

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التسيير



الشعبة: علوم التسيير
مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
التخصص: مراجعة مراقبة تسيير

دورالمراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة "ميناء مستغانم"

مقدمة من طرف:

بوجلطية عبد القادر — بنور حورية

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	مقراد عبد الله	أستاذ	جامعة مستغانم
مقررا	نورين ملود	أستاذ	جامعة مستغانم
مناقشا	عتو الشارف	أستاذ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2023/2024

إهداء

إلى قرة عيني إلى من جعلت الجنة تحت قدميها

إلى التي حرمت نفسها واعطتني ومن نبع حنانها سقتني

إلى من وهبتني الحياة أمي العزيزة

إلى من يزيدني انتسابي له وذكره فخرا واعتزازا وإلى من سهر الليالي من أجل تربيتي وتعليمي وجعلني أكبر وأزكى أظهر أبي
العزیز

إلى جميع إخوتي وأخواتي حفظهم الله ورعاهم

إلى جميع أفراد عائلتي وأصدقائي

إلى سندي وأعز شخص على قلبي

وإلى جميع موظفي ميناء مستغانم إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد لإنجازي إلى كل هؤلاء أهدي هذا الجهد

شكر وتقدير

الحمد لله كما يليق بجلاله وعظيم سلطانه ونشكره عزوجل على توفيقه في انجاز هذا العمل وعلى

جميع نعمه الي لا تعد ولا تحصى

اتوجه بشكر جزيل:

الاستاذ ***** لاشرافه على هذا البحث وكل ما قدمته من المساعدات وتوجيهات ونصائح

قيمة فجزاك الله خيرا

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل

جزاكم الله خير الجزاء والعطاء

1- تمهيد

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

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

2- إشكالية الدراسة: تتضح ضرورة دراسة موضوع المراجعة الداخلية كوسيلة لتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، ويمكن طرح مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي الآتي:

ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

وانطلاقاً من التساؤل الرئيسي تنبثق التساؤلات الفرعية التالية:

3- الإشكاليات الفرعية:

- فيما تتمثل أهمية عملية المراجعة الداخلية بالنسبة للمؤسسة؟
- هل يقتصر تنفيذ المراجعة الداخلية على الناحية المالية فقط؟
- كيف يتم تحين الأداء وما هي العوامل المؤثرة فيه؟
- هل تلعب التكنولوجيات الحديثة دور هاماً في تحين الأداء في محل الدراسة؟

- كيف تتعامل المؤسسة الجزائرية مع التوصيات المقدمة في تقرير المراجع الداخلي؟
- كيف تاهم المراجعة الداخلية في تحين الأداء في محل الدراسة؟

4— فرضيات الدراسة:

- كإجابة على الإشكالية المطروحة وقصد الإلمام بجوانب الموضوع قمنا بوضع الفرضيات التالية:
- تعتبر المراجعة الداخلية من الركائز الأساسية الواجب توفرها في المؤسسات الاقتصادية.
- تقتصر المؤسسات الاقتصادية عند قيامها بعملية المراجعة الداخلية على الجاب المالي والمحاسبي فقط.
- يتمثل تحسين الأداء في استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات.
- تساعد المراجعة الداخلية على كشف الانحرافات والأخطاء في جميع النواحي وكذلك تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- هنالك العديد من العوائق التي تعرقل درجة فعالية المراجعة في تحين الأداء في المؤسسات الاقتصادية.

5— أهمية الدراسة:

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

6— مبررات اختيار الدراسة:

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

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

7- أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

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

8- سهج وحدود الدراسة:

إن العلاقة المنهجية التي تربط بين الموضوع والمنهج تجعلهما قضيتين متلازمتين، فطبيعة الموضوع هي التي

تحدد المنهج الواجب اتباعه قصد الإحاطة بأهم جوانبه، وعلى ذلك سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى جمع المعلومات وكذا تصنيفها وتحليلها، كما اعتمدنا على منهج دراسة حالة في الجزء التطبيقي، وكان في مجمع عبيدي محمد بقالملة، ومحاولة إسقاط ما جاء في الجاب النظري على هذه المؤسسة الاقتصادية.

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

9- الدراسات السابقة:

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

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

حيث كانت الإشكالية المطروحة على النحو التالي: إلى أي مدى تاهم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في تسهيل دور وفعالية المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية؟

وقد وصك الباحثة في النهاية إلى نتيجة مغايرها أن المراجعة الداخلية هي وسيلة لتبيان وكشف الانحرافات في المؤسسة وتجاوزها من أجل تخفيف سلامة مركزها المالي وتحسين الأداء داخل المؤسسة.

• بليمام إيناس، دور المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة لمؤسسة نفضال، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسة محاسبية وجباية وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2014-2015.

حيث كانت الإشكالية المطروحة على النحو التالي: ما مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة مفادها أن للمراجعتين أهمية كبيرة في تحسين أداء المؤسسة حيث تساعد المراجعتين على ضمان صحة البيانات المالية ومحاسبية للحكم على مدى صحة الأداء والمركز المالي.

10- أدوات الدراسة:

- لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، قمنا بجمع المعلومات الضرورية من مصادر عديدة أهمها:
- بالنسبة للحاب النظري، تم الاعتماد على أكبر عدد ممكن من الكتب التي تعرضت للموضوع بصورة شاملة أو جزئية، بالإضافة إلى مجموعة من المملكت المرتبطة بالموضوع.
- أما بالنسبة للحاب التطبيقي للدراسة، فقد تم الاعتماد على مجموعة من المعلومات تحصله من المؤسسة، إضافة إلى المنشورات والوثائق الداخلية الخاصة بها، كما اعتمدنا في هذا جاب على

أسلوب المقابلة.

11- هيكل الدراسة:

للإلمام الشامل بموضوع البحث تم تقييم الموضوع إلى ثلاث فصول، الفصل الأول والثاني فصلين في الجاب النظري، والفصل الثالث يمثل الجاب التطبيقي للموضوع، حيث تغمّن الفصل الأول والمعنون ب المرجعة الداخلية في المؤسسة أغلب المتغيرات المتعلقة بذه الأخيرة بما فيها تعريفها وأهميتها ومعاييرها وغير ذلك، أما في ما يخص الفصل الثاني ماهية الرجعة الداخلية في تحين الأداء فقد تطرقنا فيه أولاً إلى مفهوم الأداء ومصادره .

ومعاييرها ومن ثم تحين الأداء ودوافعه ودور المراجعة الداخلية في تحين الأداء، وفي الفصل الثالث كزنا اهتمامنا على واقع عملية المراجعة في مجمع عبيدي ومن ثم قمنا بحاب بعض النسب والتي تمكننا من تقييم أداء المؤسسة خلال فهرة معينة، وفي الأخير قمنا بعرض مجموعة من النتائج المتحصل عليها من خلال مقابلة قمنا بإجرائها مع أحد الحاسبين، والتي مكنتنا من الحكم على واقع متغيرات البحث داخل المؤسسة محل الدراسة.

12- صعوبات الدراسة:

تتبلور الصعوبات التي واجهتنا أثناء الدراسة في الجاب التطبيقي فهو يعتبر العنصر الأكثر تعقيدا، فنظرا لكون الموضوع حاس فمن الصعب أن تحصل على كامل الحرية في المؤسسة لأنه بمجرد ما أن نتكلم عن موضوع المراجعة إلا ونلاحظ عدم تقبل بعض الاشخاص لهذا الموضوع، حث يعتبرونه شكل من أشكال التقييم الشخصي لمؤهلاتكم وكفاءةكم في أداء وظائفهم، وترجمها تصرفاكم في خلق بعض الصعوبات أو التماطل في تقديم بعض المعلومات أو الاستعارات أو الوثائق بحجة سرية وخاصة

الفصل الأول

المراجعة الداخلية في المؤسسة

المبحث الأول: ماهية المراجعة

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

المطلب الأول: مفهوم وتعريف المراجعة

لقد عرفت لجنة مفاهيم المراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على أنها: عملية منظمة، تعتمد على الموضوعية، لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الاقتصادية للمشروع. وذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية والمقبولة قبولاً عاماً، وتوصيل النتائج للأطراف المعنية¹. يتضح من هذا التعريف ما يلي²:

- أن المراجعة عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق، في نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية؛
 - أن تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية المراجعة وهو الأساس الذي يعتمد عليه المراجع لإبداء رأيه في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية؛
 - تستخدم الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية خلال القهرة وأثرت في نتائج عمليات الوحدة ومركزها المالي (والتي تعتبر القوائم المالية ملخصاً لها) والمعايير الموضوعية (المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً). فالمراجع عند تقييمه للأدلة يهتم بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
 - يقوم المراجع بتوصيل نتائج المراجعة للأطراف المعنية، ويتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المراجع في نهاية عملية المراجعة، والذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الوحدة في ضوء تمشيها مع المعايير الموضوعية وهي المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- كما عرفت الجمعية المحاسبة الأمريكية 'AAA' بأنها: عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة^{3,2,1}. يلاحظ من هذا التعريف ما يلي⁴:

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

- المراجعة الداخلية؛
- المراجعة الحكومية؛
- المراجعة الخارجية (الحيادية) (مراجع ومحاسب قانوني مستقل).

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

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

² نفس المرجع، ص 11.

³ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 29.

⁴ نفس المرجع، ص 29.

- أنها تتضمن مجموعة إجراءات تتابعية مخططة جيدا؛
 - يحكم هذه الإجراءات إطار نظري ثابت؛
 - يتمثل هذا في مجموعة الأهداف والمعايير المتفق عليها.
3. يوضح هذا التعريف أن جمع الأدلة والقرائن يشاكل موضوعي يعني:
- بيان طبيعة أو جوهر عملية المراجعة الأساسي؛
 - التأكيد على عدم خضوع هذه الأدلة والقرائن لأهواء جامعيها أو تكون متميزة حتى تكون موضوعية؛
 - رغم أن هذه الأدلة والقرائن قد تتضمن قدرا من الموضوعية إلا أن المراجع يجب أن يكون لديه اتجاه عقاي وموضوعي (خبرة) عند جمع وتقييم الأدلة.

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

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

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

المطلب الثاني: تقسيمات المراجعة

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

أولاً: من ناحية الهدف

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

1. مراجعة القوائم المالية "Audit Financial Statement": إن كلمة مراجعة "audit" جاءت من كلمة "audite" اللاتينية التي تعني الاستماع "écouter"، وأن المراجعة المالية من الناحية التاريخية قديمة العهد وتعود إلى القرن الثالث قبل الميلاد، إذ كان من عادات الحكومات الرومانية تعيين مراقبين "questeurs" يتنقلون ويتولون مراقبة حسابات المقاطعات ويقدمون بعد عودهم النتائج أمام جمعية متكونة من مراجعين، وتبع الرومان في ذلك في قرون لاحقة ملوك²، إذ كان الملك "Charlemagne" بفرنسا يعين محافظين سامين يراقبون إداري المقاطعات، كما أصدر البرلمان

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

² ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة: معيار وإجراءات، جامعة قار يونس، الطبعة الخامسة، بنغازي، 2008، ص16.

الانجليزي ي عهد "Edouard" الأول مرسوما يسمح للبارونات تعيين مراجعين لفحص الحسابات، يقدمون تقارير حول حقيقتها مع وثيقة تحمل عبارة probatur .

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

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

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

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

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

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

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

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

3. مراجعة العمليات "Opérationnel Audit":

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

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

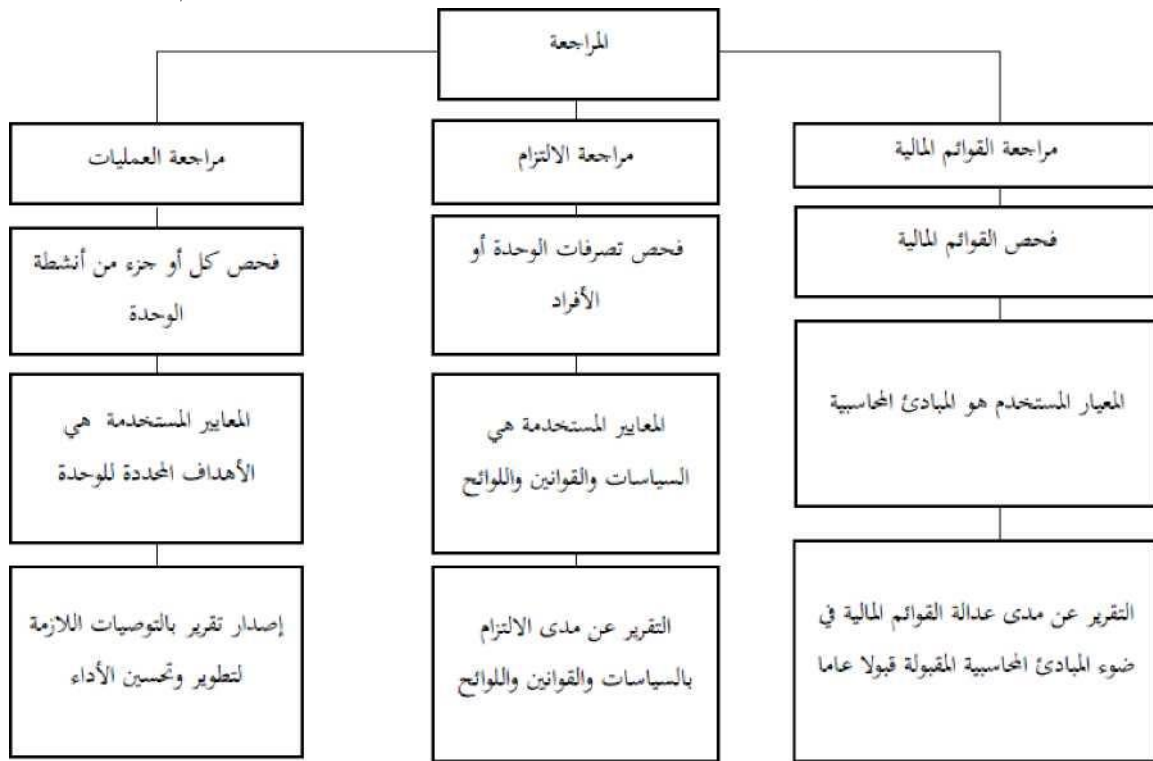
وتعتبر عملية فحص وتقييم النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحاسب الآلي، لتحديد مدى كفاءة هذا النظام وفعالته وإمكانية الاعتماد عليه والثقة فيه، وإصدار التوصيات اللازمة لتحسين وتطوير هذا النظام مثلا واضحا على مراجعة العمليات، ويلخص الشك ل التالي العلاقة بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة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

¹ محمد بودين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 04.

² شريقي غمر، التنظيم المنهجي للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012، ص 31.

³ نفس المرجع، ص 3.

الشكل رقم (1.1): العلاقة بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات



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

ثانياً: من ناحية القوائم بها كما يمكن تقسيم المراجعة استناداً إلى الشخص أو المجموعة التي تقوم بعملية المراجعة إلى مراجعة خارجية ومراجعة داخلية ومراجعة حكومية.

