الـجمهورية الـيمنية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة المستقبل

كلية العلوم الإدارية والمالية

قسم محاسبة

المراجعة الداخلية وأثرها في تحسين جودة الأداء المالي على القطاع العام

(دراسة تطبيقية على المحكمة العليا- صنعاء)

(بحث تخرج مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس)

(في قسم المحاسبة)

إعداد

عدنان علي عبدربه العياشي

سـدرة سعيد عبد الله العطار

مـحمـد عبـد الله الـديـلـمـي

احـمـد يـحـيى الـعـكـام

مـراد عبـد الله الكـبودي

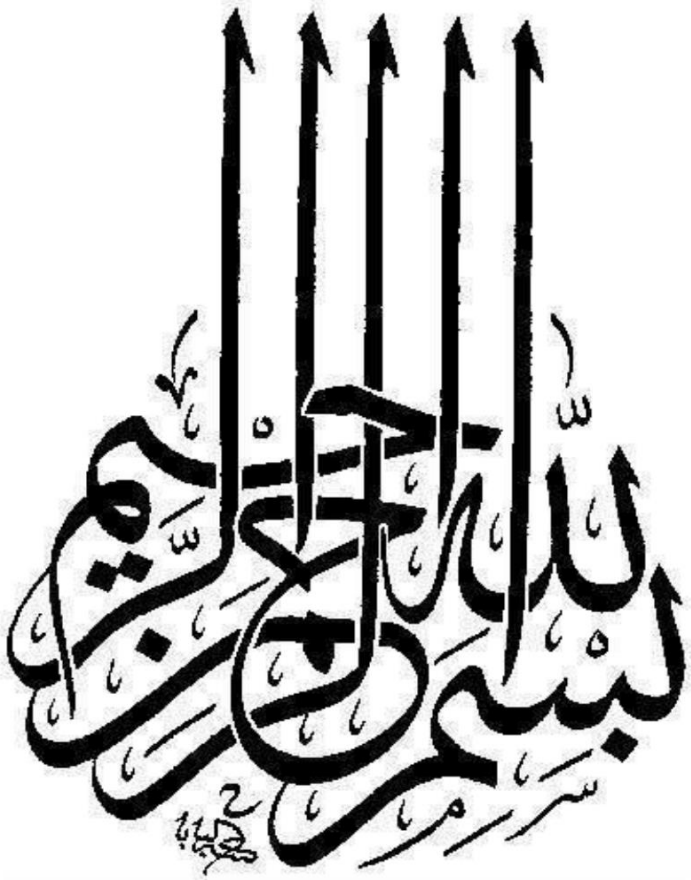
إشراف

د/خـالـد الـعليمي

رئيس قسمي المحاسبة والمصارف

٢٠١٩م-٢٠٢٠م

1441 هـ



وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون

إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون

سورة التوبة الآية:

الإهداء

إلى أهلنا الغاليين وإلى جميع من قام بمساعدتنا
حفظهم الله

شـــكر وتـــقديـــر

أول مشكور هو الله عز وجل

يسرنا أن نوجه شكرنا لكل من نصحنا أو أرشدنا أو وجهنا أو ساهم معنا في إعداد هذا البحث بإيصالنا للمراجع والمصادر المطلوبة في أي مرحلة من المراحل، ونشكر على وجه خصوص الدكتور الفاضل (خالد العليمي) على مساندتنا وإرشادنا بالنصح والتصحيح وعلى اختيار العنوان والموضوع ، كما أن شكرنا موجه لإدارة كلية العلوم الإدارية والمالية بجامعة المستقبل ولعميد الكلية الدكتور (عبد الغني النور) ولأساتذتنا الكرام في الجامعة لتوفير أفضل بيئة لتدريس العلوم المالية والإدارية في أفضل الأحوال التي تلاءم طلبة العلم.

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
البسملة والآية	أ
الإهداء	ب
الشكر والتقدير	ج
قائمة المحتويات	د
قائمة الجداول	و
قائمة الأشكال	ز
الفصل الأول (الإطار العام للدراسة)	١
المقدمة	٢
مشكلة الدراسة	٣
أهمية الدراسة	٤
أهداف الدراسة	٥
فرضيات الدراسة	٦
منهجية الدراسة	٧
متغيرات الدراسة	٧
مجتمع وعينة الدراسة	٧
مصادر معلومات الدراسة	٨
حدود الدراسة	٨
أسباب اختيار الدراسة	٩
المفاهيم والمصطلحات	٩
صعوبات الدراسة	١١
الدراسات السابقة	١٢
الفصل الثاني (مدخل تاريخي عن المراجعة)	١٨
تمهيد	١٩
المبحث الأول:الإطار ألمفاهيمي للمراجعة	٢٠
المطلب الأول:لمحة حول تطور المراجعة وتاريخها	٢٠
المطلب الثاني:تعريف المراجعة وأهدافها	٢٢
المطلب الثالث:أنواع المراجعة	٢٦
المطلب الرابع:معايير المراجعة	٣١
المبحث الثاني:ماهية المراجعة الداخلية	٣٣
المطلب الأول:نشأة وتعريف المراجعة الداخلية	٣٣
المطلب الثاني:أنواع المراجعة الداخلية	٣٥
المطلب الثالث:معايير المراجعة الداخلية الدولية	٣٧
المبحث الثالث:مراحل ودور المراجعة الداخلية	٣٩
المطلب الأول:مراحل المراجعة الداخلية	٣٩
المطلب الثاني:أهداف المراجعة الداخلية	٤٣
الخلاصة	٤٧

