينو المركب و التي يتم إيداعها يوميا في البنك، مع وجود المستندات المؤيدة لها. و للقيام بمراجعة المقبوضات البد من تقييم نظام المقبوضات المطبق بوضع قائمة استقصاء خاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية لهذا النظام، وذلك للتأكد من فعاليته و كفاءته .
- **مراجعة المدفوعات :** الهدف منها التأكد من أن جميع المدفوعات تتوافق مع الديون الفعلية و المبررة بالمستندات المؤيدة، و لتحقيق هذا الهدف البد من تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمدفوعات .

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لمطاحن الزيبان-القنطرة-بسكرة

- **مراجعة المشتريات :** الهدف منها التأكد من أن البضاعة و المواد الأساسية للانتاج وكذا اللوازم المشتراة تكون بأقل سعر وأحسن جودة، وكذا وجود كافة المستندات المؤيدة للعملية الشراء، ولهذا يتم تقييم نظام المشتريات المطبق في المركب من خلال إعداد قائمة استقصاء لهذا النظام وذلك للتأكد من فعاليته و كفاءته .
✓ عملية الشراء :

إرسال طلب تموين إلى مصلحة تسيير المخزونات للاستفسار حول ما إذا كان المطلوب متوفر ام لا في حالة عدم التوفر يرسل طلب الشراء إلى مصلحة التموين لدراستها و بعدا يرسل إلى المدير العام للمصادقة عليه . بعد الموافقة أو المصادقة على اطلب الشراء يقوم رئيس مصلحة التموين الاتصال بالمورد المختار للاستفسار حول البضاعة المطلوبة و التأكد من معلومتها ثم يتم إعداد فاتورة شكلية متضمنة كل معلومات البضاعة ليتم استلامها من طرف المورد عبر إيميل او فاكس حتى يتم الإمضاء عليها و منها تبدأ عملية تجهيز البضاعة المطلوبة لإرسالها و إعداد فاتورة حقيقية ، أول ما تصل البضاعة إلى المركب يتم أولا مراقبتها من قبل مصلحة تسيير المخزونات و مطابقة عناصر الفاتورة مع البضاعة المستلمة و التأكد من صحة كل من البضاعة و الفاتورة من خلال التأكد من الكمية و السعر المتفق عليه و الجودة المطلوبة بعدها تخزن في مصلحة التموين .

✓ الرقابة الداخلية على عملية الشراء :

الاسئلة	نعم	لا
هل مراقبة كمية و نوعية البضاعة المستلمة من طرف مصلحة الاستلام ؟		
هل يتم مقارنة البضاعة المستلمة كما و نوعا مع طلب البضاعة ؟		
هل يتم مراقبة فروقات الجرد للمخزون ؟		
هل يتم مراقبة الفواتير حسابيا ؟		
هل يتم المقارنة بين الفواتير و طلب البضاعة ووصل الاستلام؟		
هل يتم مراقبة دخول البضاعة ؟		
هل تتم مراقبة أثناء التسجيل المحاسبي وهذا بعد او قبل التسديد؟		
هل يتم مراقبة تسجيل المشتريات و الموردين كل البضاعة المستلمة و غير المفوترة ؟		
هل يتم مقارنة المبالغ المدفوعة بالمبالغ المدونة في الفاتورة؟		
هل يتم مراقبة الموردين الدائنين؟		

- **مراجعة المخزونات :** الهدف منها التأكد من أن جميع المخزونات الموجودة بمخازن المركب، يتم تسجيلها بقيمة الصحيحة، وكذا وجود كافة المستندات المؤيدة،و يتم ذلك خلال إعداد قائمة استقصاء لنظام المخزونات وذلك للتأكد من فعاليته و كفاءته

- **مراجعة الجرد المادي :** الهدف منه هو التأكد من أن جميع الممتلكات التابعة للمركب يتم جردها وفقا للقواعد والإجراءات المقبولة و المعمول بها، كما يهدف إلى التحقق من :
✓ أن أعمال اللجان الجرد تتم على أكمل وجه و وفق الإجراءات المعتمدة من طرف المركب؛
✓ وجود كل المستندات المؤيدة لأعمال لجان الجرد .
- **مراجعة التثبيتات :** الهدف منها هو التأكد من أن جميع التثبيتات يتم تشغيلها في ظل ظروف مواتية و تم اقتناؤها وفقا لقواعد حيازة التثبيتات، و يجب على المراجع الداخلي القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بنظام التثبيتات كذلك .
- **مراجعة المبيعات :** الهدف منها ضمان أن المركب أعد فواتير للعمال بالأسعار المطبقة في القانون،أو الأسعار المحددة داخليا والتي يتم تحديدها من طرف لجنة تحديد الأسعار، و أن هذه الفواتير سجلت بشكل صحيح و سليم وفي الفترة المناسبة و وفقا للشروط المعمول بها،وبناء على وجود المستندات المؤيدة،ولهذا يقوم المراجع الداخلي بدراسة تقييمية لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمبيعات لتقييم فعاليته وكفاءته .
✓ عملية البيع :
- إن عملية اعتماد الزبون تمر بعدة مراحل، تنتهي بالاعتماد النهائي من طرف أعلى سلطة في المركب والمتمثلة في المدير العام للمركب و ذلك بعد التحقق من أن الزبون غير مدرج في القائمة السوداء لدى المركب و تتم بتكوين ملف خاص بالزبون على مستوى مصلحة المبيعات ؛ بعد نهاية أشغال الدراسة و الاعتماد النهائي للزبون يتم الاتصال بالزبون و الاتفاق معه على المبيعات(نوعها، كميتها، سعرها) و كيفية التوصيل(وسائل المركب، وسائل الزبون).
- تمر عملية التنفيذ الفعلي لعملية البيع بعدة مراحل، حيث تنفذ كل مرحلة في قسم أو مصلحة معينة، مع إمكانية تدخل قسم أو مصلحة معينة أكثر من مرة في عملية التنفيذ الفعلي حيث :
- تقدم النسخة الأصلية لكل الفاتورة و وصل توزيع المنتج إلى الزبون؛
- ترسل بطاقة جسر الوزان و نسخة من الفاتورة و وصل توزيع المنتج إلى قسم الإيرادات؛
- ترسل نسخة من وصل توزيع المنتج إلى مصلحة تسيير المخزونات، وذلك للتأكد أن الكمية المحملة —من المخازن مساوية للكمية الخارجة من المركب، وذلك بمقارنة هذا الوصل مع النسخة الأخرى منه والمحتفظ بها على مستوى هذه المصلحة، لترسل في الأخير إلى مصلحة المبيعات؛ أما النسخة الثالثة والأخيرة من الفاتورة فترسل إلى مصلحة المبيعات.
- إن عملية التسديد القبلية لعملية البيع يجعل المركب في وضعية تمكنه من تحصيل الفوري لحقوقه؛
- إن إدراج أسعار البيع تتم من جهة خارجية تماما عن المركب (المديرية العامة للمركب)،وبالتالي تنافي إمكانية تغيير الأسعار من طرف أشخاص غير مخولين بذلك.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لمطاحن الزيبان-القنطرة-بسكرة

