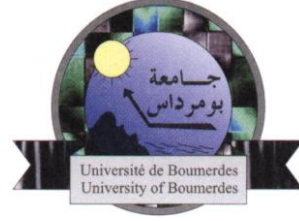


جامعة امحمد بوقرة - بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل
شهادة الماستر

تخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع:

دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة شركة مديطرام للأشغال البحرية-

تحت إشراف الأستاذ(ة):

- سايج فايز

من إعداد الطلبة:

- بادي خديجة
- العمراوي نسرين

رقم المذكرة 168

السنة الجامعية: 2021/2022

لله الحمد والمنة على إنجاز هذا العمل فهو أحق أن يشكر.

ثم شكر وتقدير إلى الأستاذ المشرف "سايح فايز" على التوجيهات والنصائح والإرشادات القيمة التي أفادنا بها طوال مدة إنجاز هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر والتقدير للجنة التقييم التي سيكون لها الدور في تقويم هذا العمل.

ولا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر لجميع مسؤولي وموظفي مؤسسة -مديطرام للأشغال البحرية- وخاصة مسؤولي مديرية التدقيق الداخلي وقسم الوسائل العامة لما كان لهم من مساعدة في إنجاز هذا العمل.

شكر وتقدير لكل هؤلاء وبالأخص المؤطر متيش مراد ولكل من مد يد العون لنا.

والحمد لله تعالى الذي وفقنا في الدراسة وأعاننا على اتمام هذا العمل.

وعلمنا ما لم نكن نعلم وكان فضله علينا عظيماً.

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

سورة النساء (الآية 113)

وفي الأخير نحتسب هذا العمل لي لله ولا نزكي على الله عملاً

راجين منه أن يجعله من صالح الأعمال، وأن ينفع به كل من يلتمس طريق العلم به.

إلى من حملتني وهنا على وهن وسهرت بسهري وفرحت لفرحي واحتضنت الأحزان
من أجل سعادتي وأنارت دربي بالدعوات، إلى أغلى ما في الوجود
أمي حفظها الله ورعاها.

إلى أعظم رجل أفنى حياته من أجل راحتي وتعليمي إلى من لا يمكن
لل كلمات أن توفي حقه وفضله علي، إلى رمز العطاء، إلى من أحمل اسمه بفخر
واعتراز أبي الغالي أدامه الله تاج فوق رأسي وأطال عمره.

إلى أختي رحمها الله

إلى أخي وزوجته حفظهما الله لي.

إلى أصغر عنقود أختي الغالية.

إلى زوجي حفظه الله

إلى من لم يجف لسانها عن الدعاء جدتي أطال الله بعمرها

إلى أعمامي عماتي، أخوالي وخالاتي

إلى كل فرد من عائلتي

إلى من قاسمتني عناء هذا العمل رفيقتي نسرين وفقها الله وسدد خطاها

إلى من جمعني بهم مقاعد الدراسة صديقتي الغليات

✍️ الطالبة خديجة

إلى قرة عيني إلى من حرمت نفسها وأعطتني ومن نبع حنائها سقتني،

إلى من بدعائها حمتني، إلى دنيائي

أمي حفظها الله ورعاها.

إلى أعظم رجل أفنى حياته من أجل راحتي وتعليمي إلى من لا يمكن

للكلمات أن توفي حقه وفضله علي، إلى رمز العطاء، إلى من أحمل اسمه بفخر

واعتزاز أبي الغالي أدامه الله تاجا فوق رأسي وأطال عمره

إلى أخي الغالي و سندي في هذه الدنيا حفظه الله

إلى روح عمي الطاهرة أسأل الله ان يتغمدها برحمته الواسعة و يسكنها فسيح جناته

إلى من قاسمتني عناء هذا العمل رفيقتي و أختي التي أنجبتها لي الحياة خديجة أسأل الله

لها التوفيق والنجاح

إلى من جمعني بها مقاعد الدراسة صديقتي الغالية يمينة حفظها الله

وكل من صاحبني خلال مساري الدراسي و إلى كل من يعرفني من قريب او بعيد

الطالبة نسرين

2	كلمة شكر وتقدير
3	الإهداء
5	الفهرس
8	فهرس الجداول
9	فهرس الأشكال
10	فهرس الملاحق
11	الملخص
12	مقدمة عامة
16	الفصل الأول: المراجعة الداخلية في المؤسسة
17	تمهيد الفصل الأول
18	المبحث الأول: ماهية المراجعة
18	المطلب الأول: التطور التاريخي لعمليات المراجعة
20	المطلب الثاني: مفهوم وأنواع المراجعة
23	المبحث الثاني: أساسيات المراجعة الداخلية
23	المطلب الأول: لمحة تاريخية للمراجعة الداخلية
24	المطلب الثاني: تعريف وأنواع المراجعة الداخلية
26	المطلب الثالث: معايير وأهداف المراجعة الداخلية
29	المبحث الثالث: آليات عمل المراجعة الداخلية

29.....	المطلب الأول: مهام المراجع الداخلي ومبادئ أخلاقياته المهنية
31.....	المطلب الثاني: أدوات وتقنيات المراجعة الداخلية
34.....	المطلب الثالث: منهجية عملية المراجعة الداخلية
38.....	خلاصة الفصل الأول:
39.....	الفصل الثاني: الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالمراجعة الداخلية
38.....	تمهيد الفصل الثاني
39.....	المبحث الأول: ماهية الأداء في المؤسسة الاقتصادية
39.....	المطلب الأول: نظرة تاريخية حول الأداء
40.....	المطلب الثاني: مفهوم، قياس الأداء ومصادره
44.....	المطلب الثالث: معايير الاداء والعوامل المؤثرة فيه
48.....	المبحث الثاني: ماهية تقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية
48.....	المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء في المؤسسة
50.....	المطلب الثاني: أهمية واهداف تقييم الاداء
51.....	المطلب الثالث: خطوات ومجالات تقييم الاداء
53.....	المبحث الثالث: علاقة المراجعة الداخلية في تقييم الاداء في المؤسسة
53.....	المطلب الأول: مراجعة الاداء في المؤسسة
54.....	المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم جودة الاداء بالمؤسسة
55.....	المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء في المؤسسة
59.....	خلاصة الفصل الثاني
60.....	الفصل الثالث : دراسة حالة بمؤسسة -مديطرام للأشغال البحرية-

69.....	تمهيد الفصل الثالث.....
70.....	المبحث الأول: التعريف بمؤسسة "مديطرام للأشغال البحرية".....
70.....	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة مديطرام للأشغال البحرية.....
73.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مديطرام للأشغال البحرية.....
78.....	المطلب الثالث: نشاطات المؤسسة مديطرام.....
79.....	المبحث الثاني: آلية عمل المراجعة الداخلية لمؤسسة مديطرام.....
79.....	المطلب الأول: تقديم مديرية المراجعة الداخلية للمؤسسة.....
79.....	المطلب الثاني: ميثاق المراجعة الداخلية.....
81.....	المطلب الثالث: إجراءات المراجعة الداخلية.....
83.....	المبحث الثالث: المراجعة الداخلية وتقييم أداء قسم الوسائل العامة - دراسة حالة -.....
83.....	المطلب الأول: التعريف بقسم الوسائل العامة.....
83.....	المطلب الثاني: تحليل وظائف قسم الوسائل العامة.....
97.....	المطلب الثالث: الملاحظات والتوصيات ودورها في رفع أداء قسم الوسائل العامة.....
100.....	خلاصة الفصل الثالث.....
101.....	الخاتمة العامة.....
120.....	قائمة المراجع.....
120.....	قائمة الملاحق.....

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
19	التطور التاريخي للمراجعة	1-1
26	يوضح لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية	2-1
43	تصنيف مقاييس الأداء	1-2
71	توزيع العمال حسب التخصصات في الشركة ل سنة 2021	1-3
73	قيمة الإنتاج السنوي في السنوات الأخيرة	2-3
87	استبيان حول وظيفة الشراء	3-3
89	شبكة تحليل مهام الخاصة بالمشتريات	4-3
92	استبيان حول وظيفة تسيير المخزون	5-3
93	تحليل الوظائف الخاصة بوظيفة المخزون	6-3
94	استبيان حول وظيفة التجهيزات والعتاد المكتبي	7-3
96	استبيان حول وظيفة التسديدات البنكية والنقدية	8-3
97	الملاحظات والتوصيات ودورها في قسم الشراء	9-3
98	الملاحظات والتوصيات ودورها في قسم تسيير المخزن	10-3
99	الملاحظات والتوصيات ودورها في قسم معدات وأدوات مكتب	11-3
99	الملاحظات والتوصيات ودورها في قسم التسديدات البنكية والنقدية	12-3

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
49	مستويات الأداء	1-2
52	مجالات تقييم الأداء	2-2
72	توزيع الفئات المهنية	1-3
77	الهيكل التنظيمي للمؤسسة المستقبلية	2-3
86	مراحل وخطوات سير المخزون	3-3

الصفحة	العنوان	الرقم
134	برنامج سير مهام المراجعة الداخلية العمليانية	01
135	وثيقة أسماء المراجعين والمراجعين المشاركين	02
136	رسالة المهمة	03
137	مخطط التقدم	04
138	قانون الصفقات الخاص بالمؤسسة	05
139	وثيقة طلب الحاجة	06
140	وثيقة وصل الخروج	07
141	الملحق 08: وثيقة طلب الشراء	08
142	وصل الطلب	09
143	سجلات الموردين	10
144	الفاتورة الشكلية	11
145	الكشوف الخاصة بالفاتورة الشكلية	12
146	وضعية المخزون الشهرية	13

الملخص

تهدف هذه الدراسة الى معرفة دور المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في تقييم ورفع الأداء في المؤسسة الاقتصادية؛ وذلك من خلال التطرق الى مختلف المفاهيم والمتغيرات المرتبطة بمصطلح المراجعة الداخلية من تعاريف ومعايير وغيرها وكذا التوجه الى تقييم الأداء في المؤسسة وتحليله ومختلف العوامل المؤثرة عليه؛ واسقاط كل هذه المتغيرات على واقع المؤسسات الجزائرية حيث وقع اختيارنا على مؤسسة "مديطرام للأشغال البحرية".

وقد توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تقييم وتحليل الأداء والتمثل في تحديد اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتقديم مختلف الملاحظات والتوصيات من اجل رفع أداء المؤسسة والارتقاء به.

الكلمات الدالة: المراجعة الداخلية، الأداء، التقييم.

Abstract:

This study aims to know the role of internal audit and the extent of its contribution to assessing and raising performance in the economic institution; This is by addressing the various concepts and variables associated with the term internal audit, including definitions, standards, and others, as well as heading to performance evaluation and analysis in the institution and the various factors affecting it; And the projection of all these variables on the reality of the Algerian institutions, where we chose the "Mediterranean Maritime Works" institution.

This study has reached a set of results, the most important of which is the role played by the internal audit in evaluating and analyzing performance, which is to identify the discovery of errors and deviations, and to provide various observations and recommendations in order to raise the performance of the institution and improve it.

Key words: internal audit, performance, evaluation.

مقدمة عامة

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوظائف التي تركز عليها المنظمات لما لها من أثر في تصميم وتركيز وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة؛ كما انها من الوظائف التي لا يمكن الاستغناء عنها داخل المؤسسة فمع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية والذي صاحبه تطور في دور المراجعة الداخلية التي أصبحت لا تقتصر على كشف الغش و الاختلاسات بل أصبح دورها هو البحث في تحسين الاداء الكلي لأي مؤسسة من خلال فحص وتقييم الوسائل الرقابية المختلفة وتقييم كفاءة كافة الاجراءات الأخرى؛ وكذا كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية والتأكد من سلامة البيانات المالية باعتبارها نشاط تقييمي مستقل يساعد في بلوغ المؤسسة أهدافها.

ويحتل الاداء مكانة بالغة الاهمية في المؤسسات الاقتصادية حيث أنه الدافع الاساسي لبقاء اي مؤسسة؛ فمعظمها يحاول الوصول الى أداء فعال وكفى يخدم غاياتها ما أدى إلى الاعتماد بصفة مضاعفة على الملاحظات التي تقدمها المراجعة الداخلية التي بدورها تساهم في تحسين وتطوير نظام المراجعة الداخلية والتأكد من زيادة فعاليته وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الاداء سعياً لتحقيق الفلسفة التي تأمن بوجود علاقة طردية بين فعالية المراجعة الداخلية وجودة الاداء وبالتالي تحقيق أقصى درجة كفاءة للمؤسسة.

إشكالية الدراسة:

تتضح ضرورة دراسة موضوع المراجعة الداخلية كوسيلة لتقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية ويمكن طرح مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي الآتي:

كيف يتم تفعيل المراجعة الداخلية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية؟

انطلاقاً من التساؤل الرئيسي تنبثق التساؤلات التالية:

- فيما تتمثل أهمية عملية المراجعة الداخلية بالنسبة للمؤسسة؟
- كيف يمكن تقييم الأداء وما هي العوامل المؤثرة فيه؟
- كيف يساهم تقرير المراجع الداخلي في تقييم الأداء لدى شركة مديطرام للأشغال البحرية؟

فرضيات الدراسة:

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

- المراجعة الداخلية حتمية اقتصادية لا مفر منها تتم وفقاً لأهداف وقواعد معينة؛
- يتم تقييم الاداء عن طريق استخدام جميع الموارد المتاحة؛

مقدمة عامة

• في مؤسسة مديطرام للأشغال البحرية تقييم الاداء يقوم على قياس النتائج المتوصل اليها وفقا للمعايير المحددة مسبقا والتقرير المقدم من طرف المراجع الداخلي يعبر عن مستوى أداء المؤسسة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة من أهمية الموضوع، ألا وهو التوصل الى مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الاداء 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.

مبررات اختيار الدراسة:

ان من اهم الأسباب التي دفعتنا الى اختيار ودراسة الموضوع تمثلت فيما يلي:

- الرغبة في اكتشاف والتعرف على كل ما يتعلق بجوانب هذا الموضوع؛
- حاجة المؤسسات الجزائرية للمراجعة الداخلية قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحولات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه؛
- تطابق موضوع الدراسة مع تخصصنا؛
- تزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة بالمراجعة الداخلية والدور الذي تلعبه في تحسين الأداء العام للمؤسسة.

أهداف الدراسة:

- التعرف على المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الداخلية؛
- التعرف على الأداء والعوامل المؤثرة فيه؛
- تحديد لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛
- ابراز مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء.

المنهج المتبع:

سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي بشكل رئيسي، والذي يهدف الى جمع المعلومات وكذا تصنيفها وتحليلها؛ كما اعتمدنا على منهج دراسة حالة في الجزء التطبيقي؛ والذي كان في شركة "مديطرام للأشغال البحرية" ومحاولة إسقاط ما جاء في الجانب النظري على هذه المؤسسة الاقتصادية.

هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية تم تقسيم البحث الى ثلاث فصول؛ الفصل الأول والثاني فصلين في الجانب النظري؛ والفصل الثالث يمثل الجانب التطبيقي للموضوع.

بالنسبة للفصل الأول فهو تحت عنوان "المراجعة الداخلية في المؤسسة" وهو مقسم الى ثلاث مباحث؛ تطرقنا في المبحث الأول الى "ماهية المراجعة" والى "أساسيات المراجعة الداخلية" في المبحث الثاني؛ وتطرقنا الى "آلية عمل المراجعة الداخلية" في المبحث الثالث.

اما الفصل الثاني جاء تحت عنوان "الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالمراجعة الداخلية" وهو مقسم الى ثلاث مباحث؛ تناولنا في المبحث الأول "ماهية الأداء في المؤسسة الاقتصادية" اما في المبحث الثاني تطرقنا الى "ماهية تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية" كما تطرقنا في المبحث الثالث الى "علاقة المراجعة الداخلية وأثرها في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية".

فيما يخص الفصل الثالث فهو عبارة عن دراسة ميدانية في "شركة مديطرام للأشغال البحرية" ويتضمن ثلاث مباحث؛ بالنسبة للمبحث الأول تناولنا فيه "التعريف بمؤسسة مديطرام للأشغال البحرية"؛ كما تطرقنا الى "آلية عمل المراجعة الداخلية لمؤسسة مديطرام" في المبحث الثاني؛ ثم في المبحث الثالث تطرقنا الى "المراجعة الداخلية وتقييم أداء قسم الوسائل العامة".

وفي الأخير قمنا بعرض مجموعة من النتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة وكذا أهم الاقتراحات المتعلقة بالدراسة التطبيقية.

الفصل الأول:

المراجعة الداخلية في المؤسسة

تمهيد الفصل الأول:

عرفت المراجعة تطورات كبيرة نتيجة تطور نشاطاتها وتوسع حجم المؤسسات وكثرة المعلومات المنجزة والأخطاء والتلاعبات، اما المراجعة الداخلية فتعتبر من العمليات الرقابية في المؤسسة وتهدف إلى التحقق من صحة البيانات المالية والإدارية للمؤسسة، ومدى التزام العاملين بالقواعد لتسيير نشاطها من أجل تفادي الاخطار وحماية الممتلكات من أي غش أو تلاعب محتمل.

ومن أجل التفصيل أكثر في مضمون هذا الفصل قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة،
- المبحث الثاني: أساسيات المراجعة الداخلية،
- المبحث الثالث: آليات عمل المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

إن ظهور المراجعة ووصولها الى ما هي عليه الآن كان أمرا ضروريا وحتميا، بسبب توسع المؤسسات وتشعب وظائفها. ومن خلال هذا المبحث نقوم بتقديم ماهية المراجعة، حيث نتطرق في المطلب الأول إلى التطور التاريخي لعمليات المراجعة، ومن ثم مفهوم وأنواع المراجعة في المطلب الثاني، وفي المطلب الثالث إلى أهداف وأهمية المراجعة.

المطلب الأول: التطور التاريخي لعمليات المراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمخزونات نيابة عنهم، كما ترجع المراجعة إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سالمته من كل التلاعبات والأخطاء، وبالتالي صحتها.

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المستوحاة منها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة:¹

¹سناء بولعراوي، ليندة عميرة، دور المراجعة الداخلية في تحقيق كفاءة الأداء المالي في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في إدارة المالية، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2017/ 2018، ص 03-04.

الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي للمراجعة

الفترة التاريخية	الأمور بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 ق م إلى 1700م	الملك، الإمبراطور الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة مختلصي الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، معاينة فاعليه، وحماية الأصول
من 1850 إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصادقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، التأكيد على مصادقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	التأكيد على صدق وسالمة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	التأكيد على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام معايير المحاسبة ومعايير المراجعة
ابتداء من 1990م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	التأكيد على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش

المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي؛ المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة

التطبيقية)؛ الطبعة الثالثة؛ ديوان المطبوعات الجامعية؛ بن عكنون؛ الجزائر؛ دون سنة النشر؛ ص؛ 08.

المطلب الثاني: مفهوم وأنواع المراجعة

سنتطرق في هذا المطلب مفهوم وأنواع المراجعة.

1. مفهوم المراجعة:

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم الخاصة بالمراجعة نذكر أهمها كما يلي:

أ. **تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية:** المراجعة هي: "عملية منتظمة للحصول على الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بمزاعم عن أحداث وأنشطة اقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه المزاعم وبين المعايير المقررة وتوصيل نتائج هذه المراجعة إلى الأطراف المعنية.¹

ب. **تعريف منظمة العمل الفرنسي:** المراجعة هي: "طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقديم مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.²

مما سبق يمكن القول بأن المراجعة اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة للموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة.

2. أنواع المراجعة

توجد ثلاثة أنواع رئيسية للمراجعة، مراجعة القوائم المالية، والمراجعة التشغيلية، ومراجعة الالتزام بالسياسات، التي يتم استعراضها في نقاط التالية:³

- أ- **مراجعة القوائم المالية:** تتم بهدف التحقق من المعلومات الواردة بالقوائم ككل وتحديد ما إذا كانت متفقة مع معايير المحاسبة متعارف عليها ويقصد بالقوائم (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية)، بما في ذلك الملاحظات المرفقة بتلك القوائم.
- ب- **المراجعة الإلزامية:** عادة ما تتم بموجب إلزام نظامي يتم بموجبه تحديد نطاق المراجعة وطبيعتها.

¹ مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1996، ص4.

² نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2015، ص140.

³ منال محمد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع داخلي، مجلة إضافات اقتصادية، مجلة علمية تصدر عن جامعة غرداية، المجلد2، العدد3، أفريل 2018، ص57-58.

ج- **المراجعة التشغيلية:** هي عبارة عن مراجعة منهجية منظمة للإجراءات والطرق التي تتبع في تشغيل التنظيم أو جزء منه لتقييم الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد، وبالتالي فالهدف من هذه المراجعة هو تقييم الأداء وتحديد أي المجالات التي تحتاج إلى تحسين وتطوير في الأداء.

كذلك يمكن تقسيم المراجعة على حسب الاعتبارات التالية:

- **من حيث القائم بعملية المراجعة:** يمكن تقسيمها هنا إلى نوعين أساسيين هما:
 - **المراجعة الخارجية:** تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارتها، لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة تمثيل القوائم المالية الختامية لنتائج الاعمال خلال فترة مالية معينة، والمركز المالي في نهاية تلك الفترة.
 - **المراجعة الداخلية:** تتبع هذه المراجعة من داخل المؤسسة بهدف خدمة الإدارة في مجال قياس كفاءة أنظمة الرقابة المطبقة على أنشطة المؤسسة المختلفة.
- **من حيث توقيت عملية المراجعة:** تنقسم المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة والفحص إلى نوعين:

- **المراجعة النهائية:** تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية.
- **المراجعة المستمرة:** فيها تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة، وفق برنامج زمني محدد مسبقا.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى أهداف وأهمية المراجعة.

1. أهداف المراجعة: تتمثل أهداف المراجعة فيما يلي:¹

- الفحص للدفاتر والسجلات والمستندات؛
- تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية؛
- تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلى الحد الأدنى؛
- التحقق من إتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية؛
- لاستخدام الكفاء والفعال للموارد؛
- مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.

¹ محمد أمين محمداتني، وسيم بوعشة، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في مالية المؤسسة، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، 2016/2017، ص14.

2. أهمية المراجعة: تتجلى أهميتها في:¹
- العمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفائتها حتى يتسنى لمستعملها اتخاذ انجح القرارات وتخفيض مخاطر القرارات غير السليمة؛
 - إعطاء مصداقية لما تقدمه المؤسسة من بيانات ومعلومات محاسبية لمالكي المؤسسات والمساهمين في رأس مالها؛
 - وهناك الموردون والمتعاملون مع المؤسسة، فهم كذلك يهتمون بنتائج المراجعة حتى يتعرفوا على مدى سلامة مركزها المالي، والسيولة المتاحة لديها، الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم ويزيد من اتساع المعاملات مع هذه المؤسسة؛
 - كذلك أصحاب المدخرات والذين هم بصدد توجيهها إلى الإستثمار، فهم يعتمدون على مختلف القوائم المالية ويستعينون بمختلف المعلومات المحاسبية، ويبحثون عن التوجيه الذي يستطيع أن يحقق لهم عائدا معتبرا؛
 - وحتى البنوك عند منحها للقروض، فهي تقوم بفحص ومراجعة مختلف البيانات والمعلومات المالية المستخلصة من المؤسسات والشركات، ولا تمنح القروض ذات الأجل الطويل أو القصير إلا إذا تم التحقق من صحة المعلومات التي سلمت لها.
- مما سبق نستخلص مدى أهمية المراجعة باعتبارها الركيزة والأداة الأساسية في تحقيق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، بحيث أنها تتلائم مع خاصيات وحاجيات طالبي خدماتها.

¹ الهادي تميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2006، ص16.

المبحث الثاني: أساسيات المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسات، من خلال هذا المبحث نستعرض أساسيات المراجعة الداخلية، بالتطرق في المطلب الأول الى لمحة التاريخية للمراجعة الداخلية، ومن ثم تعريف وأنواع المراجعة الداخلية في المطلب الثاني، أما في المطلب الثالث فيدور حول معايير وأهداف المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: لمحة تاريخية للمراجعة الداخلية

تعود بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية الى عام 1941 حيث تم انشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم منذ انشائه في تطوير المراجعة الداخلية واتسع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة من أجل المضي قدما بهذه المهنة، حيث تم في عام 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجع الداخلي.

وفي عام 1957 تم إدخال تعديلات عليها وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي، على أنه مراجعة للأعمال والسجلات تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحيانا، وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف المراجعة الداخلية كثيرا في المنشآت المختلفة وقد تتميز وخاصة في المنشأة الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية.