المراجعة الخارجية "External Auditing": المراجع الخارجي ليس موظفاً في المؤسسة التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة، ولكنه شخص مستقل عن إدارة المؤسسة ويقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية. ورغم أن هذه الخدمات تشتمل على العديد من الأنواع إلا أن معظم الخدمات التي يؤديها المراجع المستغل تتركز في عمليات مراجعة القوائم المالية لتكوين رأي منهي محايد عن مدى عدالتها تماشياً مع المبادئ المحاسبية¹.

1. المراجعة الداخلية "Internal Auditing": تعرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي مستقل يوجد داخل الوحدة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للتنظيم ذاته. والمراجعون الداخليين موظفون بالمؤسسة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، فهم لا يتمتعون بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي، حيث تربطهم بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية، إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح هؤلاء المراجعين درجة معينة من الاستقلالية، حيث يمكن مغللاً أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة إلى نائب الرئيس للشؤون المالية أو إلى لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة. وتجدر الإشارة إلى أن كل من مراجعة الالتزام ومراجعة العمليات يمكن أن تؤدي عن طريق المراجعين الداخليين بالشركة. فالمراجع الداخلي يهتم بقياس مدى التزام الأفراد أو الأنشطة أو الوظائف المختلفة بالسياسات الإدارية الموضوعية، كما أن كثيراً من المراجعين الداخليين يقومون بمراجعة العمليات للمؤسسات التي يعملون بها، ومثال ذلك قيام المراجع الداخلي

¹ محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سبق ذكره، ص 12.

للمؤسسة بتقييم النظام المحاسبي الآلي وأن يصدر ما يراه من توصيات لتطوير وتحسين هذا النظام. وعلى عكس المراجع الخارجي، فإن المراجع الداخلي يهتم بمتابعة تنفيذ ما يصدره من توصيات¹.

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

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

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

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

¹ نفس المرجع، ص12.

2. المراجعة الحكومية "Governmental Auditing": ي هذه الحالة يقوم بعملية المراجعة جهة حكومية أو تنظيم حكومي معا..

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة

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

أولاً: أهمية المراجعة

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

1. أصحاب رأس المال (المساهمين، الملاك): في وقتنا الحاضر وعلى عكس ما كان سائداً في السنوات الأخيرة في القرن التاسع عشر والسنوات الأولى في القرن العشرين، حيث كان الملاك والمديرين يعرفون بعضهم البعض وفي كثير من الأحيان الملاك هم المديرين، ظهر ما اصطلح على تسميته الملكية الغائبة نظراً لتشتت ملكية المؤسسات عي عدد كبير من الملاك ونظراً لكبر عددهم وانعدام الخبرة لديهم تعذر عليهم الاتصال المباشر بعمليات المؤسسة وبالتالي أصبحوا يعتمدون على تقرير المراجعة الذي يعتبر حلقة وصل بينهم وبين المؤسسة ليطمئنهم على مدى دقة وتعبر القوائم المالية عن المركز المالي الفعلي، وعلى دقة ما جاء بتقرير من مجلس الإدارة في المعلومات.

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

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

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

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

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

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

اتساع مجالات التعامل معها.

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

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

ثانيا: أهداف وأغراض المراجعة

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

1. الأهداف والأغراض الأساسية للمراجعة نذكر منها:
 - تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة؛
 - تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها وتدفعاتها النقدية؛
 - اعتماد الآخرين كالمستثمرين والمقرضين عي الحسابات المدققة في اتخاذ قراراتهم.
2. الأهداف والأغراض التبعية للمراجعة تتمثل فيما يلي:
 - اكتشاف الأخطاء والغش؛
 - تسهيل تغيير مبلغ شهرة المحل عند بيع المؤسسة؛
 - اعتماد إدارات أقسام المؤسسة على الحسابات المدققة في تقرير السياسة الإدارية السليمة للحاضر والمستقبل؛
 - تسهيل قيام المؤسسة بتقديم التقارير المالية المختلفة إلى المصالح والجهات المشرفة كرقابة النفاذ وشركات التأمين... الخ؛²
 - قيام الأقسام المالية بتسجيل كافة العمليات أولا بأول وتهيئة كافة الدفاتر والسجلات وجعلها جاهزة للمراجعة في أي وقت.

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

² حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دون دار النشر، الطبعة الأولى، طرابلس، 2003، ص 28.

¹ مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص 54.

لغد انحصر هدف المراجعة في المراحل الأولى في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب ونتيجة لتطور الزمن فقد تطورت أهداف المراجعة ونلخصها فيما يلي:

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

المبحث الثاني: آلية عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة

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

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

المطلب الأول: المراجع ومكونات قسم المراجعة الداخلية

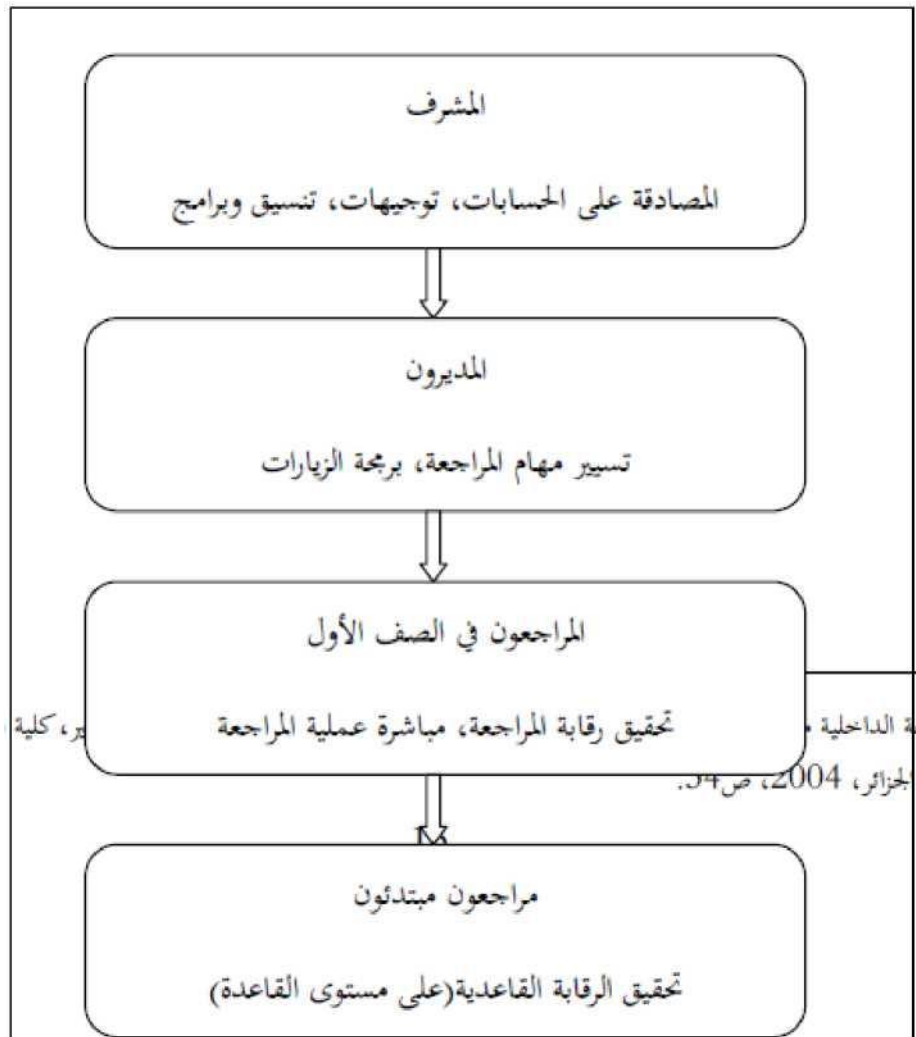
لكل مهنة شخص يقوم بممارستها فالمراجعة يقوم بها شخص يطلق عليه اسم المراجع، فهذا الشخص يجب أن يتحل بمجموعة من الخصائص والمميزات حتى يتمكن من ممارسة هذه المهنة المعقدة والصعبة والتي تتطلب مسؤولية كبيرة.

بيمكن تعريف المراجع على أنه ذلك الشخص المستغل، المحترف والمحايد عند قيامه بعملية المراجعة وإبداء رأيه من صحة القوائم المالية والعمليات المحاسبية بكل شفافية وموضوعية لمن يطلب خدماته من مؤسسات وشركات¹.

مكونات قسم المراجعة الداخلية

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

الشكل رقم (3.!) :المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة



المصدر: فتحي رزقي السوافري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الحديثة، الإسكندرية، 2002، ص 119.

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

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

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

المطلب الثاني: منهجية عملية المراجعة الداخلية

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

ولهذا تتطلب عملية التخطيط والإشراف القيام بالخطوات التالية¹:

1. الحصول على المعلومات حول المؤسسة: لأجل التخطيط الجيد للمراجعة على المراجع الحصول على فهم عن المصنع، إذا كانت صناعية وذلك من خلال السير في المصنع بمعرفة خطوات التصنيع أو الإنتاج ومن ثم الاجتماع مع لجنة التدقيق إن وجدت والاستفسار حول النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وكذلك عمل بعض الاستفسارات مع الإدارة العليا حول الأطراف ذات العلاقة وحول الفروع والشركات الرئيسية وحول استعمال الموازنات التقديرية وما شابه ذلك من معلومات.

2. برنامج المراجعة: برنامج المراجعة عبارة عن خطة عمل المراجع والتي سيتبعها في مراجعة الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة و الشخص المسؤول عن تنفيذها، وهذا البرنامج قد يخدم عدة أغراض، منها أنه ملخص لما يجب أن يقوم به المراجع من أعمال، وهو أيضا تعليمات فنية تفصيلية يطلب المدقق تنفيذها من مساعديه وهو سجل بالعمل المنتهي أي بما تم مراجعته، ومن هنا يعي دور البرنامج في كونه إدارة رقابة وتخطيط يستطيع المراجع بواسطتها تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التي أمضيت في كل عملية، ويجب الأخذ بالاعتبارات التالية عند تصميم برنامج المراجعة:

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

المطلب الثالث: خطوات المراجعة الداخلية

إن معايير المراجعة عامة والمراجعة الداخلية خاصة تشير إلى ضرورة التخطيط المسبق وهذا بوضع منهجية يتبعها القائم بعملية المراجعة والتي تساعده في اتخاذ القرارات الصائبة والوجيهة فسننترق من خلال هذا المطلب إلى كيفية تحضير مهمة المراجعة الداخلية ومن ثم العمل الذي تقوم به هذه الأخيرة ميدانيا وأخيرا إنهاء مهمة المراجعة الداخلية كما يلي²:

1. تحثير مهمة المراجعة الداخلية: إن مهمة المراجعة الداخلية تستوجب تحض ببرا جيدا حتى يتمكن من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة المراجعة الداخلية تبدأ غالبا بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى مصلحة المراجعة الداخلية لتنتهي بتقرير المراجعة الداخلية كما يلي:

أ. الأمر بالمهمة "ordre de mission": يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى مصلحة المراجعة الداخلية من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها

¹ شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص83.

² شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص77-80.

من طرف المراجعة الداخلية لصالح الادارة العامة كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية المراجعة والأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل المراجعة لتفادي أي غموض-

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

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

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

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

كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول المصلحة أو الهيكل محل المراجعة بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة الي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة تمكن من تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهنته، فتحليل المخاطر يمكن أن يكون بالتحدث مع الطالب لمهمة المراجعة لمعرفة الدوافع الي أدت لهذا الطلب، فهذا التحليل يمكن أن يحدث قبل أو بعد الأمر بالمهمة كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل المراجعة إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.

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

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

فمرحلة الدراسة الي يقوم بها المراجع الداخاي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليل للمخاطر والي يمكن عرضها في جدول القوى والضعف.

د. التقرير التوجيهي "Le rapport d'orientation": يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية وحدودها، ويعرض الأهداف الي يجب الوصول إليها من طرف المراجعة الداخلية والمعنيين بها.

فاختبار اتجاه مهمة المراجعة يكون انطلاقاً من جدول القوى والضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي والذي يكون

مضى من طرف مسؤول المراجعة.

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

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

2. العمل الميداني للمراجعة الداخلية: تعتبر هذه المرحلة كالانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة والي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها كما يلي:

أ. تخطيط عمل المراجعة "La planification du travail": يعمل تخطيط عمل المراجعة على تنظيم مهمة المراجعة زمانا ومكانا، ومن نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التغيير فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المراجعين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل المراجعة بمثابة برنامج لها، لما يحضره من موازنة لمغالبة العمل الذي سوف ينفذ بالوسائل المتطلبية له، وتوزيع للعمل وتقسيمه عن المراجعين بالتدقيق مع الوقت المقدر لكل عمل ينفذ كما لا يجب خلط هذا التخطيط لعمل المراجعة مع خطة التقرب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة.

ب. ورقة التغطية "La feuille de couverture": ورقة التغطية هي وثيقة تفحلي في نفس الوقت وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

ج. ورقة إبراز وتحليل المشاكل "La feuille de vérification et d'analyse de problème": تربط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقى بها المراجع الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابها كليا، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل الملتقى به وكذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة، فهذه الورقة لا تستعمل لوصف الإجراءات الموضوعية، بحيث هناك مجموعة من الوسائل الأخرى التي تقوم بهذه المهمة نذكر منها: قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق والأسلوب الوصفي.

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

أ. هيكل التقرير: يتكون هيكل التغيير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التغيير النهائي للمهمة.

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

ج. تقرير المراجعة الداخلية: بعد إنهاء التدخل يرسل التغيير النهائي للمراجعة الداخلية لأهم المسؤولين المعنيين بالإدارة لإعلامهم بنتائج المراجعة المتعلقة بقدرة التنظيم محل المراجعة على القيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها،

ويعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: معايير، أدوات وأدلة الإثبات في المراجعة الداخلية

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

المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية

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

أولاً: المعايير العامة

تنقسم بدورها كما يلي:

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

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

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

ومن الحالات التي تؤدي إلى الإضرار برأي المراجع نذكر:

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

حيث أنه من الصعب وضع قواعد محددة لتحديد مدى استقلال المراجع في كل حالة فإنه يجب على المراجع أن يتمارس قدرا كبيرا من الأمانة والضمير في جميع الحالات ثم²¹

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

¹ غسان الفتاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 39.

² عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 65.

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

ثانيا: معايير العمل الميداني

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

1. التخطيط والإشراف: يعني هذا المعيار أنه يجب على المراجع القيام بتنفيذ أعمال المراجعة وفق خطة ملائمة، وأن يحسن الإشراف على مساعديه، ويتطلب التخطيط السليم لعملية المراجعة أن يقوم المراجع بدراسة بيئة العمل مع التركيز بصفة خاصة على دراسة نظام الرقابة الداخلية وذلك لإعداد خطة المراجعة الملائمة التي تتفق مع هذه البيئة. إن نجاح المراجع في وضع الخطة الملائمة يمكنه من اختيار عدد المساعدين المطلوبين والتأكد من مهارتهم وخبراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة^{2,3}.

2. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب على المراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل المراجعة كأساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة المناسبة لها. يعد هذا المعيار من الأهمية بمكان لأن مدى ما يقوم به المراجع من فحص واختبارات يتوقف على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، فإجراءات المراجعة التي تستخدم في مؤسسة لديها نظام رقابة داخلية قوي تختلف عن تلك التي تستخدم في شركة لديها نظام رقابة داخلية ضعيف².

3. أدلة وبراهين كافية: يعني أن يجمع المراجع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء دأيه في القوائم المالية، ويتم هذا من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات والاستفسارات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضوع الفحص، ويقتضي التماسي مع هذا المعيار فهم المهمة فهما جيدا وكاملا والانتباه إلى الأخطاء والعناصر غير العادية³.

ثالثا: معايير التقرير

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

1. عرض القوائم المالية: المبادئ المحاسبية هي المقياس الوحيد الذي يعتمد المراجع للحكم على صدق وعدالة القوائم المالية لهذا يجب على المراجع أن يكون ملما إلماما كافيا بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وكذلك المبادئ المحاسبية

¹ نفس المرجع، ص 76.

² خالد أمين عبد هلالا، التدقيق والرقابة في البنوك، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 1998، ص 28.

³ تيتيرين ليندة، واشتيج عائشة، التكامل الوظيفي بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد أول الحاج، البويرة، الجزائر، 2015، ص 26.

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

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

³ عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 91.

البديلة التي قد تكون أجاز من واحدة الي يمكن تطبيقها في أي مجال من مجالات الفحص².

2. الثبات: إن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فهرة لأخرى ضروري للتأكد من أن التغيرات في القوائم المالية من فهرة لأخرى قد نشأت نتيجة أنشطة المشروع المختلفة ولم تنشأ من تغير في المبادئ المحاسبية والهدف من معيار الثبات هو التأكيد على قابلية القوائم المالية للمقارنة، وفي حالة وجود تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة حدوث تغير في المبادئ المحاسبية يتعين عي المراجع أن يشير إلى ذلك في تقريره بصورة واضحة وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بما يلي:

- التغيرات في المبادئ المحاسبية وهذا أمر مشروع بالنسبة لإدارة المؤسسة؛
- التغيرات في بعض الظروف المحيطة بالمؤسسة والتي تستلزم إجراء تغييرات محاسبية ولكنها لا تتضمن تغييرات في المحاسبة المطبقة وفي هذه الحالة نجد أن الإدارة ليس لها الاختيار في إجراء هذا التغيير أو عدم إجرائه؛
- التغيرات في بعض الظروف غير المرتبطة بالمحاسبة ونلاحظ أن هذه الظروف ناتجة عن حوادث أو عمليات لها تأثير محاسبي ولكنها لا تتضمن أي تغيير في المبادئ المحاسبية المطبقة، فعند امتلاك أحد الأصول تقضي المبادئ المحاسبية حساب أقساط الاستهلاك بالنسبة له ولكن عند بيعه فلا يحسب له أقساط الاستهلاك والعكس عند شراء أصل جديد. إن النوع الأول من التغيرات هو الذي يؤثر على معيار الثبات أما التغيرات في النوع الثاني والثالث في لا تكون موضع تعقيب في تقرير المراجع وإنما يتم الإفصاح عنها في شكل ملاحظات ومذكرات مرفقة بالقوائم المالية³.

3. الإفصاح الكافي: تقدم القوائم المالية معلومات إلى فئات مختلفة تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية، لذا يجب أن تعد هذه القوائم بحيث لا تضلل أي فئة من هذه الفئات وأن تكون كاملة ومناسبة للقرار وواضحة يسهل فهمها، فإذا تبين للمراجع أن هذه القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية فيجب عليه أن يذكر ذلك في تقريره وأن يقيد رأياً. والإفصاح الكافي لا يشتمل فقط على نوع المعلومات التي تقدم وإنما يشتمل أيضاً على كيفية تقديمها¹.

4. رأي المراجع: يصدر المراجع في العادة تقريراً خالياً من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية وفي بعض الأحيان قد يصور تقريراً سالماً يذكر فيه أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة كل من المركز المالي ونتائج الأعمال وفي أحيان أخرى قد يتحفظ المراجع في تقريره فإذا كانت هذه التحفظات من الجسمامة نتيجة لوضع قيود على نطاق عملية المراجعة أو نتيجة لأحداث غير مؤكدة فإن المراجع قد يتمتع عن إبداء رأيه².

المطلب الثاني: أدوات العمل في المراجعة الداخلية-

تتعلق مهمة المراجعة بجمع المعلومات الكافية التي تسمح للمراجع بتكوين رأيه على مدى دقة وصراحة البيانات والنتائج ومدى إمكانية الاعتماد عليها، هذه الأدلة وغيرها من الدلائل والمعلومات يتم تجميعها في سجلات تدش أوراق عمل المراجعة وهي كما يلي³:

أولاً ريف أوراق العمل

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

¹ شجري معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 47.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 31.

³ سعود محمد علي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

فمن هذا التعريف نستنتج أن الهدف الرئيسي من أوراق العمل هو تسجيل الدلائل وتجميعها ليتمكن المراجع من تكوين رأييه المني الذي يقوم على الخبرة ومته نستطيع القول إن أوراق العمل تبين كيف تم التخطيط للعمل.

وتعتبر أوراق العمل بمثابة سجلات يحتفظ بها المراجع للإجراءات التي يتم تنفيذها والاختبارات التي تم إجرائها والمعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات الملائمة الي تم الوصول إليها في عملية المراجعة¹.

ثانيا: ملفات المراجعة الداخلية

وهذه المعلومات والبيانات تحفظ في ملفين هما:

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

إن طريقة تنظيم هيكل المراجعة الدائم مرتبط بخصائص المؤسسة محل التغيير من خلال كونه هيكل حول الرقابة الداخلية وكذا حول المعلومات المالية والمحاسبية ا

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

وهناك في بعض التقسيمات نوع ثالث من الملفات الذي يحتوي على برنامج مراجعة يكون في ملف متفصل من أجل تحسين التنسيق والتكامل في أجزاء المراجعة ثم

ثالثا: أنواع أوراق العمل

هناك عدة أنواع لأوراق العمل نذكر منها:

1. تقرير عن نظام الرقابة الداخلية: إن ملاحظات المراجع عن نظام الرقابة الداخلية وطريقة تطبيقه تعد من الأوراق الهامة في أوراق العمل².

2. ميزان المراجعة العام: ويعتبر ميزان المراجعة العام مستندا أساسيا في أوراق العمل، فجميع التحليلات الي يقوم بها المراجع من الأرقام التي يحتوي عليه.

3. الجداول الملحقه: وهي التي يعدها المراجع للإفصاح عن العمل الذي يتم تأديته في تجميع القرائن للحصول عتي الاقناع بدقة الحسابات، وتتخذ هذه الجداول شكل مذكرات تسوية.

4. المصادقات: والتي يحصل عليها المراجع من المتعاملين مع المؤسسة من زبائن وبنوك.

5. المحاضر والمستخرجات من العقود والسجلات الأخرى: بحيث يقوم المراجع بمراجعة العقود المرتبطة بعمليات المؤسسة.

¹ محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سبق ذكره، ص 11.

¹ أحمد حلي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزع، الأردن، 2005، ص144.

² خلف عبد هلا الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزع، الأردن، 2006، ص73.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة، مطبعة الانتصار، مصر، 1993، ص165.

المطلب الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة

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

يمكن أن نتطرق إلى أدلة الإثبات في المراجعة كما يلي¹:

أولاً: طبيعة أدلة الإثبات في المراجعة الداخلية

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

ثانياً: القرارات المتعلقة بأدلة الإثبات

يجب أن يتخذ المراجع قرارات هامة تتعلق بتحديد الأنواع الملائمة والقدر المناسب من أدلة الإثبات الواجب أن يجمعها دي يتحقق من أن كل بند من بنود القوائم المالية للعميل، والقوائم المالية ككل، يعبر بعدالة عن المركز المالي ونتائج الأعمال. ويتوافر لدى المراجع قدر كبير من أدلة الإثبات ولا يستطيع المراجع أن يفحصها كلها لضيق الوقت المطلوب وارتفاع التكلفة. ولذلك يلجأ المراجع إلى الاعتماد على تقديره الشخصي في تحديد حجم ونوع أدلة الإثبات. فغني سبيل المثال، يصعب على المراجع إن لم يكن مستحيلاً أن يفحص كل الأدلة المتاحة مثل فواتير البيع، وفواتير الشراء وغيرها من أنواع المستندات الأخرى. وقرارات المراجع المتعلقة بأدلة الإثبات يمكن تقسيمها إلى أربعة قرارات وهي:

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

1. إجراءات المراجعة لتجميع أدلة الإثبات

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

⁴ حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص 177.

التغذية.

2. حجم العينة

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

3. البنود الواجب اختيارها من المجتمع

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

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

4. توقيت إجراءات المراجعة

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

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

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

ثالثاً: الوسائل المتاحة للمراجعة المحاسبية

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

1. الجرد الفعلي: من الوسائل الخاصة بالحصول على أدلة إثبات قوية نجد الجرد الفعلي للعنصر، وفائدة الجرد تكمن في التحقق من الوجود الفعلي حيث يعتبر هذا الأخير من أهم القرائن والأدلة عند القيام بفحص عناصر المركز المالي، وتقتصر عملية الجرد على الأصول المادية الملموسة مثل: الاستثمارات، المخزونات، الخزينة ومحتوياتها.
2. المراجعة المستندية: يلتجئ عن عمليات المؤسسة تبادل مستندات وأوراق بينه أو بين الغير، والكثير من عمليات المؤسسة تنشأ عنها مستندات، حيث تمتاز بأهمية قصوى كونها تتمثل الأدلة الكتابية المؤيدة للعمليات. ويعتمد المراجعون على المستندات اعتماداً كبيراً في مراجعة صحة القيود المثبتة في الدفاتر والمراجعة المستندية هي الأساس الحقيقي لعملية المراجعة.
3. نظام المصادقات: المصادقات عبارة عن شهادات أو إقرارات من الغير مرسلة إلى المراجع مباشرة بالموافقة أو بالاعتراض على صحة أرصدة الحسابات، تعتبر المصادقات أكر أدلة الإثبات صلاحية وإقناعاً للمراجع، ويلجأ إليها للتحقق من أرصدة العملاء والموردين مثلاً أو الحصول على شهادات من البنوك بأرصدة المؤسسة لديها، كما يلجأ المراجع إلى المصادقات في كثير من الأحيان للتحقق من وجود أو ملكية أصل معين مثل المصادقات للتحقق من وجود أوراق مالية مرسلة للبنك في تاريخ استحقاقها.
4. المراجعة الحسابية: تستخدم إجراءات إعادة العملية الحسابية لتوفير دليل إثبات يهدف إلى التحقق من أرصدة الحسابات المحددة بناء على عمليات حسابية، وذلك الدليل يطلق عليه دليل حسابي حيث يوفر على تحقق أهداف المراجعة المرتبطة بالقيام وصحة العمليات المالية، ويتم القيام بالمراجعة الحسابية عند اختبار التفاصيل أرصدة بعض الحسابات كالاستهلاكات والديون المعدومة والمستحقات التسبيقات.
5. طريقة الاستفسارات: يقوم المراجع من خلالها بتوجيه أسئلة والحصول على إجابات، ولا بد على المراجع أن يكون حريصاً على اختيار هذه الأسئلة، والتي تراعي مدى معرفة أو دراية الشخص الموجه إليه السؤال بالتنبؤ بموضوع البحث ودرجة أمانة ومسؤولية هذا الشخص.
6. المراجعة الانتقائية: معناه الفحص الدقيق أو الدراسة الانتقائية التحليلية لأحد الحسابات أو أحد القيود أو رصيد السجلات المحاسبية الأخرى، فالمراجع الخبير يستطيع بإلقاء نظرة فاحصة على إحدى حسابات أو إحدى الصفقات اكتشاف الأمور الغريبة الموجودة في هذه الحسابات.

خلاصة الفصل

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

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

الفصل الثاني

أهمية المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

تمهيد

تقوم إدارة تحسين أداء العمل بإزالة جميع العقبات والارتباكات الموجودة والتي تنشأ في العمل كما تساعد على التخلص من أي مشاكل تعليق سر العمل وذلك باستخدام كافة الطرق والوسائل من تسهيلات وتجهيزات واتصالات حديثة متطورة معتمدة في ذلك على استخدام تقنية المعلومات الحديثة ومن الضروري أيضا وجود الموارد البشرية الملتزمة تجاه المؤسسة يبذل مجهوداتهم لتحسين أداء المؤسسة.

ومن تم قسمنا مبحثنا الثاني إلى ما يلي:

المبحث الأول: مدخل حول أداء المؤسسة.

المبحث الثاني: مدخل حول تقييم أداء المؤسسة.

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة.

المبحث الأول: مدخل حول أداء المؤسسة

إن الأداء عملية مهمة جدا لجميع المؤسسات باختلاف أشكالها التنظيمية ونشاطاتها لأنه يعطي صورة واقعية عن الوضع الحالي للمؤسسة.

المطلب الأول: تعريف أداء المؤسسة

من التعاريف المهمة للأداء والتي يأخذ بها الكثير من الباحثين وهي كالتالي¹:

التعريف 1: يشير الأداء إلى درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد، ويعكس الكيفية التي يحقق أو يشيع بها القرد متطلبات الوظيفة، هنا تؤكد صاحبة التعريف عتي ضرورة التمهين الأداء والجهد، فالجهد يشير إلى الطاقة المبذولة، أما الأداء فيقاس عتي أساس النتائج التي حققها القرد، فمثلا الطالب فيبذل جهدا كبر في الاستعداد لامتحان، ولكن قد يحصل على درجات منخفضة وفي مثل هذه الحالة يكون الجهد المبذول عالي بينما الأداء متخفض².

التعريف 2: يقصد بمفهوم الأداء المخرجات أو الأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها ولذا فهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل المرغوب في إيجاد لها واقعها فعليا والتي تربط بين الأهداف التي تسعى هذه الأنشطة إلى تحقيقها داخلها³.

التعريف 3: يعرف الأداء على أنه القيام بأعباء الوظيفة من مسؤوليات وواجبات وفقا للمعدل المغروض أدائه من العامل الكفاء، ذلك المعدل الذي يمكن معرفته من خلال تحليل الأداء، أي من خلال دراسة كمية العمل والوقت المستغرق وإنشاء علاقة عادلة بينهما¹.

¹ الدررة عبد البارى إبراهيم تكنولوجيا الأداء البشري فى المنظمات (المنظمة العربية التنموية الإدارية)، القاهرة، مصر، 2003، ص:15.

² رأوية حسن، إدارة الموارد البشرية الدار الجامعية إسكندرية، مصر، 2000، ص 215.

³ توفيق محمد عر محسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، جامعة الزقايق، مصر، 2004، ص: 03.

التعريف 4: الأداء هو فعل يعبر عن مجموعة من المراحل والعمليات وليس النتيجة الي تظهر في وقت من الزمن²¹.

يعتمد الأداء المتفوق لمنظمات الأعمال على الموجودات الملموسة وغير الملموسة³، حيث ينظر بعض الباحثين إلى عملية تقييم الأداء على اللاحقة لعملية اتخاذ القرارات، الفرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمنظمة في تاريخ معين وذلك كما في استخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية.