✓ الرقابة الداخلية على المبيعات :

لا	نعم	الاسئلة
	×	هل يفترض وجود عقد او طلبية قبل البدء في أي عملية البيع ؟
	×	العقود تتم بواسطة لجنة او مصلحة معينة ؟
	×	هل الوثائق ترقم مسبقا ؟
	×	هل توجد رقابة لعملية ترقيم الوثائق؟
	×	هل يتم التحقق من عناصر الفواتير مع عناصر العقد ؟
	×	هل يتم التأكد من الصحة الحسابية للفاتورة ؟
	×	هل يتم المصادقة على الفاتورة من طرف المسؤول ؟
	×	هل يتم تنفيذ رقابة على كل الفواتير التي يمر تسجيلها؟
×		هل يتم تذكير الزبائن في حالة التأخر في الدفع ؟
	×	هل هناك حساب مفصل لكل زبون ؟
	×	هل هناك وثيقة موقعة من طرف المؤسسة تثبت أن العميل قد استلم البضاعة ؟
	×	هل يتم مقارنة رصيد الحسابات الإجمالية للعملاء في دفتر الأستاذ مع رصيد ميزان المراجعة؟

● **مراجعة الأمن و الحماية :** والهدف من هذه المراجعة هو التأكد من :

✓ وجود مخططات الأمن والحماية وبشكل مكتوب ؛

✓ أن هذه المخططات مفهومة من طرف أعوان الأمن ؛

✓ وجود مخططات أمن احتياطية .

● **مراجعة المخبر :** وتهدف هذه المراجعة للتأكد من أن المخبر يقوم بوظائفه من القيام بالتحليل اللازمة للمادة

الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا التحليل المتعلقة بالمنتجات النهائية .

● **مراجعة الأرشفة :** ينتج عن العمليات التي يقوم بها المركب عدة مستندات وملفات، هاته الأخيرة يمكن أن

تحتاجها جهات داخلية أو الخارجية. فلزم على المراجع الداخلي مراجعة إجراءات الالتزام بقواعد أرشفة المستندات والملفات، وذلك حتى يمكن الرجوع إليها بكل سهولة.

المطلب الثاني: منهجية المراجعة الداخلية في المركب:

يتم إعداد برنامج سنوي شامل للمراجعة الداخلية، حيث تحدد الأقسام أو المصالح التي سيتم مراجعتها والتواريخ التنفيذ أو البدء مختلف المهام، إلا أنه يمكن و استثنائيا أن تنفذ مهام غير مدرجة في البرنامج السنوي. وعموما تمر منهجية عمل المراجعة الداخلية في المركب بالمراحل التالية:

- **المرحلة الأولى: مرحلة التخطيط و التحضير للمهمة :** وتتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية :
✓ الخطوة الأولى :مرحلة البرمجة السنوية: يتم برمجة المهام المراجعة الداخلية في برنامج سنوي، والذي يتم وضعه على أساس :

- ❖ اقتراحات المراجع الداخلي على المستوى المديرية العامة للمركب؛
- ❖ اقتراحات المراجعين الداخليين على مستوى المركبات التابعة للشركة الأم؛
- ❖ اقتراحات رئيس المدير العام بالمديرية العامة للمركب؛
- ❖ المشاكل التي وجدها المراجع الداخلي خلال أداء مهامه لسنة (ن-1)؛
- ❖ المهام التي برمجة في السنة (ن-1) ولم يتم إنجازها؛

بعد الانتهاء من البرمجة السنوية لمجموعة المهام لسنة الحالية يتم تقديم البرنامج السنوي إلى مجلس الإدارة المديرية العامة للمركب للمصادقة عليه ليصبح ساري المفعول .

- ✓ الخطوة الثانية: إعلام الجهة المعنية بالمراجعة :ويتم هذا الإعلام عن طريق رسالة المهمة أو الأمر بالمهمة، وهي وثيقة مكتوبة ترسل من طرف رئيس المدير العام بالمديرية العامة للمركب إلى احد مدراء الوحدات التابعة للشركة الأم ، ومن ثم يعلم المدير المعني للمركب الجهة التي ستخضع للمراجعة. و تتضمن هذه الرسالة البيانات التالية
- ❖ موضوع المراجعة .
- ❖ تاريخ بداية المهمة .
- ❖ إمضاء رئيس المدير العام .

- **المرحلة الثانية : تنفيذ مهمة المراجعة :** وتمر هذه المرحلة بالخطوات التالية :

- ✓ الخطوة الأولى: الاجتماع الافتتاحي: قبل الانطلاق في عملية المراجعة يجب على المراجع الداخلي أن يبرمج لقاء مع المسؤولين المعنيين للمناقشة وتوضيح نطاق و أهداف المهمة، وكذا التنسيق مع هؤلاء المسؤولين وتحضير كل الموارد اللازمة للمهمة المعنية.
- ✓ الخطوة الثانية: تحضير برنامج العمل: إن كل ما سبق يتم ترجمته في برنامج العمل للمهمة الجاري القيام بها، هذا البرنامج الذي يحدد من وكيف و متى تنجز مهمة المراجعة .
- ✓ الخطوة الثالثة: التنفيذ الفعلي للمهمة: وهنا يتم تنفيذ برنامج العمل السابق إعداداه على أرض الواقع، حيث ينتقل المراجع إلى الجهة المعنية ويبدأ في العمل الميداني، عن طريق استعمال كافة التقنيات والوسائل اللازمة لتحقيق أهداف المهمة .

✓ الخطوة الرابعة: مناقشة الملاحظات: أثناء انجاز مهمة المراجعة يخلص المراجع الداخلي إلى مجموعة ملاحظات، هاته الأخيرة يجب الاستفسار عنها ومناقشتها مع مسؤولي الجهة الخاضعة للمراجعة، وذلك قبل إدراجها في التقرير النهائي للمراجعة.

- **المرحلة الثالثة :إعداد التقرير و توزيعه :** بعد الانتهاء من مهمة المراجعة يقوم المراجع الداخلي بإعداد التقرير الخاص بالمهمة المنجزة، والذي يتضمن ما يلي :
 - ✓ رسالة البدء في المهمة (الأمر بالمهمة)؛
 - ✓ أهداف مهمة المراجعة ؛
 - ✓ إجراءات عملية المراجعة ؛
 - ✓ نقاط الضعف الموجودة في الجهة المعنية بالمراجعة والتي تتمحور حول:
 - ❖ نقاط عدم الالتزام بتطبيق نظام الداخلية في الجهة المعنية بالمراجعة؛
 - ❖ نقاط عدم فعالية نظام الداخلية في الجهة المعنية بالمراجعة ؛
 - ✓ التوصيات ممضية من المراجع الداخلي و مسؤول الجهة المعنية بالمراجعة والتي تصنف إلى :
 - ❖ خطيرة: وهي التوصيات التي يجب الالتزام بها و تنفيذها فورا؛
 - ❖ متوسطة: وهنا درجة الالتزام بها تكون متوسطة وتعطي مهلة معقولة لتنفيذها ؛
 - ❖ ضعيف: رغم أنها تصنف في المرتبة الأخيرة لكن يجب الالتزام بها .