الفصل الثالث (نبذه عن لأداء)	٤٨
تمهيد	٤٩
المبحث الأول:ماهية الأداء	٥٠
المطلب الأول:تعريف الأداء	٥٠
المطلب الثاني:أنواع الأداء	٥٣
المطلب الثالث:مجالات الأداء	٥٧
المبحث الثاني:ماهية الأداء المالي	٥٩
المطلب الأول:تعريف الأداء المالي	٥٩
المطلب الثاني:الأهداف المالية ومصادر معلومات	٦٠
المطلب الثالث:معايير ومؤشرات الأداء المالي	٦٤
المبحث الثالث:دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي	٧٤
المطلب الأول:دور التدقيق المحاسبي في اكتشاف الفساد المالي والحد منه	٧٤
المطلب الثاني:مساهمة التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات	٧٤
المطلب الثالث:دور التدقيق المحاسبي في تحسين إدارة المخاطر	٧٥
الخلاصة	٧٦
الفصل الرابع (نشأة المحكمة العليا)	٧٧
	٨٥
الفصل الخامس (الدراسة التطبيقية) دراسة وتحليل النتائج	٨٦
أدوات الدراسة	٨٧
أساليب التحليل والنتائج	٩٠
الفصل السادس (النتائج والتوصيات)	١٠٧
النتائج	١٠٨
التوصيات	١١١
الملاحق	١١٢
ملحق الإرسالية	١١٣
الاستبيان	١١٤
قائمة المراجع	١١٩

قائمة الجداول

الموضوع	الصفحة
الجدول رقم (١): التطور التاريخي للمراجعة عبر الزمن	٢١
الجدول رقم (٢): الفروق بين المراجعة الخارجية والداخلية	٢٩
الجدول رقم (٣): مقياس ليكارت الخماسي	٨٨
الجدول رقم (٤): محك الحكم على فقرات الاستبانة	٨٨
الجدول رقم (٥): نتائج اختبار كرونباخ (ألفا) لأداة الدراسة	٨٩
الجدول رقم (٦): التكرار والنسبة المئوية لمتغير النوع للمشاركين بالعينة	٩١
الجدول رقم (٧): التكرار والنسبة المئوية لمتغير العمر المشاركين بالعينة	٩٢
الجدول رقم (٨): التكرار والنسبة المئوية لمتغير المستوى التعليمي	٩٣
الجدول رقم (٩): التكرار والنسبة المئوية لمتغير سنوات الخبرة	٩٤
الجدول رقم (١٠): التكرار والنسبة المئوية لمتغير المستوى الوظيفي	٩٥
الجدول رقم (١١): نتائج الاستبيان الخاصة بـ (المحور الأول)	٩٦
الجدول رقم (١٢): نتائج الاستبيان الخاصة بـ (المحور الثاني)	٩٨
الجدول رقم (١٣): نتائج الاستبيان الخاصة بـ (المحور الثالث)	١٠٠
الجدول رقم (١٤): نتائج الاستبيان الخاصة بـ (المحور الرابع)	١٠٢
الجدول رقم (١٥): نتائج الاستبيان الخاصة بـ (المحور الخامس)	١٠٤
الجدول رقم (١٦) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد العينة لمحاور الاستبانة ككل	١٠٦

قائمة الأشكال

الموضوع	الصفحة
الشكل رقم (١): متغيرات الدراسة	٧
الشكل رقم (٢): أنواع المراجعة	٣٠
الشكل رقم (٣): الأداء من منظور الكفاءة و الفعالية	٥١
الشكل رقم (٤): مفهوم الأداء	٥٢
الشكل رقم (٥): أداء المؤسسة حسب معايير الوظيفة	٥٥
الشكل رقم (٦): الأداء الداخلي والخارجي في المؤسسة	٥٧
الشكل رقم (٧): التكرار والنسبة المئوية لمتغير النوع للمشاركين بالعينة	٩١
الشكل رقم (٨): التكرار والنسبة المئوية لمتغير العمر المشاركين بالعينة	٩٢
الشكل رقم (٩): التكرار والنسبة المئوية لمتغير المستوى التعليمي	٩٣
الشكل رقم (١٠): التكرار والنسبة المئوية لمتغير سنوات الخبرة	٩٤
الشكل رقم (١١): التكرار والنسبة المئوية لمتغير المستوى الوظيفي	٩٥
الشكل رقم (١٢): نتائج الاستبيان الخاصة بمتغير (المحور الأول)	٩٦
الشكل رقم (١٣): نتائج الاستبيان الخاصة بمتغير (المحور الثاني)	٩٨
الشكل رقم (١٤): نتائج الاستبيان الخاصة بمتغير (المحور الثالث)	١٠٠
الشكل رقم (١٥): نتائج الاستبيان الخاصة بمتغير (المحور الرابع)	١٠٢
الشكل رقم (١٦): نتائج الاستبيان الخاصة بمتغير (المحور الخامس)	١٠٤