تعتبر أهم إنجازات معهد التدقيق الداخلي هي قيامه بوضع مجموعة من المعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في المراجعة الداخلية وفي عام 1979 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراستها وتم التصديق عليها، وهذه المعايير تم إقرارها في غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة لها.¹

أصدرت هيئة الأوراق المالية تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق للعمل بها في الأردن منذ 01/09/1998، المتضمن الاستجابة للمتطلبات الدولية وأيضا لمواكبة التطور في المراجعة الداخلية والطلب من الشركات المساهمة لتشكيل لجان مراجعة من أعضاء مجلس الإدارة لتشرف على المراجعة الداخلية.

¹ طوبال ابتسام، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في محاسبة وتدقيق، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، 2020/2019، ص03.

وفي عام 1996 تم اصدار دليل الأخلاقيات مهنة المراجعة صادرة عن معهد المراجعين الداخليين، ثم تمت صياغة دليل جديد لتعريف المراجعة الداخلية عام 1999 من قبل معهد المدققين الداخليين الأمريكي وتم تعريف نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز الأهداف من خلال التحقق من اتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة حتى تصل إلى رجة الكافية الانتاجية القصوى.

وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتم تعريف المراجعة الداخلية على أنها نشاط تأكيدى مستقل وموضوعي ونشاط استشار مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه.¹

المطلب الثاني: تعريف وأنواع المراجعة الداخلية

من خلال هذا المطلب سنتعرف على المراجعة الداخلية وأنواعها.

1. تعريف المراجعة الداخلية

تعددت التعارف التي تناولت المراجعة الداخلية، ومرت بمراحل متعددة، فبعدما كانت رقابة مالية مستمرة تهدف الى اكتشاف الأخطاء والغش، أصبحت تقوم على شمولية المراجعة وتقديم الاستشارات لتحسين الأداء ومن أهم تعاريفها نجد:²

التعريف الأول: عرف معهد المراجعين الداخليين المراجعة الداخلية على أنها: نشاط تأكيدى استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه.

التعريف الثاني: عرف المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين الداخليين المراجعة الداخلية في نشرته عن مسؤوليات المراجع الداخلي بأنها وظيفة المراجعة الداخلية هي عبارة عن: نشاط تقييمي مستقل، يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها من أجل خدمة الإدارة وبالتالي فهي رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الداخلية.

¹ طوبال ابتسام، مرجع سبق ذكره، ص 03.

² براج بلال، براغ محمد، المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، مجلة علمية تصدر عن المركز الجامعي تيسمسيلت، المجلد 06، العدد 01، مارس 2022، ص 346.

التعريف الثالث: حسب التوهامي ومسعودي فإن الجمعية الأمريكية عرفت المراجعة على أنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية¹."

من خلال هذه التعاريف، نستنتج أن المراجعة الداخلية نشاط مستقل يقوم به متخصص داخل المؤسسة؛ وهذا من أجل القيام بعملية فحص للعمليات والإجراءات بشكل موضوعي ومستقل وبطريقة انتقائية؛ من أجل الوقوف على مدى تطابق الخطط الموضوعية مسبقاً؛ وتصحيح الانحرافات والتحقق من المعلومات السليمة والدقيقة والكافية.

2. أنواع المراجعة الداخلية

يمكن تقسيم المراجعة الداخلية إلى عدة أقسام وهذا حسب طبيعة العمليات التي تقوم بها وتتمثل في:

- **المراجعة الداخلية المالية:** يقوم التدقيق المالي على فحص القوائم المالية والسجلات وجميع العمليات المتعلقة بها بهدف التأكد من الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والأنظمة والتعليمات داخل المؤسسة؛
- **المراجعة الداخلية التشغيلية:** يتطلب نطاق العمل المتسع من المراجعين الداخليين عدم الاكتفاء بمراجعة وفحص وتدقيق السجلات المالية والقيود المحاسبية، من أجل تكوين صورة كاملة عن جميع العمليات الخاضعة للمراجعة، بل يجب عليهم أن يقوموا بمراجعة العمليات، أو ما يسمى بالمراجعة التشغيلية، التي تمتد لتشمل مراجعة جميع الخطوات العملية التي اتخذت لإنجاز العمليات.²
- **المراجعة الداخلية الإدارية:** في هذا النوع من المراجعة يجب على المراجع أن ينظر إلى نفسه على أنه عضو في الفريق الإداري للمؤسسة وعليه أن ينظر إلى الأمور التي يقوم بمراجعتها بنظرة إدارية، وأن يقوم بتحديد المجالات الإدارية التي يجب أن يقوم بمراجعتها على أساس خبرته الإدارية وليس المحاسبية أو المالية فقط وعليه أن يقوم بتقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر في المؤسسة والرقابة.³

¹ خلافي راضية، دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات، مجلة أراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلة علمية تصدر عن المركز الجامعي آفلو، المجلد 02، العدد 02، ديسمبر 2020، ص 14.

² روية سامية، براهيم كريمة، أثر المراجعة الداخلية على مصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2020/2019، ص 11.

³ طوبال ابتسام، مرجع سبق ذكره، ص ص 06-07.

ويوجد أقسام أخرى للمراجعة الداخلية منها: مراجعة الالتزام، مراجعة الجودة، المراجعة الاستراتيجية، والمراجعة البيئية.

المطلب الثالث: معايير وأهداف المراجعة الداخلية

1. معايير المراجعة الداخلية

تتم أنشطة المراجعة الداخلية في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة ويتم تنفيذها داخل شركات تختلف فيها الأهداف والأحجام والهياكل التنظيمية وتتم من قبل أشخاص مختلفين، وكل تلك الفروقات والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية، لذا فمن الضروري وضع معايير للمراجعة الداخلية لتسهيل وضبط عملها، ووضع مبادئ مهنية التي يجب ان تتوفر في ممارسي هذه المهنة، وتبني فكرة وضع المعايير معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية التي جاءت تحت تسمية المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، يمكن توضيح معايير المراجعة الداخلية (ISPPIA) لأخر إصدار من طرف معهد المراجعين الداخليين (IIA) في الجدول الآتي¹:

الجدول رقم (1-2): يوضح لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

معايير الأداء		المعايير العامة	
الرمز	التسمية	الرمز	التسمية
2000	إدارة نشاط المراجعة الداخلية	1000	الغرض، السلطة والمسؤولية
2100	طبيعة العمل	1100	الاستقلالية والموضوعية
2200	التخطيط للمهمة	1200	البراعة والعناية المهنية
2300	إنجاز المهمة	1300	تأكيد النوعية وبرامج التحسين
2400	إيصال النتائج		
2500	المتابعة		
2600	قرار الإدارة العليا حول قبول المخاطر		

Source: the Institut Of Internal Auditors, International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing, Florida, 2013, p: 02-26

¹ كريم قوبة، أثر تطور مهنة المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات، معارف، مجلة علمية تصدر عن جامعة البويرة، المجلد 12، العدد 22، جوان 2017، ص ص 132-133.

2. أهداف المراجعة الداخلية:

يشتمل الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية في تقييم الجوانب الرقابية في المؤسسات الرقابية في المؤسسة بما يساعد الإدارة في أداء وظائفها، وتكثفي الإدارة العليا بالتخطيط ووضع السياسات العامة والإجراءات اللازمة لنجاحها، وتسعى المراجعة الداخلية إلى مساعدة إدارة المؤسسة على مواجهة مسؤولياتها بأكبر قدر من الكفاءة وذلك عن طريق تقييم وسائل الرقابة التي يستخدمها كل مستوى إداري في مراقبة المستوى الأدنى منه عن طريق رسم السياسات العامة واستخدام الخرائط التنظيمية والموازنات التنظيمية وغيرها، وتسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيق هدفين أساسيين هما¹:

أ- حماية ممتلكات المؤسسة ومصالحها:

ويسعى المراجع الداخلي إلى حماية مصالح المؤسسة وممتلكاتها من الغش، الأخطاء، الضياع والانحراف، باستخدام إجراءات ملائمة كما أنه يسعى إلى إظهار نواحي الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية ويعتمد لتحقيق هذا الهدف على برنامج يسمح بمراجعة النواحي المالية والمحاسبية عن طريق المراجعة ويتضمن فحص كل من نظام الرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها، وفعاليتها من حيث التصميم والتنفيذ واختيار السجلات المناسبة والقوائم المالية وتحقيق عناصر المركز المالي.

ب- البناء والإصلاح:

ويتحقق هدف البناء من خلال التركيز على المعالجة ومتابعة التوصيات والعمل على التحسين والتطوير المستمر، في مختلف مجالات نشاط الشركة، ويواجه المراجع الداخلي غالباً بمعارضة من الإدارة الوسطى والتنفيذية في الشركة، وذلك خلال قيامه بمراجعة العمليات لأن المراجع هنا يقيم عمل الإدارة ويعطي اقتراحات بشأنها.

ولتحقيق هذه الأهداف تقوم المراجعة الداخلية بعدة خدمات في المؤسسة أهمها:²

- خدمات وقائية: وهي مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في الشركة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس، وحماية السياسات المختلفة في الشركة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر؛
- خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة، وقد يستخدم نفس أدوات المراجع الخارجي بالتعاون معاً لتسيير مهمة كل منها؛

¹ فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002/2003، ص 81.

² خلادي راضية، مرجع سبق ذكره، ص 15.

- خدمات انشائية: وهي تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة الشركة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية او مالية أو فنية؛

- خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد أكتشفها والتوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعة الخاصة بإصلاح أي أخطاء أو العلاج خلل في نظم المؤسسة.

المبحث الثالث: آليات عمل المراجعة الداخلية

يحتاج المراجع الداخلي خلال قيامه بمهمته إلى مجموعة من التقنيات والأدوات، حيث يستخدمها لتحقيق الأهداف المراد الوصول إليها، كما يتبع مجموعة من الخطوات لتنفيذ وظيفته، ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى آليات المراجعة الداخلية، حيث سنتناول في المطلب الأول مهام المراجع الداخلي ومبادئ أخلاقياته المهنية، أما في المطلب الثاني سنعرض أدوات وتقنيات المراجعة الداخلية، وفي المطلب الثالث نتناول منهجية عملية المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: مهام المراجع الداخلي ومبادئ أخلاقياته المهنية

سنتطرق في هذا المطلب الى مهام المراجع الداخلي ومبادئ أخلاقياته المهنية.

1. مهام المراجع الداخلي

يقوم المراجع الداخلي بمساعدة الإدارة من خلال تقديمه لمجموعة من الخدمات المتمثلة في:¹

- أ. **تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:** تقوم الإدارة بالتخطيط، التنظيم والإشراف على عملياتها بطريقة تضمن تحقيق الأهداف والغايات، ولذلك فإن جميع الأنظمة، العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة تكون خاضعة لتقييم المراجع الداخلي؛
- ب. **خلق قابلية الاعتماد على المعلومات المالية:** يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، كاملة ومفيدة، وأن تقدم في الوقت المناسب حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتها، والمراجع الداخلي هو الذي يحقق ويثبت دقة هذه المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها؛
- د- **حماية الاصول:** يقوم المراجع الداخلي بالبحث فيما يخص الخسائر الناتجة عن السرقة وكل التصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة؛
- هـ- **الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية:** يتحقق المراجع الداخلي من أن كل أعمال المؤسسة يقام بها كما هو مطلوب ومع إتباع السياسات، والإجراءات والتعليمات المقررة، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك، فعلى المراجع تحديد أسباب ذلك لأنه قد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها، كما عليه تحديد التكلفة الناتجة عن مخاطر عدم الالتزام بالإجراءات الموضوعية سلفاً؛
- و- **الوصول إلى الأهداف والغايات:** يتم وضع الأهداف والغايات من قبل الإدارة ويقوم المراجع الداخلي بتحديد فيما إذا كانت هذه الأهداف متوافقة مع إمكانيات المؤسسة في تحقيقها؛

¹ خلف عبد الله الواردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية**، دار الوراق، عمان، الأردن، 2006، ص ص 39-40.

ز- **تحديد مواطن الخطر:** على المراجع الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية والاعلام الإدارة عنها، ويتم تحديد مواطن الخطر عن طريق خبرة المراجع في المؤسسة أو من معلومات مشتقة من مصادر خارجية، مثل مشاكل موجودة في مؤسسات أخرى ذات نشاط مشابه لنشاطها؛

ح- **اكتشاف ومنع الغش والاحتيال:** تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على الإدارة وذلك من خلال قيام المراجع الداخلي بفحص وتقييم كافي وفعال لكافة عمليات المؤسسة، وعليه يجب أن يكون لديه المعرفة الكافية لطرق واحتمالات الغش لتحديد أماكن حدوثها، وعلى المراجع عند اكتشاف ضعف في نظم الرقابة الداخلية القيام باختبارات إضافية للتأكد من ذلك، كما يستطيع المراجع الداخلي الجيد منع الآخرين من القيام بالغش والاحتيال في حالة ما إذا كانت مؤهلاته وقدراته كبيرة لأنهم على علم بقدرته على اكتشاف ذلك.

2. مبادئ المراجع الداخلي وأخلاقياته المهنية:

إن وظيفة المراجعة الداخلية تقوم على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر، فلا بد من وجود مجموعة من المبادئ والأخلاقيات التي تضمن ذلك، وعليه فعلى المراجع أن يتميز ب:¹

أ- **الاستقلالية:** استقلالية المراجع الداخلي من شأنها إرساء دعائم الثقة، وهو ما يشكل الأساس للاعتماد على آرائه وأحكامه؛

ب- **الموضوعية:** يجب على المراجع الداخلي مراعاة أعلى مستويات الموضوعية في جمع، تقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العمل الذي يكون بصدد فحصه، كما عليه مراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة، وأن ال يتأثر في آرائه أو أحكامه بمصالحه الشخصية، أو بآراء أو تأثيرات الآخرين؛

ج- **السرية:** يجب على المراجع الداخلي احترام قيمة وملكية المعلومات التي يتلقاها أو يطلع عليها، وعليه ألا يفصح عنها للأطراف غير المعنية إلا بإذن من الإدارة العليا ما لم يكن هناك إلزام قانوني أو مهني يجبره على ذلك؛

د- **الكفاءة:** على المراجع الداخلي استخدام المهارات والخبرات اللازمة في أداء وظيفة المراجعة الداخلية؛

¹ بلال براج، **تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، 2015/2014، ص 68-70.

- هـ - **النزاهة:** تعتبر نزاهة المراجع الداخلي أساس الثقة والمصداقية عن الأحكام والقرارات التي يصدرها، وبالتالي يجب عليه أن يتحلى بالنزاهة والشفافية عند القيام بجميع أعمال المراجعة، كما يجب أن تصاحبه هذه النزاهة خلال جميع مراحل عملية المراجعة؛
- و - **الحياد:** على المراجع الداخلي أداء مهامه بكل أمانة، دقة وحياد، ولكي تكون المراجعة الداخلية حيادية يجب أن تكون مستقلة، سواء من ناحية تنظيم الأنشطة أو من ناحية التبعية، بحيث يجب أن تكون تابعة مباشرة إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا.

المطلب الثاني: أدوات وتقنيات المراجعة الداخلية

يستخدم المراجع الداخلي في مهمته عدة أدوات وتقنيات لتحقيق الأهداف التي تم التوصل إليها وهي:

1. أدوات المراجعة الداخلية

وتوجد أربعة أدوات أساسية للقيام بعملية المراجعة الداخلية وهي كالتالي ¹:

أ. **قوائم الاستقصاء:** وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل: عمليات النقدية، عملية الشراء والبيع. ويقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها وتحليلها للوقوف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء، إلى مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه للحصول على إجابات " بنعم" أو "لا" حيث أن الإجابة ب " لا " تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية.

ب. **أدوات الوصف:** وتتكون من:

- **الدراسة الوصفية:** وتتمثل في تقديم تعاليق من طرف الجهة التي تكون الجهة التي هي محل المراجعة أن تتكلم عن بعض المعلومات إما بالتوسيع أو باختصار وتبقى نظرة هذه الجهة تختلف عن نظرة المراجع.

- **الهيكل التنظيمي:** يقوم المراجع الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها في بداية المهمة، حيث

¹ زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد سارع القدس، الوادي، الجزائر، طبعة 2010-2011، ص 83-84.

يستعمل المراجع هذه الأدلة من أجل معرفة ما إذا كان هناك شخص واحد يقوم بعدة وظائف وأن يكون شخص بدون وظيفة.

– **شبكة تحليل الوظائف:** تستخدم هذه الشبكة لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها.

– **مسار المراجعة:** وهي طريقة تحليل يقوم من خلالها المراجع بعمله، حيث يبدأ من النتيجة الموصل إليها إلى غاية المصدر وذلك عن طرق مراجعة كل الخطوات التي تتوسط بين النتيجة والمصدر وفي هذه الطريقة يجب على المراجع أن يقوم بعمله جيدا للبحث.

– **خرائط التدفق:** عرفها الخبراء المتخصصين في المراجعة والمحاسبة على أن خريطة التدفق هي تعبير شكلي لمجموعة من العمليات المتتالية، حيث يتم وصف كل الوثائق المختلفة، مناصب العمل، القرارات والمسؤوليات والعمليات التي تعرض برموز وأشكال مرتبطة فيما بينها حسب التنظيم الإداري للمؤسسة.

– **ورقة الكشف وتحليل المشاكل:** وهي وسيلة تحليل بسيطة وفعالة يقوم المراجع بملئها كلما واجهته مشكلة ما أو خطأ أو ملاحظة نقائص، وتسمح بتوجيه استنتاجات المراجع بهدف التوصل إلى توصيات تتكون كل ورقة من العناصر التالية: المعاينة، الأسباب، النتائج، التوصيات.

– **المعاينة الإحصائية:** يمكن تعريفها على أنها: خطة تطبيق بطريقة تسمح باستخدام قوانين الاحتمالات للوصول إلى آراء حول المجتمع المراد دراسته، والمعاينة تعتبر العملية الشاملة التي تضمن تحديد العينة واختبار العناصر واختبارها وتقييم النتائج، ويتبع المراجع عند استخدام هذه الطريقة ثلاثة خطوات أساسية:

❖ **تصور التسيير:** يقوم المراجع بتحقيق الأهداف المراد تحقيقها وهو يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ (أو الأخطاء) التي يريد المراجع أن يتحقق منها، ويقوم بـ:

- ✓ تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.
- ✓ تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

❖ **اختيار العينة:** يقضي المراجع الداخلي معظم وقته عند قيامه بعملية المراجعة في تجميع الأدلة خلال فحصه لمختلف العمليات والوثائق حتى يكون أساسا لإبداء الرأي في تقريره النهائي، ففي السابق كان المراجع الداخلي يقوم بمراجعة جميع العمليات مراجعة تفصيلية، غير أن كبر حجم المؤسسات ومن ثم كبر حجم وتعقد العمليات التي تقوم، جعل من الصعب أو المستحيل مراجعة جميع العمليات، ولهذا وجب عليه القيام بالمراجعة الاختيارية والتي تعتمد أساسا على استعمال العينات الإحصائية وإخضاعها للفحص والاختبار. ونميز بين نوعين من العينات:

- ✓ العينات غير الإحصائية: يعتمد أسلوب العينات غير الإحصائية على التقدير والحكم الشخصي للمراجع على ضوء مهارته، وفي هذا السياق فإن المراجع يختار العينة دون اللجوء إلى قواعد الاحتمالات الإحصائية أو أي أسلوب رياضي.
- ✓ العينات الإحصائية: عكس العينات غير الإحصائية، فالعينات الإحصائية تعتمد على قوانين الاحتمالات والطرق والجدول الإحصائية في تحديد حجم العينة، واختيار عناصرها، ومن ثم تقييم النتائج التي تتوصل إليها مع تعميمها على المجتمع محل الدراسة.

❖ استغلال نتائج المراجعة: يتم استغلال نتائج المراجعة بالقيام بنوعين من التحليل:

- ✓ تحليل كمي للنتائج بحيث يتأكد من أن الأخطاء التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة.
- ✓ تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات والتأكيد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو متعددة أم لا.

2. التقنيات المستعملة

تهدف هذه التقنيات لجمع أدلة كافية وصحيحة من أجل تدعيم عمل المراجع من حيث إبداء رأيه وتقديم توصيته إلى الإدارة العليا للمؤسسة وتحدد هذه التقنيات حسب الأوضاع والميادين محل المراجعة، وللتذكير فإن هذه التقنيات لا تكفي وحدها بل لا بد من تنسيق جميع التقنيات هي كالتالي:¹

أ- **المقابلة:** يهدف المراجع من خلالها الحصول على مجموعة من المعلومات ويخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط:

- يجب احترام هدم السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم؛
- التذكير بمهمة المراجعة وأهدافها وإعلام الطرف المستجوب بسبب وكيفية الاستجواب؛
- يقوم المراجع بعرض الصعوبات، المشاكل، ونقاط الضعف التي اكتشفها قبل بداية الاستجواب؛
- يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين.
- على المراجع أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم بتوجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر ويجب اعتبار الطرف الآخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب.

¹ عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية والمحاسبة، جامعة مديّة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2008-2009، ص71.

ب- **الفحص التحليل:** نقصد به مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات، تحريات ومقارنات لجميع المعلومات والتدفقات المرتبطة بالميدان محل المراجعة وتتركز هذه التقنية على التقنيات السابقة وهي المقابلة إضافة إلى خرائط التدفق للوثائق والمعلومات وهذه التقنية تتيح للمراجع الداخلي اكتشاف الانحراف والفروقات الموجودة بينما هو مسطر ومقدر و ما هو متحصل عليه كنتائج هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذه التقنية تساعد المراجع على تسليط الضوء على الأمور غير العادية وذلك بمقارنتها مع البيانات المسجلة، ويمكن أن تستخدم هذه التقنية كاختيار أساسي أثناء الفحص.

ج- **الملاحظة المادية:** من الممكن أن يعتمد المراجع في عملية المراجعة على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع، ويتعلق الأمر ب:

- **الملاحظة المادية للإجراءات:** تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها.
- **الملاحظة المادية للأصول:** تهدف إلى التحقق من وجود الأصول وتطبق أساسا على المخزون، الاستثمارات، السندات، والنقدية في الصندوق.
- **الملاحظة المادية للوثائق:** تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها وانتقالها.
- **ملاحظة التصرفات:** ويتعلق الأمر هنا بالمراجعة الاجتماعية أي ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل أماكن العمل. ويمكن الإشارة أيضا أن هذه الملاحظة المادية يمكن أن تأخذ شكل مباشر وتكون مباشر ومن طرف المراجع، شكل غير مباشر حيث يلجأ فيه المراجع إلى طرف آخر الذي يوفر له الملاحظة مثل ما هو متعلق بالإجراءات القضائية للمؤسسة.

المطلب الثالث: منهجية عملية المراجعة الداخلية

يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بتتبع مجموعة من الخطوات من أجل الوصول إلى إبداء الرأي حول القوائم المالية وتتضمن ما يلي:

1. التحضير للمهمة المراجعة الداخلية:

يتطلب من المراجع الداخلي قبل القيام بتنفيذ أعمال المراجعة، يجب عليه القيام بالتحضير الجيد للمهمة، وتتمثل عملية التحضير للمهمة عن طريق مرحلتين¹:

¹ إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص278.

أ. الأمر بالمهمة: هو عبارة عن التفويض التي تعطيه المؤسسة للمراجع الداخلي ويكون على شكل وثيقة مكتوبة وقد يكون على شكل أمر شفهي.

ب. الدراسة والتخطيط: وتعتبر هذه المرحلة ضرورية وهامة للمراجع الداخلي لإنجاح مهمته، حيث يجب عليه وضع خطة مبنية على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة المراجعة، بما يتلاءم مع الأهداف المسطرة.

ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الآتي:

- الاطلاع والفهم: حيث يقوم المراجع الداخلي بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة، التي تمكنه من فهم الموضوع محل المراجعة من أجل معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة؛
 - خطة التقارب: وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل المراجعة إلى مجموعة أعمال أولية، سهلة الملاحظة ويقوم بإعداد خطة التقارب من خلال المعلومات التي قام المراجع الداخلي من جمعها؛
 - تحديد مواقع الخطر: ويقوم المراجع بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط؛
 - التقرير التوجيهي: ويحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية ونطاقه، كما أنه يعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي إلى تحقيقها.
2. تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

وفي هذه الخطوة يتم تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية وفقا لمخطط المراجعة المعد مسبقا والموافق عليه من مدير المراجعة على أن يتم الاختيار وتجميع الأدلة الكافية والملائمة في ملفات التدقيق وتتم في ثلاث مراحل هي: ¹

أ- اجتماع الافتتاح:

ويتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولو النشاط محل المراجعة، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة والفحص.