وبعد إعداد التقرير يقدم إلى :

- ✓ رئيس المدير العام للشركة الأم
- ✓ مسؤول المصلحة أو قسم الجهة المعنية بالمراجعة .
- ✓ على أن يحتفظ المراجع الداخلي بنسخة من التقرير .
- **المرحلة الرابعة : متابعة تنفيذ التوصيات :** لا تنتهي مهمة المراجع الداخلي في المركب عند مجرد إعداد التقرير وتوزيعه، بل تستمر إلى متابعة تنفيذ التوصيات المقدمة في التقرير .

وإضافة إلى متابعة تنفيذ التوصيات المهمة الجارية، يقوم المراجع الداخلي بمتابعة :

- ✓ تنفيذ التوصيات المقدمة من طرف المراجع الخارجي؛
- ✓ تنفيذ التوصيات المقدمة من طرفه أثناء تأديته لمهام المراجعة في الوحدات للشركة الأم ؛
- ✓ تنفيذ توصيات المقدمة من طرف مراجعي الوحدات التابعة للشركة الأم .

المطلب الثالث : ايجابيات و معوقات المراجعة الداخلية

هناك بعض الأمور تدفع بوظيفة المراجعة الداخلية بالمركب نحو الأمام حيث تزيد من فعاليتها، والعكس أيضا هناك ما يجعلها اقل فعالية، وسنتعرف على ذلك فيما يلي :

ملاحظات	تؤثر بالسلب	تؤثر بالإيجاب
لاحظنا أن مديرية المراجعة الداخلية تتمتع بالاستقلالية التنظيمية بتبعيةها المباشرة إلى أعلى سلطة		×
تتم المراجعة الداخلية في المركب من فترة طويلة جدا (أكثر من 25 سنة) وإلى غاية اليوم من طرف شخص واحد	×	
النظرة السلبية للمراجع الداخلي من قبل بعض المسؤولين أو الموظفين في المركب، فالكثير منهم من ينظر إلى المراجع على أنه المراقب المتشدد	×	
يواجه المراجع، في بعض الأحيان اعتراضات على نتائج و توصيات مراجعته .	×	
اعتماد المراجع الداخلي على بعض الوسائل والتقنيات والتي يمكن القول على بعضها أنها تشبه نوعا ما التقنيات الحديثة		×
التنظيم الجيد للوثائق و المستندات		×
اطلاع المراجع الداخلي الجزئي على المعايير الدولية للمراجعة الداخلية		×
التبديل والتغير الدائم أهدافه عند قيامه بعملية المراجعة		×
محاولته تطوير الدائم لطريقة عمله سواء في أسلوب العمل، تنظيم وثائقه رغم العوائق التي تواجهه		×

1- فمن خلال الهيكل التنظيمي للشركة الأم السابق :

لاحظنا أن مديرية المراجعة الداخلية تتمتع بالاستقلالية التنظيمية بتبعيةها المباشرة إلى أعلى سلطة، هاته الاستقلالية تمكن- وكما رأينا- المراجع الداخلي بأداء عمله بكل حرية في كافة مراحله (البرمجة، الفحص، التقرير)

2- تتم المراجعة الداخلية في المركب من فترة طويلة جدا (أكثر من 25 سنة) وإلى غاية اليوم من طرف شخص واحد

مما يشعره بالتعب، الروتين أثناء قيام بمهامه، ضيق الوقت المحدد لبعض المهمات، مما يؤدي إلى عدم أدائها على أكمل وجه؛

3- النظرة السلبية للمراجع الداخلي من قبل بعض المسؤولين أو الموظفين في المركب، فالكثير منهم من ينظر إلى المراجع على أنه المراقب المتشدد .

4- يواجه المراجع، في بعض الأحيان اعتراضات على نتائج و توصيات مراجعته و ترد معظم هذه الاعتراضات، إلى الأسباب التالية - : عدم تبرير التوصيات تكاليفيا: فقد ترفض أو يتم معارضة على بعض التوصيات التي يقدمها المراجع، بحجة أن التوصيات غير مبررة من ناحية الجدوى الاقتصادية، و لهذا السبب ترفض.

✓ الفشل في تطبيق توصيات مماثلة في وقت سابق، يرفض الإداريون تبني و تطبيق التوصيات التي يقدمها المراجع، نتيجة لخبرتهم السابقة عن مثل هذه التوصيات، حيث فشلت إدارات قبلهم أو فشلوا هم سابقا في تطبيقها

✓ غياب في بعض الأحيان النظام السليم للرقابة الداخلية: وقد ترفض التوصيات أيضا بحجة أنها قدمت في ظل مناخ رقابي ضعيف، حيث يزعم رافض التوصية، أن ال فائدة مرجوة من تلك التوصيات، فما الداعي لتنفيذها، أو متابعتها

✓ غياب الوضوح في هيكل تحديد السلطة و المسؤولية: يعتمد تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية في المقام الأول على جديتها و وضوحها، ثم يستند تنفيذها بالشكل السليم على وجود هيكل واضح للسلطة والمسؤولية، وبالتالي فإن غياب هذا الهيكل يؤدي أيضا إلى رفض التقيد بالتوصيات.

5- اعتماد المراجع الداخلي على بعض الوسائل والتقنيات والتي يمكن القول على بعضها أنها تشبه نوعا ما التقنيات الحديثة، حيث يعتمد على التقنيات التالية:

✓ العينات: حيث يعتمد المراجع الداخلي على العينات العشوائية، مع حسن اختيارها بمهارة؛

✓ الإجراءات التحليلية: يقوم المراجع الداخلي ببعض الإجراءات التحليلية من خلال استخراج بعض النسب من القوائم والتقارير المعدة من طرف المركب، و ثم إيجاد بعض عالقات الربط فيما بينها، وقد ساعدته خبرته الكبيرة في المركب في عملية القيام بهذه الإجراءات وبخاصة عملية الربط ؛

✓ التقييم الذاتي للرقابة: في هذا الخصوص يمكن القول أن ما يقوم به المراجع الداخلي يشبه إلى حد ما يسمى بالتقييم الذاتي للرقابة، حيث يقوم المراجع بالسؤال الدائم للمسؤولين الذين تتم مراجعة أعمالهم، عن الكيفية التي يتم بها تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال السؤال مباشر أو عملية الاستدراج إلى ذلك؛

6- فباطلاعنا على بعض وثائق ومستندات المراجع الداخلي اللازمة لأداء مهامه، وجدناها منظمة بشكل جيد بحيث تسهل عملية الرجوع إليها بطريقة سهلة جدا.

7- اطلاع المراجع الداخلي الجزئي على المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ومحاولته لتكييف تطبيقها؛

8- التبديل والتغير الدائم أهدافه عند قيامه بعملية المراجعة، فصحيح أن جميع المصالح أو أقسام المركب تخضع كلها تقريبا لعملية المراجعة سنويا، لكن المراجع الداخلي يقوم بشكل مستمر بتغيير أهداف المراد تحقيقها من وراء عملية المراجعة الجهة المعنية .