المطلب الثاني: أهداف أداء المؤسسة

يتطلب نظام الموازنات التخطيطية الفعال أن تقوم إدارة المنظمة ببناء أهداف أداء لكل قطاع من قطاعات المنظمة، وتقوم الإدارة العليا بالإفصاح عن أهداف الأداء لمديري القطاعات في المنظمة من خلال الموازنات التخطيطية الدورية لتلك القطاعات، ويطلق على مغل هذا النظام اصطلاح نظام موازنات الأداء⁴، ويتم التنسيق بين أهداف الأداء لكل قطاع بصورة يمكن معها تحقيق الأهداف الشاملة للمنظمة إذ الهزم كل قطاع بتنفيذ أهداف الأداء المحددة له بحيث أنه إذا تم تحقيق الأهداف المحددة لكل قطاع عي حدى فان النتيجة النهائية أو محطة ذلك تتمثل في تحقيق الأهداف الشاملة للمنظمة⁶⁵.

المطلب الثالث: أنواع الأداء والعوامل المؤثرة في الأداء

أولاً: أنواع الأداء

سنقوم في هذا المطلب بتحديد أنواع الأداء في المؤسسة وهنا يمكن تحديدها في اربعة اشكال وهي م معيار مصدر الأداء، معيار الشمولية، معيار الوظيفي، ومعيار الطبيعة وكل معيار على حد يقدم مجموعة من أنواع الأداءات في المؤسسة.

حسب معيار المصدر: يمكن تقسيم أداء المؤسسة إله نوعيين

الأداء الداخلي: هو الأداء الذي فضله تملك المؤسسة مواردها فهو ينتج أساسا من خلال

الأداء الفعلي: يتمثل الأداء البشري في أداء العاملين بالمؤسسة مهما كان موقعهم ومستواهم الوظيفي (قيادات عليا، إدارة وسعلى مشرفين ومنفذين) وهو من أهم مصادر الأداء، حيث يحدد بدرجة رئيسية مستويات الأداء السابقة كها، حيث لا

¹ أحمد ري بدوي، معجم المصطلحات الاجتماعية، مكتبة لبنان، بيروت، 1992، ص: 310.

² بن حمود يوسف، التخطيط الاستراتيجي للموارد البشرية على مستوى المؤسسة و دوره في تحسين أداء الأفراد (مجمع تربية دواجن الغرب رسالة ماجسهر جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2010، ص: 77

³ سلطان كرما يلي ترجمة بتصرف هيثم علي حجازي، إدارة المعرفة الأهلية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2005، ص: 121.

⁴ عبد المقصود دبيان و آخرون، المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات (نظام المعلومات المحاسبية وتطبيقها على الحاسب)، جامعة إسكندرية، مصر، 2003، ص: 38

⁵ عبد المقصود دبيان مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، إسكندرية، مصر، 1997، ص: 59.

⁶ عادل عشي الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مذكرة لنيل شهادة الماجيسهر كلية علوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، غير منشورة، 2003، 2004، ص، ص: 3-5

¹ الصالح جليح، أثر القيادة الإدارية على أداء العاملين، مذكرة لنيل شهادة الماجيسير، فرع إدارة الأعمال جامعة الجزائر، غير منشورة، ص، ص: 129-128

¹ نعيمة شباح دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، كلية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، غير منشورة، 2008/2007، ص: 9

يمكننا أن نتصور أي أداء بدون أفراد.

الأداء التقني: يتمثل الأداء التقني في قدرة المؤسسة على استخدام واستغلال تجهيزات الإنتاج (الاستثمارات) هي العملية الإنتاجية وكذا صيانتها، وتعتبر كمية الإنتاج ونسبة استخدام الطاقة الإنتاجية من أبرز مؤشرات الأداء التقني للمؤسسة.

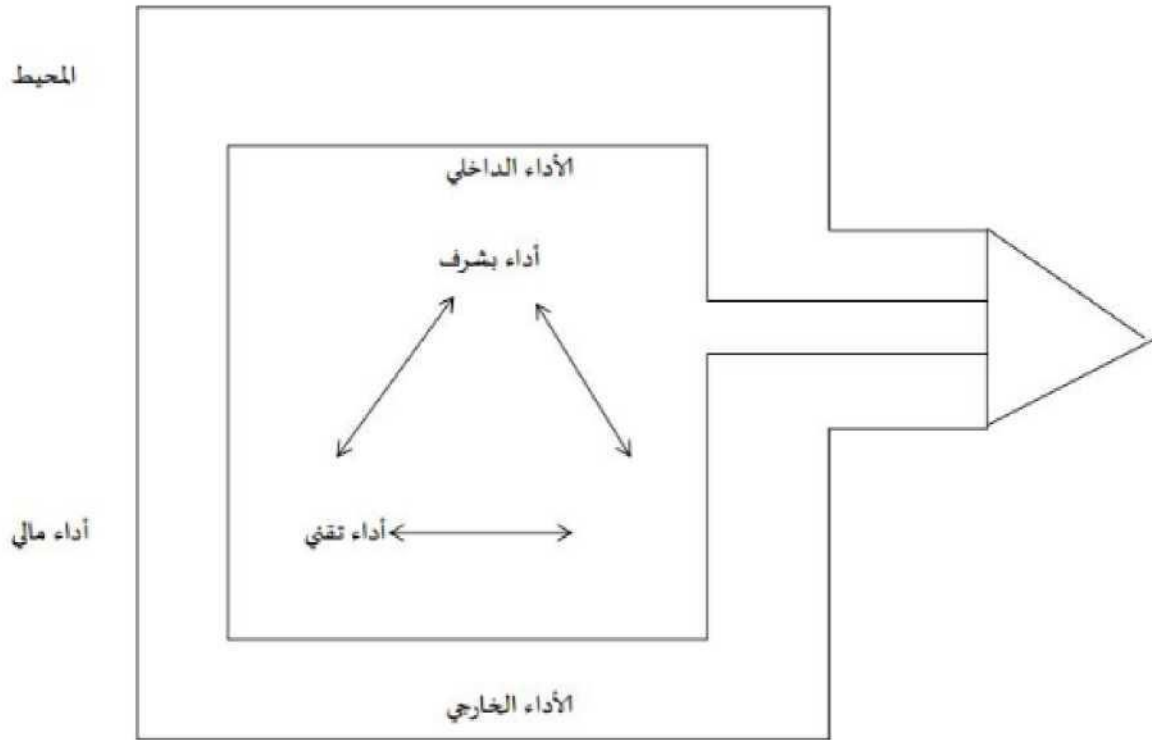
الأداء المالي: يصف الأداء المالي مدى فعالية وكفاءة المؤسسة في تعبئة الموارد المالية وتوظيفها، وتعتبر نسب التحليل المالي ومؤشرات التوازنات المالية في الأداء المالي.

الأداء التجاري: يصف الأداء التجاري كفاءة وفعالية الوظيفة التجارية والتسويقية في تحقيق أهداف المبيعات ورضا الزبائن، وتعتبر المردودة ورقم الأعمال وعدد الزبائن من أبرز مؤشرات الأداء التجاري في المؤسسة.

الأداء التمويهي: يمثل الأداء التمويهي في فعالية وكفاءة وظائف الشراء، الدقل والتخزين لتزويد المؤسسة بالمواد الأولية والمعدات والتجهيزات الإنتاجية بالتنوع والكمية المناسبة في الوقت المناسب.

أما B.MARTORY وD.CROZET قاما قسما أداء المؤسسة إلى أداء داخلي وأداء خارجي وذلك كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (1-11): المصادر المختلفة لأداء المؤسسة



المصدر: عادل عثي، الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية علوم التسيير
جامعة محمد خيضر، بسكرة، غير منشورة، 2003، 2004، ص: 6

من خلال الشكل السابق تبين لنا B.MARIORY و D.CROZ أن الأداء الداخلي للمؤسسة ينجم عند مزاواة بين كل من الأداء البشري، الأداء التقني والأداء المالي حيث أن الأداء البشري هو الذي يحفز بالأولوية عند وضع السياسات التطويرية للمؤسسة، اما الأداء التقني فهو مرتبط بالاستغلال الفعال للاستثمارات، في حين أن الأداء المالي ينجم عن الاستعمال الأمثل للموارد المالية، أما فيما يتعلق بالأداء الخارجي فهو مرتبط بمدى قدرة المؤسسة على تأثير التعايش والتفاعل مع الذي توجد فيه.

الأداء الخارجي: هو الأداء الناتج عن المتغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة، يمكن أن يظهر هذا الأداء في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة مثلا: إرتفاع رقم أعمالها، إزدياد الطلب على منتج المؤسسة أو أحد المنافسين. كل المتغيرات تنعكس على الأداء إيجابا وسلبا⁶.

حسب معيار الشمولية: يصنف الأداء داخل المؤسسة الى أداء كلي و أداء جزئي¹:

الأداء الكلي: يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة أو الأنظمة التحتية في تكوينها دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها. فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة. ومثال على ذلك الأهداف الرئيسية الربحية التي لا يمكن لقسم أو وظيفة لوحدها

تحقيق ذلك بل تتطلب تضافر جميع المصالح أو الوظائف.

الأداء الجزئي: هو قدرة النظام الجزئي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة، فالنظام الجزئي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به، لا أهداف الأنظمة الأخرى. وبتحقيق مجموع أداءات الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة، وكما سبق الإشارة إليه، أهداف المؤسسة يجب أن تكون متكاملة ومتسلسلة تشكل فيما بينها شبكة.

حسب معيار الوظيفي: ينقسم الأداء حسب هذا المعيار إلى خمسة وظائف حيث يمكن حصرها فيما يرضع لم

1- أداء الوظيفة الحالية:

يتمثل هذا الاداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة، فالأداء المالي يتجسد في قدرها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسييد ما عليها، وتحقيق معدل مردودية جيدة وتكاليف منخفضة.

2- أداء وظيفة الإنتاج:

يتحقق الأداء الانتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بنسبة القطاع الذي تنتمي إليه، وإنتاج منتجات بجودة عالية وتكاليف منخفضة تسمح لها مزاحمة منافسيها وتخفيض نسبة توقف الآلات والتأخر في تلبية الطلبات.

3- أداء وظيفة الأفراد:

قبل تحديد ماهية هذا الأداء، يتوجب الإشارة إلى أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة، فتكمن هذه الأهمية في قدرتها على تحريك المواد الأخرى وتوجيهها نحو هدف المؤسسة فضمن استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد.

4- أداء وظيفة التموين:

يتمثل أداؤها في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين، والحصول على المواد بجودة عالية و في الأجل المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على أجال تسييد الموردين تفوق الأجل الممنوحة للعملاء، وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.²¹

5- أداء وظيفة التسويق:

يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، هذا الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق التي يمكن ذكر منها المجموعة التالية: حصة السوق، إرضاء العملاء من خلال معرفة شكاوى العملاء، مقدار المردوديات من المبيعات..... إلخ ومن أجل تحقيق التميز في هذا الأداء يجب التحديد الدقيق والواضح لحاجات العميل باعتباره المحرك الأساسي للمؤسسة.

الأداء حسب معيار الطبيعة:

تبعاً لهذا المعيار الذي من خلاله تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف اقتصادية، أهداف اجتماعية، أهداف تكنولوجية ، أهداف سياسية ، يمكن تصنيف الأداء إلى³: أداء اقتصادي، أداء اجتماعي، أداء تكنولوجي، أداء سيامي.

¹ علي شيتور مساهمة الرقابة في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستير فرع فحص محاسبي، جامعة بسكرة، غير منشورة 2013-2014، ص: 44

² علي شيتور، نفس المرجع السابق، ص، ص:45-46.

³ عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص، ص: 9-10.

1- الأداء الاقتصادي:

يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها و يتمثل في الغرائض الاقتصادية التي تجنّبها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها الانتاج ، الربح، القيمة المضافة، رقم الأعمال.. إلخ) وتدنية استخدام مواردها (رأس المال العمل، المواد الأولية، التكنولوجيا.. إلخ).

2- الأداء الاجتماعي:

في حقيقة الأمر، الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك قيودا أو شروطا فرضها عليها أفراد المؤسسة أولا وأفراد المجتمع ثانيا. وتحقيق هذه الأهداف يجب أن يتزامن مع تحقيق الأهداف الأخرى وخاصة منها الاقتصادية كما أحد الباحثين الاجتماع مشروط بالاقتصاد" وفي بعض الحالات لا يتحقق الأداء الاقتصادي إلا بتحقيق الأداء الاجتماعي.

3- الأداء التكنولوجي :

يكون للمؤسسة أداء تكنولوجيا عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط أهدافا تكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجيا معين وفي أغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة أهدافا استراتيجية نظرا لأهمية التكنولوجيا.

4- الأداء السياسي:

يتجسد الأداء السياسي في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية. ويمكن للمؤسسة أن تتحصل على مزايا من خلال تحقيق أهدافها السياسية التي تعتبر كوسائل لتحقيق أهدافها الأخرى، والأمثلة في هذا المجال عديدة والمثال التالي يوضح أهمية الأهداف السياسية لبعض المؤسسات تمويل الحملات الانتخابية من أجل إيصال أشخاص معينين إلى الحكم أو مناصب سامية لاستغلالهم فيما بعد لصالح المؤسسة.

يجب أن يأخذ المسؤولين في اعتبارهم عدد تقييم الأداء لمنظمة ما تشغيل عوامل قد تؤثر في الأداء ومن بين تلك العوامل ما يلي:

- 1- الإختلاف الملحوظ في حجم العمل قد يؤثر في الأداء: فالمنظمة التي تعالج حجما كبيرا من العمل قد تحتاج إلى موارد لكل وحدة عمل أقل مما تحتاج إليه أخرى لديها حجم أقل من نفس العمل.
- 2- وجود أو عدم وجود الأعمال المتأخرة قد يؤثر في معدل الإنتاج: إن سبب النقص في العمل المتاح " وقت الانتظار لدى العاملين انخفاضا في معدل الإنتاج، وعي النقيض فان كثرة العمل المتأخر عن المعتاد يمكن أن تسبب تعجلا ومعدلا أعلى للإنتاج مغل هذا المعدل المتعجل قد لا يمكن تحقيقه دائما ويتولد عنه انخفاض في نوعية المنتج النهائي.
- 3- التحسينات التنظيمية والإجرائية ذات أثر مباشر على الأداء: يتوقف معدل الإنتاج على عوامل عدة منها ملائمة الترتيبات التنظيمية والإجرائية فالتعديل التنظيمي مثلا الذي يعير من تدفق وتتابع العمل عادة ما يرتب عليه تغيرا في معدل الإنجاز وميكنة العملية اليدوية ترتب ارتفاعا واضحا في معدل الإنتاج وبالمثل فان اختصار خطوات العمل في عملية ما يغلل من الموارد المطلوبة لإنهاء وحدة العمل.
- 4- الأداء في العمليات المتماثلة قد يتباين بحسب التوطن الجغرافي للوحدات من جراء الظروف المحلية قد تتباين معدلات الإنتاج بسبب الظروف المحلية حتى ولو أدى نفس النشاط في مواطن مختلفة بنفس درجة الكفاءة من ذلك مثل في عملية ينطوي على حصر وتسجيل الأفراد الداخليين والمغادرين لدولة ما حيث هؤلاء الأفراد قابلون للعد قد يتباين معدل الحصر والتسجيل بحسب ما إذا كان الحصر يتم في الموانئ البحرية أو الجوية أو فقط العبور على الحدود البرية،

فدرجة التفتيش المطلوبة عند كل موطن من هذه المواطن وانتظام تدفق حركة الدخول والمغادرة واختلاف اللغات المستخدمة عند كل موطن... إلى كاهاتقبرات تؤثر على معدل الإنتاج.