¹ داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، بيروت؛ الطبعة 02، 2002، ص 245.

ب- مخطط التنفيذ:

يقوم برنامج المراجعة بتقسيم الأعمال بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم، ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعد على تتبع عمل المراجع لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها.

ج- العمل الميداني:

ويأتي دور هذه المرحلة مباشرة بعد إعدال برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات والمقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة من أجل جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف المهمة والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات قد تحدث، كما يجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمالهم بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها.

د - تقرير عن مهمة المراجعة الداخلية

تعتبر هذه الخطوة الأخيرة في إنجاز المهمة، وتشمل أربعة مراحل:¹

- التقرير الأولي للمراجعة:

ويتم إعداده من خلال أوراق تحليل المشاكل التي تم إعداده أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، والتي تشمل كافة المشاكل والانحرافات والتلاعبات، ويعتبر هذا التقرير أساس إعداد التقرير النهائي.

- حق الرد على الأشخاص المراجع أعماله:

ويكون عن طريق عقد اجتماع بين الأشخاص المراجع أعماله وفريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة، والهدف من هذا الاجتماع عرض الملاحظات والنتائج التي تم التوصل إليها وتكون مدعمة بالأهله ومؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها وبعد عرض الهدف يتدخل أشخاص المراجع أمالهم بالرد على تلك الملاحظات والتوصيات.

- التقرير النهائي:

ويتم إعداد تقرير في سورته النهائية بع انتهاء التدخل من طرف الأشخاص المراجع أعمالهم، ويتم إرساله لأهم مسئولين معنيين والإدارة من أجل إعلامهم بنتائج مهمة المراجعة والتوصيات المقترحة لمعالجة مشكلات التي تم اكتشافها أثناء عملية المراجعة، ويجب أن يكون تقرير النهائي واضح ويتم إعداده وتقديمه في الوقت المحدد.

¹ عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2005-2006، ص521.

– متابعة تنفيذ التوصيات:

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات الواجب القيام بها، وبناءا على الملاحظات التي تم تسجيلها أثناء القيام بالمهمة، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ التوصيات.

خلاصة الفصل الأول:

تعد وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الوظائف في تنظيم المؤسسة، إذ أنها تساعد هذه الأخيرة في بلوغ أهدافها المسطرة من خلال تقديم المعلومات ذات المصدقية، كما تحظى المراجعة الداخلية بمكانة هامة وبارزة في تنظيم المؤسسة، إذ لأهميتها البالغة جعلت تابعة مباشرة للإدارة العليا لإعطائها المزيد من الاستقلالية عن باقي الوظائف والمراجعة الداخلية تساهم بشكل كبير في مساعدة المراجع الخارجي على أداء مهامه إذ ينتج عن تكاملهما معا تحقيق المؤسسة لأهدافها بدرجة عالية من الكفاءة و الفعالية، كما تساهم المراجعة الداخلية تطبيقات تسعى من خلالها إلى تقديم معلومات ذات درجة أقل من الخطأ والتي تساعد الإدارة ومنتخذي القرار في اتخاذ قراراته.

الفصل الثاني:

الأداء في المؤسسة الاقتصادية

وعلاقته بالمراجعة الداخلية

تمهيد الفصل الثاني

يقع على عاتق إدارة المؤسسة تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها ويعتبر تقييم الأداء من أهم الأهداف المسطرة وتحقيقه يؤدي إلى تقوية طموحات أصحاب المصالح الذين لهم ارتباط بالمؤسسة، ونظرا للتطور الذي حققته وظيفة المراجعة الداخلية، حيث تعتبر بأنها نشاط مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة وذلك من خلال الوظائف التي حددها تعريف المراجعة الداخلية وهي مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال استخدام منهج منظم لتقييم وتطوير فعاليتها.

كما تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة تقييمية مستقلة نسبيا كالمؤسسة، تعمل على فحص وتقييم الأنشطة التي تقوم بها هذه الأخيرة، وذلك بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لاستخراج مدى تطبيقها للإجراءات الموضوعية من طرفها والتي يمكن لها أن تمس باستقرارها. وعليه فإن الأداء في المؤسسة له علاقة بوظيفة المراجعة الداخلية التي تقف على قوة الأنظمة والعمليات والإجراءات التي تتبعها المؤسسة بغرض تحقيق أهدافها وبالتالي تقييم أدائها.

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

المبحث الأول: ماهية الأداء في المؤسسة الاقتصادية؛

المبحث الثاني: ماهية تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية؛

المبحث الثالث: علاقة المراجعة الداخلية وأثرها في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: ماهية الأداء في المؤسسة الاقتصادية

يعتبر الأداء محورا أساسيا وفعالا لنجاح أو فشل المؤسسة الاقتصادية في قراراتها وخططها، ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتسليط الضوء على تاريخ ظهور هذا المصطلح مروراً بمفهومه ومصادره ووصولاً إلى معاييره والعوامل المؤثرة في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: نظرة تاريخية حول الأداء

إن المنتبج التاريخي للأداء والاهتمام به وتطوير مؤشرات قياس له قديمة قدم الحضارة الإنسانية والرقي في معالم هذه الحضارة. إن الشواهد كانت تشر إلى أن البابليون والفراعنة وقدامى الصينيون كانوا يهتمون بتقدير غلة الدونم الواحد من الحاصلات الزراعية، وفق اعتبارات نوعية التربة وتوفر المياه وحماس الفلاحون وخبرتهم في العمل والإنجاز، لقد انطلقوا من حسابات بسيطة كالمعايير الحالية لكنها مفيدة في تقدير الأشياء ومتابعة الإنجاز وتحقيق الأهداف.

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

وقد مر تطور مفهوم الأداء من النظرة التقليدية إلى النظرة الحديثة إذ بعد هذا الأخير من المفاهيم تتسم بالديناميكية وعدم السكونية (الثبات) في محتواها المعرفي، حيث عرف تطوراً منذ بداية استعمالاته الأولى إلى وقتنا هذا، وذلك بفعل التطورات الاقتصادية وغيرها التي مرت حركية المجتمعات البشرية، والتي بدورها كانت دافعا قويا لبروز إسهامات الباحثين في هذا الحقل من المعرفة. ومن بينهم المهندس (تايلور) رائد مدرسة الإدارة العلمنة في إعطاء مفهوم دقيق للأداء والاهتمام به وهذا من خلال الدراسة

¹ وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الاداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، عمان ، الاردن، 2009، ص 22.

الدقيقة للحرية التي كان يؤديها العمال وتوقيت كل منها بقصد الوصول إلى الوقت اللازم لإدارة الآلة وإيقافها، أي في إطار ما يعرف بدراسة " الحرية و الزمن".

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

المطلب الثاني: مفهوم، قياس الأداء ومصادره

يمكننا تقسيم تعريف الأداء ومصادره بما يلي:

1. مفهوم الأداء:

أ. اصطلاحاً قصد بالأداء لغة: (تمام، إنجاز، إجراء، تحقيق، عمل، قيام، وفاء) إن جملة هذه المعاني تستند في الأصل إلى مسمى الأداء المستمد من الكلمة الانجليزية (Performance) والذي استمد بدوره من الكلمة الفرنسية القديمة (Performance) والذي يعني بدوره تنفيذ مهمة أو تأدية عمل.²

كما يقصد به ذلك المستوى الذي يحققه الفرد عند قيامه بعمل ما، فهو يرتبط بتحقيق مستويات مختلفة للمهام إنجازها وعلى كل فإن الأداء يكون نتيجة امتزاج عدة عوامل كالجهد المبذول وإدراك الدور ومستوى القدرات التي يتمتع بها الفرد، بما أنه أي نشاط يؤدي إلى نتيجة وخاصة السلوك الذي يغير المحيط بأي شكل من الأشكال.

يتجلى من خلال هذا التعريف اقتران الأداء بالسلوك، أو النشاط الذي من خلاله تغيير المحيط الذي تم فيه هذا الأداء بأي شكل من الأشكال.

كذلك فإن الأداء يدل على تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، بمعنى قيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة.

ب. تعريف الأداء في المؤسسة وتحديد مصطلحاته: الأداء هو البحث عن الكفاءة من خلال إنتاج أكبر ما يمكن والبحث عن الفعالية من خلال القيام بأفضل عملية لتحقيق نمو دائم، الأداء المرتبط بالجانب الداخلي للمؤسسة من خلال انتاجية العمل.

¹ مصطفى يوسف، إدارة الاداء، دار حامد للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الاردن، 2016، ص 33

² محمد الكرخي، موازنة الاداء وآليات استخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان،

يرى بعض الباحثين في الأداء ما يلي: "الأداء مركز ذو مسؤولية ما يعني الفعالية والانتاجية التي يبلغ بهما هذا المركز الأهداف التي قبلها، الفعالية تحدد في أي مستوى تتحقق فيه الأهداف، الانتاجية تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك".¹ حسب هذا التعريف يتبين أن الأداء يتمثل في عنصرين هما الفعالية والانتاجية، العنصر الأول معناه درجة بلوغ الهدف أي هناك عنصرين للمقارنة، أهداف مسطرة يراد بلوغها وأهداف منجزة، العنصر الثاني هو الانتاجية المتمثلة في العلاقة بين النتائج المحققة فعلا والوسائل المستخدمة لبلوغها. مما سبق ذكره يمكن اقتراح التعريف التالي: أداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفاتها، الأداء إذن هو الكفاءة والفعالية معا.

بعدما تم التعرض إلى مفهوم الأداء يتبين ضرورة تحديد مفاهيم بعض المصطلحات التي لها صلة شديد بمفهوم الأداء، وهذه المصطلحات هي الهدف، موارد المؤسسة.

– **الهدف:** هو وضعية مستقبلية تريد المؤسسة الوصول إليها، والهدف له مجموعة من الخصائص هي:²

- **الوضوح:** الهدف الواضح هو الهدف الذي له نفس تصور الأفراد.
 - **الواقعية:** تعني قابلية التحقيق.
 - **المرونة:** الهدف المرن هو الهدف الذي يستجيب للتغيرات التي تحدث في المحيط.
- **الموارد:** يمكن تقسيم موارد المؤسسة إلى ثلاث عناصر: الموارد البشرية، الموارد المالية، الموارد المادية.

- **الموارد المالية:** هي الأموال الضرورية لسير نشاط المؤسسة.
- **الموارد البشرية:** تتمثل في الأفراد ومهارتهم في القيام بالأعمال المناطة بهم.
- **الموارد المادية:** تتمثل في الآلات، المعدات، الأراضي... الخ.

2. **خصائص مفهوم الأداء:** نتيجة لصعوبة تحديد مفهوم الأداء بفعل اختلاف آراء الباحثين والممارسين حوله، وبغية توضيح معناه أكثر سنحاول تحليل بعض خصائص مفهوم الأداء.

حيث يضم الأداء مجموعة من الخصائص التي يمكن إجمالها في النقاط التالية:³

¹ Abdellatif Khemkhem, **La dynamique du control de gestion**, Dunod, 2^{ed}, Paris, 1976, p 310

² عمر صخري، **إقتصاد المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 4، الجزائر، 2006، ص 56

³ كاروس أحمد، **تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كإداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة**، مذكرة ماجيستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 108

أ- الأداء مفهوم واسع: حيث يختلف مدلول الأداء باختلاف من يستخدمونه، فبالنسبة لملاك المؤسسة قد يعني الأرباح، أما بالنسبة للمسيرين فقد يعني المردودية والقدرة التنافسية، أما بالنسبة للفرد العامل فقد يعني الجر الجيد أو المناخ العمل الملائم، في حين قد يعني بالنسبة للزبون نوعية الخدمات والمنتجات التي توفرها له المؤسسة، لذا يبقى الأداء مسألة إدراك يختلف من شخص أو لآخر ومن مؤسسة لأخرى، وهذا ما بطرح اشكالية صعوبة ضبطه وفقا لمعايير معتمدة من جميع الفاعلين داخل وخارج المؤسسة؛

ب- الأداء مفهوم شامل: يفضل بعض الباحثين استخدام مدخل شامل عن دراسة الأداء، لذلك يقترحون على المراقبين الداخليين مجموعة واسعة من المؤشرات المتكاملة والتي لها علاقة بأهداف المؤسسة، إذ أن المعايير المالية وحدها غير كافية للتعبير عن الأداء في المؤسسة، لذلك على المراقبين أن يستخدموا إلى جانبها معايير غير مالية، وخاصة تلك المعايير البشرية والاجتماعية لتكاملتها، وهي تشكل أساس النجاح في المستقبل لكونها توفر نظرة شاملة وضرورية عن الأداء في مجالات متعددة.

ج- الأداء ذو أثر رجعي على المؤسسة يؤثر أداء المؤسسة على المراجع الداخلي، فإذا كانت النتائج المحققة بعيدة عن الأهداف المسطرة، فإنه يتوجب عليه إعادة النظر في الطرق والإجراءات والاساليب الرقابية، ومعرفة مستوى الأداء عن طريق قياسه وتقييمه بهدف اتخاذ الإجراءات التصحيحية لبلوغ الأهداف المسطرة.

3. قياس الأداء

أ. مفهوم قياس الأداء: تعتبر عملية قياس الأداء من أهم العمليات، لأنه بدونها لا يمكن القيام بعملية الرقابة، فهناك العديد من التعاريف لقياس الأداء نذكر منها:

التعريف الأول: القياس هو تحديد قيمة شيء بمقارنته بمعيار متفق عليه ومعنى ذلك أن القياس هو مقارنة الشيء المراد قياسه بشيء آخر قدره ومتفق عليه.

التعريف الثاني: قياس الأداء هو المراقبة المستمرة لإنجازات برامج المؤسسة وتوثيقها، ولاسيما مراقبة وتوثيق جوانب سير التقدم نحو تحقيق غايات موضوعة مسبقا.

ب. **مقاييس الأداء:** يمكن تصنيف مقاييس الأداء إلى ستة مقاييس وهي كالآتي:

- **الفاعلية:** وهي خاصية من خصائص العمليات والتي تشير إلى درجة مطابقة المخرجات لمتطلبات المؤسسة؛

- **الكفاءة:** هي خاصية من خصائص العمليات والتي تشير إلى درجة خروج عمليات المؤسسة بالنتائج المطلوب كأدنى تكلفة من الموارد؛

- **الجودة:** هي مستوى تلبية المنتج أو الخدمة لمتطلبات وتوقعات العملاء؛

- التوقيت: هذه الخاصية تقيس مدى إنجاز العمل بشكل صحيح و في الوقت المحدد له، إذ لابد من وضع معايير لضبط أوقات الأعمال، وعادة ما تستند مثل هذه المعايير على متطلبات العملاء؛
- الانتاجية: وهي القمة المضافة من قبل العملية مقسومة على قيمة العمل ورأس المال وجميع المستلزمات المستخدم في تحقيق هذه القيمة؛
- السلامة: هذه الخاصية تقيس جانب القدرة العامة الكلية للمؤسسة وبيئة العمل للعاملين.

وفي الجدول رقم (1-2) تتضح ماهية هذه المقاييس وكيفية التعبير عنها.

الجدول رقم (1-2): تصنيف مقاييس الاداء

المقياس	يقيس	التعبير عنه بالوحدات
الكفاءة	قدرة المؤسسة على اداء المهام	المدخلات الفعلية مقارنة بالمدخلات المخططة
الفاعلية	قدرة المؤسسة على التخطيط لمخرجات عملياتها	المخرجات الفعلية مقارنة بالمخرجات المخططة
الجودة	مسألة انجاز وحدة العمل بشكل صحيح، وإن معايير الصحة هنا تحدد حسب احتياجات العملاء	عدد الوحدات المنتجة بشكل صحيح مقارنة باجمالي عدد الوحدات المنتجة
الإنتاجية	حجم الموارد التي تستخدم لانتاج وحدة عمل	عدد الوحدات المنتجة في الوقت المحدد مقارنة بتجمالي عدد الوحدات المنتجة

المصدر: وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، اساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص78.

4. مصادر الأداء في المؤسسة: تتكون المؤسسة من عدة مكونات: بشرية، مالية، مادية وتنظيمية، وهي كلها تساهم في الأداء بدرجات متفاوتة، فضلا عن البيئة الخارجية ومآلها من تأثير على أداء المؤسسة، وعلى هذا تمثل مجمل العناصر السابقة مصدرا للأداء، وفق التقسيم التالي:¹

أ- الأداء الظاهري: يتمثل الأداء الظاهري في الفرص التي توفرها البيئة الخارجية للمؤسسة، والتي من خلال إدراكها واستغلالها تحقق المؤسسة اداء، من هذه الفرص نذكر: انفتاح أسواق جديدة واعدة، براءات اختراع التي يتم استثمارها، أزمات تعاني منها مؤسسات منافسة، ظهور قوانين حكومية مدعمة... إلخ، فهذه الفرص مع أنه لا يمكن إسنادها أساسا لأداء المؤسسة (أداء ذاتي) لأنه ليس للمؤسسة دور في خلقها، ولهذا يطلق عليه أداء ظاهري أي غير حقيقي، ورغم ذلك فإن مبادرة المؤسسة

¹ نفس المرجع السابق، ص 109

باكتشاف هذه الفرص واستغلالها يدل على أداء داخلي (ذاتي)، أما قدرة المؤسسة على تجنب التهديدات التي تظهر في البيئة الخارجية فيدل على أداء داخلي بفعل العمل الذي تقوم به المؤسسة لمواجهتها.

ب- **الأداء الذاتي:** يشمل الأداء الذاتي في أداء المؤسسة في مجموعها، بفعل الجهود التي يبذلها كل المراقبين، والاداريين، والمرؤوسيين في العمل واستغلال موارد المؤسسة، وهو ما ينتج من توليفة من الاداءات التالية:

ج- **الأداء المالي:** يصف الأداء المالي مدى فعالية وكفاءة المؤسسة في تعبئة الموارد المالية وتوظيفها، وتعتبر نسب التحليل المالي، ومؤشرات التوازنات المالية من أبرز مؤشرات الأداء المالي؛

د- **الأداء التجاري:** يصف الأداء التجاري فعالية وكفاءة الوظيفة التجارية أو التسويقية في تحقيق أهداف المبيعات ورضا الزبائن، ويعتبر: رقم العمال، المردودية، عدد الزبائن، معدل بيع خدمات ومنتجات المؤسسة من أبرز مؤشرات الأداء التجاري للمؤسسة؛

هـ- **الأداء التقني:** يتمثل الأداء التقني في قدرة المؤسسة على استخدام واستغلال تجهيزات الإنتاج (الاستثمارات) في العملية الانتاجية، وكذلك حتى عند صيانتها، وتعتبر كمية الإنتاج ونسبة استخدام الطاقة الانتاجية، من أبرز مؤشرات الأداء التقني للمؤسسة؛

و- **الأداء التمويني:** يتمثل الأداء التمويني في فعالية وكفاءة وظائف الشراء: النقل والتخزين لتزويد المؤسسة بالمواد الاولية، المعدات والتجهيزات الانتاجية كالنوعية والكمية المناسبة وفي الوقت المناسب، ويعتبر معدل تلف المخزون، زمن وصول الطلبية من أبرز مؤشرات الأداء التمويني؛

ز- **الأداء البشري:** يتمثل الأداء البشري في أداء العاملين بالمؤسسة مهما كان موقعهم ومستواهم الوظيفي، وهو من أهم مصادر الأداء، حيث يحدد بدرجة رئيسية مستويات الأداء السابقة كلها، حيث لا يمكننا أن نتصور أي أداء بدون أفراد.

المطلب الثالث: معايير الاداء والعوامل المؤثرة فيه

1. **معايير الأداء:** لقد صنف العديد من الباحثين معايير الاداء على النحو التالي:

أ- **حسب معيار المصدر:** وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى أداء داخلي وأداء

خارجي

- **الأداء الداخلي:** وينتج من تفاعل مختلف أداء الأنظمة الفرعية للمؤسسة أي مختلف الاداءات الجزئية متمثلة في الأداء البشري أي أداء الموارد البشرية في المنظمة، والأداء التقني الذي يتعلق بجانب الاستثمارات، والأداء المالي الخاص بالامكانيات المالية المستعملة.

- **الأداء الخارجي:** وهو الأداء الناتج عن تغيرات البيئة المحيطة بالمؤسسة فهو ينتج عن المحيط الخارجي للمؤسسة، وبالتالي فإن المؤسسة لا يمكنها التحكم في هذا الأداء، حيث قد

يظهر هذا الأداء في نتائج جيدة تتحصل عليها المؤسسة، على سبيل المثال قد يزيد حجم مبيعات المؤسسة بسبب تحسن في الأوضاع الاقتصادية أو نتيجة إعانات تحفيزية من طرف الدولة، حيث أن هذه التغيرات قد تنعكس على الأداء إيجابا أو سلبا، وبالتالي يجب على المؤسسة قياس وتحليل هذه الأداء، لأنه يمكن لأن يشكل تهديدا لها فهي لا تتحكم فيه كما هو الحال بالنسبة للأداء الداخلي.

- ب- **حسب معيار الشمولية:** يمكن تقسيم الأداء حسب المعيار إلى أداء كلي وأداء جزئي:¹
- **لأداء الكلي:** يتمثل في الانجازات التي ساهمت كل الوظائف والأنظمة الفرعية للمؤسسة على تحقيقها، ومن خلال الأداء الكلي يمكن الحكم على المؤسسة بالضعف أو بالقوة في مواجهة الفرص والتهديدات الموجودة ببيئتها الخارجية.
 - **الأداء الجزئي:** ويقصد به الأداء الذي تحققه كل وظيفة وكل نظام فرعي داخل المؤسسة، والقدرة على بناء هذا المفهوم يمكن منظمة الأعمال من ضبط الاختلالات الجزئية قبل الوصول إلى أزمة يصعب الخروج منها.
- ج- **حسب معيار الطبيعة:** تمارس المؤسسة عادة نشاطها في مجالات أداء مختلفة منها الأداء الاقتصادي، الأداء الاجتماعي، نتناولها فيما يلي:
- **الأداء الاقتصادي:** بتطبيق المبادئ الاقتصادية وسريانها بالنسبة لظروف الوحدة وبيئتها المحيطة، ويتم قياسه عادة باستخدام مقاييس كمية المتاحة لتحديد مدى مساهمة المنظمة في المجالات الاجتماعية التي تربط بينها وبين الجهات التي تؤثر به، مما يزيد من صعوبة إجراء التقييم الاجتماعي للأداء ولذا يتطلب الأمر ضرورة بذل الجهد من أجل التوصل إلى مقاييس عادلة لتقييم الأداء الاجتماعي.
 - **الأداء الاجتماعي:** يعرف الأداء الاجتماعي على أنه مستوى رضا الأفراد المشاركين في حياة المؤسسة؛ و تتجلى أهمية هذا الجانب في كون الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلبا على المدى البعيد إذا ما إقتصرت إهتمام المؤسسة بالأداء الإقتصادي و أهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية؛ فكما هو معروف في أدبيات التسيير أن جودة التسيير في المؤسسة ترتبط بمدى تلازم الفعالية الإقتصادية مع الفعالية الإجتماعية ينبع من خلال الأهمية الممنوحة للمناخ الاجتماعي داخل المؤسسة و لكل ما له صلة بطبيعة العلاقات الإجتماعية فيها.

¹ عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الانسانية، العدد 1، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2001، ص 89

2. **العوامل المؤثرة في الأداء** توجد العديد من العوامل التي تؤثر على أداء المؤسسة والتي تم تقسيمها إلى مجموعتين أساسيتين هما:¹

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

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

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

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

- **العوامل البشرية:** وهي مختلف القوى والمتغيرات التي تؤثر على استخدام المورد البشري في المؤسسة.