• التحسينات المقترحة حول نظام المراجعة الداخلية :

بعد تحديد ايجابيات و معوقات المراجعة الداخلية نقترح تحسينات التي نراها مجدية كالتالي :

- ✓ إنشاء مكتب خاص بالمراجعة الداخلية مجهز بالتكنولوجيا الحديثة و تقسيم مهامه على العديد من الموظفين و إضفاء نوع من الخصوصية للمكتب .
- ✓ زيادة اليد العاملة المؤهلة من اجل تخفيف الضغط على المراجع الداخلي و من اجل رفع الأداء و تحسينه .
- ✓ إعطاء المراجعة الداخلية الأهمية من حيث توسيع المجال .
- ✓ تجهيز المكتب بالتجهيزات اللازمة بحفظ و تنظيم الملفات المهمة .

المبحث الثالث : أهمية المراجعة الداخلية في تحسين اداء مركب الصناعي التجاري الزيبان -القنطرة -

المطلب الأول : واقع الأداء في مركب الصناعي

الفرع الاول : تقييم الأداء المالي للمؤسسة باستخدام النسب المالية

تتم عملية تقييم الأداء المالي بالمؤسسة للوقوف على مدى الكفاءة والفعالية في انجاز الأهداف وتتم من خلال إجراء مقارنة بين الميزانية المالية للمؤسسة والميزانية التقديرية إضافة إلى إجراء مقارنة بين النسب والمؤشرات المالية للسنة الحالية مع سنة سابقة ، وتتم عملية التقييم بحضور مجلس الإدارة والمدير المالي .

سنحاول عرض وتحليل أهم النسب المالية المستخدمة في تقييم الأداء لمؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - لسنة 2019/2018

• النسب المالية لسنة 2018 - 2019 :

سنوضح أهم النسب المالية لمؤسسة مطاحن الزيبان -القنطرة -من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (3-6) : النسب المالية لمطاحن الزيبان- القنطرة- لسنتي 2019/2018

بيان النسبة	طريقة حساب النسبة	2018	2019
نسب السيولة العامة	أصول جارية /خصوم جارية	0.39	0.50
نسب السيولة السريعة	أصول جارية-مخزون /خصوم جارية	0.23	0.37
نسبة السيولة النقدية	قيم النقدية /خصوم جارية	0.19-	0.12
نسبة التمويل الدائم	أموال دائمة /أصول ثابتة	0.81	0.84
نسبة التمويل الخاص	الأموال الخاصة / الأصول الثابتة	0.66	0.67
نسبة التمويل الخارجي	مجموع الديون /الأموال الخاصة	0.69	0.70
نسبة الاستدانة المالية	ديون مالية ثابتة +خزينة الخصوم /موارد الخاصة	0.20	0.21
المردودية المالية	النتيجة الصافية /الاموال الخاصة	0.064	0.040
احتياج رأس المال العامل	(المخزون +العملاء -) الموردون	213305537.47	204283324.46

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المؤسسة (الملحق:01،02،03)

• تحليل النسب المالية

سنحاول شرح وتحليل النسب السابقة من خلال المقارنة بالنسب النموذجية وتوضيح الدلالة المالية لكل نسبة كالتالي:

1- نسب السيولة العامة :نلاحظ ارتفاع في نسبة السيولة العامة ، حيث بلغت في سنة 2018 معدل 0.39 وذلك راجع الى انخفاض في قيمة الأصول الجارية ، ليرتفع في سنة 2019 إلى 0.50 وذلك

نتيجة الزيادة في قيمة الأصول الجارية، وهذا يدل على أن المؤسسة تحاول تغطية التزاماتها القصيرة الأجل باستخدام أصولها المتداولة.

2- نسبة السيولة السريعة: نلاحظ ارتفاع هذه النسبة ، حيث بلغت في سنة 2018 معدل 0.23 وذلك راجع إلى انخفاض في قيمة الأصول الجارية وقيمة المخزون ، ليرتفع في سنة 2019 إلى 0.37 وذلك نتيجة ارتفاع كلا من الأصول الجارية وقيمة المخزونات فهذا يشير إلى أن المؤسسة تسعى من أجل تغطية التزاماتها قصيرة الأجل دون الحاجة إلى تصفية جزء من المخزون .

3- نسبة السيولة النقدية: نلاحظ ارتفاع في هذه النسبة ، حيث بلغت في سنة 2018 معدل (-0.19) وذلك راجع إلى انخفاض في القيم النقدية، ليرتفع في سنة 2019 إلى 0.12 ، وذلك نتيجة الزيادة في النقدية وهذا يدل على أن المؤسسة بدأت في تغطية التزاماتها القصيرة الأجل باستخدام النقد وما يعادله فقط .

4- نسبة التمويل الدائم: هذه النسبة اقل من 1 وهذا يشير إلى أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على التمويل القصير الأجل لتمويل أصولها الدائمة

5- نسبة التمويل الخاص: نلاحظ أن هذه النسبة اقل من 1 فهذا يشير إلى أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على التمويل الخارجي لتمويل أصولها ونشاطاتها مثل الديون

6- نسبة التمويل الخارجي: نلاحظ أن هذه النسبة اقل من 1 فهذا يدل على أن نسبة التمويل الداخلي للأصول أكبر من نسبة التمويل الخارجي أي أن المؤسسة تعتمد في تمويل أصولها على مواردها الذاتية أكثر من مواردها الخارجية وهذا عامل ايجابي بالنسبة لأدائها المالي.

7- نسبة الاستدانة المالية : نلاحظ أن هذه النسب في السنتين اقل من 1 وهذا يدل على أن المؤسسة متحررة ماليا بنسبة عادية وبإمكانها طلب قروض إضافية .

8- المردودية المالية : نلاحظ انخفاض في نسبة المردودية المالية حيث كانت في سنة 2018 بنسبة 0.06 لتتخفف في سنة 2019 إلى 0.04 وهذا يعود إلى انخفاض في النتيجة الصافية .

9- احتياج رأس مال العامل : انخفاض في قيمة رأس مال العامل، حيث بلغت في سنة 2018 قيمة 213305537.47 بينما في سنة 2019 بلغت 204283324.46 ، وهذا راجع إلى أن المؤسسة خفضت في قيمة المخزونات .

الفرع الثاني : أداء الموارد البشرية

جدول رقم(3-7):نسب أداء الموارد البشرية .