الفصل الأول
(الإطار العام للدراسة)

أولا:المقدمة:

إن مفهوم المراجعة الداخلية(الرقابة والتفتيش) يعتبر من المفاهيم الحديثة التي تهدف إلى تحسين وتطوير جودة الأداء المالي بصفة مستمرة وذلك من خلال الاستجابة لمتطلبات الحياة العملية وإن التحديات العالمية المعاصرة تحتم على المحكمة العليا انتهاج الأسلوب العلمي الواعي في مواجهة هذه التحديات واستثمار الطاقات الإنسانية الفاعلة في تحسين جودة الأداء المالي بمرونة أكثر كفاءة وفاعلية، حيث أصبحت الآن وبفضل الكم الهائل في المعلومات المالية والتعامل الحديث مع المراجعة الداخلية أصبح من الضروري تطبيق المراجعة الداخلية على أعمال المحكمة العليا لمالها من ارتباط بالوقع العملي ومواكبة العصر الحالي و هو عصر المعلومات و التقنية الحديثة و التخلص من المراجعة العادية التقليدية القديمة.

لهذا فإن على المحكمة العليا تسعى بكل جهد في توفير الإمكانيات المادية و التقنية والكوادر الفنية المؤهلة و التنظيمية و الإدارية لتطبيق المراجعة الداخلية و إحداث تطوير نوعي لدور العمل على الأداء المالي في المحكمة العليا بما يتلاءم مع المستجدات الحديثة وتقنية المعلومات ومواكبة التطورات الساعية لتحقيق التميز في العمل وانجاز المراجعة الداخلية أولا بأول دون تأخير و لهذا أصبح من الضروري تطبيق المراجعة الداخلية في المحكمة العليا والتي من خلالها يتم تحسن جودة الأداء المالي وانجاز الإعمال أولا بأول دون تراكم.

وبما إن المحكمة العليا تمثل هرم السلطة القضائية،لهذا تم اختيار المحكمة العليا كنموذج لتطبيق المراجعة الداخلية لتحسين جودة الأداء والاستفادة من مميزاتها.

ثانياً: مشكلة الدراسة

واجهت المحكمة العليا مجموعة من التحديات و المتغيرات الكبيرة و السريعة في أعمالها الأمر الذي استوجب الاتجاه نحو المراجعة الداخلية(الرقابة والتفتيش) و مواكبة للتطور في المراجعة الداخلية مقارنة ببعض الدول التي قامت بتطبيق المراجعة الداخلية في جميع أعمالها المالية والذي أدى بالفعل إلى وجود السرعة و المرونة في أداء أعمالها المالية والحصول على نتائج ذات جوده عالية وبناء على ما سبق تتلخص مشكلة الدراسة في سؤالها الرئيسي التالي :

ما مدى تأثير المراجعة الداخلية في تحسين جودة الأداء المالي في المحكمة العليا للجمهورية اليمنية

وينبثق عنه مجموعه من التساؤلات الفرعية الآتية:

١- هل تتوفر المتطلبات لتطبيق المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المحكمة العليا؟

٢- هل تطبيق المراجعة الداخلية يؤدي إلى جودة الأداء المالي في المحكمة العليا؟

٣- ما هي أهم المعوقات المتوقعة التي تحول دون تطبيق المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المحكمة العليا؟

٤- هل استقلالية المراجعة الداخلية تؤثر على جودة الأداء المالي في المحكمة العليا؟

٥- هل يؤثر التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي على جودة الأداء المالي في المحكمة العليا؟

ثالثاً: أهمية الدراسة

ترجع الأهمية العلمية للدراسة نتيجة التطور في علم المراجعة الداخلية الهائل في هذا العصر من توفر للمعلومات ومواكبة التطور في هذا المجال و استخدام المراجعة الداخلية في المحكمة العليا سوف يساهم في تحسين الأداء المالي في انجاز العمليات المالية و إعداد التقارير المالية والإحصائيات اللازمة في أسرع وقت.

❖ **أهمية الدراسة العلمية:**

١. تكمن أهمية الموضوع في التعرف على مفهوم المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة.

٢. توضيح الهدف الأساسي من المراجعة في المحافظة على ممتلكات المحكمة العليا.

٣. الحرص على متابعة العمليات المحاسبية بشكل مستمر.

٤. الحرص على البيانات التي يقيمها المحاسب للمراجع.

٥. توضيح أعمل المراجع من جميع النواحي.

❖ **أهمية الدراسة العملية:**

١. تطبيق المراجعة الداخلية بشكل صحيح يساهم في رفع مستوى الأداء المالي في المحكمة العليا.