ب. **العوامل الخارجية** وهي العوامل التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في أنشطة وقرارات المؤسسة وتخرج عن نطاق سيطرتها، ومن بين العوامل الخارجية العامة التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على أداء المؤسسة ما يلي:

- **العوامل السياسية:** إن علاقة المؤسسة بالمتغيرات السياسية تشمل جانب القرارات السياسية كالتأميم، الحظر على نشاط بعض المؤسسات وغيرها؛
- **العوامل الاقتصادية:** تشمل كل من معدلات الفائدة، معدلات التضخم، معدلات البطالة، اتجاهات الأجور وغيرها؛
- **العوامل الاجتماعية:** تتمثل في التركيبة السكانية، التوزيع الجغرافي، الأنماط الاستهلاكية، مستوى التعليم....الخ؛

¹ عمر تمجدين، دور استراتيجية التوزيع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية ، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 51

- **العوامل التشريعية:** منها القوانين الخاصة بتنظيم علاقات المنظمة كالعاملين والقوانين المرتبطة بالبيئة والقوانين الخاصة بحماية المستهلك... الخ؛
- **العوامل التكنولوجية:** وتشمل تطور وسائل الاتصالات وأنظمة المعلومات والاختراعات الجديدة وغيرها من القوى التي تساهم في حل مشكلات العمل من خلال التقنيات الحديثة، حيث تهدف المنظمة عن طريق استخدام التكنولوجيا إلى أداء أفضل للموارد المتاحة وتحسين أدائها.¹
- **أما العوامل الخاصة** أو ذات التأثير المباشر على أداء المؤسسة منها العملاء، الموردين، النقابات، المؤسسات المنافسة، وأصحاب المصالح والمؤسسات المالية بما أن هناك عوائق متواجدة ومحيطية في البيئة التي يحصل فيها العمل، وتأثر على العامل والأداء بشكل سلبي أو بشكل يمنع من استخدام الموظف لطاقته القصوى في الإنتاج، وأهمها العوائق الشخصية للموظف وعدم احترام قيمة الوقت، وتعتبر مظاهر ضعف الأداء من العوامل المؤثرة فيه سلبيًا، ونذكر منها²:

- الانتاجية الضعيفة وغير الجيدة في مواصفاتها؛
- الصدام المستمر بين الإدارة والعاملين، خاصة الجدد؛
- عدم الانسجام مع ثقافة المؤسسة السائدة؛
- فقدان الحافزية وازدياد حالة اللامبالاة لدى العاملين؛
- عدم وجود الرغبة في النمو والتطور الوظيفي.

¹ محمد أمين محمداتتي، وسيم بوعشة، دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجمع عبيدي خلال الفترة (2013-2015)، مذكرة مقدمة لنيل مكابيات شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية،

التجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2017، ص 47

² مصطفى يوسف، إدارة الأداء، دار حامد للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الاردن، 2016، ص 67

المبحث الثاني: ماهية تقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية

سنتناول في هذا المبحث تقييم الأداء في المؤسسة من ثم سنتطرق إلى أهميته وأهدافه وصولاً إلى خطوات ومجالات تقييم الأداء.

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء في المؤسسة

سنتطرق في هذا المطلب الى مفهوم تقييم الأداء في المؤسسة.

1- مفهوم تقييم الأداء: مفهوم تقييم الأداء لا يقتصر على تعريف واحد وشامل وهذا راجع لصعوبة تحديد تعريف دقيق للأداء، سنتطرق إلى أهم التعاريف:

عرف ديفرز Devise تقييم الأداء " على أنه عمليات تحليل وقياس الأعمال المنجزة خلال فترة زمنية". كما عرف تقييم الأداء " على أنه المراقبة المستمرة للإنجازات، البرامج، الأنشطة، المشاريع والوظائف في المؤسسة و تسجيلها".

تقييم الأداء هو: " العملية التي تقوم فيها المؤسسة بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف وتحديد نواحي القوة والضعف في الأداء، مع تحديد أسباب ذلك للتأكد من مدى مساهمة الأداء في ضمان بقاء الاستمرار للمؤسسة".¹

يعرف بأنه: " دراسات وبحوث تستهدف الوقوف على العلاقات التي تربط الموارد المتاحة وتبين كيفية استخدامها من قبل الوحدة الاقتصادية وكيفية تطوير هذه العلاقة خلال مدة زمنية معينة عن طريق مقارنة ما تحقق فعلاً مع معايير محددة مسبقاً".²

¹ عبد السلام أبو قحف، إسبايات التنظيم والإدارة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002، ص 483

² فلاح حسن الحسيني، مؤيد عبد الرحمن الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي استراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007-2008، ص 63

من خلال ما سبق يمكننا النظر إلى تقييم الأداء على أنه: قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المحققة بالمعايير التي سبق تحديدها والمستمدة من الأهداف المتوقعة وتحديد الانحرافات ووضع الخطط اللازمة لتحسين الأداء وبالتالي يشكل تقييم الأداء الحلقة الأخيرة في العملية الإدارية التي يترتب عليها اتخاذ القرارات التصحيحية الموجهة لتحقيق الأهداف المحددة من قبل بما يوفره من بيانات ومعلومات وما يساهم به من جهود في تشخيص وتحديد المشكلات و وضع خطط الحلول والتطوير وهناك ثلاث مستويات لتقييم الأداء يوضحها الشكل الموالي¹:

الشكل رقم (1-2) مستويات الأداء



المصدر: بودوح غنية ، إستراتيجية التكوين المتواصل في المؤسسة الصحية و أداء الموارد البشرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في علم الاجتماع ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2012 . 2013 ، ص 167.

¹ بودوح غنية ، إستراتيجية التكوين المتواصل في المؤسسة الصحية و أداء الموارد البشرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في علم الاجتماع ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2012 . 2013 ، ص 167.

المطلب الثاني: أهمية واهداف تقييم الاداء

1. **اهمية تقييم الأداء** بما أن تقييم الأداء يقدم تشخيصا للمشاكل التي تواجه المؤسسة والحكم على كفاءتها في قيامها بأعمالها لذلك فهو له اهمية بالغة، يمكن إبرازها في النقاط التالية¹:
 - أ- ساعد على توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف؛
 - ب- يقوم على ترشيد الطاقة البشرية في المؤسسة في المستقبل، حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها وكذلك العناصر غير المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها؛
 - ج- تمكين المؤسسة من الاستغلال الأمثل لمواردها؛
 - د- مساعدة مدراء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه
 - هـ- نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم؛
 - و- اكتشاف الانحرافات لكل نشاط من أنشطة المؤسسة حيث يساعد ذلك على ممارسة الوظيفة الرقابية واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمنع تكرارها؛
 - ز- تعد نتائج تقييم الأداء بالنسبة للمنظمة الأساس في تحديد الاستراتيجية الحالية أو تعديلها؛
 - ح- ترتبط اهمية التقييم ارتباطا وثيقا بالتخطيط على كافة المستويات سواء على المستوى الوطني القطاعي وهذا على مستوى المؤسسة.
2. **أهداف تقييم الأداء**: تتعدد أهداف عملية تقييم الأداء حيث يمكن تلخيصها في:
 - أ- معرفة مستوى إنجاز الشرية للوظائف المكلفة بأدائها مقارنة بتلك الوظائف المدرجة في خططها؛
 - ب- الكشف عن أماكن الخلل والضعف في نشاط الشركة، وإجراء تحليل شامل لها، وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها مستقبلا؛
 - ج- تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في المؤسسة، عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي تقوم به، وذلك من خلال انتاجية كل قسم من أقسام العملية الانتاجية، وتحديد إنجازاته سلبا أو إيجابا، الأمر الذي من شأنه خلق منافسة بين الأقسام باتجاه رفع مستوى أداة الوحدة؛

¹ حمادي نبيل، عبادي فامة الزهراء، مقومات تحسين اداء المؤسسات الاقتصادية في اطار التنمية المستدامة، الملتقى الدولي العلمي حول الاداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، يومي

- د- تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشراتهما في المسار الذي يوازن بين الطموح والامكانيات المتاحة؛
- هـ- الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائدا أكبر وبتكاليف أقل وبنوعية أفضل؛
- و- تنشيط الأجهزة الرقابية على أداء عملها عن طريق المعلومات التي تقدمها عملية تقييم الأداء؛
- ز- تحفيز العاملين على تحسين الأداء

المطلب الثالث: خطوات ومجالات تقييم الاداء

1. **خطوات تقييم الأداء:** توجد عدة خطوات لتقييم الأداء وهي¹:
- أ- رسم سياسة التقييم وإعلانها على كافة الأفراد الذين يتأثرون بها: يجب أن تبلغ السياسة جميع من يعينهم الأمر سواء القائمين بالتقييم أو الذين يخضعون لتقييم أدائهم من خلال معرفة الهدف من السياسة والطريقة بالنسبة لتولي وفهم طريقة التقييم والغرض الذي ستستخدم من أجله بالنسبة للثانية.
- ب- اختيار الطريقة التي تتبع في التقييم يتوقف اختيار الطريقة في الشخص الذي سيتولى إعداد تقرير التقييم، والأفراد الذين توضع التقارير عن أدائهم. ومن الطرق المتبعة: ترتيب التقديرات الموضوعة عن مختلف الصفات بطريقة عكسية، تقييم لجميع الأشخاص عن كل صفة على حدى.
- ج- تحليل السياسة وتحليل النتائج: لا بد أن يحدد الوقت الذي يتم فيه وضع التقييم بحيث تنتهي العملية بالنسبة لأية مجموعة من الأفراد في ظرف محدود. ومن هذه الخطوات يمكن التوصل إلى أن تقييم الأداء هو الحلقة المغذية لمختلف مراحل تقييم أداء وسياسات الموارد البشرية.

2. **المجالات العامة لتقييم الأداء:** توجد ثلاثة مجالات أساسية لتقييم الأداء وهي²:
- أ- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها: يعد وضع الخطة من طرف المؤسسة يستلزم الأمر متابعة ما تم تحقيقه من أهداف وفقا للمواعيد المحددة، أي مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المخططة، ولا بد من مراقبة تنفيذ الأهداف خلال فترات زمنية متقاربة لتدارك أي اختلال في الوقت المناسب.

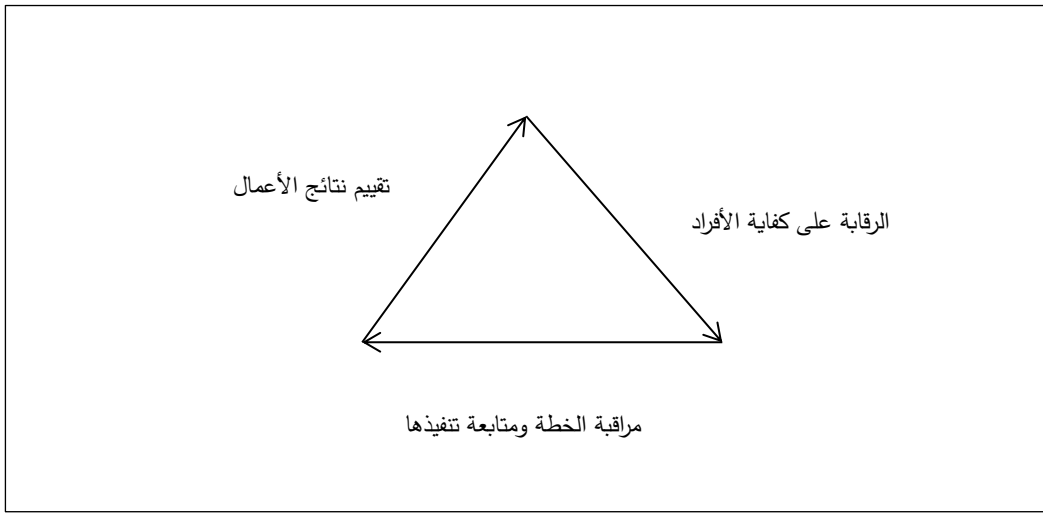
¹ كامل بربر، إدارة الموارد البشرية وكفاءة الاداء التنظيمي، المؤسسة الجامعية لدراسات والنشر والتوزيع ، بيروت ، لبنان، ص 137، 139

² منصور حامد محمود، ثناء عطية فراج، المراجعة الادارية وتقييم الاداء، جامعة القاهرة، مصر، 1994.

ب- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة لما كان مستهدفا منها: ويعني تقييم النتائج المترتبة على التنفيذ للتأكد من أن التطورات والتأثيرات الاقتصادية التي حدثت نتيجة تنفيذ الخطة في حدود ما هو مستهدف منها وكذا اكتشاف نقاط الضعف ومواجهتها.

ج- الرقابة على كفاية الأفراد: وهي تعني التأكد من قيام المؤسسة بمختلف أوجه نشاطها وتنفيذ أهدافها بأعلى درجة من الكفاية والرقابة على كفاية الأداء لها اهمية بالغة في المؤسسة نظرا لضرورة تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، ومن خلال الشكل التالي سنوضح مجالات تقييم الأداء.

الشكل رقم (2-2) مجالات تقييم الأداء



المصدر: منصور حامد محمود، ثناء عطية فراج، مرجع سبق ذكره، ص 07.

المبحث الثالث: علاقة المراجعة الداخلية في تقييم الاداء في المؤسسة

ترتبط المراجعة الداخلية ارتباط وثيق بعملية تقييم الأداء للمؤسسة ويعتبران عنصران مكملان لبعضهما داخل المؤسسة، حيث تسعى المراجعة الداخلية إلى اكتشاف النقائص والثغرات واقتراح التصحيحات والخطط المستقبلية واتخاذ القرارات السليمة بالاعتماد على أدوات مختلفة كالتقارير وغيرها، وسنتطرق في هذا المبحث إلى مراجعة الأداء في المؤسسة في المطلب الأول دور المراجعة الداخلية في تقييم جودة الأداء بالمؤسسة في المطلب الثاني علاقة المراجعة الداخلية بالأداء في المؤسسة في المطلب الثالث كما يلي.

المطلب الأول: مراجعة الاداء في المؤسسة

تتشابه عادة خطوات المراجعة بغض النظر عن نوع هذه المراجعة، ويمكن إرجاع الفروق بين الأنواع المختلفة من المراجعات إلى أهداف ونطاق عملية الفحص وكذلك أنواع الاختبارات حيث تشمل مراجعة العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل النظام، وفي هذا الصدد يفحص المراجعون و يقيموا مختلف الأنشطة المرتبطة بهذه الوظائف كالتسويق والنقل والإنتاج وإدارة المخزون والأمن وتشغيل البيانات وإدارة الأفراد والإدارة المالية والمحاسبية. ويعتبر الأساس في فهم مراجعة العمليات هو فهم أوجه الرقابة الداخلية في التنظيم فمعظم المراجعين الداخليين يوافقوا على اعتبار أن أهداف وأنواع وطرق الرقابة الداخلية تغطي كافة عمليات التنظيم.

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

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

وترتكز مراجعة الأداء على الكفاءة والفعالية ويتطلب القيام بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعامل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، وكذا كانت الكفاءة والفعالية مقاييس للأداء إلا أنها لا تعتبر بمثابة بديل لتقييد الإدارة بذاتها، إن ما توفره تقييمات المراجعة الداخلية يعتبر مصدرا للمعلومات

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

لمساعدة الإدارة ذاتها في عملية تقييم الأداء، أي أن المعلومات هي أحد العوامل التي تؤثر على إحكام الإدارة والتي يعتبر العديد منها خاضعا للحكم الشخص للإدارة وعلى الجانب الآخر، فالمراجعة الداخلية تعتمد في جزء كبير منها على مقاييس موضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء، وتقاس الكفاءة بين المعايير التشغيلية وبين الأداء الفعلي والمقابل لها، كذلك ترتبط مراجعة الأداء بمفهوم الفاعلية بدرجة أكبر لارتباطها بالأهداف.¹

المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم جودة الاداء بالمؤسسة

لقد زادت أهمية المراجعة الداخلية في السنوات الأخيرة من خلال الاتجاه المتزايد نحو ضرورة تحسين الأداء الرقابي للإدارة وعلى الإدارة ذاتها، حيث تلعب المراجعة الداخلية دورا مهما في تقييم جودة الأداء في المؤسسة، وأن الغرض من ذلك هو تحديد ما إذا كانت أهداف المؤسسة قد تم تحقيقها، ومدى تحقق الأهداف التشغيلية وأهداف البرامج الموضوعية ومدى انفاقها مع أهداف المؤسسة ككل، ويتضمن دور المراجعة الداخلية في التحقق من جودة الأداء ما يلي:²

1- فحص صحة واكتمال البيانات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتبويب هذه المعلومات والتقارير عنها، كما يجب عليهم فحص أنظمة المعلومات باعتبارها توفر معلومات من أجل اتخاذ القرارات الرقابة والتقييد بالمتطلبات الخارجية. وفي هذا المجال يجب على المراجعين الداخليين تحديد:

أ- ما إذا كانت السجلات والتقارير المالية والتشغيلية تحتوي على معلومات دقيقة، ويعتمد عليها في الوقت المناسب، وكاملة ومفيدة.

ب- مدى كفاية وفعالية الأنشطة الرقابية على السجلات والتقارير.

2- فحص الأنظمة الموضوعية لضمان الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والتعليمات التي قد يكون لها تأثير مهم على الأعمال والتقارير، وأن يحددوا ما إذا كانت المؤسسة قد التزمت بذلك، وتقع على المراجعين الداخليين مسؤولية تحديد ما إذا كانت هذه الأنظمة كافية وفعالة.

3- فحص وسائل حماية الأصول من الأنواع المختلفة من الخسائر مثل السرقة، الحرائق، الأنشطة غير المشروعة، التعرض إلى العوامل الجوية. تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، حيث تكون الإدارة مسؤولة على وضع معايير للتشغيل لقياس الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد في الأنشطة المختلفة، وتكون مكتوبة وبشكل رسمي للرجوع إليها ويكون المراجعون الداخليون مسؤولون عن تحديد ما إذا كانت:

¹ عبد الفتاح الصحن، رزق السوافيري، نفس المرجع السابق، ص 355

² عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص 132

- أ- هناك معايير تشغيل وضعت لقياس الاستخدام الاقتصادي الكفاء
 ب-معايير التشغيل مفهومة ويتم الالتزام بها.
 ج- الانحرافات عن معايير تشغيل يتم تحديدها وتحليلها وإبلاغها إلى المسؤولين لاتخاذ الإجراءات الصحيحة.
 د- الخطوات التصحيحية قد تم اتخاذها.
 هـ- فحص العمليات التشغيلية والبرامج لتحديد ما إذا كانت النتائج تتسق مع الأهداف العامة والخاصة الموضوعة، وما إذا كانت العمليات والبرامج يتم تنفيذها بما هو مخطط لها، كما يجب عليهم تحديد ما إذا كانت الأهداف الخاصة بالعمليات التشغيلية تتماشى مع أهداف المؤسسة ككل ومدى الالتزام بذلك. تحديد ما إذا كانت هناك معايير وضعتها الإدارة العليا لتحديد ما إذا كانت الأهداف العامة والخاصة قد تم تحقيقها، وفي اعتبارها كافية، فإنه يجب استخدامها في التقييم، أما في حالة عدم وجود معايير كافية، فإنه يمكن للمدققين الداخليين مساعدة الإدارة في صياغة معايير كافية وملائمة.
 و- تحديد ما إذا كانت العوامل التي تعيق الأداء قد تم تحديدها وتقييمها والسيطرة عليها بطريقة ملائمة.
 ز- تحديد ما إذا كانت الأنشطة الرقابية لقياس الأهداف والتقرير عنها قد تم وضعها وأنها كافية.

ويمكن للمدققين الداخليين تقديم المساعدة للمديرين المسؤولين عن وضع الأهداف العامة والأهداف الخاصة والأنظمة، بتحديد ما إذا كانت الافتراضات الأساسية ملائمة، وما إذا تم استخدام معلومات دقيقة وملائمة، وما إذا تم إدخال على العمليات التشغيلية أو البرامج إجراءات رقابية مناسبة.

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء في المؤسسة

تعتبر المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية فهي تساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة عمليات وأقسام ومراكز وأنشطة المشروع، ومخرجاتها عبارة عن تقرير أو تقارير تقدم لمجلس الإدارة أو لجان المجلس مباشرة، والقائم بها موظف بالمشروع واستقلاله استقلال تنظيمي، ويتحقق هذا الاستقلال في تبعية المراجعة لمجلس الإدارة مباشرة ولاهيمية المراجعة الداخلية كأداة للرقابة الداخلية مما فرض على إدارة الشركات الاتجاه إلى تطور هذه الأداة الرقابية.¹

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

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابية الداخلية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2008، ص 164.

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

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

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

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

ويتضمن هدف المراجعة الداخلية تحقيق الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة، ويتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص وتقييم كفاية وفعالية الأداء من أجل تحقيق أداء أمثل وأحسن. ويقوم قسم المراجعة الداخلية بفحص وتقييم الأداء الفعلي بالمخطط والمعايير والأهداف والسياسات الموضوعية ويعتبر هذا النوع من مراجعة الأداء هو مراجعة الإجراءات الرقابية حيث تعتبر كل من السياسات والخطط والمعايير والأهداف أجزاء من نظام الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى تستخدم المراجعة الداخلية كجزء من عملية تحسين الأداء الكلي التي تقوم بها الإدارة، وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من هدفها في مجال تحسين الأداء على أكمل وجه فإنه يتعين على المسؤولين عنها أن يتسموا بالموضوعية والاستقلالية الإدارات التنفيذية في جميع مراحل عملية المراجعة.

وقد يكلف المراجعون الداخليون بفحص مجالات لم تحدد لها معايير أداء رسمية، وفي مثل هذه الحالات قد يضطر المراجعون الداخليون إلى مقارنة الأداء الفعلي المتوسط الأداء في الصناعة أو معايير الأداء في الصناعة أو أداء تنظيمات مماثلة ويجب التأكيد أن المراجع الداخلي لا يحدد مقياس الأداء الذي يتعين استخدامها وإنما تقع مسؤولية ذلك على الإدارة العليا ذاتها.

مع ذلك فإنه يجب على المراجع الداخلي التحقق من مدى ملائمة تلك المقاييس المستخدمة لظروف العمل في التنظيم الذي ينتمي إليه، وتمتد قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية لتتضمن تقييم

¹ امين السيد أحمد، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والمراقبة على الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر،

الكيفية التي تتم بها إدارة الموارد المتاحة لتنظم أكثر شمولاً للأداء الإداري، وذلك أنه بتقييم كفاءة واستخدام الموارد المتاحة فإن وظيفة الرقابة الداخلية تمتد إلى تقييم كفاءة الإدارة ذاتها نظراً لأن الإدارة هي المسؤولة عن استخدام تلك الموارد¹.

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

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

- مراجعة وتقييم مدى كفاءة وفعالية وسائل الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- التحقق من حماية ممتلكات المؤسسة وتقارير المحاسبة الخاصة بها؛
- تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية بالشركة.²

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

¹ عبد الفتاح الصحن، زرق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 217

² محمد السيد سرايا، كمال الدين الهراوي، دراسات مقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، القاهرة، مصر، 2006، ص 162

³ احمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية للاطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1990، ص 22

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

1. **خدمات وقائية:** وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الضرر وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة (الإدارية، الانتاجية والمالية) من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.
 2. **خدمات تقييمية:** تتمثل في الاساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية نظم وإجراءات الرقابة المطبقة في المشروع
 3. **خدمات انشائية:** هي التي تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة الشركة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.
 4. **خدمات علاجية:** تتمثل في الإجراءات والاساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته والخاصة بإصلاح أي خطأ أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المشروع. ومما لاشك فيه أن مختلف هذه الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي أو يساهم فيها لا تتم إلا بوجود المراجع الداخلي طوال الوقت داخل المؤسسة ومعايشته للمشاكل الداخلية للمؤسسة.
- وبالتالي فإن دور المراجعة في تحسين الأداء في المؤسسة بشكل عام يتشمل في تقويم أداء المؤسسة من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات لتحديد جوانب القوة والضعف والاستفادة من بيانات المراجعة الداخلية لترشيد القرارات للمستخدمين، وأيضاً في عملية متابعة أعمال المؤسسة وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها ومن ثم توجيهه نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح الإجراءات التصحيحية اللازمة لترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسة واستثماراتها وفقاً للأهداف العامة لها، والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والقدرة على المنافسة.

¹ محمد السيد سرايا، اصول المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، القاهرة، مصر، 2002، ص 152

خلاصة الفصل الثاني

نستنتج من خلال هذا الفصل أن التسيير في المؤسسة أصبح من أهم الوظائف الرئيسية لها ، ومن أهم أهدافه تقييم الأداء ، والذي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه من أجل الحفاظ على المكانة من خلال تحقيق الجودة والميزة التنافسية وكذا الحفاظ على سمعتها في المجتمع.

ولتتمكن المؤسسة من تحقيق هذا الهدف يجب عليها الالتزام بنظام مراجعة فعال والذي كلما زادت فعاليته زاد الدور الكبير الذي يلعبه حتى تتمكن من تحديد نقاط القوة والضعف واكتشاف الاختلالات ومعالجتها بإتباع الإجراءات اللازمة للوصول إلى أداء أحسن وأكثر فعالية.