بيان النسبة	طريقة احتساب النسبة	2018	2019
فعالية الأفراد	قيمة الإنتاج / عدد الأفراد	1067834,17	932853,83
فعالية ساعات العمل	قيمة الإنتاج / ساعات العمل	924087,27	812659,2
فعالية الأجور	قيمة الإنتاج/ الأجور	14,79	13,01

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مراقب التسيير في المركب
من الجدول أعلاه نلاحظ أن :

فعالية الفرد انخفضت حيث كانت في سنة 2018 تقدر ب 1067834,17 إلى 932853,83 في سنة 2019

✓ وفيما يخص فعالية ساعات العمل نلاحظ أيضا انخفاض في قيمتها حيث قدرت في سنة 2018 ب 924087,27 بينما في سنة 2019 ب 812659,2

✓ بالنسبة لفعالية الأجور فقد كانت أيضا متذبذبة من 14,79 سنة 2018 إلى 13,01 سنة 2019 ،
نتيجة لغياب سياسة تقديم الحوافز .

الفرع الثالث : الأداء التسويقي .

يعتبر المرأة العاكسة لسياسات المؤسسة الداخلية و الخارجية باعتباره النشاط الذي يستهدف سلوك الافراد داخل المؤسسة و الزبائن و الموردين .

الأسئلة	الأجوبة
ما هي الأهداف التسويقية الرئيسية لمؤسستكم في العام الحالي؟	الأهداف التسويقية الرئيسية : ✓ تشمل زيادة حصة السوق بنسبة 10% ✓ تحسين تجربة العملاء ✓ نحدد استراتيجيات مناسبة لاستهداف شرائح السوق الأكثر قيمة
كيف تقومون بجمع و تحليل البيانات التسويقية ؟	نقوم بجمع البيانات من خلال أدوات التحليل حيث نقدم تقارير شهرية تتضمن تحليل الأداء مقارنة بالأهداف المحددة .
كيف تقيسون العملاء عن منتجاتكم و خدماتكم ؟	نقيسه من خلال مسأؤلات ما بعد البيع لزبائننا خاصة الأوفياء من خلال تجربة شرائهم .
ماذا تستخلصون من خلال مراقبة و تحليل أداء المنافسين في السوق ؟	نستخدم المعلومات المتحصل عليها من خلال مراقبتنا لتحديد نقاط القوة و الضعف لدينا من اجل تطوير نقائصنا لتحسين أدائنا .
كيف تساهم استراتيجيات التسويق في تحسين الأداء التسويقي؟	حيث يساعد في بناء ثقة و تعزيز العلامة التجارية ، تبيان نقاط القوة و المميزات الخاصة بالمؤسسة .

المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا على المقابلة مع مسؤول التسويق

المطلب الثاني: تقييم المراجعة الداخلية في المركب

لدراسة وتقييم المراجعة الداخلية في المركب التجاري الصناعي مطاحن الزييان قمنا بطرق مجموعة من الأسئلة على المراجع الداخلي ، وعرضنا إجاباته في شكل جدول كالتالي :

الأسئلة	نعم	لا
1.هل يوجد في المركب قسم خاص بالمراجعة الداخلية؟	نعم	
2.هل تعتبر المراجعة الداخلية في مركب الزييان وسيلة رقابة؟	نعم	
3.هل يوجد فرق بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية؟	نعم	
4.هل لوجود هيكل للمراجعة الداخلية في مركب الزييان أهمية كبيرة؟	نعم	
5.هل يرتبط قسم المراجعة الداخلية بالإدارة العليا؟	نعم	
6.هل يقتصر تنفيذ المراجعة الداخلية على الناحية المالية فقط؟		لا
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؟	نعم	
13.هل تستغرق عملية المراجعة الداخلية في مركب الزييان مدة طويلة؟		لا

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لمطاحن الزيبان-القنطرة-بسكرة

14. هل تقتصر متابعة تنفيذ التوصيات التي تضمنها تقرير المراجع على الإدارة العليا فقط؟	لا	
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؟	نعم	

- ✓ بالنسبة للسؤال رقم 01 :يوجد في المركب 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 المركب 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 و قرارات 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 المركب 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 المركب(مراجعة قسم التسويق، الإنتاج، الصيانة، الموارد البشرية... الخ)
- ✓ بالنسبة للسؤال رقم 07 :تخضع جميع أقسام المركب إلى أعمال المراجعة الداخلية بما في ذلك القسم الذي تشرف 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 بالمركب 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 الخرجات الميدانية للمراجع (الملاحظة البصرية، المحاورة)
- ✓ 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 والهيكل 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 إصلاح تلك الأخطاء .
- ✓ بالنسبة للسؤال رقم 16 : يأخذ بتوصيات المراجع الداخلي في كافة النواحي المالية والمحاسبية والفنية إلا إذا كانت لا تتوافق مع أهداف المركب ، حيث ترفع تلك التوصيات وتدرس من جميع النواحي ويطبق منها ما يعود على المؤسسة بالفائدة الربحية . من خلال الأجوبة المتحصل عليها من المقابلة تمكنا من الوصول إلى النتيجة التالية :

تتمثل المراجعة الداخلية في المركب في إنها وسيلة رقابة تستخدمه من أجل التأكد من تطابق الأداء الفعلي والمخطط له، حيث يحتوي هذا المركب 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 على 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 المركب.

لدراسة وتقييم تأثير المراجعة الداخلية على الأداء في المركب قمنا بطرح بعض الأسئلة التي تتضمن مايلي :

1- هل يتمثل الأداء في المركب في المخرجات المتحصل عليها؟

نعم .

2- هل هناك عوامل تؤثر على الأداء في مؤسستكم؟

نعم

3- هل يتمثل تحسين الأداء في المركب في بلوغ الأهداف بأقل التكاليف؟

نعم .

4- هل تلعب التكنولوجيات الحديثة دورا هاما في تحسين الأداء في المركب ؟

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؟

نعم .

8- هل هناك مصلحة خاصة بقياس الأداء في المركب؟

لا .

9- هل توجد عوائق تواجه المراجعة الداخلية في مؤسستكم وفيما تتمثل؟

نعم .

تتم المراجعة الداخلية في المركب من فترة طويلة جدا (أكثر من 25 سنة) والى غاية اليوم من طرف شخص واحد مما يشعره بالتعب، الروتين أثناء قيام بمهامه، ضيق الوقت المحدد لبعض المهمات، بحيث لا يتمكن من القيام بعمله بالكفاءة والفعالية المطلوبة

النظرة السلبية للمراجع الداخلي من قبل بعض المسؤولين أو الموظفين في المركب، فالكثير منهم من ينظر إلى المراجع على انه المراقب المتشدد ؛

نقص خبرة المراجع الداخلي في مجال المحاسبة، مما يجعله غير قادر على أداء المراجعة المحاسبية على أكمل وجه، خاصة في مجال قواعد ومبادئ التسجيل المحاسبي، فأدى هذا الأمر إلى عدم إمكانية رجوع الإطارات العاملة في دائرة المحاسبة والمالية إليه، والسؤال عن أمور في المجالات المحاسبية

10- حسب رأيك وموقعك في مركب الزيبان هل للمراجعة الداخلية دور في تحسين الأداء في المركب وفيما يتمثل ؟

إن تقرير المراجعة الداخلية هو الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات التي تم الحصول عليها خلال العملية فهو يعتبر المنتج النهائي لعملية المراجعة حيث يجب أن يتسم بالصدق و الوضوح عن الآثار الحقيقية مهما كانت النتائج المترتبة عنها . وتقديم رؤى وتوصيات محددة لتحسين العمليات وإدارة المخاطر والامتثال كما انه يساعد على تقييم فعالية الضوابط الرقابية واقتراح تحسينات لتعزيز هذه الضوابط ، مما يقلل من فرص الفساد والتلاعب .