٢. الاعتماد على المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي في المحكمة العليا.

٣. كون أن المراجعة الداخلية من بين أهم الوظائف في المحكمة العليا.

٤. تطبيق المراجعة الداخلية تساهم في رفع كفاءة الرقابة الداخلية في المحكمة العليا.

٥. الكشف عن وجود عمليات الغش والخداع والتزوير والاحتيال المحاسبي أن وجد.

رابعاً:أهداف الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على المراجعة الداخلية في تحسين جودة الأداء المالي على القطاع العام (المحكمة العليا) بأمانة العاصمة في الجمهورية اليمنية.

❖ الهدف الرئيسي للدراسة:

تعتبر هذه الدراسة من أهم الدراسات حيث تقوم بنشر الوعي العام حول المراجعة الداخلية والتي تعمل على تحسين جودة الأداء المالي في المحكمة العليا وتقوم في شرح المراجعة بشكل عام والمراجعة الداخلية بشكل خاص.

❖ الأهداف الفرعية للدراسة:

١. التعرف على متطلبات تطبيق المراجعة الداخلية ومعاييرها.

٢. التعرف على مرونة جودة الأداء المالي.

٣. دراسة المعوقات التي تحول دون تطبيق المراجعة الداخلية.

٤. توضيح استقلالية المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة الأداء المالي.

٥. التعرف على التأهيل العلمي والعملي والمهني للمراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة الأداء المالي.

خامساً: فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية وجودة الأداء المالي

ويتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية في مساهمة المحكمة العليا إلى حد كبير في توفير المتطلبات لتطبيق المراجعة الداخلية .

الفرضية الثانية:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة الداخلية و جودة الأداء المالي في المحكمة العليا.

الفرضية الثالثة:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بالعديد من المعوقات التي تحول دون تطبيق المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المحكمة العليا .

الفرضية الرابعة:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية باستقلالية المراجعة الداخلية وأثرها على جودة الأداء المالي في المحكمة العليا.

الفرضية الخامسة:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية تؤثر على التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي على جودة الأداء المالي في المحكمة العليا.

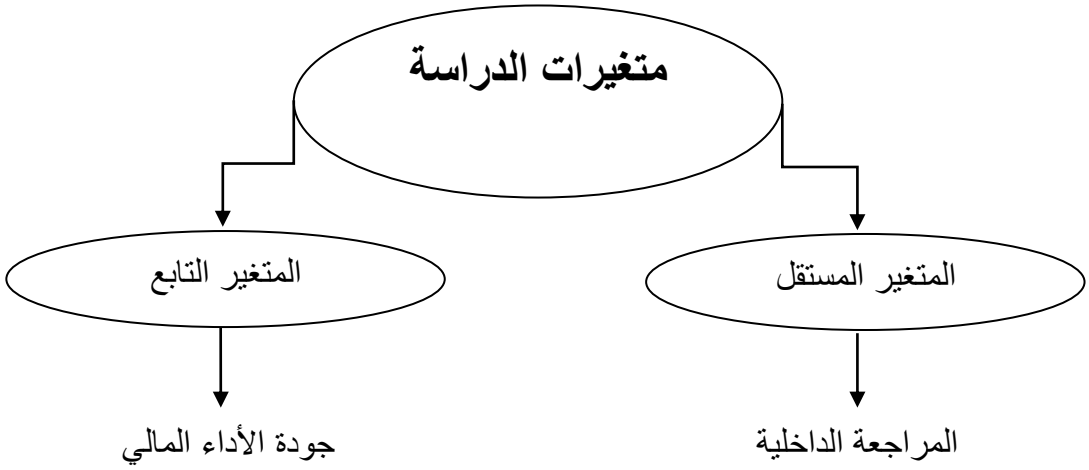
سادساً:منهجية الدراسة

استخدم الباحثون المنهج الوصفي التحليلي لأنه يتناول دراسة ظاهرة معينة يتصف بالواقعية وتحليل الظواهر(دراسة حالة في المحكمة العليا)

سابعاً:متغيرات الدراسة

- المتغير المستغل: المراجعة الداخلية
- المتغير التابع: جودة الأداء المالي

كما هو موضح في الشكل التالي: الشكل رقم(١):



ثامناً: مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة المستهدفة: تتمثل بمراجعي المحكمة العليا في العاصمة صنعاء وعلى من بهم القيام بتنفيذ أعمال الرقابة والتفتيش

وتمثلت عينة الدراسة: بالقطاع الإداري بالمحكمة العليا والموكل إلية تنفيذ المهام الرقابية {مختص، رئيس قسم ،مدير ، مدير عام، مدراء إدارة الرقابة والتفتيش،مراجعين، مساعدين مراجعين}.

تاسعاً: مصادر معلومات الدراسة

- **مصادر أولية:**

اعتمدنا على الاستبيان من قبل مراجعي المحكمة العليا شملت أسئلة رئيسية خاصة بموضوع الدراسة.