نرى أن للمراجعة الداخلية أثر فعال في تقييم الأداء، وذلك من خلال ما تتضمنه من مهام وإجراءات عن طريق استعمال عدة تقنيات وأدوات تمكن المراجع الداخلي من إيجاد الثغرات والمشاكل وإبداء رأيه من خلال التقرير الذي يعده في نهاية عملية المراجعة الداخلية والذي يحتوي على أهم ملاحظاته حول ما توصل إليه، ويقدمه في شكل توصيات ونصائح للإدارة بصفة عامة.

وبعد انتهائنا من الدراسة النظرية سنقوم في الفصل الثالث والأخير بإسقاط هذه الدراسة على مؤسسة اقتصادية من خلال محاولة معرفة كيفية سير المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في تقييم الأداء في شركة مديطرام للأشغال البحرية.

الفصل الثالث :

دراسة حالة بمؤسسة

—مديطرام للأشغال البحرية—

تمهيد الفصل الثالث

بعد العرض النظري الذي تم التطرق اليه من خلال الفصلين والتعرف على مختلف جوانب البحث من خلال تحديد الإطار النظري للمراجعة الداخلية وعرض مختلف المفاهيم الأساسية؛ وكذلك اظهار كيفية مساهمتها في تقييم الأداء؛ حاولنا اسقاط الجانب النظري عن الجانب التطبيقي؛ وذلك من خلال قيام بدراسة حالة قسم الوسائل العامة في مؤسسة مديطرام للأشغال البحرية.

وفي سبيل ذلك قد تم تقسيم الفصل الى ثلاث مباحث رئيسية ومتمثل في:

- المبحث الأول: التعريف بمؤسسة مديطرام للأشغال البحرية؛
- المبحث الثاني: آلية عمل المراجعة الداخلية لمؤسسة مديطرام؛
- المبحث الثالث: المراجعة الداخلية وتقييم أداء قسم الوسائل العام- دراسة حالة-

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة "مديطرام للأشغال البحرية"

نتطرق في هذا المبحث حول عموميات المؤسسة مديطرام للأشغال البحرية.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة مديطرام للأشغال البحرية

إن اسم مؤسسة مديطرام "MEDITRAM" هو اختصار لكلمة "MEDITERRANEENNES"

أنشأت مديطرام على خطى المؤسسة الوطنية للأشغال البحرية "SONATRAM" وهذه الأخيرة أنشأت بموجب الأمر رقم 70-47 وذلك بتاريخ 12/06/1970، وهذا بهدف إنشاء وتطوير المنشآت البحرية والموانئ.

في فيفري 1980 تمت إعادة هيكلة المؤسسة فتشكلت مؤسستين جهويتين هما شركة الأشغال البحرية في الشرق "SOTRAMEST" وشركة الأشغال البحرية في الغرب "SOTRAMO" من المؤسسة الأم سوناطرام "SONATRAM".

في سنة 1990، وفي ظل نهج استقلالية المؤسسات تحولت "سوناطرام" إلى مؤسسة عمومية اقتصادية وشركة ذات أسهم.

وبتاريخ 13 ديسمبر 1997 تقرر تغيير اسم المؤسسة من "SONATRAM" إلى "MEDITRAM" وذلك ابتداء من سنة 1998، كما تقرر أيضا ميلاد فرع آخر وهو فرع الجزائرية لجرف البنية التحتية للموانئ والري. "ALDIPH".

تعد المؤسسة شركة عمومية ذات طابع اقتصادي رأسمالها الاجتماعي 5.710.000.000.000 دج.

دخلت المؤسسة في نظام الشركة القابضة، حيث أصبحت تابعة للشركة القابضة العمومية للإنجازات ومواد البناء بعد أن أصبحت شركة بالأسهم SPA .

وابتداء من سنة 2017 أصبحت مؤسسة مديطرام تابعة لمجمع الهياكل القاعدية للأشغال البحرية GITRAMA وتخلت عن فروعها الثلاثة لصالح حافظة المجمع.

1. الموقع والمساحة:

تقع مؤسسة مديطرام في قلب المنطقة الصناعية للرغاية (ولاية الجزائر)، بحيث تبعد عن مقر الولاية بحوالي 30 كلم، أما عن الطريق الوطني رقم 05 فتقدر المسافة ب 3 كلم. يحدها شمالا الطريق "ص"، أما جنوبا تحدها الشركة الوطنية للخشب ENAB ومن الغرب الشركة الوطنية للجسور SAFTA ومن الشرق الشركة الوطنية للبناء SONATIBA.

تتربع المؤسسة على مساحة قدرها 70.700 متر مربع منها 1197 متر مربع مبنية.

2. المهام:

تسعى المؤسسة العمومية الاقتصادية " مديطرام " إلى القيام بالمهام التالية :

- أ- تقوية الهياكل الأساسية للموانئ.
- ب- انجاز الهياكل الأساسية للموانئ.
- ج- تنظيف الموانئ والسدود من الترسبات.
- د- حماية الشواطئ ووضفاف الأنهار.

3. الموارد البشرية والمادية للمؤسسة:

تتمتع المؤسسة بموارد مادية وبشرية هامة متمثلة في:

أ. الموارد البشرية:

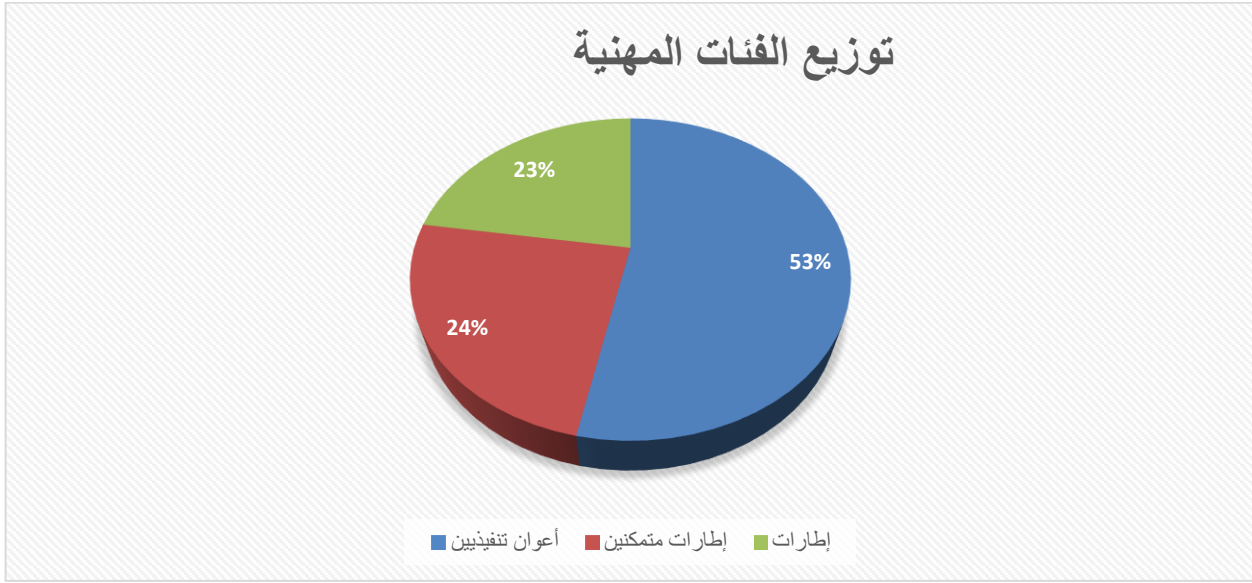
تتوفر المؤسسة على موارد بشرية هامة، إذ أن اليد العاملة تعتبر أهم عنصر في نشاط المؤسسة وقد بلغ عدد العمال في الفترة الحالية 1.202 عاملا وأغلبهم تربطهم عقود عمل تعاقدية محددة المدة، كما تستخدم إطارات متخصصة في كل المجالات وهذا العدد قابل للتغيير وذلك حسب نشاط المؤسسة وهم موزعون كما يلي:

جدول رقم(3-1): توزيع العمال حسب التخصصات في شركة مديطرام لسنة 2021

النسبة	العدد	الفئة
22.54	271	إطارات
24.20	291	إطارات متمكنين
53.24	640	أعوان تنفيذيين
100	1202	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم (3-1): توزيع الفئات المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ب. الموارد المادية :

تمتلك المؤسسة الوطنية للأشغال البحرية موارد معتبرة ومختلفة لمواجهة متطلبات الإنجاز، تتنوع هذه الموارد حيث نجد التجهيزات والمعدات البحرية، تجهيزات استغلال المحاجر، الأشغال العمومية، ورشات الصيانة، وغير ذلك من معدات نقل المواد، أدوات الحفر، كذلك آلات الرفع والجر، ووسائل نقل العمال، سيارات النقل الخاصة بالمهام للأشخاص.

4. أهم إنجازات المؤسسة :

تمكنت مؤسسة مديطرام من تحقيق قفزة نوعية ابتداء من 2010 حيث بلغ انتاجها السنوي ستة ملايين وسبع مائة وثمانية وأربعون مليون وست مائة وثمانية وأربعون ألف 6.748.648.000.00 دج خارج الرسم لسنة 2019؛ بعد هذه السنة الأخيرة وإلى يومنا هذا شهدت المؤسسة انخفاض في قيمة انتاجها السنوي وهذا راجع الى جائحة كورونا التي أصابت العالم وأثرت بشكل عام وخاص على اقتصاد الوطن ومشاريعه العامة والخاصة.

ومن العوامل التي أثرت على تدني إنتاج المؤسسة ابتداء من سنة 2020 نذكر منها:

- ارتفاع أسعار المواد الأولية خاصة مادة الحديد والصلب والخشب المستعمل في البناء؛
- ارتفاع تكاليف النقل والشحن؛

- انخفاض من مستوى مخطط الأعباء للمؤسسة نظرا لتدني الطلبية العمومية على المشاريع الكبرى في مجال الأشغال البحرية خاصة؛
- صعوبات مسجلة في تسيير الخزينة متعلقة بانخفاض وتيرة التدفقات النقدية للحقوق خاصة الحقوق على الإيرادات العمومية (المشاريع).

الجدول رقم (3-2): يمثل قيمة الإنتاج السنوي في أربع السنوات الاخيرة

السنة المالية	الإنتاج
2019	6 748 648 (محقق)
2020	4 635 029 (محقق)
2021	4 038 386 (محقق)
2022	4 500 000 (متوقع)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

وتمكنت المؤسسة من تحقيق مجموعة من الإنجازات، تتركز أغلبها في الولايات الساحلية الجزائرية، وتتمثل هذه الإنجازات في:

- إنجاز موانئ جديدة؛
- إنجاز السدود البحرية (عدة موانئ)، تهيئة عدة موانئ وتوسيعها؛
- ترميم الهياكل الأساسية للموانئ القديمة؛
- إنجاز المنشآت القاعدية لاماكن الرسو؛
- إعادة تهيئة حماية ودعم الموانئ؛
- إنجاز عدة ملاجئ للصيد.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مديطرام للأشغال البحرية

إن نجاح نشاط أي مؤسسة مرتبط بمدى فعالية وتناسق هيكلها التنظيمي فانسجام الوظائف وتربطها وتفاعلها مع نمط التسيير والاستراتيجية المحددة تؤدي إلى تطور نشاطها. فمؤسسة "مديطرام" يتكون هيكلها التنظيمي من:

1. **المديرية العامة:** وهي هيئة تسهر على تنفيذ وتطبيق البرنامج المسطر لوظائف المؤسسة ونتائج نشاطها وتتكون من:

- أ- **الرئيس المدير العام:** تتلخص مهامه في:
- تعبئة الموارد والوسائل المتاحة لها، والإدارة الإستراتيجية والتشغيلية، فضلا عن تطوير الشركة.
 - إعداد خطط الموارد البشرية والمادية والمالية للشركة لتحقيق أقصى قدر من الربحية والقدرة التنافسية.
 - يخطط سنويا لعمل الهياكل الداخلية من خلال تحديد الأهداف التي سيتم تحقيقها بشكل دوري وتنفيذ إجراءات التقدم في النشاط.
 - يقيم من خلال بطاقة النتائج الشهرية وتقرير الإدارة السنوي، تنفيذ إجراءات التقدم في برامج العمل لهياكلها الداخلية.
- ب- **الأمين العام:** مهمته مساعدة الرئيس المدير العام في مهامه ومتابعة الانجاز.
- ج- **مستشار إداري:** مهمته مساعدة الرئيس المدير العام في الأمور الإدارية والتنظيمية.
- د- **مكلف بالاتصال:** يتولى تصميم وإنتاج وسائل الدعاية، تنظيم والمشاركة في المعارض كما يسعى الى تطوير ومراقبة تنفيذ خطط الاتصالات للشركة.
2. **مديرية نظام المعلومات ومراقبة التسيير:** يرأسها مدير وتتولى هذه المديرية الوظائف التالية:

- أ- تطوير نظم المعلومات والاتصالات للشركة.
- ب- المساعدة للهياكل المركزية والوحدات التشغيلية في مجال المعلومات ونظم الاتصالات الداخلية.
- ج- الصيانة المستمرة وتحسين بنية تقنية المعلومات في المقر ووحدات الأعمال.
3. **مديرية المراجعة والمراقبة التنظيمية:** تتلخص أهم مهامها في:
- أ- نمذجة ورصد تنفيذ أدوات ومعايير التدقيق الداخلي.
- ب- تقييم نظام رقابة داخلي للشركة لحماية أصولها، بما يسمح وضمان موثوقية نظم المعلومات، وتعزيز الكفاءة التشغيلية والمساهمة في تعبئة الموظفين حول الأهداف العامة.
- ج- ضمان التشغيل الثابت والمتناسق والفعال لنظام التحكم الداخلي للشركة.
4. **مديرية الإدارة والموارد البشرية:** وتنقسم إلى ثلاث مديريات فرعية، مديرية فرعية للموارد البشرية، مديرية فرعية للشؤون القانونية، مديرية فرعية للوسائل العامة.
5. **المديرية الفرعية للموارد البشرية:** تنفرع هذه المديرية الفرعية إلى مصلحة تسيير المستخدمين ومصلحة الموارد البشرية.

6. المديرية الفرعية للوسائل العامة: تتفرع هذه المديرية الفرعية إلى مكلف بالوسائل العام. 7. المديرية الفرعية للشؤون القانونية: تتفرع هذه المديرية الفرعية إلى مصلحة التأمينات ومصلحة المنازعات ومصلحة الأرشفة.

8. مديرية المالية والمحاسبة: إن مديرية المالية والمحاسبة مهيكلة من ثلاث مديريات فرعية:

أ- المديرية الفرعية للمالية: تتمثل في قسم المالية الذي يضمن تسيير ومتابعة التدفقات المالية (البنك والصندوق). ومن مهامها متابعة الزبائن، الموردين، الضمانات، الكفالات والقروض البنكية.

ب- المديرية الفرعية للمحاسبة: وتتمثل في مصلحة المحاسبة العامة إذ تقوم مصلحة المحاسبة العامة بتسجيل العمليات التي جرت في المؤسسة وفق المبادئ المعمول بها.

ج- المديرية الفرعية للخزينة والجباية: مهامها تتمثل في: مقارنة الأرصدة المحاسبية والبنكية من الناحية المالية وكذا الجبائية وتحديد حجم الأعباء الضريبية الشهرية المستحقة.

9. مديرية الصيانة والعتاد: إن مديرية العتاد تتفرع إلى:

- أ- قسم تسيير واستغلال المعدات: هذا القسم يتفرع إلى مصلحة المعدات.
- ب- قسم التموينيات: وهذا القسم يتفرع بدوره إلى مصلحتين هما مصلحة قطاع الغيار، مصلحة مواد البناء من مهامها:
 - اعداد وتطبيق الإجراءات التسييرية.
 - تحليل وتخطيط احتياجات المشاريع من المعدات والمواد الأساسية.
 - التفاوض على إبرام الاتفاقيات المتعلقة بالتسليمات المهمة في الأوقات المناسبة في مجال مواد البناء، قطع الغيار، ومستلزمات صيانة العتاد.
 - إعداد والتطبيق الدوري للإجراءات المتعلقة بالجرد للمعدات، المخازن، اللوازم.
 - متابعة الإدارة لكل معدات المؤسسة (أرضية، بحرية).
 - متابعة عقود التأمين لجميع معدات المؤسسة.
- ج- قسم معدات أرضية: ويتفرع هذا القسم بدوره إلى مصلحتين هما مصلحة التنسيق والتنظيم ومصلحة التنفيذ.
- د- قسم صيانة المعدات البحرية: وهو الآخر يتفرع إلى مصلحتين، مصلحة التوريد ومصلحة التنفيذ، مهامها:
 - وضع خطة ممنهجة لصيانة العتاد البحري؛
 - التعريف بالمعايير المتعلقة بمقاييس الصيانة، التصليح ومتابعه تطبيقها؛

- تصليح أو تجديد المعدات التي هي في عطب وذلك حسب ما تقتضيه الضرورة وظروف الإستغلال؛
- إعداد تقارير حول النشاطات المرحلية للهيئة.

10. مديرية الاستثمارات:

- المراقبة المالية للمعدات الجديدة؛
- إدارة السجلات المحاسبية لكل عملية اقتناء؛
- القيام بالمشتريات المحلية والأجنبية من المعدات والمواد؛
- تطوير ملفات إصلاح المعدات؛
- تطوير إجراءات إصلاح المعدات.

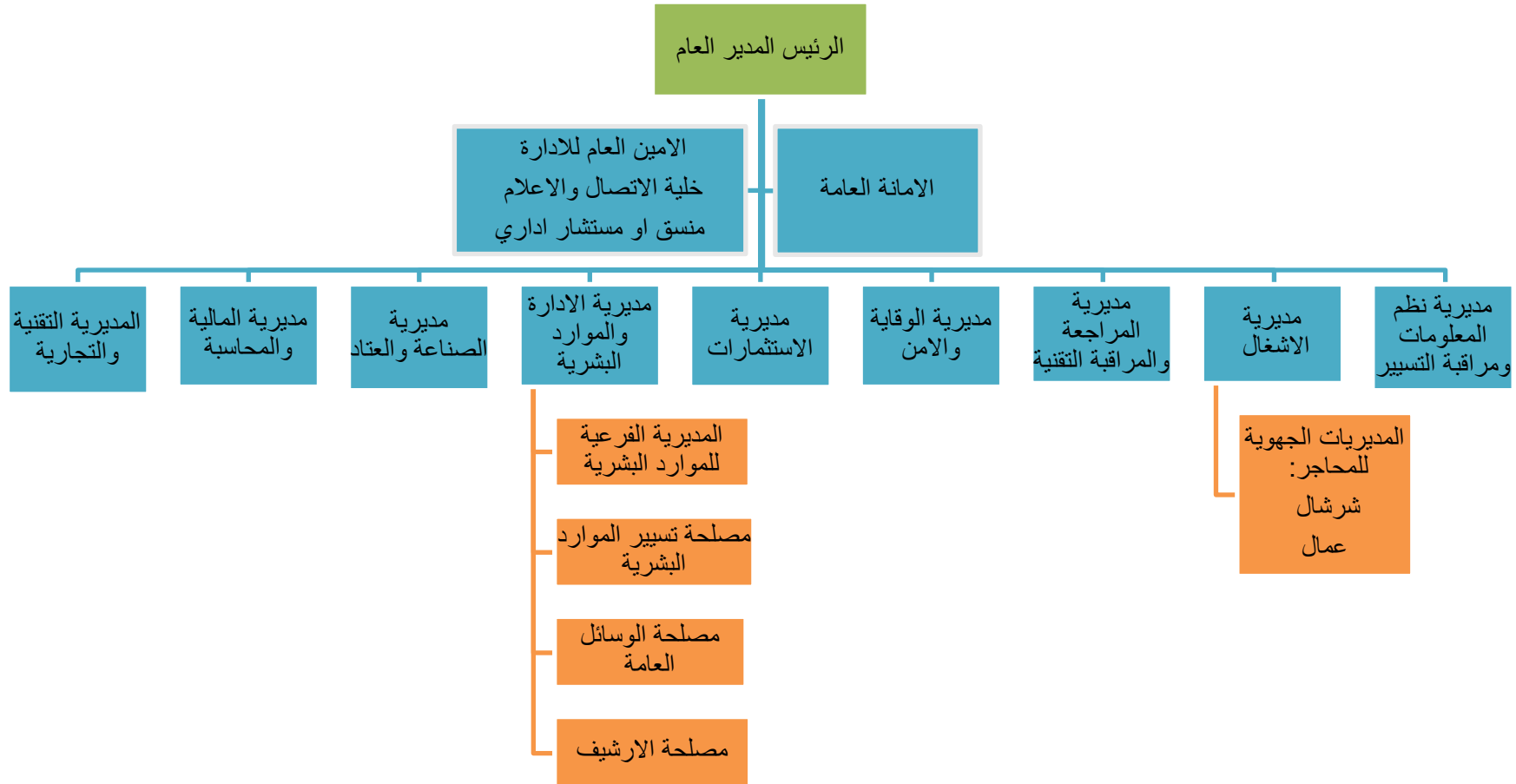
11. المديرية التقنية والتجارية: مديرية التقنية تنقسم إلى قسمين:

أ. قسم الدراسات والمراقبة: وهذا القسم يتفرع إلى مصلحة الدراسات والتنفيذ، مصلحة إعداد ومتابعة العروض.

ب. قسم متابعة المشاريع: وهذا القسم يتفرع إلى مصلحة متابعة الإنتاج، مصلحة إعداد الفواتير والتحصيل من مهامها:

- مساعدة المشاريع من حيث إعداد مخططات التكاليف وتقييم تنفيذ الأشغال؛
- القيام بدراسات استشرافية بخصوص فرص التعاقد مع الزبائن المحتملين؛
- تبيان المعايير المتعلقة بالأسعار (يد العاملة، مواد)؛
- إعداد مخططات تنفيذ الأشغال؛
- إعداد مخططات الإنتاج ومتابعة تنفيذه؛
- إعداد التقارير للنشاطات الدورية.

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي للمؤسسة المستقبلية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق بالمؤسسة

المطلب الثالث: نشاطات المؤسسة مديطرام

مؤسسة مديطرام تتشط في المجالات الآتية الذكر:

1. الأشغال الجديدة:

- أ- إنشاء الموانئ؛ الأرصفة البحرية؛ السدود البحرية؛ كاسرات الأمواج؛
- ب-توسيعات المنشآت المتواجدة ودعمها بمنشآت الحماية البحرية؛
- ج- حماية السواحل من عوامل التعرية البحرية.

2. أشغال الصيانة والدعم:

- أ- دعم المنشآت القائمة؛
- ب- دعم ورفع مستوى الأرصفة المتواجدة بالموانئ؛
- ج- الأشغال تحت البحرية (الاستكشافية الإنجاز).

3. أشغال كسح وتطهير المسطحات البحرية:

- تطهير وصيانة المسطحات المائية والبحرية من تراكمات الرمل والطيني.

4. أشغال أخرى:

- أ- أشغال مقالع المحاجر وإنتاج المواد المحجرية؛
- ب- صيانة وتجديد العتاد البحري؛
- ج- أشغال الحدادة وصنع القوالب المعدنية؛
- د- إنتاج الخرسانة والهياكل الخرسانية.

المبحث الثاني: آلية عمل المراجعة الداخلية لمؤسسة مديطرام

بعد القيام بتعريف بمؤسسة مديطرام، سنقوم بدراسة تفصيلية لمهمة المراجعة الداخلية وهذا عن طريق تقديم منهجية عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: تقديم مديرية المراجعة الداخلية للمؤسسة

مديرية المراجعة الداخلية هي مديرية مركزية تابعة لمقر مؤسسة مديطرام؛ مكون طاقمها من إطارات جامعية متعددة التخصصات كانت قد تلقت تكوين في مجال المراجعة وتدقيق الحسابات (تكوينات دورية).

1. مهام المديرية:

- أ- -انجاز البرنامج السنوي للمراجعة الداخلية المصادق عليه من طرف مجلس إدارة المؤسسة مسبقاً؛
- ب- القيام بمهام دورية لدى مختلف المصالح لتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ مدى تنفيذ البرامج التقديرية والوقوف امام نجاعة خطط التسيير المطبقة؛
- ج- -الوقوف على مدى تطبيق التعليمات؛ الإجراءات والخطط التنظيمية على مختلف المستويات (الاستراتيجية؛ العملياتية والتنفيذية)؛
- د- -العمل على مساعدة مصالح وهيكل المؤسسة على رفع التحفظات المراجعة الخارجية القانونية.