خلاصة الفصل:

من خلال إسقاط المفاهيم النظرية على الجانب التطبيقي نجد أن وظيفة المراجعة الداخلية مهمة جدا بالنسبة للمركب التجاري الصناعي مطاحن الزيبان ، و التي تعد بدورها كوظيفة من وظائف الرقابة الداخلية التي تؤثر على الأداء الكلي للمؤسسة من خلال تقييمه و اتخاذ الإجراءات التصحيحية من اجل تحسين الأداء من خلال المقابلة التي أجريناها مع المسؤول عن المراجعة الداخلية في المؤسسة و النسب المتحصل عليها من كل مصلحة و قد قمنا بدراسة و تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لمعظم الأنشطة بالمؤسسة و هي الشراء ، الاستلام ، البيع و تسير المخزونات لنقوم بترتيب المعطيات و معالجتها لنخرج في الأخير بنتيجة تفيد أن عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة على المستوى المطلوب و الذي يمكنها من الارتقاء بمستوى الأداء الكلي للمؤسسة ، ولكن بالرغم من عدم قياسهم للأداء في كل قسم سواء البشري أو التسويقي أو المالي إلا أنها في تقدم مستمر مقارنة مع السنوات السابقة .

خاتمة

خاتمة

من خلال ما تطرقنا إليه في كل من الجانب النظري حيث تم التطرق لمتغيري الدراسة و التطبيق تم اختيار مؤسسة مطاحن الزيبان – القنطرة - كدراسة حالة لمعالجة الإشكالية المطروحة سابقا (مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية) و ختاماً لبحثنا وجدنا ان للمراجعة الداخلية دور و أهمية كبيرة في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية و ذلك من خلال كونها نشاط تقييمي حقيقي لجميع العمليات في المؤسسة الاقتصادية بهدف تعزيز الكفاءة التشغيلية من خلال تحديد المخاطر المحتملة و تقييم مدى تأثيرها على العمليات لتقديم التوصيات و التحسينات الضرورية إضافة إلى تقييم فعالية و كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية لضمان الامتثال للإجراءات و السياسات ، حيث تتم هذه العمليات ضمن خطط و استراتيجيات و معايير تحكمها لتقييم الأداء بكل أشكاله من حيث الأداء البشري و الأداء المالي لتحسين جودة و شفافية القوائم المالية و الأداء الفني لتحسين مخرجات المؤسسة . وستتضمن الخاتمة أهم النتائج النظرية والميدانية التي تم التوصل إليها، والتي على أساسها تم اختبار الفرضيات المطروحة لهذه الدراسة، إضافة إلى عرض أبرز التوصيات والاقتراحات وتقديم آفاق مستقبلية لهذه الدراسة كالتالي :

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى : يتم من خلال الرقابة الداخلية الحفاظ على أصول المؤسسة

من خلال دراستنا الميدانية توصلنا إلى أن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة جيد يهدف للحفاظ على ممتلكات المؤسسة وأصولها وهذا ما تتطلبه معايير المحاسبة الدولية ضمن أهم مبادئها ألا وهي الحفاظ على رأس المال ، مما يجعل من مخرجات المؤسسة ذات مصداقية وتلبي رغبات الأطراف الآخذة كالمستخدمين .

الفرضية الثانية : يتم من خلال المراجعة الداخلية تقييم التأكد من صحة وتقييم نظام الرقابة الداخلي .

أظهرت الدراسة الميدانية صحة الفرضية ، حيث نجد أن المراجعة الداخلية في المؤسسة تحظى بالأهمية اللازمة ، لما تجده من تسهيلات في أداء مهامها فالهدف من المراجعة هو اكتشاف نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلي وبالتالي تقييم مدى فعاليته ، والعمل على تصحيح أخطائه ، وذلك بالتزام المؤسسة بتطبيق معايير المراجعة الداخلية والقوانين المعمول بها .

الفرضية الثالثة : يشير الأداء إلى قدرة الفرد أو المؤسسة على تحقيق النتائج المرغوبة بكفاءة وفعالية .

أظهرت الدراسة الميدانية صحة الفرضية ، نجد أن أهمية الأداء ترتبط بإنتاجية العمل وفعالية المؤسسة وكفاءتها، فمن خلاله يمكن معرفة مستوى أداء العاملين ومن ثم مستوى أداء المؤسسة ككل من خلال تحقيقها للأهداف المرسومة بأحسن جودة وقل تكلفة .

خاتمة

الفرضية الرابعة : تكمن العلاقة في أن المراجعة الداخلية تساهم في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية من خلال تحديد نقاط القوة والضعف في العمليات والأنشطة ، وتقديم التوصيات لتحسينها ، وإدارة المخاطر مما يعزز من القدرة على تحقيق الأهداف بشكل فعال .

أظهرت الدراسة صحة الفرضية ، وذلك لما تمارسه المراجعة الداخلية داخل المؤسسة من فحص وتقييم وتحليل لكل العمليات المالية والإدارية وتقديم التوصيات والاقتراحات اللازمة التي تساعد عناصر المؤسسة في تحسين أداء مهامها وتحسين مخرجات المؤسسة .

نتائج الدراسة :

ومن خلال الدراسة ككل توصلنا إلى النتائج النظرية والميدانية التي نوردتها على النحو التالي:

النتائج النظرية: من خلال دراستنا النظرية التي قمنا بها توصلنا إلى ما يلي :

- ✓ المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة، تهدف إلى الحفاظ على استمرارية المؤسسة.
- ✓ المراجعة الداخلية تهدف إلى فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي للكشف عن أي فجوات أو ثغرات تواجه المؤسسة والعمل على تصحيحها.
- ✓ المراجعة الداخلية لا تقتصر على المراجعة المحاسبية فقط بل أيضا إلى المراجعة التشغيلية .
- ✓ يمثل تحسين الأداء في المؤسسة قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها باستخدام مواردها بأقل تكلفة .
- ✓ يحتوي تقرير المراجع الداخلي على أهم التوصيات والاقتراحات الخاصة بالمؤسسة لتحسين من أدائها .

النتائج التطبيقية:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في المركب الصناعي التجاري - مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة توصلنا إلى ما يلي :

- ✓ تقوم المراجعة الداخلية بدور فعال في تقييم وتحسين الأداء وذلك في ظل المتغيرات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية.
- ✓ نظام المعلومات في المؤسسة يدعم المراجع الداخلي في مرحلة التخطيط والتنفيذ .
- ✓ يتوافر المركب على قسم المراجعة الداخلية وهذا ما يدل على الوعي بأهميتها.
- ✓ إن عملية المراجعة الداخلية تتم برمجتها سنويا، بشكل مقبول، لكن انفراد شخص واحد ومركزي بأدائها أثر بشكل كبير على فعاليتها .
- ✓ النظرة السلبية للمراجع الداخلي من طرف المسؤولين و العاملين بالمؤسسة أثرت على أدائه بشكل كبير؛
- ✓ لا يوجد تقييم لأداء في المؤسسة سواء الأداء المالي و الإنتاجي و التسويقي .