- **مصادر ثانوية:**

من خلال الإطلاع على الكتب والدوريات والمراجع العربية السابقة التي تتناول موضوع هذه الدراسة.

عاشراً: حدود الدراسة

١- الحدود الموضوعية:

تقتصر الدراسة على التعرف على إمكانية تطبيق المراجعة الداخلية كمدخل لتحسين الأداء المالي في المحكمة العليا.

٢- الحدود المكانية:

تتمثل الحدود المكانية للدراسة في المحكمة العليا للجمهورية اليمنية و المتواجدة في نطاق أمانة العاصمة صنعاء.

٣- الحدود الزمنية:

تم إجراء هذه الدراسة للفترة (٢٠١٩م _٢٠٢٠م)

٤- الحدود البشرية:

الدراسة في هذا الموضوع على إدارة الحسابات.

الحادي عشر: أسباب اختيار الدراسة

❖ **أسباب اختيار الدراسة الشخصي:**

١. الرغبة في التعرف على مجال عمل المراجع الداخلي وخاصة في المجال المالي.
٢. بحكم التخصص في قسم المحاسبة.
٣. قلة الدراسات السابقة والأبحاث في هذا المجال.
٤. محاولة تشخيص الجهد المبذول في تنفيذ المراجعة الداخلية.
٥. اكتشاف معرفة جديدة في المراجعة الداخلية.

❖ **أسباب اختيار الدراسة العلمي:**

١. أهمية الموضوع كون المراجعة الداخلية من أهم الوظائف.
٢. أن يضيف البحث عن المراجعة الداخلية في تحسين المعرفة العلمية
٣. الأهمية البالغة للمراجعة الداخلية في المحكمة العليا
٤. بسبب أن المراجعة الداخلية علم تحليلي للمحاسبة.
٥. تعتبر المراجعة الداخلية من أبرز الأشياء التي تقوم عليها الأداء المالي.

الثاني عشر:المفاهيم والمصطلحات

❖ المراجعة:

- **المفهوم الأول:**

عرفها خالد أمين على "أنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة[١] ".

- **المفهوم الثاني:**

كما عرفتها الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها "عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضعية، ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية[٢]".

---

[١] خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان،١٩٨٠، ص٠٥.
[٢] الصبان محمد سمير والفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٩٠، ص١٨.

❖ المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلب الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى[١].

❖ الأداء:

- **المفهوم الأول:**

تعريف الأداء حسب : (A- kherakhe)من وجهة نظر هذا الكاتب فإن الأداء يدل على : "تأدية عمل أو انجاز نشاط أو تنفيذ مهمة ،بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة[٢].

- **المفهوم الثاني:**

تعريف الأداء حسب ": (J – Judith)يعرف الأداء على أنه مجموعة الرضا في كل ما يتعلق بالنتائج المادية أو غير المادية المنشاة من الأطراف المكونة للمؤسسة و المتضمنة لمستوى الثقة في قدرات المؤسسة على إنتاج هذا الرضا بشكل دائم ،فالمؤسسة التي تتميز بأداء جيد هي التي من أهم مميزاتها الاستثمار الدائم لزبائنها، لعمالها ، لمنتجاتها ولمهامها[٣]".

❖ الأداء المالي :

هو "تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية و المالية متحدة، و مدى قدرة إدارة المؤسسة على إشباع منافع و رغبات أطرافها المختلفة [٤]".

❖ المحكمة العليا:

عرفها الدستور في المادة (١٥٣) منه بأنها:-
أعلى هيئة قضائية وقد أحال الدستور إلى القانون في شأن تحديد كيفية تشكيلها وبيان اختصاصاتها والإجراءات التي تتبع أمامها[٥].

---

[١] جمعة.أ.ح، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠، ص٦١.
[٢] مجلة الباحث،" دورية علمية محكمة صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية" ، جامعة ورقلة ،العدد السابع ،٢٠١٠ ،ص ٢١٨.
[٣] عريف عبد الرزاق،"أهمية التحليل المالي في تقسيم المؤسسات الاقتصادية "، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، ٢٠٠٧، ص٢٩
[٤] حفصي رشيد،"تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة"،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة،٢٠١١،ص٢٠.

[٥] http://www.ysc.org.ye/Specialists.asp.

❖ **المال العام:**

هو العقارات والمنقولات بنوعيتهما والتي تخص بالفعل أو بموجب قرار إداري لتحقيق المصالح العامة[١].

❖ **معايير المراجعة:**

هو النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات[٢] ".

الثالث عشر: صعوبات الدراسة

١. قلت المراجع خاصة بالنسبة في الأداء المالي.
٢. صعوبات تتعلق بعدم وجود تجارب وقلة الدراسات تتناول هذا الموضوع.

[١] "HYPERLINK "https://www.startimes.com/?t=16236384

[٢] د. نور أحمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية، الدار الجامعية، بيروت ١٩٨٤ ، ص ١٢

الرابع عشر: الدراسات السابقة

١- دراسة (مناتي، ٢٠١٥) بعنوان: **"أثر التزام الشركات الصناعية المساهمة الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في كفاءة الأداء المالي"**.