وبصفة عامة؛ يكمن دور المراجعة الداخلية في مرافقة المصالح الوظيفية للمؤسسة في اعداد نماذج وبرامج تطوير أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بها في إطار احترام الجانب التنظيمي والقانوني وكذلك إجراءات التسيير الموضوعة مسبقاً.

المطلب الثاني: ميثاق المراجعة الداخلية

ينص ميثاق المراجعة الداخلية للمؤسسة على ما يلي:

1. تعريف:

المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة وموضوعية تعطي للمؤسسة ضمان حول مدى التحكم في عمليات التسيير. وتعتبر كذلك وظيفة للمراقبة من أجل تحسين العمل وتطوير الأداء وتساهم كذلك في خلق قيمة مضافة في مجال التسيير.

تعمل المراجعة الداخلية في المؤسسة وفق خطة عمل ومقاربة منهجية ومنظمة؛ وتتولى تقييم أنظمة معالجة مناهج التسيير والأخطار في المؤسسة؛ أنظمة الرقابة؛ الرقابة الداخلية والحوكمة داخل المؤسسة بالاعتماد على توصيات واقتراحات بهدف رفع الأداء.

2. معايير الوظيفة:

أ- الاستقلالية: نقصد بها استقلالية المراجع الداخلي بالنسبة للمصالح أو الأقسام محل المراجعة؛

ب- المسؤولية: مسؤولية المراجعة الداخلية تكون في إطار المهام محل المعاينة؛

ج- النفوذ: للمراجع كل الصلاحيات في البحث والاطلاع عن المعلومات؛ الإجراءات؛ الوثائق والمستندات؛ الأرشيف وفي هذا الصدد يلزم على الأقسام محل المراجعة تقديم كل المعلومات للمراجع الداخلي بدون شروط أو قيود مسبقة.

3. الأهداف:

الأهداف من عمل المراجعة الداخلية في مجالات:

أ- المطابقة: التأكد من مطابقة عمل الأقسام محل عملية المراجعة للقوانين التنظيمية؛ الإجراءات؛ التعليمات الداخلية المطبقة عليها؛

ب- الأداء: تقييم أداء الوظائف الداخلية للمؤسسة ومدى التزامها بتحقيق الأهداف التسييرية؛

ج- الاستراتيجية: تقييم مدى تطبيق الخطط الاستراتيجية والخيارات الاستشارية المتعلقة بالوسائل المتاحة وتطويرها.

4. الخصائص الأدبية والمهنية الخاصة بعمل المراجع

أ- القواعد المطبقة: يقصد به مدى احترام المراجع الداخلي للقوانين والقواعد التنظيمية الخاصة بعمل المراجع.

ب- المهنية: يقصد بها الصرامة؛ الحيطة؛ والنزاهة المهنية.

ج- المؤهلات التعليمية: مسابقة ومطورة خلال تولي الوظيفة عن طريق التكوين المتواصل.

د- السرية: الحذر في التعامل مع المعلومات والسرية المهنية وهذا الشيء لا يتعارض مع ابراء الرأي او تقييم الوظائف محل المراجعة.

هـ- الموضوعية: إلزام التقييد بموضوع المهمة.

و- النزاهة: في التعامل مع مستجدات ونتائج مهمة المراجعة.

5. خطط ومهام المراجعة الداخلية:

تتمثل خطط ومهام المراجعة الداخلية في مراحل العمل الخاصة بالإجراءات القيام بمهام؛ الا أنه

يحدد كذلك نطاق عمل المراجعة الداخلية في نقطتين التاليتين وهما:

- أ- المراجعة المالية والمحاسبية: مراجعة وتدقيق المعلومات والقوائم المالية والمحاسبية.
ب- المراجعة العملياتية: أنظمة ومناهج التسيير وتقييم الأداء في المؤسسة.

المطلب الثالث: إجراءات المراجعة الداخلية

نتطرق في هذا المطلب الى مراحل العمل الخاصة بإجراءات القيام بمهام المراجعة

1- تحديد الأولويات:

في إطار القيام بالتحضيرات لإعداد البرنامج السنوي لمختلف نشاطات المؤسسة. وذلك بالاطلاع على مختلف التقارير السنوية (تقرير التسيير؛ لوحات القيادة مقترحات وتوصيات المراجعة الخارجية؛ لوائح مجلس الإدارة.

يتم إعداد البرنامج السنوي لعمل المراجعة الداخلية؛ تحديد نوع وطبيعة المهام المدرجة وكذلك تحديد الأولويات. ويتم بعدها تقديم البرنامج لمجلس القيادة في المؤسسة للموافقة عليه واثرائه ومن ثم تقديمه لمجلس إدارة المؤسسة.

2- إعداد برنامج المراجعة الداخلية:

بعد موافقة وإقرار مجلس الإدارة بفحوى البرنامج السنوي للمراجعة الداخلية؛ تقوم مديرية المراجعة الداخلية بإعداد برنامج سير مهام المراجعة الداخلية العملياتية¹ وفق جدول مبسط يحتوي على: الوظائف محل المراجعة؛ المدة؛ الفترة؛ وأسماء المراجعين والمراجعين المشاركين.²

برنامج سير مهام المراجعة الداخلية العملياتية يجب أن تتم الموافقة عليه من طرف السيد الرئيس؛ المدير العام للمؤسسة.

3- التحضير للمهمة:

- أ- تعيين فريق المراجعين الداخليين (فريق عمل)؛
ب- معاينة مهام وتقارير الوظيفة محل المراجعة؛
ج- إعداد أدوات المراجعة (أدوات وإجراءات البحث والتحري؛ المعايير التنفيذية؛
د- إعلام المصلحة أو الوظيفة محل المراجعة بالمهمة (رسالة المهمة).³

¹ أنظر الملحق رقم 01.

² أنظر الملحق رقم 02.

³ أنظر الملحق رقم 03.

- 4- إعداد المهمة:
- أ- أخذ بعين الاعتبار الجانب الزمني وتسلسل المهام؛
- ب- إعداد المهام بصفة مهنية منسقة؛
- ج- الوقوف على قبول النتائج من خلال تبادل الآراء وتقييمها مع الجهات محل المراجعة.
- 5- إعداد تقرير المهمة؛
- 6- إعداد مخطط التقدم؛¹
- 7- متابعة رفع التحفظات الخاصة بمخطط التقدم.

¹ أنظر الملحق رقم 04.

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية وتقييم أداء قسم الوسائل العامة - دراسة حالة -

بعدما تطرقنا في المبحث السابق الى آلية عمل المراجعة الداخلية سنتطرق في هذا المبحث الى تقييم أداء قسم الوسائل العامة وتحليل مختلف وظائفه وأهم الملاحظات والتوصيات المتوصل إليها من خلال الدراسة التطبيقية التي تم القيام بها.

المطلب الأول: التعريف بقسم الوسائل العامة

هو عبارة عن مديرية فرعية للموارد العامة والتي بدورها تنتمي الى مديرية الموارد البشرية؛ وهي الأخرى تنقسم إلى أربع أقسام رئيسية تتمثل في قسم التموين؛ قسم تسيير المخزونات؛ قسم المعدات والأدوات المكتبية؛ وقسم التسديدات البنكية والنقدية ولكل منها وظائف مختلفة سنتعرف عليها في المطلب التالي.

المطلب الثاني: تحليل وظائف قسم الوسائل العامة**1. وظيفة الشراء أو التموين****أ. مراحل سير عملية الشراء:**

فهم خطوات "مراحل" سير عملية الشراء:

- الشراء المباشر؛
- الشراء عن طريق إختيار الموردين؛
- الشراء عن طريق المناقصة؛
- الإلتزام بقانون الصفقات الخاص بالمؤسسة¹؛
- إذا كان سعر العملية لا يتجاوز 3 ملايين دج فيتم الشراء من خلال طلب الشراء فقط وذلك بعد المعاينة واختيار المورد من بين المشاركين في العرض الأولي؛
- إذا كان سعر العملية بين 3 ملايين و30 مليون دج فيتم الشراء عن طريق عقد يضمن حقوق والتزامات كل طرف.

¹ أنظر الملحق رقم 05.

ب. خطوات عملية الشراء:

- تحديد الحاجة وطلبها:

- تقوم الإدارات أو الأقسام المستخدمة للأصناف أو البضاعة بتبليغ احتياجاتهم إلى مديرية الموارد البشرية من خلال إعداد وثيقة طلب الحاجة.¹
- يتم ارسال طلب الحاجة الى المديرية الفرعية للموارد العامة ثم الى قسم تسيير المخزون والذي يقوم بدوره بمراجعة هذه الطلبات على سجلاته للتأكد من وجود او عدم وجود هذه الأصناف وهناك حالتين:

الحالة 1: إذا كانت البضاعة متوفرة في المخزن يتم إخراجها لتوجيهها الى المصلحة او القسم الذي حرر الطلب من خلال وثيقة وصل الخروج² وصل التسليم.

الحالة 2: إذا كانت البضاعة غير متوفرة تلجأ الشركة الى الشراء حيث تجمع المديرية الفرعية للموارد العامة كافة الاحتياجات من مختلف الجهات الطالبة بالإضافة الى الأصناف المنتهية ويتم تسجيل هذه الاحتياجات في وثيقة طلب الشراء³ وعند الموافقة عليها يتم اعداد امر الشراء.

- اختيار مصدر الشراء:

بعد رفع الطلبات⁴ الى قسم المشتريات تبدأ إجراءات إختيار مصدر التوريد وفي هذه الخطوة يتولى قسم المشتريات كافة الطلبات والاقترحات المرفوعة إليه تمهيدا لدراستها وتحليلها والتنسيق بينها بغية ترتيبها في تشكيلات متجانسة للوصول الى الشراء السليم ولا بد ان يتأكد قسم المشتريات من:

- وضوح المواصفات وتوفرها في السوق.
- دراسة الكميات المطلوبة بغرض الشراء بالكمية الاقتصادية الملائمة.
- مواعيد التسليم ومواقع الإستلام حتى تراعيها مع الموردين.

بعد هذه المرحلة يبدأ قسم المشتريات في مباشرة اختصاصاته ومنها استقصاء مصادر التوريد المتاحة (المحتملين، المسجلين في سجلات الموردين).⁵

وذلك لتقديم عرض الأسعار لكافة الاحتياجات المطلوبة وقد تتم دعوة الموردين بطريقة مباشرة وإرسال نموذج طلب الأسعار.

¹ أنظر الملحق رقم 06.

² أنظر الملحق رقم 07.

³ أنظر الملحق رقم 08.

⁴ أنظر الملحق رقم 09.

⁵ أنظر الملحق رقم 10.

وعند إستلام عروض الأسعار من الموردين بعد تقديم الفاتورة الشكلية¹ يقوم قسم المشتريات بتفريغ هذه العروض في كشوف خاصة لها² بغرض مقارنتها.

بعد إستلام هذه العروض تبدأ مرحلة دراستها وذلك بتحليل عوامل السعر والجودة والخدمة المعروضة وشروط الدفع والضمان مع مراعاة عامل التكلفة بالدرجة الأولى لدى المصلحة القانونية من أجل الشفافية وأخيرا إختيار أنسب مورد.

- القيام بعملية الشراء :

بعد موافقة المدير على عملية الشراء تتم مباشرة المراحل التالية للحصول على البضاعة والمتمثلة في:

■ حالة العقد:

- ✓ يرسل المديرية على محضر موقع الى المصلحة القانونية والتي بدورها ترسلها الى مصلحة المشتريات.
- ✓ ترسل مصلحة المشتريات إشعار بالعقد الى المورد المختار من أجل الإمضاء عليه ليقوم هذا الأخير بإرسال الإشعار ممضى مع وثيقة المتابعة ووصل الإستلام وكذلك وثيقة الكفالة لحسن سير العقد الى المصلحة القانونية.
- ✓ تحتفظ المصلحة القانونية بالملف من أجل تسجيله وترسل فقط عقد الشراء او طلب الشراء إلى مصلحة المشتريات فيتم إعادة إرساله إلى المورد من أجل الإمضاء عليه وتقديم وثيقة الإستلام.
- ✓ من خلال وثيقة الإستلام تبدأ مدة الإستلام المحددة وأي تقصير ينجم عنه إشعار لإرسال البضاعة وفي حالة عدم الرد يتم وضع المورد في القائمة السوداء واللجوء إلى الطرق القانونية سواء لفسخ العقد أو استرجاع البضاعة.

■ حالة شراء لا يتوجب عقد:

- ✓ فاتورة أو وصل.
- ✓ سند الطلبية.
- ✓ التسديد نقدا أو بشيك بنكي.

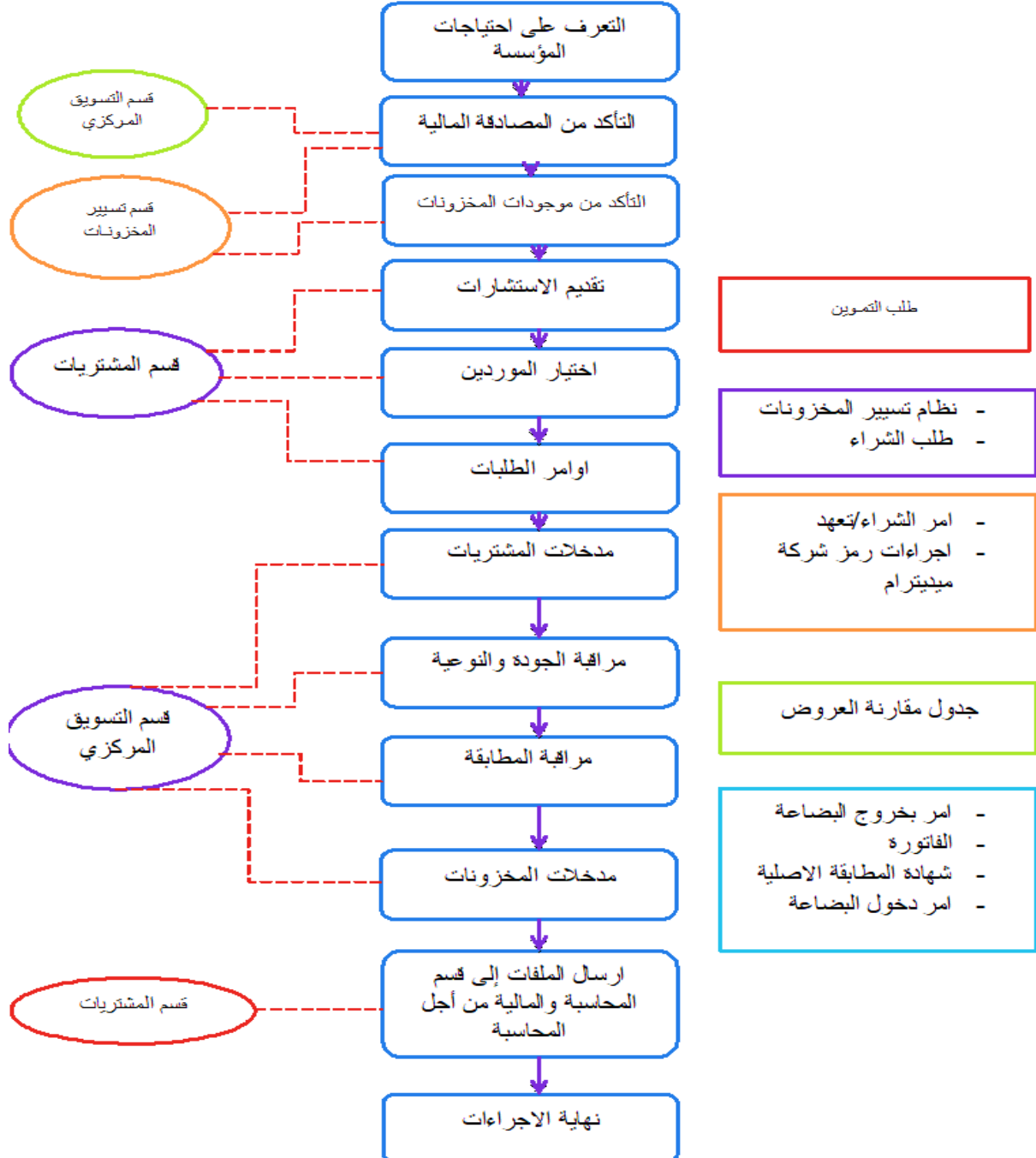
❖ إستلام البضاعة:

¹ أنظر الملحق رقم 11.

² أنظر الملحق رقم 12.

عند وصول البضاعة يتم استلامها من طرف قسم تسيير المخزون التي تتبع عدة مراحل وخطوات سنتطرق إليها في القسم التالي.

شكل رقم (3-3): مراحل وخطوات سير المخزون



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم (3-3): استبيان حول وظيفة الشراء

رقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل هناك قسم خاص بالمشتريات و التموينات؟	X		هذا القسم تابع مباشرة للمديرية الفرعية للوسائل العامة ولا يوجد مسؤول (رئيس قسم خاص بالتموينات)
2	هل هذا القسم مستقل تماما عن: - قسم المحاسبة؟ - قسم استلام و الشحن؟	X		هذا القسم مستقل تماما عن قسم المحاسبة والمالية؛ الذي يتولى عمليات التسجيل المحاسبي. عملية الاستلام و التخزين هي مسؤولية رئيس المخزن.
3	هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء و أوامر توريد مستلمة عن كل عملية شراء.	X		عمليات الشراء مستقلة عن بعضها البعض؛ وكل عملية يتم تسجيلها على حدى سواء في سند الطلب؛ وثيقة الاستلام؛ سند الدخول والخروج من المخزن(وكل عملية لها حسابها الخاص).
4	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟	X (نظريا)		نظرا لعدم وجود رئيس قسم المشتريات
5	هل كل عملية الشراء محصورة بقسم المشتريات؟	X		فقط عملية الشراء الخاصة بالقسم لأنه توجد اقسام أخرى في المؤسسة تقوم بعمليات التمويل الخاصة بشراء مواد البناء و الحديد الصلب ,الإسمنت ,قطاع الغيار , (حسب تخصص كل مديرية).
6	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصة؟	X		حسب ما يقتضيه القانون الداخلي لإبرام الصفقات الخاصة بالمؤسسة المصادق عليه من طرف مجلس الإدارة.
7	هل تعتمد أسعار الشراء من طرف مسؤول بقسم المشتريات؟	X		
8	هل هناك قسم خاص للإستلام و الفحص؟	X		أمين المخزن.
9	إذا كان الأمر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير إستلام و فحص عن كل طلب وارد؟	X		سند الإستلام فقط , التقرير يكون في حالة خلل أو نقص في الطلبية.
10	هل سندات الإستلام تكون متسلسلة؟	X		هناك تسلسل في أرقام سندات الإستلام حسب ترتيبها في الدفتر.
11	هل ترسل صورة من تقرير الإستلام و تقرير الفحص إلى قسم المحاسبة؟	X		يتم إرسال كل الوثائق المتعلقة بعمليات الشراء والتخزين إلى قسم المحاسبة.
12	هل تتطابق البيانات الواردة لكل من	X		

			الفاتورة و طلب الشراء و إذن الإستلام؟	
13	X	من طرف نائب المدير (المكلف بالمشتريات).	هل هناك متابعة للطلبات المنتظرة؟	
14	X	من طرف مديرية المحاسبة (قسم الخزينة).	هل تتحقق الشركة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الأمر بالصرف؟	
15	X	دفتر الشراء (مديرية المحاسبة)	هل تمسك الشركة يومية مستقلة للمشتريات؟	
16	X	يتحقق نائب المدير من صحة الفاتورة ويقوم بالتوقيع عليها رفقة مديرة الموارد البشرية ثم ترسل إلى المحاسبة للأمر بالصرف وتتحقق بدورها مديرية المحاسبة من صحة الفاتورة ومعلوماتها.	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة إلى الأشخاص المكلفين بدفعها ؟	
17	X		هل هناك نظام فعال لتسجيل و تدقيق عمليات الإستلام الجزئي لصققة شراء معينة؟	
18	X		هل يظهر على وصل الإستلام معلومات تدل على الإستلام الجزئي للطلبية؟	
19	X		هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف بالشركة؟	
20	X	ترفق مع الشيك الأصلي نسخة من الشيك وعليها المعلومات الخاصة المتضمنة قيمة الشيك من أجل الحصول على التصديق من طرف المورد.	هل ترفق بالشيك المحرر جميع المستندات المؤيدة لذلك؟	
21	X	حسب طبيعة الطلب	هل هناك إجراءات معمول بها فيما يخص نقل طلبيات ؟	
22	X	قسم المشتريات يتكفل بإجراءات الاسترداد المالية.	هل تراقب مردودات المشتريات بحيث تجعل حسابات الموردين المعنيين مدينين بها؟	
23	X	تتم هذه الإجراءات بصفة فورية عن طريق الهاتف ثم تتبع بتقارير في حال المماثلة في إتمام الطلبية أو إستبدال السلع المتضررة.	هل يتم الإخطار عن وجود نقصان أو فساد في الطلبية بالسرعة الممكنة؟	

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من قسم الوسائل العامة بشركة.

جدول رقم(3-4): شبكة تحليل المهام الخاصة بالمشتريات

المهام	مديرة الموارد البشرية	قسم المشتريات	أمين المخزن	قسم المحاسبة و المالية	المدير العام
إرسال طلب الشراء		X	X		
المصادقة على طلب الشراء		X			
إعداد طلب البضاعة		X			
الترخيص بطلب البضاعة	X	X			
إستلام البضاعة		X	X		
مقارنة طلب البضاعة بالفاتورة			X		
مقارنة وصل دخول بالفاتورة			X		
الرقابة المحاسبية		X	X	X	
التأشير بقابلية التسديد	X	X			
التسجيل في دفتر يومية المشتريات				X	
التسجيل في حسابات الموردين				X	
مقارنة ميزان المراجعة للموردين بالحسابات الجماعية				X	
تحضير الشيكات				X	
إمضاء الشيكات				X	X
إرسال الشيكات للموردين		X			
متابعة المردودات		X		X	

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من قسم الوسائل العامة بالشركة.

من خلال قيام المراجع بمهمة المراجعة الداخلية لوظيفة الشراء تم ملاحظة ما يلي:

- ✓ يوجد مهام غير موضحة و غير مبينة بخصوص ملف الموردين , عدم تسيير الطلبيات و تنسيق بينها و بين الجانب التقديري و التنبئي للمشتريات , و تحديد الإحتياجات العامة للمؤسسة (في إطار الميزانية العامة للنفقات).
- ✓ هناك عقد يمتد لثلاث سنوات ابتداءا من 2020 خاص بإقتناء لوازم المكتب يتم تجديده بعقد ضمني , في هذا العقد لا يتم صراحة تحديد وتيرة التموين الخاصة بكل سنة محاسبيا.

و تم التوصل إلى التوصيات التالية:

- ✓ إنشاء مصلحة تسيير التموينات الخاصة بالوسائل العامة وذلك تطبيقا لما تقتضيه التوصيات العامة للإجراءات الخاصة بالتسيير التي تم إعدادها بالشراكة مع مكتب الدراسات الخاصة (مركز الإعلام واتصال) CETIC في 2015.

2. وظيفة تسيير المخزون

أ. مراحل سير المخزون:

- يتحقق أمين المخزن من مكونات السلعة المطلوبة؛
- يقوم بالتأشير على وصل الإستلام؛
- يقوم بإعطاء الرقم المحاسبي للسلعة؛
- يقوم بإعداد سند الدخول (bon entree)؛
- في حالة خروج السلعة يقوم بإعداد سند الخروج (bon de sortie)؛
- في آخر الشهر يقوم بإعداد وضعية المخزون الشهرية¹ وإرسالها إلى مصلحة المالية والمحاسبة مرفقة بسندات الخروج؛ الدخول والتحويلات الى مراكز النشاط.

ب. الحالات خاصة:

- في حالة تلف او نقص في الطلبية يقوم أمين المخزن بتبليغ مسؤول المشتريات بحالة تلف او نقص في السلع.
- في حالة قام بإعداد سند الدخول يقوم بإلغائه مع تقديم التبريرات اللازمة(تقرير).
- في حالة النقص يقوم بإعداد سند الدخول بالكميات المحددة.

¹ أنظر الملحق رقم 13.

وفي نهاية السنة يقوم أمين المخزن بإعداد الجرد السنوي لمخزونه؛ غلق بطاقات المخزون؛ والاستعداد لبدء عملية الجرد الفعلي للمخزون.