خاتمة

التوصيات :

- ✓ إلزامية تقييم الأداء المالي للمؤسسة بصفة دورية باستعمال المؤشرات المالية وذلك لمعرفة ما مدى تطور المؤسسة .
- ✓ الاهتمام أكثر بالعنصر البشري وبتطوير مهاراته من خلال الدورات التكوينية حتى يواكب التطورات الحاصلة في البيئة الخارجية .
- ✓ محاولة استخدام التقنيات الحديثة لقياس الأداء مثل بطاقة الأداء المتوازن لأنها تهتم بالجوانب المالية وغير المالية.

آفاق البحث :

- و في النهاية نجد أن البحث مزال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع وبذلك نختم دراستنا ببعض التساؤلات لدراسات مستقبلية نذكرها كالتالي:
- ✓ مساهمة المراجعة الخارجية في تطوير أداء المؤسسة الاقتصادية .
 - ✓ دور المراجعة الداخلية في تعزيز الثقة والمصداقية في التقارير المالية .
 - ✓ دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء الوظيفي في المؤسسة الاقتصادية .
 - ✓ دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر
 - ✓ الرقابة على الأداء بين مسؤولية المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع:

الكتب:

1. أمين السيد أحمد لطفي. (2007). *التطورات الحديثة في المراجعة*. الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع.
2. أمين السيد أحمد لطفي. (2010-2011). *المراجعة الادارية وتقييم الاداء*. القاهرة: الدار الجامعية- الإسكندرية، الطبعة الأولى.
3. خلف عبد الله الوردات. (2017). *دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA*. عمان-الاردن: الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
4. رضا خلاصي. (2013). *مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة*. الجزائر: دار هومة .
5. صالح محمد. (2016). *التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة*. مركز البحث وتطوير الموارد البشرية(رماح): المملكة الأردنية الهاشمية -عمان - شارع الجاردنز، ط1.
6. طواهر محمد التهامي، و صديقي مسعود. (2006). *"المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية"*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة.
7. عبد الفتاح محمد الصحن، و محمد السيد سرايا. (2003-2004). *الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلبي*. مصر، مصر : الدار الجامعة.
8. محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة، و محمد إبراهيم راشد. (2013). *الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة*. مصر: دار التعليم الجامعي-الإسكندرية.

قائمة المصادر و المراجع

9. مدحت محمد أبو النصر. (2008). *الاداء الاداري المتميز*. القاهرة: المجموعة العربية للتدريب و النشر، ط1.

10. هادي التميمي. (2006). *مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية*. جامعة عمان العربية للدراسات العليا: دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة.

الأطروحات و الرسائل الجامعية:

1. بري أم الخير. (2017-2018). *دور نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية دراسة حالة*: مطاحن الزيان-القنطرة-، مذكرة ماجستير . قسم علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة بسكرة.

2. بن خليفة حمزة. (2017-2018). *دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الاداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية" دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، مذكرة دكتوراه*. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير: تخصص: محاسبة، قسم علوم التسيير ،جامعة محمد خيضر بسكرة.

3. بن عيشي عمار. (2006/2005). *دور تقييم اداء العاملين في تحديد احتياجات التدريب" دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة-*، مذكرة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، قسم: العلوم التجارية، تخصص: علوم تجارية، فرع إستراتيجية: جامعة محمد بوضياف-المسيلة-.

قائمة المصادر و المراجع

4. بن يمينه إبراهيم. (2017-2018). التدقيق الاستراتيجي ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية-بولاية معسكر"،مذكرة دكتوراه. ادراار: جامعة احمد دراية.
5. بو سليمان صليحة. (2019-2020). مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسات العمومية"دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية للجسور و المنشآت الفنية SAPTA"، (مذكرة دكتوراه). قسم علوم التسيير تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر 03.
6. زاية عبد النور. (2017/2016). محاسبة التكاليف و تحسين الاداء المالي للمؤسسة"دراسة حالة:المؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية ENPEC-سطيف-،مذكرة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،قسم علوم التسيير،تخصص :محاسبة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
7. سعدي عبد الحق. (2022-2023). استخدام محاسبة المسؤولية الاجتماعية لتحسين أداء العاملين"دراسة حالة مديرية الشؤون الاجتماعية سوناطراك-وكالة بسكرة،مذكرة دكتوراه. جامعة محمد خيضر بسكرة.
8. عيادي محمد ملين. (2007-2008). مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة"دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية الدورة"مبيعات-مقبوضات"،مذكرة ماجستير . قسم علوم التسيير ،فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير: جامعة الجزائر.

قائمة المصادر و المراجع

9. كاروس احمد. (2010-2011). تصميم ادارة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة ENAM ، مذكرة ماجستير. قسم العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الجزائر: جامعة الجزائر 03.
10. يسرى جحيش. (2024/2023). مساهمة استخدام الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية"دراسة حالة مؤسسة النسيج و التجهيز (TIFIB) بسكرة، مذكرة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية: جامعة محمد خيضر بسكرة.

المجلات و الجرائد:

1. الداوي الشيخ. (2010/2009). تحليل الاسس النظرية لمفهوم الاداء. العدد: 07. جامعة الجزائر: مجلة الباحث.
2. فريدة أمزال، و عبد الكريم شناي. (2022). التدقيق الداخلي كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية. المجلد 12 ، العدد 01. مجلة الاقتصاد الصناعي(حزارتك).

الملاحق

FILIALE CEREALES LES ZIBANS
ROUTE NATIONAL N°03 EL-KANTARA EL KANTARA -W- BISKRA

EDITION DU 19/05/2024 8:43
EXERCICE 01/01/19 AU 31/12/19

أصول الخزانية BILAN (ACTIF)

		2019		2018	
ACTIF	NOTE	Montants Bruts	Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		666 426,56	354 426,56	312 000,00	390 000,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		16 478 991,99		16 478 991,99	16 478 991,99
Bâtiments		1 178 169 494,57	447 821 412,91	730 348 081,66	743 545 256,31
Autres immobilisations corporelles		1 872 892 915,81	1 122 024 914,40	750 868 001,32	698 745 929,54
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		78 000,00		78 000,00	226 340,00
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Immobilisations destinés à la cession		17 114 656,33	17 114 656,33		
Impôts différés actif		11 829 141,62		11 829 141,62	9 582 417,52
Comptes de liaison		642 151 547,04		642 151 547,04	863 665 431,80
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 739 381 173,92	1 567 315 410,29	2 152 065 763,63	2 332 634 366,96
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		85 918 640,22		85 918 640,22	108 734 741,24
Créances et emplois assimilés					
Clients		493 233 613,47	361 673 948,03	131 559 665,44	131 711 354,67
Autres débiteurs		4 295 276,18		4 295 276,18	3 102 626,96
Impôts et assimilés		13 827 505,79	13 737 151,36	90 354,43	1 649 974,43
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		117 997 388,13		117 997 388,13	32 591 781,99
Trésorerie		715 272 423,79	375 411 099,39	339 861 324,40	277 790 479,29
TOTAL ACTIF COURANT		919 213 957,98	550 822 198,78	366 141 437,23	366 141 437,23
TOTAL GENERAL ACTIF		4 454 653 597,71	1 962 726 509,08	2 491 927 088,03	2 610 424 846,25