هدفت هذه الدراسة لبيان أثر التزام الشركات الصناعية المساهمة الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في كفاءة الأداء المالي لديها، حيث تم قياس مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية من خلال تصميم استبانة تقيس ثلاث أبعاد لمعايير (الخصائص،الأداء التطبيق) أما كفاءة الأداء فقد تم تحليل القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة الأردنية، وتكونت عينة الدراسة من ٤٥شركة تم توزيع الاستبانة عليها لمعرفة مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي الدولية وتوصلت الدراسة إلى:

أن تصور المبحوثين نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية(الخصائص، الأداء، التطبيق) جاءت مرتفعة، وتدل هذه النتائج على حرص الشركات الصناعية الأردنية على ممارسة معايير التدقيق الداخلي وما لها من دور على الأداء المالي لهذه الشركات

هناك أثر لمعايير التدقيق الداخلي الدولي المستخدمة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية على كفاءة الأداء المالي لديها كما أن هناك مشاركة في القرارات بين وحدة التدقيق والإدارة لارتباط التدقيق مباشرة في مجلس الإدارة لدى الشركات الصناعية المساهمة الأردنية مما ينعكس على فعالية وكفاءة هذه القرارات وبالتالي انعكاس مباشر على مستوى الأداء المالي لديها.

كما أوصى الباحث على عدة توصيات:

أهمها حث الشركات الحديثة التأسيس على الاستفادة من خبرة الشركات الأقدم تأسيسا في مجال التدقيق الداخلي، وتنميط أنشطة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية مع مراعاة الخصوصية التي تتمتع بها كل شركة.

٢- دراسة (شيتور،٢٠١٤)بعنوان: **"دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي"**.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه الرقابة الداخلية لتحسين الأداء المالي ووسائله،ومقوماته،بالإضافة للمؤسسات،وذالك من خلال التعرف على مفهوم نظام الرقابة الداخلية إلى إجراءات المتبعة في تطبيقه، ومن ثم مدى مساهمة في تحسين الأداء المالي.

وقد لخصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام رقابة داخلية فعال يساهم في تحقيق الأهداف التي تصبوا إليها يبرز المستوى الجيد لأداء المالي وهي تحقيق أقصى ربح بأقل مستوى التنافسية للمؤسسة

نتائج واختبار فرضيات البحث:

تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من القوانين الداخلية والإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة والتوصيات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة

يتميز النظام الرقابي القوي والفعال بدرجة كبيرة من المصداقية للمؤسسة وأهمية لما له من معوقات

التوصيات:

إعادة وضع برنامج رقابي حديث يشمل جميع هيكل المؤسسة من الداخل إلى الخارج

تحديث إجراءات نظام الرقابة وجعله أكثر فعالية

وضع برنامج لتوعية العاملين بضرورة احترام إجراءات الرقابة الداخلية وتغير نظرتهم حول عملية التقييم

الاهتمام بتحقيق الانضباط الوظيفي والتقييم الدوري لأداء الموظفين في مختلف الوحدات وربط الحوافز المادية والمعنوية بمؤشرات نتائج التقييم مما يضمن تطوير الأداء.

ضرورة وضع إعداد برنامج لمقارنة الأداء الفعلي بالأداء الواجب تحقيقه

ضرورة وضع برنامج لتقييم نتائج المؤسسة من سنة أخرى يسمح باكتشاف الأخطاء وتصحيح الانحرافات.

٣- دراسة (الفرماوي ،٢٠١٤) بعنوان: **"دور معايير المراجعة الداخلية في تفعيل عملية المراجعة الداخلية في ضوء الأثر الفعال للحوكمة"**

هدفت الدراسة إيجاد الأثر الفعال للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية في تطوير المراجعة الداخلية وأثرها الرقابي الأمر الذي يؤدي إلى تحسين عمليات أدارة المخاطر والحوكمة في الشركات ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الاستقرائي والاستنباطي،وتوصلت الدراسة انه يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلا وينفذ بكل كفاءة وعناية مهنية وانه يجب أن يساعد نظام المراجعة الداخلية في تحديد وتقييم المخاطر الهامة وان يساهم في تحسين نظم الرقابة وان يقيم مدى فعاليتها وأوصت الدراسة بأجراء المزيد من البحوث لقياس أثر تطبيق معايير المراجعة

الداخلية الدولية على تفعيل عملية المراجعة الداخلية في ضوء الأثر الفعال لحوكمة الشركات.

٤- دراسة (رماضنة سيف الدين،٢٠١٤)بعنوان: **"دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار"**. م"مذكرة ماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيغنر بسكرة.

تطرقت هذه الدراسة إلى أن يقوم المراجع الداخلي بثلاث مراحل حتى تكتمل هذه المهمة حيث أن المراحل الثلاث تتمثل في مرحلة التحفيز ثم مرحلة تنفيذ المهمة ثم مرحلة النهائية وهي التي تكون فيها إعداد التقرير والخروج بالتوصيات والنتائج وعلى الهدف من المراجعة الداخلية هو الوصول إلى المعلومات الصحيحة ومن ثمة اتخاذ قرارات سليمة.