5- نوعية وحدة العمل التام قد تقضى إلى معدلات مختلفة للإنتاج: معدلات الأداء كمية بطبيعتها وقد تحتوي على متغيرات عن نوعية العمل المنجز، وقد تظهر عملية ما مثلا معدلا جيدا للإنتاج لكنها من الناحية النوعية قد تتمثل في أداء رديء¹.

إن الهدف الأساسي الذي تسعى إليه كل المؤسسات والمنظمات على اختلاف مستوياتها وإمكانياتها هو تحقيق جميع الأهداف التي قامت من أجلها هذه المؤسسة وبمعدلات عالية من الفعالية والكفاءة في العمل وذلك بتوفير الجو الملائم للعمال الذي يحفزهم على أداء تلك الأعمال بفعالية أكبر.

¹ لتوفيق محمد عبر محسن، مرجع سبق ذكره، ص: 7.

المبحث الثاني: مدخل حول تقييم أداء المؤسسة

تعتبر عملي تقييم الأداء من العمليات الهامة على جميع مستويات المنظمة ابتداء من الإدارة العليا وانتهاء بالعاملين في أقسام وحدات الإنتاج، وهي عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات الفرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمنظمة في تاريخ معين.

المطلب الأول: تعريف تقييم الأداء

ينظر بعض الباحثين إلى عملية تقييم الأداء على أنها لاحقة لعملية اتخاذ القرارات، الفرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمنظمة في تاريخ معين وذلك كما ي استخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية بل أن بعض الباحثين الذين استخدموا أسلوباً لأهداف والمؤشرات في تقييم الأداء اعتبروا أن كمالية التقييم ترتبط بنهاية السنة المالية، وليست عملية حركية ومستمرة ومصاحبة لتدفق الأنشطة مما يؤدي إلى اعتبار أن الهدف من تقييم الأداء يقترب أيضاً من الهدف الخاص باستخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية. يعتبر تقييم الأداء عن تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة وهي سنة مالية في العادة... بحثاً من العوامل المؤثرة في النتائج في تشخيص ما تبين من صعوبات في التنفيذ وتحديد المسؤوليات وفادي أسباب الأخطاء مستقبلاً.

ويرى البعض أن المقصود من تقييم الأداء ما يلي:

- تحديد إلى أي مدى استطاعت الإدارة تحقيق المهام المحددة لها.
 - معرفة أسباب الانحرافات عن مقياس الأداء المحددة.
 - وضع الحوافز لتحسين الأداء.
 - وضع أسس للمقارنة بين مختلف الأنشطة في الوحدة الاقتصادية.
- كما يرى البعض الآخر أن المقصود من تقييم الأداء ما يلي:

- تحديد أهداف المشروع ووحداته الوظيفية ووضع كل فرد فيه.
 - تحديد المستويات المقبولة لتحقيق الأهداف أو بمعنى آخر معايير الأداء.
 - اختبار النظام الذي يتم استخدامه لقياس الأداء وتطبيقه.
 - تحديد الاختلافات الجوهرية بين النتائج الفعلية المحددة لها بهدف تطور مراحل العمل أو المعايير¹.
- ويعرف كذلك بأنه تقييم الأداء الاقتصادي على مستوى الوحدة الإنتاجية الصناعية بهدف معرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة لتلك الوحدة الصناعية وكيفية استخدام الموارد وحساب المنافع والتكاليف وأثار ذلك على المشروع نفسه وأثره على استراتيجية الاقتصاد القومي تم²¹
- وقد يهدف التقييم إلى دراسة الأهداف المرسومة وتلك المتحققة فعلاً وإيجاد الانحرافات بينها ووضع الحلول التصحيح هذه الانحرافات أو هو أداء يستخدم للتعرف على نشاط المشروع الصناعي مستهدفاً قياس النتائج المتحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة .

ولكن في أوسع وأشمل تعريف لتقييم الأداء على مستوى الاقتصاد عموماً والقطاعات الاقتصادية هو متابعة تنفيذ القطاعات الاقتصادية أو الاقتصاد ككل للأهداف المحددة مسبقاً وبيان الانحرافات الحاصلة وأسبابها واقتراح الحلول

¹ توفيق محمد عبر محسن، مرجع سبق ذكره، ص:3.

² حميد الجميلي، تقييم الأداء الصناعي، جمعية الإقتصاديين العراقيين، بغداد، 1999، ص:4.

المناسبة والسريعة لها¹.

كما نظر بعض الباحثين إله عملية تقييم الأداء عله أنها تمثل الحلقة الأخيرة في سلسلة العملية الإدارية، فطبقاً لأحد الكتاب: تبدأ العملية الإدارية عادة وبغض النظر عن المستوى الذي تمارس عليه أو التنظيم الاقتصادي للمجتمع بتحديد الأهداف المرجو تحقيقها نتيجة استغلال الموارد المتاحة للوحدة الإدارية: ثم توضع خطة أو برنامج زمني محدد المعالم يرمى إلى تحقيق الأهداف الموضوعية، ويتم إجراء تنظيم للوحدة الإدارية ومواردها لتنفيذ الخطة الموضوعية ويصحب التنفيذ للخطة عملية الرقابة عله التنفيذ بهدف تحديد انحرافات النتائج الفعلية مما حددته الخطة والأهداف من نتائج متوقعة؛ وتقود عملية الرقابة عله التنفيذ إله المرحلة الأخيرة في هذا التسلسل للعملية الإدارية وهي مرحلة تقييم الأداء.

ونظر بعضه الباحثين إله عملية تقييم الأداء عله أنها جزء من عملية الرقابة وقد عبر عن هذا الاتجاه على النحو التالي:

الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لتي تصل إله هدف محدد، وأن تقييم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية لتي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها، أو لتأكيد مساراتها الفعلية إذا كانت تتجه فعلاً إله الإنجازات المرغوبة أي أن العملية الرقابية الشاملة بما فيها الأداء تختص أساساً بوظيفتين:

الأولى: محاولة دفع الأنشطة في الاتجاهات المحققة للأهداف ومنعها من الانحراف.

الثانية تصحيح مسارات الأنشطة وهذا هو تقييم الأداء.

تقييم الأداء هو عملية اتخاذ قرارات بناء عله معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمشروع بما يحقق الأهداف المحددة من قبل.

مما سبق يمكن القول إنه لا يوجد اتفاق بين معظم الكتاب حول مفهوم محدد لتقييم الأداء فكل مفهوم يرتبط بالغرضه منه ولأغراضه هذه الدراسة يمكننا أن نستخلص التعريف التالي من مجمع المفاهيم السابقة^{2,1} تقييم الأداء يعني الحكم على كفاءة الوحدة الإنتاجية بمقارنة فعاليات التنفيذ في نهاية فهرة معينة بما كان ينبغي تحقيقه من أهداف ومن ثم استخراج الانحرافات الناشئة تمهيداً لتشخيص مصادر القوة والضعف في مجالات العمل، ليتسنى عندها اقتراح الإجراءات العلاجية اللازمة لتلافي نواحي الخلل في أداء تلك الوحدة وتنمية وتطوير فاعلية أوجه النشاطات الأخرى الناجحة في أدائها¹.

المطلب الثاني: فوائد تقييم الأداء

تعتبر معدلات الأداء من وجهة نظر الرقابة الإدارية مفيدة في إظهار فاعلية العمليات وإلقاء الأضواء عني مواطن المشكلات التي هي بحاجة إلى إجراء تصحيحي ومن ذلك^{3,4}:

- 1- الاستخدام غير السليم للأفراد حيث ينشأ التراكم الوظيفي من جراء الإنخفاض التدريجي في عب العمل إلى أن يكون العاملون في مجموعهم في مستوى عددي مناسب لكنهم غير موزعين بشكل يحفظ العلاقة بين العمل والعاملين.
- 2- التوزيع غير السليم للعمل حيث يريد العبء على بعض الوحدات التنظيمية بينما البعض الآخر تحمل بالقليل من

¹ صلاح الدين حسن السبي، مؤشرات تقييم الأداء في المنشآت الصناعية، القاهرة، الطبعة الأولى، 1998، ص: 13.

² توفيق محمد عبر محسن، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

³ عقيل حاسم عبد هلالا، تقييم المشروعات إطار نظري وتطبيقي دار مجدلاوي للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 1999، ص: 191.

⁴ عقيل جاسم عبد هلالا مرجع سبق ذكره ص: 192.

عبء العمل.

- 3- الإجراءات غير الملائمة توجد بعض الإجراءات المعقدة والي لا ينمك تصحيحها إلا من خلال تقييم الأداء.
- 4- التشغيل غير الكافي للمعدات حيث لا تستخدم المعدات المستعملة بكفاءة أو أن تكون تلك المعدات في حالة متدهورة. كما يلخص البعض فوائد تقييم الأداء في النقاط التالية:

- يعتبر تقييم الأداء أهم الركائز التي تبنى عليها المراقبة والضبط.
- يفيد تقييم الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المنشأة.
- كما يفيد في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الهامة سواء للتطوير أو الاستثمارات أو عند إجراء تغييرات جوهرية مثل شراء ماكينات تغير المنتجات، غزو أسواق جديدة... إلخ.
- يعتبر من أهم دعائم رسم السياسات العامة سواء على مستوى المنشأة أو على مستوى الصناعة أو على مستوى الدولة.
- كما يعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط.

المطلب الثالث: مجالات تقييم الأداء

تتكون أي مؤسسة من عدة أنشطة أو مجالات تعمل مجتمعة على تحقيق الهدف العام، فضلا عن أن لكل منها أهداف معينة تسعى إلى تحقيقها، ومن ثم فإن معرفة مدى تقدمها إلى ما ترمي إليه يتطلب منها ذلك تقييما للمستوى الذي حققته، كما أن كفاءة وفعالية الأداء الكلي للمؤسسة هو محصلة لكفاءة وفاعلية مختلفة تلك المجالات أو الأنشطة فيها، وعلى اعتبار أن هذه الأخيرة تترابط وتتكامل مع بعضها البعض فإن أداء أي مجال يؤثره بالضرورة على أداء المجالات الأخرى، ولغرض حساب مستوى الأداء الذي حققته تلك الأنشطة وكذا الوقوف على مستوى التطور في أي جانب أو مجال من مجالاتها فإن ذلك يتطلب توفر مجموعة من المعايير تحكم عملية التقييم تلك، كما أن هذه الأخيرة تحدد لها الأهداف العامة والتي تم صياغتها في إطار عملية لتخطيط الاستراتيجي ليتم ترجمتها إلى أهداف العمليات وذلك بمختلف المراكز بالمؤسسة سواء كانت مراكز الإنتاج سلمي أو خدمي) أو مراكز مع الأخذ بعين الاعتبار عاملي الكفاءة والفعالية التي يتضمن عليها كل مركز.

ولقد ذهب العديد من الباحثين والكتاب إلى أن هناك جوانب أساسية في التنظيم إذ ما حددت لها معايير للتقييم فأنها تسهم في تحقيق الأداء المطلوب منها، وفيما يلي عرض لبعض من تلك الجوانب¹:

- 1- الانتاج: إذ يعتبر الانتاج من بين المجالات التي يتم استخدام معايير التقييم فيها والتي تعمل عتي قياس كمية الانتاج مقارنة بتكلفة عوامله كالعامل رأس المال الموارد والآلات سواء كانت مجتمعة أو كل منها عتي انفراد، كما وتتم عملية مقارنة بين الانتاج الفعلي والانتاج المخطط له أو الانتاج بالطاقة المتاحة أو الانتاج في السنوات السابقة وما إلى ذلك.
- 2- التكاليف: ذلك لفرض قياس التكاليف الفعلية مقارنة بالتكاليف المخطط لها أو بالتكاليف المعيارية أو بتكاليف سنوات سابقة وتمثيلها من المؤسسات الاقتصادية المشابهة المحلية منها أو الاقليمية، مما يتطلب ذلك توفر تقارير وبيانات واضحة أمام إدارة المؤسسة توضح الانحرافات الموجودة لفرض تصحيحها والنتائج الإيجابية لأجل تدعيمها وتعزيزها وكذا التوسع بها.
- 3- الإدارة: إذ تبين معايير تقييم الأداء المؤسسة الاقتصادية مدى كفاءة إدارتها في أداء المسؤوليات الموكاة لها بنجاح كنجاحتها في تنفيذ الموازنات التخطيطية، حسن إدارة واستغلال الأموال وكذا الموارد المتوفرة لديها وكذا التنفيذ الجيد للعمليات والخطة المرسومة.