من خلال القيام المراجع بمهمة المراجعة لوظيفة تسيير مخزون تم ملاحظة ما يلي:

- هناك قيمة معتبرة من المخزون غير قابلة للاستعمال (قديم؛ مهترئ؛ خارج صلاحية)؛
- هناك تحسن ملحوظ (مقارنة بمهمة المراجعة لسنة 2020) خاصة في مجال ترتيب السلع؛ معايير النظافة والأمن؛
- عدم ترميز الرفوف؛
- البدء في استعمال نظام معلوماتي خاصة بتسيير المخزون ابتداء من جانفي 2022؛
- وجود ملفات الشراء غير مسددة (عدم توفر الفاتورة؛ سندات إدخال أو الإخراج).

وتوصل الى التوصيات التالية:

- المواصلة في تحسين نظام تسيير المخزون (الترميز؛ الترتيب؛ التنبؤات)؛
- تنظيم المواد الخطيرة في مكان خاص مع احترام معايير السلامة والأمن؛
- العمل على إزالة وإخراج المخزون (القديم؛ مهترئ؛ خارج الصلاحية...)
- العمل على الاحتفاظ بنسخة خاصة بوثائق الشراء على مستوى قسم تسيير المخزون؛
- العمل على تحسين النظام المعلوماتي وإدخال خاصية "تكلفة وسطية مرجحة" لتحديد قيمة المخزون.

جدول رقم (3-5): استبيان حول وظيفة تسيير المخزون

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص ؟	X		أمين المخزن
2	هل يقوم أمين المخزن بإعلام الحسابات بالإدخالات و الإخراجات بموجب وصل إستلام و تقارير الصرف؟	X		وصل الإستلام , التقارير في الحالات الخاصة.
3	هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية؟	X		"طلب التموين" محرر من طرف القسم الذي يحتاج إستعمال المواد المطلوبة .
4	هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد الموجودة بالمخازن؟	X		نظام الجرد المستمر هو النظام الساري لجميع المخزونات .
5	هل يتم إجراء جرد فعلي دوريا ومقارنته مع ما هو موجود مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضاعة الموجودة؟	X		نعم يجري بصفة شهرية و يتم مقارنته مع البيانات الخاصة بالنظام المعلوماتي لتسيير المخزون.
6	هل يقوم بالجرد الفعلي (المادي) موظفون مستقلون عن أمناء المخزن؟	X		الجرد الفعلي تقوم به لجنة مستقلة سنويا في إطار أعمال الجرد لنهاية السنة (لجنة الجرد المادي لقيم الأصول).
7	هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لمديرية المشتريات؟	X		المخزن يقوم بإعداد تقارير يقدمها دوريا للمديرية الفرعية للوسائل العامة.
8	هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟	X		في إطار الإجراءات الخاصة بالتسيير (المعدة بالرفقة او بالشراكة مع مكتب الدراسات CETIC سنة 2015) إجراءات تسيير التموينات و المخزون.
9	هل تخزن البضائع في مكان واحد حسب نوعها؟	X		المخزن الرئيسي (باستثناء المواد الكاشطة والقابلة للاشتعال التي خصص لها مكان اخر .
10	هل يقتضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء الخازن عن قسم المشتريات؟	X		في إطار مبدئ الفصل بين المهام الخاصة بكل قسم.

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من قسم الوسائل العامة بالشركة.

جدول رقم(3-6): تحليل الوظائف الخاصة بوظيفة المخزونات

المسؤول	الوظائف
أمين المخزن (رئيس قسم المخزن)	التأكد من عدم وجود الطلبية في المخزن
أمين المخزن	استقبال البضاعة
عمال المخزن	ترتيب البضاعة في المخزن (على الرفوف)
عمال المخزن تحت إشراف رئيس قسم المخزن	الترميز
لجنة مستقلة خاصة لعملية الجرد	إجراء الجرد السنوي
رئيس قسم المخزن	تحرير الوثائق:
رئيس قسم المخزن	إعداد وصل الإستلام
رئيس قسم المخزن	بطاقة المخزون
رئيس قسم المخزن.	سجل حركة المخزون

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من قسم الوسائل العامة بالشركة.

3. وظيفة تسيير تجهيزات وعتاد مكتب

عبارة عن ملف يسير مركزيا؛ ويقوم بتحيينه خلال فترة الجرد المادي لقيم أصول الشركة. يختص هذا الملف بالمقتنيات التي يفوق سعرها الوجودي خارج الرسم 30 000 دج (توصيات نظام المحاسبة).

هناك ملاحظة تخص إقتناء بعض التثبيات الخاصة بالتجهيزات ومعدات المكتب التي تم إقتنائها بالمديريات الجهوية وأمام خطر عدم تسجيلها في ملف الجرد المركزي بمقر المؤسسة؛ فإنه يجب التحفظ على أن جميع هذه المقتنيات يجب أن تتال الموافقة من مديرية الإدارة وقسم الوسائل العامة قبل عمليات الشراء. كذلك هناك بعض المشتريات التي تفوق قيمتها الإجمالية العتبة المحددة في القانون الداخلي الخاص بصفقات المؤسسة والتي يجب تسويتها بصفقة في إطار ما ينص عليه نفس القانون.

من خلال القيام بمهمة المراجعة بقسم الوسائل العامة لملف تجهيزات وعتاد مكتب تم ملاحظة ما

يلي:

- وجود عدة ملفات خاصة بالمقتنيات غير مساوية (عدم إستلام الفاتورة).
- هذا الملف يتم تقييده في سجل ورقي مرقم ويحمل ختم الإدارة؛ لتسيير أحسن يستوجب على قسم الوسائل العامة استحداث نظام معلوماتي مؤهل ومؤمن لتسهيل التثبيات لتجنب الأخطار والتجاوزات المحتملة.

قام المراجع بإعداد جدول استبائي خاص بالمقتنيات لسنة 2021 يحتوي على طبيعة المقتنيات؛ سعر التكلفة؛ اسم المورد؛ الجهة المعنية؛ طبيعة إبرام الصفقة؛ رقم الطلبية أو الصفقة؛ من خلال هذا

الجدول قام المراجع بتحقق من مدى دقة وتوافق المعلومات الخاصة بكل إقتناء مع تسجيلات المتواجدة في دفتر الجرد.

ومن التوصيات التي توصل إليها المراجع من خلال مهمة هي:

- يجب الاعتماد على تمركز (مقر المؤسسة) نظام سير النشاطات الخاصة بمعدات وتجهيزات المكتب بالمديرية العامة من تحديد الاحتياجات؛ استشارة الموردين؛ ابرام الصفقات والطلبات التوصيل واستلام؛ التسجيل والترميز؛
- استعمال ملف الموردين وتسوية جميع المقتنيات حسب ما يقتضيه القانون الداخلي الخاص بإبرام الصفقات؛ فيما يخص صفقات التسوية أو العتبة الخاصة بصلاحيات المديرية الجهوية؛
- ملف الجرد يجب أن يحتوي على البيانات السابقة (الموجودة في جدول الجرد) على الحالة العملية للتجهيزات معطلة؛ منتهية الصلاحية وهذا بهدف إخراجها نهائيا من الخدمة لتفادي نفقات التصليح وإعادة التجهيز المتكررة.

جدول رقم(3-7): استبيان حول وظيفة التجهيزات والعتاد المكتبي

رقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل هناك قسم خاص مكلف باقتناء وتسيير معدات وأدوات المكتب؟	X		قسم الوسائل العامة (يتولى تسيير المعدات والأدوات الخاصة بالمكتب والحرص على صيانتها الدورية).
2	إذا كانت الإجابة نعم هل هذا القسم مستقل تماما عن قسم المحاسبة وقسم الاستلام والشحن؟	X	X	-مستقل عن المحاسبة والمالية. -لكنه في نفس الوقت هو الذي يقوم باستلام المعدات والتأكد من صلاحية الطلبات مباشرة مع المورد.
3	هل خلال عملية المراجعة يقوم المراجع بإعداد جدول استبياني خاص بمقنتيات القسم؟	X		خلال عملية المراجعة قام المراجع بإعداد جدول بياني يحتوي على البيانات التالية (طبيعة المقنتيات؛ سعر التكلفة؛ ...) وتتم مقارنته مع البيانات المسجلة في السجل الجرد الخاص بالمعدات والأدوات المكتبية.
4	هل يقوم المراجع بالتحقق من مدى دقة وتوافق المعلومات الخاصة لكل إقتناء؟	X		
5	هل يعتمد نظام التسيير الخاصة بمعدات وتجهيزات المكتب على التمركز بالمديرية العامة؟	X		إلا أنه توجد مقنتيات لأدوات ومعدات مكتب من طرف المديرية الجهوية والتي يتم تسجيلها دوريا في السجل المركزي لتسيير المعدات والأدوات الخاصة لقسم الوسائل العامة والتأكد من دقة التسجيلات قبل وبعد عملية الجرد السنوي (المادي).

6	هل يتم إعلام المديرية العامة بجميع عمليات الإقتناء التي قامت بها المديرية الجهوية؟	X	لكن هناك هامش للخطأ محتمل.
7	هل يتم استعمال ملف خاص بالموردين وتسوية جميع عمليات الإقتناء؟	X	حسب الأولويات.
8	هل هناك نظام فعال لتقييد وتدقيق الملف الخاص بتجهيزات وعتاد المكتب (محاسبيا)؟	X	المؤسسة تملك نظام معلوماتي يقوم بتسجيل القيود المحاسبية المتعلقة بالمعدات والأدوات المكتبية (ملف التثبيات) وهو مرتبط بنظام المحاسبة العامة (PC.COMPTA).
9	هل هناك موظف معين يختص في عمليات إقتناء معدات وتجهيزات المكتب؟	X	هناك قسم خاص. والذي يقوم بعملية الإقتناء هم (
10	إذا كانت الإجابة بنعم هل هو الذي يقوم باختيار الموردين؟	X	يقوم باختيار الموردين على مبدئ المعايينة سواء المباشرة أو عن طريق المناقصات.
11	هل تستعمل المؤسسة رقم تسلسلي خاص بجرد معدات وأدوات المكتب (code Inventaire)؟	X	هذا الرقم يتبع لتسلسل الموجود في ملف الجرد.
12	هل هناك لجنة خاصة لمتابعة المعدات المعطلة والتي لا يمكن للمؤسسة إصلاحها بأقل التكاليف؟	X	-هناك لجنة خاصة مستقلة عن قسم الوسائل العامة مكلفة بهذا الغرض. -من اختصاصها إعطاء الرأي في التنازل عن المعدات والأدوات المكتبية المعطلة وغير القابلة للتصليح أو المهلكة بصفة كلية.

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من قسم الوسائل العامة بشركة

4. وظيفة التسديدات البنكية والنقدية

تسدّد ديون الموارد العامة إما عن طريق الصندوق أو البنك.

أ. الصندوق:

يتم تمويل الصندوق في حدود مخصصات تقدر ب: 200.000دج شهريا. يقوم نائب مدير الموارد العامة بمسك الصندوق والتوقيع على كل وثائق المتعلقة به.

ب. البنك:

البنك يقوم نائب المدير بتحضير طلب تخليص عن التسديد وتوقع عليه مديرة الإدارة والموارد البشرية ويكون مرسل إلى مديرية المالية والمحاسبة.

الوثائق الخاصة ب:

– **الصندوق:** وصل تخليص يكون فيه إما فاتورة أو وصل إستلام؛ مسودة الصندوق يقوم بترتيب وتسلسل الوصل والفاتورة حسب تاريخ العملية وفي نهاية كل شهر يقوم بإعداد محضر رصيد الصندوق.

– **البنك:** تقوم مديرية المحاسبة بإعداد شيك أو تحويل بنكي الخاص بطلب تسديد والتحقق من صحة ومصداقية الوثائق المرفقة.

من خلال القيام بمهمة المراجعة لقسم الوسائل العامة تم ملاحظة:

- شراء من نفس المورد عن طريق الصندوق بمبلغ يتجاوز 500.000 دج لنفس نوع السلع مع العلم أنه كان بإمكانه القيام بشراء موحد وهذا عن طريق الشيك.
- غياب بعض الوثائق مثل الفواتير؛ (قيد الإعداد).

وتوصل المراجع إلى التوصيات الآتية:

- العمل على القيام بمشتريات ذات المبالغ المهمة بعقود.
- العمل على التسديد بشيك بنكي قدر المستطاع والابتعاد عن التسديد نقدا.
- إستعمال وثيقة بيانات لتوضيح طبيعة الشراء المستفيدين منها.
- العمل على توقيع عقود واتفاقيات خاصة فيما يخص خدمة الأنترنت والخردوات وعقاقير.

جدول رقم (3-8): استبيان حول وظيفة التسديدات البنكية والنقدية

رقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل هناك قسم خاص بالتسديدات البنكية والنقدية؟	X		تسديدات البنكية عن طريق البنك الرئيسي للمقر والتسديدات النقدية عن طريق الصندوق الفرعي لقسم الوسائل العامة
2	هل يتم تسديد كل عمليات الشراء والاقتناء عن طريق البنك؟		X	حسب ما يقتضيه القانون الداخلي الخاص بإجراءات عقد الصفقات الخاص بالمؤسسة (الصندوق مخصص فقط للمشتريات التي لا تزيد قيمتها عن 200.000 دج مثلا).
3	هل تتم التسديدات النقدية والبنكية من طرف مسؤول واحد؟	X		-أمين الصندوق الفرعي لقسم الوسائل العامة. -أمين الخزينة.
4	هل قسم التسديدات النقدية مستقل تماما عن قسم التسديدات البنكية؟	X		-قسم الوسائل العامة(الصندوق) -قسم المحاسبة والمالية(الخزينة).
5	هل هناك مسؤول خاص يقوم بالتحقق من صحة بيانات الشيكات البنكية وصحة الوثائق المرفقة لها؟	X		رئيس قسم الخزينة.

6	كيف يتم تسديد ديون قسم الوسائل العامة؟	/	/	الديون تسدد عادة عن طريق البنك ويتم ذلك بتقديم ملف كامل يحتوي على جميع الوثائق والمستندات المتعلقة بعملية الشراء.
7	هل هناك موظف معين يقوم بالترخيص بتسديد والتوقيع على الشيك؟	X		يقوم بمراقبة واعداد الشيك أو وسيلة الدفع المديرية الفرعية للخزينة؛ بعدها يقدم للمدير المحاسبة والمالية للتوقيع عليه.
8	هل جميع الشيكات تكون مرفقة بوثيقة بيانات توضح طبيعة الشراء والمستفيدين منها؟	X		وثيقة المراقبة
9	هل يتم تسجيل الشيكات البنكية بطريقة متسلسلة؟	X		حسب التسلسل في دفتر الشيكات وذلك بأخذ بعين الاعتبار الشيكات الملغاة.
10	هل تقتصر التسديدات البنكية على عمليات الشراء بعقود فقط؟	X		عقود أو سندات الطلب.

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على معلومات من قسم الوسائل العامة.

المطلب الثالث: الملاحظات والتوصيات ودورها في رفع أداء قسم الوسائل العامة

يمكن تلخيص الملاحظات والتوصيات ودورها في رفع أداء قسم الوسائل العامة في الجداول التالية:

الجدول رقم (3-9): الملاحظات والتوصيات ودورها في رفع أداء قسم الشراء

الملاحظات	التوصيات	دور لتوصيات في الرفع في الأداء
<ul style="list-style-type: none"> - يوجد مهام غير موضحة وغير مبينة بخصوص ملف الموردين. - عدم تسيير الطلبات والتنسيق بينها وبين الجانب التقديري والتبني للمشتريات؛ تحديد احتياجات العامة للمؤسسة. - عدم احترام مبدأ استقلالية السنوات المالية فهناك عقود تمتد لثلاث سنوات خاصة باقتناء لوازم المكتب يتم تجديدها بعقد ضمني والذي لا يتم فيه تحديد وتيرة 	<ul style="list-style-type: none"> - القيام بتخصيص سجل خاص بالموردين يتضمن أهم البنات والمعلومات الخاص بهم وبخدمتهم. - إنشاء مصلحة تسيير التموينات الخاصة بالوسائل العامة وذلك تطبيقاً لما تقتضيه التوصيات العامة للإجراءات الخاصة بالتسيير التي تم إعدادها بالشراكة مع مكتب الدراسات المعتمد CETIC في سنة 2015. - القيام بعقود ضمنية تشمل على 	<ul style="list-style-type: none"> - تسهيل عملية إختيار الموردين وكسب الوقت وضمان جودة الطلبية. - حسن التسيير يمكننا من رفع الكفاءة والفعالية وتجنب الأخطاء نظراً لتنبؤ بها مسبقاً. - الحصول على وثائق أو تقارير مالية ذات دقة ومصداقية وتسجيل محاسبي منظم لكل عملية تمويل أي جميع العمليات تكون مسجلة بصفة منظمة وبالتالي المعلومات تكون

<p>التموين.</p> <p>- نقص في التأطير لقسم التموينات؛ لا يوجد مسؤول أو رئيس قسم خاص.</p>	<p>وتيرة التموين الخاصة لكل سنة على حدا.</p>	<p>موثوقة.</p> <p>- احترام الهيكل التنظيمي المعمول به وإعطاء نوع من الاستقلالية لقسم التموينات في اختيار الموردين وتعامل معهم.</p>
--	--	--

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات مقدمة من قسم الوسائل العامة.

جدول رقم(3-10): الملاحظات والتوصيات ودورها في رفع أداء قسم تسيير المخزن

الملاحظات	التوصيات	دور لتوصيات في الرفع في الأداء
<p>-هناك قيمة معتبرة من المخزون غير قابلة للاستعمال (قديم؛ مهترئ خارج الصلاحية).</p> <p>- هناك تحسن ملحوظ (مقارنة بمهمة المراجعة ل سنة2020) خاصة في مجال ترتيب المواد؛ معايير النظافة والامن.</p> <p>-عدم ترميز الرفوف.</p> <p>- البدئ في استعمال نظام معلوماتي خاص بتسيير المخزون ابتداءا من جانفي 2022 (PC STOK -DLG).</p> <p>- وجود ملفات شراء غير مسددة أي عدم توفر سندات ادخال أو اخرج</p>	<p>- العمل على إزالة وإخراج المخزون (قديم؛ مهترئ خارج الصلاحية) من الخدمة وأصول المؤسسة.</p> <p>- المواصلة في تحسين نظام تسيير المخزون (الترميز؛ الترتيب؛ والتتبؤات).</p> <p>- تنظيم المواد الخطيرة والقابلة للاشتعال في مكان خاص مع احترام معايير السلامة والامن.</p> <p>- العمل على تحسين النظام المعلوماتي وإدخال خاصية التكلفة الوسيطة المرجحة CUMP.</p> <p>- العمل على الاحتفاظ بنسخة خاصة من وثائق الشراء على مستوى قسم تسيير المخزون.</p> <p>- العمل على القيام بجرد فعال دوري مرة في الشهر.</p>	<p>- يساعدنا على معرفة القيمة الحقيقية للمخزون وكسب مساحة للمخزن.</p> <p>- تقليص مدة الجرد وبالتالي كسب الوقت أي التحسين من عملية الجرد.</p> <p>- تجنب الوقوع في الأخطاء وتجنب التكاليف الزائدة.</p> <p>- تجنب حصول حوادث مهنية خطيرة للعمال.</p> <p>- تجنب الأخطاء الحسابية وتقادي حصول فوارق معتبرة بين الجرد المحاسبي والجرد المادي.</p> <p>- تسهيل عملية الجرد السنوي وتمكن من الاطلاع على الوضعية الحقيقية الشهرية للمخزن وبالتالي تقادي استمرارية العمل مع الأخطاء ان وجدت</p>

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات مقدمة من قسم الوسائل العامة.

جدول رقم(3-11): الملاحظات والتوصيات ودورها في رفع أداء قسم معدات وأدوات المكتب.

الملاحظات	التوصيات	دور لتوصيات في الرفع في الأداء
<p>- قيام المديرية الجهوية باقتناء بعض التثبيبات دون أخذ الموافقة المبدئية من قسم الوسائل العامة والتي يترتب عنها خطر عدم تسجيلها في ملف الجرد المركزي.</p> <p>- عدم تسوية المشتريات التي تفوق قيمتها الاجمالية العتبة المحددة في القانون الداخلي بصفة في إطار ما ينص عليه نفس القانون (صفحة التسوية).</p> <p>- وجود عدة ملفات خاصة ببعض المقتنيات لم تخضع لتسوية (عدم استلام الفاتورة أو استلام المعدات المطلوبة من حيث الكمية والنوع).</p>	<p>- يجب ان يحتوي ملف الجرد بالإضافة إلى المعلومات السابقة على الحالة العملية للتجهيزات (معطلة منتهية الصلاحية بهدف إخراجها نهائيا من الخدمة).</p> <p>- يجب ان تقوم المديرية الجهوية بأخذ الموافقة من قسم الوسائل العامة واعلامها بالمقتنيات التي قامت بها قبل بداية الجرد الدوري السنوي.</p> <p>- تسوية جميع المقتنيات حسب ما يقتضيه القانون الداخلي الخاص بنظام ابرام الصفقات (الانتقال من سند الطلب الى الصفقة).</p>	<p>- تقادي نفقات التصليح وإعادة التجهيز المتكررة وبالتالي الاستغلال العقلاني للموارد.</p> <p>- تقادي الأخطاء المحاسبية وذلك من خلال تسجيل كل المعلومات وتقيدها في ملف الجرد المركزي وملف التثبيبات المحاسبي.</p> <p>- فرض رقابة داخلية فعالة ومستمرة على الجانب الإداري والقانوني بإبرام الصفقات الخاصة بالمقتنيات (خاصة صفقات التسوية).</p>

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات مقدمة من قسم الوسائل العامة.

جدول رقم(3-12): الملاحظات والتوصيات ودورها في رفع أداء قسم التسديدات البنكية والنقدية.

الملاحظات	التوصيات	دور لتوصيات في الرفع في الأداء
<p>- الشراء من نفس المورد عن طريق الصندوق بمبلغ يتجاوز 500.000 دج لنفس النوع من السلع مع العلم كان بإمكانه القيام بشراء موحد وهذا عن طريق الشيك مثلا.</p> <p>- غياب بعض الوثائق مثل (الفواتير قيد الإعداد).</p>	<p>- إعداد صفقات خاصة بالمشتريات المتعددة والمتكررة خلال السنة حسب الاحتياجات الاجمالية لمختلف أقسام المؤسسة.</p> <p>- تعميم استعمال الشيك البنكي أو التحويلات البنكية.</p> <p>- إعداد وتعيين الملفات الخاصة بالبيانات المتعلقة بكل مورد تحتوي على جرد عام لجميع التعاملات خلال السنة (سندات الاستلام؛ الفواتير؛ المدفوعات).</p>	<p>- التحكم في التكاليف والأعباء المباشرة والغير المباشرة (تكلفة الشراء؛ النقل؛ التخزين).</p> <p>- تفعيل نظام المتابعة (traçabilité) فيما يخص التسديدات البنكية وتأمين الموارد المالية للمؤسسة.</p> <p>- الرفع من فعالية نظام الجرد المحاسبي والمادي في المؤسسة وكذا نظام المقاربة.</p>

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات مقدمة من قسم الوسائل العامة.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال اسقاط المفاهيم النظرية على الجانب التطبيقي نجد ان وظيفة المراجعة مستقلة ومهمة جدا بالنسبة للمؤسسة والتي بدورها تكون مكملة لوظائف الرقابة الداخلية التي تأثر على الأداء الكلي للمؤسسة من خلال تقييمه واتخاذ الإجراءات التصحيحية من أجل رفع الأداء.

من خلال مراجعة وتدقيق مختلف الوثائق المتعلقة بوظائف قسم الوسائل العامة تم التوصل الى مجموعة من الملاحظات التي تم استخراجها أثناء القيام بمهمة المراجعة وتقديم مختلف التوصيات المتعلقة بها التي بدورها ستساهم في رفع الأداء لقسم الوسائل العامة بصفة خاصة والمؤسسة بصفة عامة إذا ما تم أخذها بعين الاعتبار والعمل بها.

الخاتمة العامة

من خلال دراستنا لموضوع دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية؛ حاولنا إبراز الدور الفعال الذي تلعبه في تقييم ورفع الاداء؛ فهي تعمل على مراجعة مختلف العمليات وتكون مستقلة وتابعة للمديرية العامة؛ حتى تتصف اعمالها و توصياتها بالاستقلالية و الموضوعية وتكون تحت اشراف موظفين ذوي كفاءة وخبرة عالية؛ فمن خلالها يتم استخراج الفروقات ومعرفة أسباب الانحرافات؛ ونجد ان مهنة المراجعة الداخلية تقوم على مجموعة من القواعد و الأسس وتحكمها مجموعة من المعايير بدءا بموضوعية المراجع الداخلي؛ الذي يجب أن تتوفر فيه بعض الصفات إما أن تكون متعلقة بذاته أو بميدان عمله؛ كأن يكون مؤهلا علميا وصاحب خبرة في المجال ووصولاً الى اعداد تقريره بكل مسؤولية؛ والذي يتضمن الملاحظات والنتائج والتوصيات المقدمة للإدارة العليا؛ ومن هذه المعلومات يرتبط بالأداء وتقييمه وكيفية تحقيق أقصى درجات الكفاءة في المؤسسة؛ فالأداء يمثل المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة أمام كل المتعاملين معها و يساعدها في التنبؤ بالمستقبل وإتخاذ القرارات المستقبلية والسليمة لوضعية المؤسسة.