٥- دراسة (أحمد صالح، ٢٠١٣) بعنوان: **"أثر تطبيق معايير المراجعة الداخلية في الأداء المالي بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان"**. رسالة دكتوراه

هدفت الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان كأداة مهمة من أدوات تحسين الأداء المالي حتى تستطيع إدارة المراجعة الداخلية من ممارسة نشاطاتها واختصاصاتها وأن تقوم بدورها وتحقق أهدافها وتحديد موقع المراجعة الداخلية بمؤسسات التعليم العالي الأهلي من التطورات العلمية التي حدثت بمفهوم وأهداف ووظائف المراجعة الداخلية عالمياً . لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات الآتية : الفرضية الأولى: ضعف نظام المراجعة الداخلية بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان يؤدي إلى سوء استغلال وإهدار أموال الجامعة . الفرضية الثانية: اقتصار أجهزة الرقابة الداخلية على تخصص واحد (المحاسبين (لا يؤدي إلى شمولية وكفاءة وفعالية أدائها بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان . الفرضية الثالثة: يؤدي تطبيق معايير المراجعة الداخلية إلى زيادة جودة الأداء المالي بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان .اتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة والمنهج الاستقرائي المعتمد على المصادر الميدانية من خلال استمارة استبيان لعينة الدراسة لاختبار فرضيات الدراسة والمنهج الوصفي التحليلي لتحليل نتائج الدراسة الميدانية . توصل الباحث إلى عدة نتائج تؤكد صحة الفرضيات أهمها:

على الرغم من أن مهنة المراجعة الداخلية تطورت عالمياً إلا أنها لم تحظ بمثل هذا التطـور بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان .

تحتاج المراجعة الداخلية بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان إلى إطار نظري متكامل (معايير ، قواعد ، سلوك ، مرشد) يحكم الممارسة العلمية .

الكليات الأهلية التي يدير هيكلها المالي أصحابها لا توجد بها إدارة للمراجعة الداخلية

بعض الكليات الأهلية لا تضع موازنات تقديرية سنوية تضبط الصرف ولذلك لا يكون هنالك مؤشرات يقاس عليها الأداء وتقارن بالسنوات السابقة ويتخذ فيها قرار التطور في بعض النواحي الدراسية أو خلافه .أوصى الباحث بعدة توصيات أهمها:

فصل إدارة المراجعة الداخلية بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان عن الإدارة المالية لتحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معيار الاستقلالية.

وجود هياكل تنظيمية ووصف وظيفي كفْ بمؤسسات التعليم العالي الأهلي ليسهم في تحقيق الرقابة.

التثبت من أن الصرف يتم وفق الموازنة المصدقة من مجلس إدارة الجامعة أو الكلية الأهلية.

متابعة المراجع الداخلي بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان لعملية المراجعة الداخلية بعد إعداده تقريره النهائي للتأكد من أن النتائج والتوصيات قد تم اتخاذ إجراءات مناسبة تجاهها لتحسين الأداء.

٦- دراسة (العفيفي، ٢٠٠٩) بعنوان: **"مدى قدرة المراجع من خلال تطبيق معايير الأداء المالي المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية"**.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في كشف ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة والتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبان اعتماد على الدراسات النظرية والدراسات السابقة مكونة من ٣ أجزاء وزعت على المراجعين الداخليين في الشركات المساهمة في قطاع غزة وتم توزيع ٣٥ استبان وبلغت الردود ٣٤ أي بنسبة إرجاع قدرها ١,٩٧% وتم استبعاد منها وقد توصلت الرسالة إلى مجموعة من النتائج أهمها انخفاض أهمية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة بدرجة كبيرة وارتفاع تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني بحول درجة كبيرة دون تطبيقها، ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة أن تحظى المراجعة الداخلية بأهمية كبيرة في الشركات المساهمة العامة وضرورة تخفيض تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني لكي يتم تطبيقها لمواجهة ظاهرة الفساد المالي.

٧- دراسة (المدلل، ٢٠٠٧) بعنوان: **"دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"**.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

أهمية الدراسة: تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في الشركات لما لها من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام المواد المتاحة وتدعيم ما يسمى بحوكمة الشركات، وكذالك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر،مما يعزز فرض الشركات في الاستغلال الأمثل للموارد والوصول إلى الجودة الشاملة وبالتالي الصمود في وجه المنافسة.

الأسلوب المتبع في الدراسة: استخدام الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة من خلال تصميم استبانة اعتمادا على الدراسة النظرية والدراسات السابقة مكونة من ٧ أجزاء ووزعت على جميع الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعددها ٣٦ شركة وبلغ الردود٣١ استبانة أي بنسبة إرجاع ٨٦% بالإضافة إلى استخدام الباحث لبرنامج التحليل spss .