FILIALE CEREALES LES ZIBANS
ROUTE NATIONNAL N°03 EL-KANTAR EL KANTARA -W- BISKRA

EDITION_DU:19/05/2024 8:43
EXERCICE 01/01/19 AU 31/12/19

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis رأس المال صادر			
Capital non appelé رأس المال غير مسمى			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1) أرباح و احتياطات			
Ecart de réévaluation ما عداة تقييمية			
Ecart d'équivalence فارقون التماثل			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1) صافي الدخل		59 226 337,07	100 056 257,91
Autres capitaux propres - Report à nouveau حقوق ملكية			4 106 255,31
Comptes de liaison (Fusion Absorption) حسابات ربط (امتصاص الاندماج)		1 169 939 156,07	1 169 939 156,07
Comptes de liaison حسابات الارتباط		228 552 776,37	268 626 113,78
TOTAL I		1 457 718 269,51	1 542 727 783,07
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières القروض والديون المالية		313 820 000,00	313 820 000,00
Impôts (différés et provisionnés) ضرائب (مؤجلة ومقومة)		10 251 683,45	8 612 344,50
Autres dettes non courantes ديون أخرى غير متداولة			
Provisions et produits constatés d'avance استحقاقات ودخل التنازل		40 358 053,88	34 554 543,96
TOTAL II		364 429 737,33	356 986 888,46
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés حسابات فاعل الدين		13 194 981,20	27 140 558,44
Impôts ضرائب		3 927 774,30	32 094 508,54
Autres dettes ديون أخرى		652 656 325,69	651 475 107,74
Trésorerie passif			
TOTAL III		669 779 081,19	710 710 174,72
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		2 491 927 088,03	2 610 424 846,25

(1) Utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

FILIALE CEREALES LES ZIBANS
ROUTE NATIONAL N°03 EL-KANTAR EL KANTARA -W- BISKRA

EDITION_DU 23/05/2024 9:52
EXERCICE 01/01/19 AU 31/12/19

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2019	2018
Ventes et produits annexes			
Ventes de marchandises		24 518 454,73	45 495 949,60
Ventes de produits finis		1 418 248 698,01	1 635 183 467,51
Ventes autres produits		520 490,00	
Autres prestations		82 156 689,40	38 482 851,84
Variation stocks produits finis et en cours		-5 674 340,40	8 763 644,46
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		2 059 211,55	2 719 249,51
Cession inter complexes		-3 878 548,64	37 602 098,00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 517 950 654,65	1 768 247 260,92
Achats consommés		-1 208 379 926,98	-1 407 154 943,23
Services extérieurs et autres consommations		-39 367 558,33	-37 410 115,53
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-1 247 747 485,31	-1 444 565 058,76
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		270 203 169,34	323 682 202,16
Charges de personnel		-129 924 248,50	-125 048 706,48
Impôts, taxes et versements assimilés		-7 030 205,75	-6 112 148,85
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		133 248 715,09	192 521 346,83
Autres produits opérationnels		4 654 312,42	1 256 650,23
Autres charges opérationnelles		-187 656,84	-145 348,80
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-56 697 935,79	-53 915 998,23
Reprise sur pertes de valeur et provisions		5 221 210,00	60 000,00
V- RESULTAT OPERATIONNEL		86 238 644,88	139 776 650,03
Produits financiers		-2 388 024,93	-71 462,45
Charges financières		-2 388 024,93	-71 462,45
VI-RESULTAT FINANCIER		-2 388 024,93	-71 462,45
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		83 850 619,95	139 705 187,58
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-18 315 286,00	-29 041 506,25
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		271 707,24	509 938,57
Participations des travailleurs au bénéfice		-6 580 704,12	-11 117 361,99
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 531 704 725,71	1 769 563 911,15
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 472 478 388,64	-1 669 507 653,24
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		59 226 337,07	100 056 257,91
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		59 226 337,07	100 056 257,91

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): بيخون فؤادالصفة:طالب

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 21.03.49.807 والصادرة بتاريخ: 2024-04-04

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

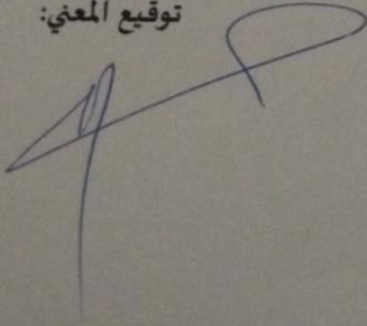
والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنونها:

أهمية المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في
المؤسسة الاقتصادية

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2024 / 06 / 03

توقيع المعني:



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): مبارك خول الصفة: طالب

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم 18000102410001 والصادرة بتاريخ: 2024/06/16

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم الاقتصادية والتجارية

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنوانها:

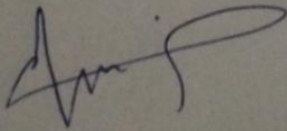
أهمية الكرامة الداخلية في تحسين الأداء

في المؤسسة الاقتصادية

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2024/06/16

توقيع المعني:



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

بسكرة 24/06/2018

إذن بالطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ: عبد الكريم شنهاي
الرتبة: أستاذ

قسم الارتباط: العلوم المالية والمحاسبية

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر/الليسانس - للطلاب (5): بن و خولة / بنحوش فزيال ح
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتفتيق

بمعنوان: أهمية المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية

ارخص بطبع المذكرة المذكورة.

الأستاذ المشرف

رئيس القسم
المحاسبة
رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبة
عقب حمزة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
عمادة الكلية

الرقم : 00233 / لد.ع.إ.ت.ع / 2024

إلى السيد مدير: شركة مطاحن الزيبان
القنطرة - ولاية بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلبة:

- 1- فريال بخوش
- 2- خولة برياري
- 3- /

المسجلون بـ قسم العلوم المالية والمحاسبية
بالسنة: ثانية ماستر محاسبة وتدقيق
وذلك لاستكمال الجانب المبدائي لمذكرة التخرج المعنونة بـ:
"أهمية المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية"

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

بمسكرة في: 2024-02-28

ع/ عميد الكلية

تأشير المؤسسة المستقبلة

مدير عام المؤسسة
صيف الله عبد الحليم

رئيس مصلحة تفتيش الحسابات
مواهي نهلة

نائب العميد المكلف بالدراسات والبحوث
الترتفعسة بالجامعة
محمدي رشيد