- 4- القوى العاملة: إذ تستخدم المعايير هنا للتعرف على إنتاجية العامل الواحد وكذا التطور الحاصل فيها مع مرور الزمن ولى معرفة مدى تأثير كل من الاصابات الاجازات الغيابات الانقطاعات، والنزاعات العمالية عليها.
- 5- المركز المالي: تعتبر المعايير في المجال من أفضل الوسائل التي يكشف من خلالها عتي الوضع المالي للمؤسسة، إذ تعتمد إلى تبيان كفاءة المؤسسات في استخدام رأس مالها وكذا الموجودات الثابتة والمتداولة لديها كم وتهدف إليإيضاح مدى الاستفادة من التسهيلات الائتمانية والقروض التي تحصل عليها ومعدل كافة التمويل وتحليل الأرباح وطريقة توزيعها والاحتياطات التي بنتها المؤسسة لمواجهة حالات الطوارئ والظروف غير الاعتيادية وما إلى ذلك.
- 6- الموازنات التخطيطية: إن توفر معايير الأداء يساعد عتي وضع الموازنات التخطيطية للمؤسسات إذ يكون باستطاعتهم رسم الخطط والسياسات الإنتاجية والأجرية والسعرية والتسويقية... الخ في ضوء مسار المعايير والنتائج التقويمية التي تغطيها²¹.
- 7- الإنتاجية تتمثل العلاقة بين مخرجات المؤسسة من ساع وخدمات وبين مدخلاتها، كما يعتبر الإنتاجية مقياسا لمدى استخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بما تتضمنه من موارد وطاقات متاحة لها وبما يكفل تحقيقا للأهداف المنشودة.
- 8- المركز السوقي: يمثل الحصة السوقية للمؤسسة والتي تشير إلى نسبة حجم الأعمال المتوفرة لكل سلعة أو خدمة مع حجم أعمال المنتج أو السلعة على مستوى السوق وعادة ما تقارن بأقوى المنافسين في السوق هذا ولا يعني أن تقييم الأداء يتوقف عند هذا الحد من المجالات بل يتعداها إلى مجالات أخرى، إذ أن هذه الأخيرة تختلف من مؤسسة إلى أخرى ويرجع ذلك التعدد والتباين في المجالات التي تشتمل عليها العملية الأدائية إلى الأهمية النسبية لكل مجال وإلى مدة مساهمته في تطوير المؤسسة، ويعني ذلك أن الإنتاجية تتمثل العلاقة بين مخرجات المؤسسة من سلع وخدمات وبين مدخلاتها، كما يعتبر الإنتاجية مقياسا لمدى استخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بما تتضمنه من موارد وطاقات متاحة لها وبما يكفل تحقيقا للأهداف المنشودة. تحديد معايير تقييم الأداء لا يقتصر عتي المجالات السابقة إنما يتعداها إلى مجالات أخرى كمدى جودة الخدمة والتي تختلف من نشاط إلى آخر تبعاً لاختلاف نوعها، وينصب اهتمام تلك المعايير حول كمية ونوعية الخدمة الزمن المستغرق في تقديمها المنفعة المتحققة منها مقابل تكلفتها، مدى توفر تغطية عكسية من المستفيدين وذلك لتحسين نوعها، أما مجال البحث وتطور فان المؤسسة ومن أجل الانتفاع به في عمل على تشجيع وتنمية الإبداعات فيها. وذلك بما يتوافق وتوجهاتها المستقبلية، لذلك في تعتمد عتي وضع معايير لقياس ذلك كعدد البحوث المنجزة خلال فترة زمنية معينة إمكانية تطبيقها واقعيًا وعدد البحوث التي طبقت منها فعليًا والعائد عتي الاستثمار في البحوث والتطوير وفيما يخص المسؤولية الاجتماعية كمدى من المجالات التي يمكن أن تشتمل عليها العملية المركز السوقي: يمثل الحصة السوقية للمؤسسة والتي تشير إلى نسبة حجم الأعمال المتوفرة لكل سلعة أو خدمة مع حجم أعمال المنتج أو السلعة على مستوى السوق وعادة ما تقارن بأقوى المنافسين في السوق هذا ولا يعني أن تقييم الأداء يتوقف عند هذا الحد من المجالات بل يتعداها إلى مجالات أخرى، إذ أن هذه الأخيرة تختلف من مؤسسة إلى أخرى ويرجع ذلك التعدد والتباين في المجالات التي تشتمل عليها العملية الأدائية إلى الأهمية النسبية لكل مجال وإلى مدة مساهمته في تطوير المؤسسة، ويعني ذلك أن الإنتاجية تتمثل العلاقة بين مخرجات المؤسسة من سلع وخدمات وبين مدخلاتها، كما يعتبر الإنتاجية مقياسا لمدى استخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بما تتضمنه من موارد وطاقات متاحة لها وبما يكفل تحقيقا للأهداف المنشودة. تحديد معايير تقييم الأداء لا يقتصر عتي المجالات السابقة

¹ مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص: 61.

² فلاح حسن الحسني، إدارة المشروعات الصغيرة مدخل استراتيجي للمنافسة والتميز، عمان، دار الشروق للنشر والتوزيع، 2006، ص: 313.

إنما يتعداها إلى مجالات أخرى كمجال الخدمة والبحث والتطوير والمسؤولية الاجتماعية، إذ يتضمن المجال الأول على معايير متنوعة ومتعددة في قياس جودة الخدمة والتي تختلف من نشاط إلى آخر تبع الاختلاف نوعها، وينصب اهتمام تلك المعايير حول كمية ونوعية الخدمة الزمن المستغرق في تقديمها المنفعة المتحققة منها مقابل تكلفتها، مدى توفر تغطية عكسية من المستفيدين وذلك لتحسين نوعها، أما مجال البحث وتطور فان المؤسسة ومن أجل الانتفاع به في تعمل على تشجيع ونمية الإبداعات فيها. وذلك بما يتوافق وتوجهاتها المستقبلية، لذلك في تعتمد على وضع معايير لقياس ذلك كعدد البحوث المنجزة خلال فترة زمنية معينة إمكانية تطبيقها واقعيًا وعدد البحوث التي طبقت منها فعليًا والعائد على الاستثمار في البحوث والتطوير وفيما يخص المسؤولية الاجتماعية كمجال من المجالات التي يمكن أن تشتمل عليها العملية مكافحة تلوث البيئة والمشاركة والمساهمة في الأنشطة المجتمعية كالثقافة، تجميل المنطقة، الاستقرار الوظيفي للعاملين ومدى تطبيق القوانين الحكومية ولطالما أن هذه الأعمال بالإضافة إله أعمال أخرى لا يمكن قياسها كميًا فان الحكم على أدائها يكون بالنتائج المتحصل من سياسها العامة وما تقدمه من نشاطات ذات مصلحة عامة كإشباع حاجات ورغبات أفراد المجتمع، وخلق فرص للعمل لهم وتنمية خبراتهم الإدارة والغنية وكذا زيادة الدخل القومي، رفع مستوى المعيشة للأفراد وتحقيق مستوى أفضل من الرفاهية لهم، كما وأن هذه السياسة تقيم وتقدر على أساس المبالغ التي تنفقها سنويًا بالمقارنة مع ما أنفقته.

مؤسسات مماثلة لها تعمل في نفس المجال، أو على أساس الشكاوى والمخالفات التي لحقت بها مقارنة مع غيرها من المؤسسات المثيلة في السوق خلال فترة معينة.

ولفرنن أحكام المؤسسة لعمليات تقييم أدائها والرقابة عليه فإنها تلجأ إلى استخدام معايير أو مؤشرات معينة في قياسه وتمثل هذه الأخيرة وسائل عملية تقاس بها كفاءة الأداء المؤسسي وفعالته وعلى اعتبار أنها تمثل بيانات مكتوبة تصف كيف يمكن تأدية العمل بشكل جيد فيعمل على اكتشاف الانحرافات وتحليل أسبابها ومن ثم العمل على تعزيز الآتي جبايات وتصحيح الانحرافات وبذلك ضمان استمرارية العمل المؤسسي.

يستند عليها والتي يمكن اعتبارها أدوات تلجأ لها المؤسسة لقياس مدى تقدمها نحو تحقيق الأهداف، فضلا عن ذلك فقد شهدت تلك المقاييس أكثر تطورا فيها بعد أن كانت المؤسسة تركز اهتماما على المقاييس المالية فقط، ليتم التوجه والتحول إلغ مقاييس أكثر تكوسا وذلك كنتيجة للنقائص والعيوب التي تحتوي عليها المقاييس المالية واشتمالها فقط على المجال المالي ليتم التوجه إلى المقاييس الحديثة وذلك لاحتوائها على أكر من مجال ورغبة المؤسسة في الوصول إليها فان الإستراتيجية هي الطريق الموصل إلى هذه النهاية وكذلك الإبداع وما يركز عليه من تكنولوجيا وأساليب حديثة و جديدة إلى الارقاء بالأداء وفي مختلف المستويات أعلى مما كان عليه.

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية " في تحسين أداء المؤسسة"

المطلب الأول: مفهوم وإجراءات تحسين الأداء

1- مفهوم تحسين الأداء:

إن تحسين الأداء هو استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات و إنتاجية العمليات، و تحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى¹.

ومن المبادئ الأساسية لتحسين الأداء هي:

¹ عبد الحكم أحمد الخزامى تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين، مكتبة ابن سينا، القاهرة، 1999، ص:11.

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

2- إجراءات تحسين الأداء:

إن من أهم تقييم الأداء هو تحسين الاداء من خلال الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحديد الأسباب الرئيسية لمشاكل الأداء

لابد من تحديد اسباب الإنحراف في أداء العاملين عن الأداء المعياري ، إذ أن تحديد الأسباب ذو أهمية لكل من الإدارة والعاملين فالإدارة تستفيد من ذلك في الكشف عن كيفية تقييم الاداء، وقيما العملية قد تمت بموضوعية وهل ان انخفاض الاداء عائد للعاملين وان ندرة المواد المتاحة لهم مي السبب الرئيسي كما ان الصراعات بين الإدارة والعاملين يمكن تقليلها من خلال تحديد الأسباب المؤدية الى انخفاض الأداء ومن هذه الأسباب الدوافع و القابليات والعوامل الموقفية في بيئة العمل، فالفاعلية تعكس المهارات والقدرات الي يتمتع بها العاملون . أما الدوافع فتتأثر بالعديد من المتغيرات الخارجية مثل الأجور والحوافز إضافة الى المتغيرات الذاتية (الحاجات) والعوامل الموقفية الي تتضمن الكثير من العوامل التنظيمية المؤثرة عي الأداء سلبا وإيجابا كنوعية المواد المستخدمة و نوعية الإشراف و نوعية التدريب و ظروف العمل الخارجية، أي غياب أحد العوامل قد يؤدي الى ضعف الأداء لذلك لابد من دراسة هذه العوامل بدقة عند تحديد أسباب الانخفاض في الأداء.

الخطوة الثانية: تطوير خطة العمل للوصول الى الحلول

تمثل خطة عمل اللازمة لتقليل من مشكلات الأداء ووضع الحلول لها لتعاون بين الإدارة والعاملين من جهة والاستثماريين من جهة في مجال تطوير وتحسين الأداء فاللقاءات المباشرة والأراء المفتوحة والمشاركة في مناقشة المشاكل وعدم السرية في كشف الحقائق والمعلومات حول الأداء تساهم في وضع الحلول المقنعة للعاملين وتحسين أدائهم وإزالة مشكلات الأداء.

الخطوة الثالثة: الاتصالات المباشرة

إن الاتصالات بين المشرفين والعاملين ذات أهمية في تحسين الأداء ولابد من تحديد محتوى الاتصال وأسلوبه وأنماط الاتصال المناسبة، ومن أمثلة الإتصال الفعالة في هذا المجال هو سؤال العاملين عن أسباب انخفاض أدائهم في الفترة الأخيرة دون اللجوء الى سلوكيات غير واضحة كذلك لابد من استشارتهم حول كيفية الوصول إلى تحسين أدائهم.

الخطوة الرابعة: مراقبة وتقييم الأداء

يجب أن تكون هذه العملية مستمرة، لأن بعض الأساليب والحلول تكون لها آثار مباشرة على تحسين وتطوير الأداء كما يجب ان تكون هناك رسائل مراقبة ومتابعة تركز على قياس التغيير الحاصل لتوفير تغذية الأداء، يجب مرجعية ومبكرة لنتيجة تلك الوسائل، ولتقييم التأثير الحاصل على محاولة سد الفجوة في المقارنة وبشكل مستمر مع التقييم بين الأداء الفعلي والمرغوب مما يساعد على الحصول على معلومات من التقييم بتمكن إستخدامها والاستفادة منها في عمليات تقييم أخرى من جديدا

إن هدف تحسين الأداء لا يتحقق إلا من خلال الدراسة الشاملة لعناصره ومستوياته، وتحليل العوامل التنظيمية المؤثرة فيه و البحث عن الأساليب الفعالة لتحسين وتطوير تلك العوامل، وفلسفة تحسين الأداء تمثل سياسة عامة تنتهجها

المنظمات الحديثة حيث يسود الأقتناع بضرورة التحسين المستمر لكافة العوامل التنظيمية المتبعة في المنظمة الي تؤثر على أداء العاملين فيها²¹.

المطلب الثاني: مداخل تحسين الأداء

1- الابداع:

حتى تتمكن المؤسسة من التقليل من المخاطر والمصاعب التي تواجهها من تحقيق التميز في مجال نشاطها وضمن السوق التي تنشط فيها فإنها تحتاج إلى بيئة إبداعية تقبل وتحفز مشاريع الابداع مهما كان مجالها والتي تضمن من خلالها الوصول إلى كل ما هو جديد يضمن لها تحسين أدائها وتحقيق جودة شاملة لمنتجاتها وأسعار تنافسية تعظم الأرباح وتنبئ مكانتها التنافسية ولذلك فانه عند اختيار مشروع الإبداع فان المؤسسة تخضع لعملية الاختيار تلك لعدة اعتبارات يمكن تلخيصها فيما يلي:

1- التكنولوجيا: إن نجاح المؤسسة في ظل التغييرات الحاصلة في بيئتها وبالأخص تلك الي تحت في مجال التكنولوجيا راجع لمدى تكيفها مع التطورات الصناعية الحاصلة ومدى تقبلها لذلك، فكلما تقبلت المؤسسات لما هو جديد فان ذلك يؤدي إلى زيادة فعاليات الأداء وفي مختلف المستويات في المؤسسة وذلك من خلال:

- توفير الجهد والوقت.
- توفير التكاليف وزيادة الإنتاجية.
- الحصول على مزايا تنافسية.
- تحسين ظروف العمل وتحقيق جودة المنتجات كما وتسهم التكنولوجيا في زادة النمو الاقتصادي وذلك من خلال ما يلي³:

- اكتشاف استخدامات جديدة للموارد الموجودة وكذا زيادة إنتاجيتها باستخدام آلات عالية الكفاءة.
- اكتشاف طرق إنتاج جديدة تعمل عتي تخفيض التكاليف وزيادة الإنتاجية.
- تحسين نوعية السلع وزيادة حجم المبيعات وبالتالي ربحية المؤسسة.

2- المؤسسات المنافسة من أبرز الاعتبارات الواجب أخذ المؤسسة لها بعين الاعتبار عند اختيارها لمشروع الإبداع هو الطبقة المنافسة لها نظرا لما تشكله عليها من خطر إذ أن توصل هذه الأخيرة إلى ما هو جديد قبل المؤسسات سيؤثر بالسلب عليها من ناحية الحصة السوقية للمستهلكين وكذا المكانة في السوق، لذا كان واجبا على أي مؤسسة تسعى إلى البقاء والاستمرارية أن تكون دائما على إطلاع لما يقوم به منافستها من خطط واستراتيجيات تم أو سبتم تنفيذها، إذ أن هذا الإطلاع سيؤدي بها إلى التوصل إلى ما قد يساعدها على تحقيق الميزة التنافسية لها والي يمكن أن تؤثر على الأداء وكل ذلك يكون قبل أن تصل إليه المؤسسة.

3- مؤهلات المؤسسة: لا يجب على المؤسسة أن تختار مشروع الإبداع بطريقة عشوائية دون مراعاة لإمكاناتها المادية المالية والبشرية، فلو اختارت مشروع يفوق قدراتها وتبدأ في عملية التنفيذ يتوقف المشروع في منتصف الطريق وذلك كفاية الإمكانيات والموارد فان ذلك سيؤثر على سمعة المؤسسة و يغلل من ثقة العاملين بها وبالتالي تغل مردوديتهم وهذا يؤثر على أداء المؤسسة ككل لأن المؤسسة عبارة عن كل متكامل كما ويعتبر المورد البشري من بين الإمكانيات والموارد الي

¹ علي عباس، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

² علي السلي، السلوك الإنساني في منظمات الأعمال، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة، 1995، ص: 287.

³ علي السلي، نفس المرجع السابق، ص: 288.

يجب على المؤسسة مراعاتها قبل عملية الاختيار إذ أن توفرها على الكفاءات والقدرات الإبداعية اللازمة وحسن استغلالها وتوفيرها لنظم الحوافز المادة ومعنوية لتشجيع الأفراد تأثير على أداء هذه الأخيرة و من ثم أداء المؤسسة ككل.