وعليه حاولنا معالجة موضوع الدراسة المتمثل في دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية بمعالجة الإشكالية المطروحة والمتمثلة في: **كيف يتم تفعيل المراجعة الداخلية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية؟**

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

اختبار صحة الفرضيات:

- تتمثل الفرضية الأولى بأن "وظيفة المراجعة الداخلية هي حتمية اقتصادية لا مفر منها تتم وفقا لأهداف وقواعد معينة".

من خلال الفصل الأول من المذكرة، ومن خلال تحديد الابعاد النظرية والتطبيقية للمراجعة الداخلية؛ حيث أن لها تأثير مباشر على السيرورة الحسنة للأنظمة الرقابية الداخلية المطبقة واعتبارها اداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة فهي تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة فيما يخص دقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام وطبيعة وكفاءة النظام المعمول به داخل المؤسسة، وبالتالي نثبت صحة هذه الفرضية.

- تتمثل الفرضية الثانية بأن " يتم تقييم الاداء عن طريق استخدام جميع الموارد المتاحة"

وهذا ما تم إثباته في الفصل الثاني من المذكرة، حيث أنه يتم تقييم الاداء باستخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات كما أنه يتطلب استخدام جميع الموارد البشرية والتكنولوجية وغيرها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة المسطرة لأحسن جودة وأقل تكلفة، وبالتالي نثبت صحة هذه الفرضية.

- تتمثل الفرضية الثالثة بأن "في شركة مديطرام للاشغال البحرية تقييم الاداء يقوم على قياس النتائج المتوصل إليها وفقا للمعايير المحددة مسبقا؛ والتقرير المقدم من طرف المراجع الداخلي يعبر عن مستوى أداء المؤسسة "

وهذا ما تم التوصل اليه في الفصل الثالث من المذكرة، حيث أن الهدف الذي تسعى اليه المؤسسة هو اتخاذ القرارات الصائبة من طرف الإدارة العليا باعتماد على هذا التقييم وايضا بالاعتماد على التقرير الذي يعده المراجع الداخلي باعتباره يحتوي على ملاحظات وتوصيات ذات أهمية بالغة تمس نوعية الاداء فإنه حقا يعبر مستوى أداء المؤسسة، وبالتالي نثبت صحة هذه الفرضية.

النتائج:

من أهم ما توصلنا اليه ما يلي:

- تخضع مهنة المراجعة الداخلية إلى معايير عالمية تحدد مسؤولياتها والقواعد و المبادئ المتحكمة فيها و بمهمة المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني الذي يجب ان يتحلى بها المراجع الداخلي؛
- تقوم المراجعة الداخلية على منع الغش و تقليل حدوث الأخطاء و هذا ما يزيد الحاجة لها؛ فبالإضافة الى تقديم النصائح للمديرين في محاولة تقليل ومنع الاخطاء؛
- تسعى المراجعة الداخلي أيضا إلى الحد من الانحرافات والاصراف الشيء الذي يزيد من المردودية وتحسين الاداء ويزيد من كفاءة والفعالية؛ وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة؛
- الأداء هو حاصل تفاعل عنصرين أساسين هما الكفاءة و الفعالية؛ وتمكن أهميته في أنه يستعمل للحكم على المنظمات والمؤسسات من حيث قدرتها على تحقيق أهدافها؛ مدى التزامها بالرشادة في الوصول الى ذلك؛
- تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في تقييم الأداء حيث يساعد على كشف الانحرافات في شتى النواحي والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
- لدى شركة "مديطرام للأشغال البحرية" مديرية للمراجعة الداخلية؛
- تشغل مديرية المراجعة الداخلية في "مديطرام للأشغال البحرية" أفراد ذو خبرة وكفاءة عالية؛
- تهتم شركة "مديطرام للأشغال البحرية" بالنواحي الرقابية لمنع الأخطاء وكل أشكال الفساد.

التوصيات:

من بين أهم التوصيات، ما يلي:

- تطبيق المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والإهتمام بها؛
- توفير العدد المناسب من المراجعين الداخليين ليستطيعوا القيام بمهمتهم على أكمل وجه؛
- منح أكبر قدر من الإستقلالية للمراجع الداخلي خلال أداء مهمته؛ لأن ذلك يعكس قيمة وفعالية العمل الذي تحصل عليه المؤسسة من خلال وظيفة المراجعة الداخلية؛
- محاولة توفير مقاييس لتقييم الأداء بصفة دورية من اجل تحسين مستوى الرقابة على أدائهم وبالتالي تحسين الأداء الكلي؛
- تحديث إجراءات نظام الرقابة وجعله أكثر فعالية؛
- تقديم التحفيزات المادية والمعنوية للمراجعين الداخليين من اجل خلق روح المسؤولية فيهم ودفعهم الى إحساس لأهمية دورهم في المؤسسة؛
- وضع برامج لتوعية العاملين بضرورة احترام إجراءات الرقابة وتغيير نظرتهم حول عملية التقييم؛
- زيادة درجة الإهتمام بمهنة المراجعة الداخلية ومنحها الصلاحية الكاملة التي تساعد على القيام بالمهام والأعمال المخولة لها على أحسن وجه.

قائمة المراجع

- إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- احمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية للاطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1990.
- امين السيد أحمد، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والمراقبة على الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1997.
- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار الوراق، عمان، الأردن، 2006.
- داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، بيروت؛ الطبعة 02، 2002.
- زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد سارع القدس، الوادي، الجزائر، طبعة 2010-2011.
- عبد السلام أبو قحف، اسايات التنظيم والادارة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002.
- عبد الفتاح الصحن واخرون، المرادعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2008.
- عبد الفتاح الصحن، رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2004.
- عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2005-2006.
- عمر صخري، إقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 4، الجزائر، 2006.
- فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002/2003.

- فلاح حسن الحسيني، مؤيد عبد الرحمن الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي استراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007-2008.
- كامل بربر، إدارة الموارد البشرية وكفاءة الاداء التنظيمي، المؤسسة الجامعية لدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان.
- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي؛ المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)؛ الطبعة الثالثة؛ ديوان المطبوعات الجامعية؛ بن عكنون؛ الجزائر؛ دون سنة النشر.
- محمد السيد سرايا، اصول المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، القاهرة، مصر، 2002.
- محمد السيد سرايا، كمال الدين الهراوي، دراسات مقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، القاهرة، مصر، 2006.
- محمد الكرخي، موازنة الاداء وآليات استخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2015.
- مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1996.
- مصطفى يوسف، إدارة الاداء، دار حامد للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الاردن، 2016.
- مصطفى يوسف، إدارة الاداء، دار حامد للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الاردن، 2016.
- منصور حامد محمود، ثناء عطية فراج، المراجعة الادارية وتقييم الاداء، جامعة القاهرة، مصر، 1994.
- نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2015.
- الهادي تميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2006.
- وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، اساسيات الاداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2009.
- وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، اساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2009.

المجلات والملتقيات:

➤ برايح بلال، براغ محمد، المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، مجلة علمية تصدر عن المركز الجامعي تيسمسيلت، المجلد 06، العدد 01، مارس 2022.

➤ حمادي نبيل، عبادي فامة الزهراء، مقومات تحسين اداء المؤسسات الاقتصادية في اطار التنمية المستدامة، الملتقى الدولي العلمي حول الاداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، يومي 10 و 11 نوفمبر 2009.

➤ خلادي راضية، دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلة علمية تصدر عن المركز الجامعي آفلو، المجلد 02، العدد 02، ديسمبر 2020.

➤ عبد المليك مزهودة، الاداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الانسانية، العدد 1، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2001.

➤ كريم قوبة، أثر تطور مهنة المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات، معارف، مجلة علمية تصدر عن جامعة البويرة، المجلد 12، العدد 22، جوان 2017.

➤ منال محمد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع داخلي، مجلة إضافات اقتصادية، مجلة علمية تصدر عن جامعة غرداية، المجلد 2، العدد 03، أفريل 2018.

مذكرات والرسائل:

➤ بلال برايح، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، 2015/2014.

➤ بودوح غنية، إستراتيجية التكوين المتواصل في المؤسسة الصحية و أداء الموارد البشرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في علم الاجتماع، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012. 2013.

- روبة سامية، براهيم كريمة، أثر المراجعة الداخلية على مصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2019/2020.
- سناء بولعراوي، ليندة عميرة، دور المراجعة الداخلية في تحقيق كفاءة الأداء المالي في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في إدارة المالية، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميلة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2018/ 2017.
- طوبال ابتسام، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في محاسبة وتدقيق، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، 2019/2020.
- عمر تمجدين، دور استراتيجية التوزيع في تحسين اداء المؤسسة الصناعية ، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية والمحاسبة، جامعة مدية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2008-2009.
- كاروس أحمد، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كاداة لتحسين اداء وفعالية المؤسسة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011.
- محمد أمين محمداتني، وسيم بوعشة، دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجمع عبيدي خلال الفترة (2013-2015)، مذكرة مقدمة لنيل متكلمات شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2017.

➤ محمد أمين محمداتي، وسيم بوعشة، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في مالية المؤسسة، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، 2016/2017.

باللغة الأجنبية:

- Abdellatif Khemkhem, La dynamique du control de gestion, Dunod, 2^{ed}, Paris, 1976.
- the Institut Of Internal Auditors, International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing, Florida, 2013.

قائمة الملاحق

Procédure d'Audit Interne MEDITRAM

Annexe 1 - Tableau / Programme Annuel d'Audit Opérationnel

Fonction de gestion à auditer	Unité / Site concerné	Domaine à auditer ¹	Appréciation ²	Degré de priorité
Direction fonctionnelles du siège (DSI/DARH/DFC/ D H & S)				
Directions opérationnelles du Siège (DTC/DT/DI/DMM)				
DRC				
DRE				
DRO				
Projets de réalisation				

¹ : Préciser le ou les domaines à auditer pour chacune des fonctions de gestion de l'entreprise :

- Niveau de performance
- Degré de maîtrise de la gestion
- Problèmes d'interfaces
- Degré du risque économique
- Qualité des relations humaines

² : Apporter une appréciation qualitative en guise d'argumentation justifiant le choix du domaine à auditer.

الملحق 01 : برنامج سير مهام المراجعة الداخلية العملياتية

9

Procédure d'Audit Interne MEDITRAM

Annexe 2 : Canevas type de Plan d'Audit Opérationnel

PLAN D'AUDIT OPERATIONNEL POUR L'ANNEE
 PROGRAMME D'AUDIT REF.....DU
 DATE D'ELABORATION :

Unité / Site concerné	Fonctions à auditer	Echéancier	Date de remise du rapport d'audit	Auditeurs associés	Contacts / audités
....././.. - ././..	././..	M. M.	M. M.
.....					
.....					
.....					
.....					

الملحق 02: وثيقة أسماء المراجعين والمراجعين المشاركين

Annexe 3- Modèle de lettre de mission d'Audit opérationnel

Réf : Plan d'audit N° du .../.../.....

Rouiba le

Objet : Mission d'audit

Conformément au plan d'audit annuel cité en référence et dont une copie vous a été remise, nous avons l'honneur de vous informer qu'une équipe d'audit sera dépêchée pour auditer votre fonction durant la période allant du au

L'équipe chargée de cette opération sera composée de:

M. : Auditeur es qualité

M. : Auditeur associé

Nos contacts chez vous (personnes à interviewer) sont :

M.

M.

En étant convaincu de votre collaboration, nous vous en remercions par avance.

Le Directeur A & VG

.....

Procédure d'Audit Interne MEDITRAM

4

Annexe 4 : Canevas type de Plan de Progrès

PLAN DE PROGRES

Fonction auditée : Date d'élaboration du plan de progrès :
 Unité /site audité : Nom du responsable de la structure auditée :
 Rapport d'audit N° du

Problème relevé	Note	Action de progrès recommandée	Intervenant	Echéance	Impact attendu

الملاحق 04: مخطط التقدم


E.P.E MEDITRAM S.P.A - PROCEDURE DE PASSATION DES MARCHES - Révision des Seuils de Compétence - Novembre 2018
TABLEAU SYNOPTIQUE : DELEGATION POUVOIRS ET PREROGATIVES

U.DA HT

Nature Transaction	Montant de la Transaction	forme de la consultation	Présentation de l'Offre	Forme de la passation	actions préalables	Délégation
Fournitures et Travaux	< 400 000	Libre transaction avec respect des règles du marché				Directeurs Centraux Régionaux
	≥400 000 et < 3 000 000	sélective - 03 Fournisseurs Minim	Factures Proforma	Bon de commande	C.Ev de la structure	
	≥ 3 000 000 et < 30 000 000	sélective - 03 Fournisseurs Minim	Anonyme Sous pli fermé	Contrat	COP et C.Ev de la struct	
	≥ 30 000 000	Appel d'offres	Anonyme S/Pli fermé	Contrat	COP, C.Ev et Avis CME	Directeur Général
Etudes et Services	< 400 000	Libre transaction avec respect des règles du marché				Directeurs Centraux Régionaux
	≥400 000 et < 3 000 000	sélective - 03 Fournisseurs Minim	Factures Proforma	Bon de commande	C.Ev de la structure	
	≥ 3 000 000 et < 15 000 000	sélective - 03 Fournisseurs Minim	Anonyme Sous pli fermé	Contrat	COP et C.Ev de la struct	
	≥ 15 000 000	Appel d'offres	Anonyme S/Pli fermé	Contrat	COP, C.Ev et Avis CME	Directeur Général

- 1) - Les montants sont donnés en hors taxes.
- 2) - Quelque soit la procédure, la nature, les montants ou la forme de la sélection les transactions sont passées dans la transparence, le respect total des règles du marché et l'intérêt de l'entreprise.
- 3) - COP : commission ouverture de plis ; C.Ev : commission Evaluation; CME : Commission des marchés de l'entreprise.

الملحق 05: قانون الصفقات الخاص بالمؤسسة

	Approvisionnement en matériaux de construction	Procédure 9
		Code : DTx 01
		Version : 00

6

Annexe1 : Etat des besoins annuels en Matériaux de construction

ENTREPRISE Logo	Etat des besoins annuels en Matériaux de construction	Année :
N° :		
Affaire :		Emetteur :
Client :		Destinataire :
Ordre d'exécution :		Date d'envoi :
N° Classement :		Période d'utilisation :
		N° ordre chronologique :


Désignation	caractéristiques / spécificités	N° de code interne	Unité de mesure	Quantité totale	Besoins d'utilisation déclinés par trimestre			
					T1	T2	T3	T4

OBJECTIF : Cet état est destiné à préciser les besoins d'approvisionnement d'une affaire donnée dont il faut réaliser les achats pour compte ou en vue d'un stockage pour compte pour la période d'utilisation mentionnée et les déclinaisons trimestrielles précisées.

CARACTERISTIQUES DE L'ETAT :

- Cet état doit être établi à l'avance par les Projets concernés pour permettre la DTx de réaliser les achats dans les délais.
- Les besoins déclinés par trimestre doivent être les plus précis en vue de correspondre à un stock raisonnable permettant une couverture de 3 à 6 mois (ni sur stockage, ni sous-estimé de rupture de stock).

الملحق 06: وثيقة طلب الحاجة

	Achat de fournitures et prestations de service	Procédure 8 Code : Version : 01
---	---	--

Annexe 1 : Demande d'Achat

ENTREPRISE Logo Emetteur : Destinataire :	DEMANDE D'ACHAT N° :	DA : Date d'application : Date d'établissement : Page :
---	--------------------------------------	--

Lieu de réception :
 Observations générales :

Désignation article	Unité de mesure	Q ^{te} demandée	Date de livraison souhaitée	Nom fourn.	Délai de livraison fournisseur	Réf C ^{de}

Date et visa de l'utilisateur	Date et visa de la structure réalisant l'achat
---	--


OBJECTIF : Etabli par la structure utilisatrice (les 4 premières colonnes), ce document permet à cette dernière de demander à la structure réalisant l'achat (SD/MG ou DR) de passer commande.

CARACTERISTIQUES DE LA DEMANDE D'ACHAT :

La Demande d'Achat sert de cadre de communication entre l'utilisateur & l'acheteur; à ce titre :

- L'utilisateur renseigne les colonnes 1 à 4, date et vise la « DA ».
- L'acheteur, aussitôt qu'il passe commande, renseigne les colonnes 5 à 7, date et vise la « DA » à son tour.

الملحق 08: وثيقة طلب الشراء

	Achat de fournitures et prestations de service	Procédure 9 Code : Version : 01
---	---	--

10

Annexe 2 : Fiche fournisseur / sous-traitant

Société : _____ Statut* : _____

Activités : _____

Siège social : _____

Tél : _____ Fax : _____ E-Mail : _____

Contacts :		
Nom	Fonction	Mobile

Evaluation de la performance :

Année	Chiffre d'affaires réalisé en 10 ³ DA	Produits achetés ou sous-traités
Année n-1		
Année n-2		
Année n-3		


Evaluation de la performance :

Critère d'évaluation	++	+	=	-	--
Qualité du produit					
Qualité du service					
Ecoute Client					
Temps de réponse aux réclamations					
Délais de prestation**					
Prix de vente (cas des achats)					

* : Fournisseur ou sous-traitant
 ** : Délai de livraison pour les fournisseurs / délai de réalisation pour les sous-traitants.

الملحق 10: سجلات الموردين

11

	Achat de fournitures et prestations de service	Procédure	11
		Code :	
		Version : 01	

Annexe 4 : Tableau Comparatif des Offres

Alger, le

Objet : Consultation restreinte

Référence : Demande d'Achat ou CdC N° du

Structure concernée :

TCO						
Soumissionnaire	Moyens mis en œuvre	Délais de prestation*	Prix de prestation**	Mode de paiement	Appréciation de la qualité	Classement

Visas des membres du Comité AD Hoc :

M.

M.

M.

M.

TCO établi le à :

* : Délai de livraison pour les achats / délai de réalisation pour les prestations.

** : Prix de vente pour les achats / prix unitaire de prestation pour la sous-traitance.

الملحق 11: الفاتورة الشكلية

الملاحق

SITUATION DES STOCKS

PROJET: SIEGE

MOIS : FEVRIER 2020

N° Cpte	Designation	Solde début du mois A	ENTREES			SORTIES			Solde Fin du Mois H=A+D-G
			Achat	Transfert C	Total D=B+C	Consommation E	Transfert F	Total G=E+F	
310 000	Electricite batiment industri	0,00			0,00			0,00	0,00
310 010	Sable	0,00			0,00			0,00	0,00
310 030	Produits concasses	0,00			0,00			0,00	0,00
310 050	Matières substances explosifs	0,00			0,00			0,00	0,00
310 100	Fer et acier	0,00			0,00			0,00	0,00
321 010	Bois et derives	0,00			0,00			0,00	0,00
322 020	Agglomeres	0,00			0,00			0,00	0,00
322 030	Electricite batiment industri	178 536,63			0,00			0,00	178 536,63
322 040	Plomberie sanitaire	2 598,77			0,00			0,00	2 598,77
322 050	Peinture et vitrie	132 670,30			0,00			0,00	132 670,30
322 060	Matières et fournitures canal	0,00			0,00			0,00	0,00
322 070	Autres matières et fournitures	0,00			0,00			0,00	0,00
322 240	Fournitures equip.de plongee	0,00			0,00			0,00	0,00
322 080	Fournitures equip.de securite	0,00			0,00			0,00	0,00
322 090	Fournitures equip.cables et co	0,00			0,00			0,00	0,00
322 100	Pieces de rechange et organe	0,00			0,00			0,00	0,00
322 110	Pneumatiques	0,00			0,00			0,00	0,00
322 120	Fournitures de bureau	3 974 318,37			0,00	60 851,00		60 851,00	3 913 467,37
322130	Fournit.informatiques	23 380,00	207 740,50		207 740,50	50 970,50		50 970,50	180 150,00
322 140	Vetements de travail	2 417 630,30	5 847 500,00		5 847 500,00	3 575 490,00		3 575 490,00	4 689 640,30
322 150	Vetements de protection	0,00			0,00			0,00	0,00
321 020	Carburant	0,00			0,00			0,00	0,00
321 030	Lubrifiants	0,00			0,00			0,00	0,00
322 160	Petite Outillage d'atelier	0,00			0,00			0,00	0,00
322 170	Petite outillage de chantier	0,00			0,00			0,00	0,00
322 180	Autres petite outillage	0,00			0,00			0,00	105 218,84
321 190	Fournitures d'entretien	105 218,84			0,00			0,00	105 218,84
322 200	Produits alimentaires	3 161,50	13 183,00		13 183,00	3 161,50		3 161,50	13 183,00
321 040	Propane oxgene acetylene	0,00			0,00			0,00	0,00
322 210	Fournitures sociales	0,00	198 764,76		198 764,76				198 764,76
322 220	Autres matières et fournitures	1 241 855,83	7 765,00		7 765,00	556 640,00		556 640,00	692 980,83
322 230	Produits pharmaceutique	650,00	525,00		525,00	650,00		650,00	525,00
	TOTAL GENERAL	8 080 020,54	6 275 478,26	0,00	6 275 478,26	4 247 763,00	0,00	4 247 763,00	10 107 735,80

الملحق 12: الكشوف الخاصة بالفاتورة الشكلية

الملاحق

N°	Nature	Montant TTC	Fournisseur	Affectation	Mode de Passation	N° BC
1	Ensemble de Bureau	250 000,00	Sarl IPEFF	DMM	libre transaction	B/C: 8035
2	2pc +bureau +chaise +armoie	207 179,00	New technologie computer et télécom	DRC+DTC	libre transaction	B/C: 000255
3	Fauteuils (5)	107 878,97	G.S.CO.M	DT	libre transaction	B/C: 8102
4*	Bureau / Armoire	37 009,00	ym fourniture sarl	DMM	libre transaction	B/C: 8101
5	pc/imprimante/onduleur	145 000,00	Bouassila fares	DRC	libre transaction	B/C: 4639
6	bureau/caisson/2fauteuils / 2 mini bureau	132 840,00	G.S.CO.M	P/Cherchell	libre transaction	B/C: 0307
7	Lap top +imprimante	179 500,00	Bouassila fares	Cherchell	libre transaction	B/C: 0309
8	pc/imprimante/onduleur / fauteuil	215 271,00	New technologie computer et télécom	DMM/DI œuvre social	libre transaction	B/C: 8070
9	2 unités centrales	201 586,00	New technologie computer et télécom	DFC / P/Sablettes	libre transaction	B/C: 1258
10	2 unités centrale /2 imprimantes/ 3 onduleurs	279 531,00	New technologie computer et télécom	Gestion du personnel	libre transaction	B/C: 4618
11*	Banquette métallique Table basse Armoire métallique Chaises 4 pieds	78 333,74	G.S.CO.M	Hygiène et sécurité/ carrière Ammal	libre transaction	B/C: 4616
12	pc/photocopie/onduleur/ 2imprimantes+scanner	287 504,00	New technologie computer et télécom	carrière Ammal	libre transaction	B/C: 4632
13	Fauteuil direction /Fauteuil visiteur / Table de travail	147 203,00	ym fourniture sarl	Syndicat de l'Entreprise	libre transaction	B/C: 4639
14	3 chaises operateur / Porte manteau chaise visiteur	68 068,00	New technologie computer et télécom	D.T Audit	libre transaction	B/C: 4617
15	2 lap top/écran/imprimante	375 207,00	New technologie computer et télécom	DMM/DTX DRC (P/Sablettes)	3 factures proforma (moins disant)	B/C: 8036
16	Ensemble de Bureau/ frigo/2 fauteuils	289 200,00	G.S.CO.M	Cherchell	libre transaction	B/C: 0269
17	2 citernes à eau	70 000,00	Sarl société algero-jordanienne de plastique	D.G	libre transaction	B/C: 0265
18	Bureau/Armoire/Fauteuil / Table	180 350,45	Ym fourniture sarl	DMM	libre transaction	B/C: 8014

(*) Dossiers non régularisés, manque factures définitives.

الملحق 13 : وضعية المخزون الشهرية