4- ملائمة المنتجات: يقصد مدى تقبل ورضا المستهلكين للمنتجات والخدمات أي مدى تلاؤم منتجات وخدمات المؤسسة مع احتياجات الزبائن أو المستهلكين نظرا لما أصبح يمثله هذا الأخير فيها، إذ أصبح يمثل المسبر لها ومختلف وظائفها كما و أن المؤسسة الناجحة هي تلك التي تواكب وتساير مختلف رغبات مستهلكها مما يزد من رضاهم وولائهم وأحسن ما تستخدمه المؤسسة لضمان ذلك هو الاقتراب من هذه الشريحة و البحث عن رغباتها وطلباتها وتطوير المنتجات والخدمات وأساليب الإنتاج بالطريقة التي تطلبها مما يبقى على ولاءها ورضائها.

5- السوق المتوقع يجب مراعاة عدة عوامل والتي من بينها الأسعار الحالية ومعدل تطويرها وكذا أخطار المنافسة خاصة في مجال السعر لأن هدف أي مؤسسة هو الإنتاج بأقل التكاليف والبيع بسعر أقل من منافستها و أيضا يجب مراعاة أسلوب التسويق المعمول به سواء كانت هي التي تقوم بتسويق منتجاتها أو تعتمد على وسيط في ذلك، كل ذلك له تأثير على أداء المؤسسة وخاصة من الناحية المالية، الحصة السوقية المستهلك إذ وصول المنتج إلى المستهلك في الوقت الذي يطلبه فيه وبأسلوب يليق به سيزيد من ولاءه ورضاه عن المؤسسة¹.

مما سبق يمكن القول بأن الإبداع هو التوصل إلى كل ما هو جديد سواء كان ذلك منتجا، طريقة أو أسلوب عمل تكنولوجيا كل ذلك يؤثر على المؤسسة وأدائها وذلك من خلال النتيجة النهائية للإبداع والمتمثلة في المنتجات والخدمات عمليات تكنولوجيا الأسواق كلها تمتاز بالجدة والحدثة والتي تفيد من ميزة التنافسية للمؤسسة وتخلق لها أرباحا وتنبئ من حصتها السوقية.

2- الجودة:

لقد أصبحت المنظمات تولي اهتماما كبيرا بالجودة وذلك لكونها ظاهرة عالمية إذ أصبحت الجودة محل اهتمام المنظمات الي تسعى للحصول على الميزة التنافسية في ظل التغيرات العالمية وبزيادة حدة المنافسة و ظهور الأسواق العالمية أصبحت المؤسسات تقارن بأدائها بأداء المؤسسات الرائدة وبالتالي تحاول تحسين من الجودة منتجاتها رغبة منها في تلبية رغبات المستهلكين.

تعرف الجودة على أنها قدرة المنتج أو الخدمة على الوفاء بتوقعات المستهلك فالجودة تعني درجة عالية من النوعية والقيمة، في تهتم بنوعية المنتج أو الخدمة المقدمة إلى الزبون وكذلك القيمة الي تضفيها له المؤسسات حاليا لم تعد تهتم فقط بجودة المنتج أو الخدمة المقدمة وإنما أصبحت تشمل جميع الوظائف المكونة لها، كما أن تسييرها يتم عن طريق الأفراد الموجودين في المؤسسة وليس فقط من طرف المختصين في الجودة.

وجودة الأداء ترتبط بشكل مباشر بقدرة السلعة عني القيام بالوظيفة المتوقعة منها، إذ تبين أن المؤسسات التي تعتمد على الجودة تتمتع بمستوى أداء مرتفع بحيث تمت جملة من الدراسات وذلك لبحث في العلاقات بين الجودة والربحية والحصة السوقية فهذا يضمن الربحية وسواء تم قياس هذه الأخيرة بالنسبة للمبيعات أو الاستثمار فان أداء المنظمات التي تتمتع بالجودة تفوق مثيلاتها، فلما تركز المؤسسة عني الجودة فهذا يعني أنها تمتلك ميزة تنافسية وبالتالي تحظى بولاء الزبائن بالإضافة إلى تميزها بأداء مرتفع ولهذا تحاول المنظمات التميز في منتجاتها كما أن تحسين الجودة يؤدي إلى التقليل من الأخطاء، العيوب و الانحرافات وهو ما يؤدي إلى التميز في الأداء¹.

¹.Emmanuel Peteyron, la vieille stratégique édition Ecomonica, Paris, 1998, p: 200

وكذلك من خلال مفهوم ISO (international standardization organisation) سيتم إبراز أو توضيح دور الجودة في تحسين الأداء والنتائج في المنظمات بحيث تهدف المنظمة الدولية إلى توحيد المواصفات التي تشجع الالتزام وتطبيق المعايير والمواصفات التي تعمل على تحسين كفاءة التشغيل و تطوير الإنتاجية وخفض التكاليف²¹.

وباتباع المؤسسة لهذا المعايير والمواصفات وتطبيقها فإنها تحصل على شهادة ISO مما يعني أنها ذات فائدة و أنها قادرة على إثبات وجودها أما المؤسسات العالمية، وتحقيق المؤسسة لهذا الشروط يعني أنها تتمتع بالجودة في الأداء أي أن نسبة الأخطاء قليلة جدا أو يمكن أن تكون معدومة.

إذن يمكن القول بأنه عندما تسعى المؤسسة إلى تحقيق الجودة فان ذلك سيؤدي إلى تحسين الأداء وذلك من خلال³:

- التخطيط الاستراتيجي للجودة والمقصود به تحديد الأهداف الرئيسية للجودة وخطوات تحقيقها ومؤشرات قياسها داخليا وخارجيا.
 - خدمة العملاء وإشباع حاجاتهم ومتابعة خدمة ما بعد البيع.
 - إعداد فرق عمل لتحسين الجودة.
 - كذلك تساعد المقارنة مع المنافسين في التحسين المستمر في معدل الأداء والإنتاجية.
- إضافة إلى نموذج Six Sigma والذي تهدف إلى تخفيض العيوب في المنتجات والخدمات، ويؤدي هذا التخفيض إلى تحسينات ينتج عنها إرضاء العملاء ويؤدي هذا الأسلوب إلى تخفيض في التكاليف وإيجاد فرص جديدة للتطوير عن طريق القياس الدقيق المنظم للانحرافات عن المواصفات المعيارية فنموذج يعتبر من أدوات الجودة وبالتالي فهو يساهم في تحسين الأداء وذلك من خلال تخفيض نسبة الانحراف بين ما تم التخطيط له و ما تم الوصول إليه فلا.

3- الإدارة بالعمليات:

إن مؤشرات التي تقدمها الإدارة بالعمليات تسمح بقيادة و متابعة الأداء بصفة دقيقة وشاملة مما يسمح بتحسين الأداء للمؤسسة تسمح الإدارة بالعمليات بقيادة جميع أداء المؤسسة بصفة دائمة وبطريقة مستمرة نحو التحسين.

تقوم الإدارة بالعمليات بتحديد الاستراتيجية وترجمتها إلى أهداف ثم تقوم بترجمة هذه الأهداف إلى مخططات أعمال، كما تساهم في تحسين النتائج المتحصل عليها من خلال متابعة درجة الوصول إلى الأهداف وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة¹.

4- الوقت اللازم لأداء هذا النشاط:

يستخدم عنصر الوقت كأحد الأدوات الهامة لتحسين الأداء، باعتباره دالة لكثير من التكاليف وباستخدام مؤشرات الوقت الخاصة بأنشطة المؤسسة لكل نشاط على حدى، تتمكن الإدارة من تحديد مواضع الاختناق في المؤسسة والعمل على إزالتها.

¹ سونيا محمد البكري، ادارة الانتاج والعمليات: مدخل النظم الدار الجامعية الاسكندرية، 2000، ص: 124.

² فريد نجار، ادارة الجودة الشاملة والانتاجية والتخطيط التكنولوجي للتميز والزيادة والتفوق الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص: 291.

³ فريد نجار، نفس المرجع السابق ص: 293.

5- الحوار البشرية:

تهدف الموارد البشرية إلى تحسين الأداء من حيث الانتاجية (الأداء الداخلي) وهذا من أجل التحكم في عناصر الانتاجية وكذا تحقيق جودة المنتج وتحقيق ميزة تنافسية وبالتالي يجب إتباع الخطوات التالية لتحسين الأداء من قبل الموارد البشرية فيما يلي:

- 1- مرحلة تحديد أهداف المؤسسة وسياسة الأداء؛
- 2- تحديد المستوى الحالي ومستوى الأداء المستهدف؛
- 3- تحديد القوة المؤثرة على أداء المؤسسة (قوى إيجابية أو قوى سلبية)؛
- 4- مراجعة وتقييم وإعادة النظر في تقييم الأداء.

المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة لها، فطالما أن الإدارة بحاجة إلى معلومات على درجة عالية من الثقة بشكل مستمر فمن الواجب أن يكون لقسم المراجعة الداخلية معرفة كافية وخبرة بإجراءات رقابية وتقديم النصائح للمديرين في محاولة للتقليل ومنع الأخطاء. أيضا من الأهداف التي تسعى لها المراجعة الداخلية هو الحد من الإسراف من أجل زيادة المردودية وتحسين الأداء²¹.

كما نعني بالمراجعة على الأداء بأنها وظيفة من وظائف الإدارة تقوم بمتابعة الأداء وتعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع إنجاز الأهداف.

كما يجب كذلك أن تقوم عملية المراجعة المستمرة لجميع العمليات والأنشطة بهدف تحسينها وتبسيطها وهذا يساعد على تحسين أداء المؤسسة.

كما تقدم إدارة المراجعة الداخلية أدوات إدارية تساعد على تحسين الأداء ومتابعته وتصحيح الانحرافات وهذا ما تبينه المراجعة الداخلية حيث تساهم في رفع من أداء المؤسسة بشكل يسمح لها بأن تكون رائدة في السوق كما تقوم بالمراجعة الدورية لنظام الجودة من أجل تقييم فرص التحسين وتحديد احتياجات التعديل والتغيير لسياسة الجودة وأهدافها أن يتم الاحتفاظ بسجلات مراجعة الجودة وهذا ما يساعد المراجعة الداخلية من تحسين أداء المؤسسة.

¹ مجيد الكري، مرجع سبق ذكره، ص: 70.

² محمد السيد سرابا، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998، ص: 34.

خلاصة:

يعتبر الأداء محصلة لما تقوم به المؤسسة الاقتصادية من مهام ووظائف سواء كان ذلك على الصعيد التجاري الصناعي، أو حتى الخدماتي فهو يمثل بذلك المنظومة المتكاملة لنتائج ما تقوم به المؤسسة.

ولفرض معرفة الفجوة بين ما هو مخطط و مسطر له وما هو فعلي وإيجاد العلاج لتلك الفجوة فان المؤسسة تلجأ إلى ما يسعى بتقييم الأداء والذي من خلاله تتم مقارنة نتائج الأعمال المتحققة بما تم تخطيطه وتحديد مسبقا وذلك لاكتشاف وتحديد نقاط القوة و الضعف فيها و في الأخير يمكن للمؤسسة أن تحسن من أدائها و هذا بفضل الإبداع وتحقيق الجودة في منتجاتها.

الفصل الثالث

الجزء التطبيقي

الفصل الثالث: الجزء التطبيقي "دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم"

تمهيد

إن نشاط اللوجستيك بالنسبة منشآت الأعمال مهم كغيره من الأنشطة الادارة حيث يغير نشاطا فعالا'ى نظام متكامل للمنشأة مما يعني الاهتمام والتطوير من هذا النشاط يساهم فى زيادة كفاءته وفعاليتته ويكون لذلك أثر إيجابى على المؤسسة ككل.

سنأخذ فى هذا الفصل مؤسسة ميناء مستغانم للدراسة ولنقوم بذلك سمر على العناوين التالية:

المبحث الأول: بطاقة تعريفية لميناء مستغانم

المطلب الأول: لمحة تاريخية للميناء

المطلب الثانى: قدرات الميناء

المبحث الثانى: العملية اللوجستية فى الميناء

المطلب الأول: طريقة عمل النشاط اللوجستي فى الميناء

المطلب الثانى: دور تطور اللوجستيك فى تطور التجارة فى الميناء

المطلب الثالث: مميزات ونقائص العملية اللوجستية فى الميناء

المبحث الأول: بطاقة تعريفية لميناء مستغانم

المطلب الأول: لمحة تاريخ الميناء

كانت بداية انطلاق مشروع بناء الميناء في سنة 1882م، وبعد 3 سنوات اعتبر مشروعاً ذات منفعة عامة. بعد أعمال التهيئة الكبيرة سنة 1890م إلى 1904م أنجز أول حوض للميناء، وتم بناء كاسرة الأمواج الغربية للميناء سنة 1941م. تم إنشاء الحوض الثاني سنة 1955م بطول رصيف يصل إلى 430 مهور ومنذ ذلك يتم تطوير الميناء بما يتوافق مع المنطقة كما أنه أصبح اليوم بشكل جزء أساسي من البنية التحتية للنقل البحري في المنطقة.

المطلب الثاني: قدرات الميناء

- يمتلك الميناء مدخل بحري شمالي غربي بعمق 12م وعرض 100م.
- يوجد به كاسرة أمواج بعلول 1830م.
- الأحواض.

الحوض (أ): مساحة المائية تقدر بـ 16 هكتار وعمق ما بين 6.77م و8.17م يحتوي على 6 محطات رسو.

الحوض (ب): مساحته المائية تغدر بـ 16 هكتار وعمق يتراوح بين 6.95م و8.22م ويحتوي على 4 محطات رسو.

الأرصفت: يحتوي 10 محطات رسو طولها مجموعة يصل إلى 1396 متر خطي مقسمة كما يلي:

- الرصيف الشمالي الشرقي 117م خطي "المحطة 1".
- الرصيف الغربي 412م خطي المحطة 1، 2 و3.
- الرصيف الجديد 217م خطي الجديدة 1 و2.
- الرصيف الاستقلال 270م خطي المحطة 4 و5.
- الرصيف الجنوبي الغربي 280م خطي المحطة 6 و7.

المبحث الثاني: العملية اللوجستية في ميناء مستغانم

المطلب الأول: طريقة عمل النشاط اللوجستية في ميناء مستغانم

إن وصول واستلام البضائع يتمثل في مجموعة الأنشطة التالية: تفرغ، شحن ومناولة، وهذه العمليات أساسية بدءاً من وصول السفينة إلى خروجها من الميناء حيث تحدث هذه العملية ضمن مسعى الإمداد الذي يهتم العملاء الذي يضمن لهم الوقت والمكان المناسبين حيث تسلسل الأحداث كالآتي:

- 1- اسم السفينة.
- 2- ريتها "بلهدها الأصلي".
- 3- تاريخ وساة وصولها.
- 4- مدة الوقوف المتوقعة.
- 5- الخاصية الأساسية للسفينة زائد احتياجاتها.

عند وصول الطلب تجتمع لجنة متكونة من ممثلي قيادة الميناء ومسؤول عن الشحن والتفرغ ومعتد جمري يتكلف بالسلعة وبذلك يتم تخصيص مركز على الرصيف للسفينة. المطلب الثاني: دور تطور اللوجستيك في تطور التجارة بالميناء.

المطلب الثاني: دور تطور اللوجستيك في تطور التجارة بالميناء

إن عصرنة العملية اللوجستية يساهم بشكل كبير في تطور حجم المبادلات التجارية على مستوى هذا للقطب اللوجستي حيث وضعت عدة مؤسسات أجنبية ومحلية وعملاء خواص ثقتهم فيه حيث توصلت المؤسسة إلى تحقيق أهدافها من خلال التنشيط الجيد في هذا المجال:

حيث سنة 2010 الشركة الصبغية GEO : Engineering corporation زارت الميناء في إطار الاستثمار في أعمال تحديد الماء لشركة الألمانية المستثمرة في إنتاج الجبس زارت ميناء مستغانم في إطار تصدير الجبس بغية الموانئ الأجنبية⁶.

حيث بين الجدول التالي الحصيلة السنوية لمجموعة السنوات (2011-2014) للنشاط الميناء:

الجدول رقم 1 - III: الحصيلة السنوية

السنة	2011	2012	2013	2014
عدد السفن حسب الدخول	511	533	563	613

المصدر: أ. قارة إبتسام، ص 90

مما نلاحظه من الجدول هو زيادة عدد السفن كل سنة حيث يظهر زيادة ب. 50 سفينة سنة 2014 بعد كانت 563 وأصبحت 613 سفينة.

أما في الجدول الثاني بين حجم المبادلات التجارية لميناء مستغانم مع مختلف المناطق الجغرافية في العالم استرادا ودصديرًا.

الجدول رقم 2 - III:

السنة	2010	2011	2012	2013	2014
البضائع د: طن	124100	432279	90626	80622	119561

المصدر: أ. قارة إبتسام، ص 91.

كما هو موضح في الجدول خلال سنة 2014 بلغ ارتفاع حجم المبادلات بنسبة 18% مقرنة بالسنة الفارطة. من خلال ما رأيناه في الجدولين السابقين يمكننا ربط ارتفاع نشاط الميناء بتطور الخدمات اللوجستية الى سمحت بالنصوص بهذا النشاط عن طريق نحسين الخدمات والتقليل والتخلص من الأعمال التقليدية كالملفات الورقية واستبدالها بالمعلومات الإلكترونية واستخدام البرمجيات الي تساعد في تسيير النشاط بدقة وسرعة فائقة.

المطلب الثالث: مميزات ونقائص العملية اللوجستية في ميناء مستغانم

1) مميزات:

- إرتباط الأنشطة اللوجستية مع الوظائف الأخرى في المؤسسة.
- الممارسات الإدارية الدقيقة.
- مساهمة النشاط اللوجستي في إنعاش التجارة التجارية في ميناء مستغانم.
- تقديم خدمات ذات جودة.
- توفر الوسائل المساعدة في عملية الإمداد.

2) النقائص:

لكن رغم هذا يمكن القول أن النشاط اللوجستي أو ميناء مستغانم بصفة عامة بمقتصر لبعض الأمور الي يمكن أن تتلخص في النقائص التالية:

- عدم وجود قسم منفصل خاص بالعمليات اللوجستية وبالتالي عدم توفر مسؤول عن هذه العملية اللوجستية.
- اختناق الميناء جراء الاختلاط بين التفل والنشاط البحري والصيد البحري.
- نقص التطور في عملية استقبال السفن الذي يؤدي إلى طول مكوا في المرفأ.

خلاصة الفصل

من خلال ما تم التطرق له من خلال هذا الفصل، نستطيع أن نقول أن مؤسسة ميناء مستغنم يحتل مكانة جيدة في مثل هذا النشاط نظرا لموقعه الاستراتيجي الهام الذي يجعله محطاً للأنظار والذي يؤهله أن يكون من أكبر الموانئ إذ تم الاهتمام به والمهمل على تطويره. فرغم أن مؤسسة ميناء مستغنم لا تعتمد على تقنيات حديثة ومتطورة في عمليات الإمداد إلى أنها تحقق نجاحا نسبيا من خلال هذا النشاط.

خاتمة

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

وعليه حاولنا معالجة الدارسة الممثل في دور المراجعة الداخلية في تحيين الأداء بمعالجة الإشكالية

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

وذلك من خلال الجمع بين الدارسة النظرية من جهة والدارسة التطبيقية من جهة أخرى، والتركيز على النقاط التي تساهم في تحيين الأداء، وهذا بالتعرف على الإطار العام لأساسيات الأداء وتبيان مختلف العناصر المعتمد عليها في المراجعة الداخلية.

اختيار صحة الفرضيات:

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

وهذا ما تم إثباته، حيث تعد المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، يقوم بها شخص أو أشخاص تابعين للمؤسسة أو خارجها، حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف إدارة المؤسسة قصد مراقبة المؤسسة والتدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، وأن العمليات شرعية والمعلومات صادقة، وأن التنظيمات فعالة والهيكل واضحة ومناسبة، بهدف مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها المسطرة

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

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

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

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

. تمثل الفرضية الرابعة في "تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في تحسين الأداء حيث تساعد على كئف الانحرافات والأخطاء في جميع

النواحي وكذلك تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة".

وهذا ما تم إثباته، حيث يمثل هدف المراجعة الداخلية في مساعدة الأفراد داخل التنظيم في أداء مسؤولياتهم بكفاءة ولتحقيق هذه الغاية توفر

لهم المراجعة الداخلية التحليل والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.

ويتضمن هدف المراجعة الداخلية تحقيق الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة، ويتضمن نطاق المراجعة الداخلية

فحص وتقييم كفاية وفعالية الأداء من أجل تحقيق أداء أمثل وأحسن.

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

. وهذا ما تم إثباته، حيث تؤثر هذه العراقيل تأثيراً كبيراً على قوة العلاقة الطردية الموجودة بين كفاءة المراجعة

الداخلية وتحسن الأداء، ويتوجب على المؤسسة أن تسعى جاهدة للقضاء عليها حتى تظفر بنتائج أفضل

نتائج البحث:

تتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي، فهي نادر ما تغيرت حيث يمكن أن يحدث هذا فقط بإصدار معايير رسمية جديدة من الجهات المختصة بذلك.

تؤدي المراجعة من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، تمثل فيها الإدارة الطرف الأول فهم يعتمدون اعتماداً كبيراً على تقرير المراجعة الذي يعتبر حلقة وصل بينهم وبين المؤسسة ليعمم منهم على مدى دقة وتعبير القوائم المالية عن المركز المالي الفعلي، ومراجع الحسابات يمثل الطرف الثاني، إذ عن طريقها يعزز المراجع من نفعية وقمة القوائم المالية كما أنه أيضاً يزيد من مصداقية المعلومات، أما الطرف الثالث فيتمثل في أصحاب المصلحة نتيجة اهتمام المستثمرين بالقوائم المالية المرفقة من طرف محاييد ومستقل، على اعتبار أن القوائم المالية مرآة عاكسة لحقيقة الشبكة للحكم على معدلات الربحية واحتمالات تحققها.

الأداء هو حاصل تفاعل عنصرين أساسيين هما عامل الكفاءة وعامل الفعالية، وتكمن أهميته في أنه يستعمل للحكم على المنظمات والمؤسسات من حيث قدرتها على تحقيق أهدافها، ومدى التزامها بالرشادة في الوصول إلى ذلك.

ا يتمثل تحين الأداء في استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات، وهناك العديد من العوامل التقنية والبشرية والسياسية ورها التي تؤثر تأثيراً بالغاً على هذه العملية، حيث يعتقد نجاحه تحقيق توازن العناصر الأربعة التالية (الجودة، الربحية، التكنولوجيا، التكلفة) لأن توازن هذه العناصر يؤكد أن توقعات واحتياجات أصحاب المصلحة في المؤسسة قد أخذت في الاعتبار.

في سنة 2013 كانت النتيجة سالبة وذلك رجع لانخفاض قمة الإنتاج وانخفاض رقم الأعمال، أما في سنة 2014 و2015 كانت النتيجة موجبة وذلك راجع لارتفاع رقم الأعمال وقيمة الإنتاج مقارنة سنة 2013.

تؤثر التكنولوجيات الحديثة تأثيراً كبيراً في عملية تحين الأداء، حيث تاهم من جهة في زيادة فعالية ونجاح عملية المراجعة على أكمل وجه، كما تؤثر من جهة أخرى على سيرورة عملية الانتاج بتخفيض الوقت والتكاليف وزيادة الجودة.

تلعب المراجعة الداخلية دور هاماً في تحين الأداء حيث تساعد على كشف الانحرافات والأخطاء في جميع النواحي وكذلك تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

التوصيات:

من خلال هذا البحث والنتائج المتواصل إليها نحاول انفراج بعض التوصيات التي قد تاهم في دعم المراجعة الداخلية داخل المؤسسة، والاستفادة منها في تحين الأداء، وعلى هذا نورد أهم التوصيات والاقتراحات:

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

الكتب:

- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الأزارطية، مصر، 1998
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007
- ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة: معيير واجراءات، جامعة قار يونس، الطبعة الخامسة، بنغازي، 2008
- محمد بودين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003
- غسان الفتاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006
- عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، مصر، 2004
- خالد أمين عبد هللا، التدقيق والرقابة في البنوك، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 1998
- محمد بودين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999
- أحمد حلي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005
- خلف عبد هللا الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006
- عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة، مطبعة الانتصار، مصر، 1993
- حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية، مصر، 2007
- الدرة عبد الباري إبراهيم تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات (المنظمة العربية للتنمية الإدارية)، القاهرة، مصر، 2003
- راوية حسن، إدارة الموارد البشرية الدار الجامعية إسكندرية، مصر، 2000
- توفيق محمد عر محسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، جامعة الزقايق، مصر، 2004
- أحمد ري بدوي، معجم المصطلحات الإجتماعية، مكتبة لبنان، بيروت، 1992
- بن حمود يوسف، التخطيط الاستراتيجي للموارد البشرية على مستوى المؤسسة و دوره في تحسين أداء الأفراد (مجمع تربية دواجن الغرب رسالة ماجستير جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2000
- سلطان كرما يلي ترجمة بتصرف هيثم علي حجازي، إدارة المعرفة الأهلية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2005
- عبد المقصود ديبان و آخرون، المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات (نظام المعلومات المحاسبية وتطبيقها على الحاسب)، جامعة إسكندرية، مصر، 2003
- عبد المقصود ديبان مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، إسكندرية، مصر، 1997

- حميد الجميلي، تقييم الأداء الصناعي، جمعية الإقتصاديين العراقيين، بغداد، 1999
- صلاح الدين حسن السبي، مؤشرات تقييم الأداء في المنشآت الصناعية، القاهرة، الطبعة الأولى، 1998
- عقيل حاسم عبد هلالا، تقييم المشروعات إطار نظري و تطبيقي دار مجدلوي للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 1999
- مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007
- فلاح حسن الحسني، إدارة المشروعات الصغيرة مدخل استراتيجي للمنافسة والتميز، عمان، دار الشروق للنشر والتوزيع، 2006
- عبد الحكيم أحمد الخزامى تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين، مكتبة ابن سينا، القاهرة، 1999
- علي السلمي، السلوك الإنساني في منظمات الأعمال، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة، 1995
- سونيا محمد البكري، ادارة الانتاج والعمليات: مدخل النظم الدار الجامعية الاسكندرية، 2000
- فريد نجار، ادارة الجودة الشاملة والانتاجية والتخطيط التكنولوجي للتميز والزيادة والتفوق الدار الجامعية الاسكندرية
- محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998

1. الأطروحات الجامعية:

- شريقي غمر، التنظيم المنهجي للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2002
- تيقرين ليندة، اوشتيح عائشة، التكامل الوظيفي بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محند أوالحاج، البودرة، الجزائر، 2005
- حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دون دار النشر، الطبعة الأولى، طرابلس، 2003
- حوي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة لاقصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.
- سعود محمد علي، المراجعة المحاسبية ي المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة
- شذري معمر سعاد، دور المرجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2009
- الصالح جليح، أثر القيادة الإدارية على أداء العاملين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع إدارة الأعمال جامعة الجزائر، غير منشورة، ص، ص: 28-29
- عادل عشي الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية علوم التسيير جامعة محمد

- خيضر، بسكرة، غير منشورة، 2003، 2004
- علي شيتور مساهمة الرقابة في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية. مذكرة لنيل شهادة الماستير فرع فحص محاسبي، جامعة بسكرة، غير منشورة 2003-2004
 - مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003
 - نعيمة شباح دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، غير منشورة، 2007/2008

2. المصادر بالفرنسية:

Emmanuel Peteyron, la vieille stratégique édition Economica, Paris

,Lionnel Collins, Gerard Valin, Audit Et Contrôle Interne, Objectifs Et Pratique, Dalloz, 2éme éditions France, 2004

فهرس المحتويات:

الصفحة	العناوين
	إهداء
	شكر وتقدير
4 – 1	مقدمة
الفصل الأول: المراجعة الداخلية في المؤسسة	
5	المبحث الأول: ماهية المراجعة
5	المطلب الأول: مفهوم وتعريف المراجعة
6	المطلب الثاني: تقسيمات المراجعة
11	المبحث الثاني: آلية عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة
13	المطلب الأول: المراجع ومكونات قسم المراجعة الداخلية
13	المطلب الثاني: منهجية عملية المراجعة الداخلية
14	المطلب الثالث: خطوات المراجعة الداخلية
15	المبحث الثالث: معايير، أدوات وأدلة الإثبات في المراجعة الداخلية
18	المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية
18	المطلب الثاني: أدوات العمل في المراجعة الداخلية
20	المطلب الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة
22	خلاصة الفصل
الفصل الثاني:	
26	تمهيد
26	المبحث الأول: مدخل حول أداء المؤسسة
27	المطلب الأول: تعريف أداء المؤسسة
27	المطلب الثاني: أهداف أداء المؤسسة
33	المطلب الثالث: أنواع الأداء والعوامل المؤثرة في الأداء

33	المبحث الثاني: مدخل حول تقييم أداء المؤسسة
34	المطلب الأول: تعريف تقييم الأداء
35	المطلب الثاني: فوائد تقييم الأداء
37	المطلب الثالث: مجالات تقييم الأداء
37	المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية " في تحسين أداء المؤسسة"
39	المطلب الأول: مفهوم وإجراءات تحسين الأداء
42	المطلب الثاني: مداخل تحسين الأداء
43	المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة
44	خلاصة
45	الفصل الثالث: الجزء التطبيقي
45	المبحث الأول: بطاقة تعريفية لميناء مستغانم
45	المطلب الأول: لمحة تاريخية للميناء
46	المطلب الثاني: قدرات الميناء
46	المبحث الثاني: العملية اللوجستية في الميناء
46	المطلب الأول: طريقة عمل النشاط اللوجستي في الميناء
47	المطلب الثاني: دور تطور اللوجستيك في تطور التجارة في الميناء
47	المطلب الثالث: مميزات ونقائص العملية اللوجستية في الميناء
48	خلاصة الفصل
51 – 49	خاتمة
	قائمة المصادر والمراجع