نتائج الدراسة: هناك العديد من النتائج التي توصلت إليها الدراسة ومن أبرزها أن وحدات التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة تقوم بدور جيد في ضبط الأداء المالي والإداري والمساهمة بدعم حوكمة الشركات من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم ودعم إدارة المخاطر وقياس كفاءة وفعالية الأداء وانه توجد علاقة كبيرة بين توفر درجة كافية من الاستقلالية لوحدة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة.

توصيات الدراسة: أوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أهمها ضرورة توفير الموارد المالية والبشرية الكافية لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية وضرورة عقد الدورات التدريبية للمدققين الداخلين بهدف إكسابهم المعرفة الكافية بمعايير التدفق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين، ومن ثم العمل على تبنيها بشكل تدريجي، وكذلك ضرورة انفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية في الشركات التي لا زال التدقيق الداخلي فيها يتبع الدائرة المالية وتبعتيه إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق المساهمة بشكل كبير في تدقيق الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء وضرورة أن يقدم المدقق الداخلي تقريرا دوريا إلى مجلس الإدارة وإلى لجنة التدقيق عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد منظمة لنشاطها على أن يتم تعيين وعزل مدير إدارة التدقيق الداخلي وتحديد معاملته المالية بقرار من مجلس الإدارة بعد موافقة لجنة التدقيق.

❖ التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال تتبع الدراسات السابقة تبين عدد من الملاحظات، أهمها ما يلي:

اتفقت دراسة كل من دراسة (مناتي، ٢٠١٥) ، دراسة (شيتور،٢٠١٤) على أثر المراجعة الداخلية على الأداء المالي ،كما اتفقت معظم الدراسات السابقة على أن هناك أثر للمراجعة الداخلية على الأداء المالي،كما توصلت دراسة (رماضنة سيف الدين،٢٠١٤)على أن يقوم المراجع الداخلي بثلاث مراحل حتى تكتمل هذه المهمة حيث أن المراحل الثلاث تتمثل في مرحلة التحفيز ثم مرحلة تنفيذ المهمة ثم مرحلة النهائية وهي التي تكون فيها إعداد التقرير والخروج بالتوصيات والنتائج،كما توصلت دراسة (أحمد صالح، ٢٠١٣) إلى متابعة المراجع الداخلي لعملية المراجعة الداخلية بعد إعداده تقريره النهائي للتأكد من أن النتائج والتوصيات قد تم اتخاذ إجراءات مناسبة تجاهها لتحسين الأداء ،كما توصلت دراسة (العفيفي، ٢٠٠٩) إلى ضرورة أن تحظى المراجعة الداخلية بأهمية كبيرة في الشركات المساهمة العامة ، وكما توصلت دراسة(المدلل، ٢٠٠٧)أن وحدات التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة تقوم بدور جيد في ضبط الأداء المالي.

❖ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

وتعتبر الدراسة الحالية امتدادا للدراسات السابقة بإضافة دراسة جديدة عن المراجعة الداخلية وأثرها في تحسين جودة الأداء المالي في القطاع العام، واكتشاف الصعوبات أو المشاكل التي تحد من استخدام المراجعة الداخلية –أمانة العاصمة صنعاء الجمهورية اليمنية.

الفصل الثانـي

(مدخل تاريخي عن المراجعة)

تمهيد

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي،تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه،وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر،وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تحسين جميع متطلباتها.

وسوف نتناول في هذا الفصل:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة
- المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية
- المبحث الثالث: مراحل ودور المراجعة الداخلية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة

إن الوصول إلى مفهوم دقيق للمراجعة يقتضي استعراض كافة مراحل المراجعة، منذ بداية نشأتها التاريخية ومرورا بكافة الفترات الزمنية التي مرت بها، ثم نستعرض أهم التعاريف لها والأهداف المتوخاة تحقيقها منها والوصول إلى رأي فني محايد يدعم القرارات الإستراتيجية للمؤسسة.

المطلب الأول: لمحة حول تطور المراجعة وتاريخها

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغاية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذي يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المحزونات نيابة عنهم، فحسب خالد أمين [1]فأن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذي استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء، بالتالي صحتها، المراجعة "AUDIT"مشتقة من الكلمة اللاتينية"AUDIRE"،ومعناهايستمع[2].

حيث أن قدامى المصريين كانوا يقومون بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الأميرية الواردة ،ويقوم شخص أخر بعملية التدقيق لما قام به هؤلاء الأشخاص من التسجيل، كما كان قدامى اليونان يعيون موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل ،أما الرومان فقاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسئول عن المصروفات والشخص المسئول عن المقبوضات.

وكان أول مما ذكرنا أي قبل المصريين واليونان والرومان قد كان هناك دور للتدقيق على مطلع نور نبي الله يوسف عليه السلام لما كان أمينا على خزائن مصر[3].

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصادية العالمي بشكل عام،والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص[4].

ولتعقب التطور التاريخي للمراجعة عبر الزمن،يمكن توضيحها في الجدول التالي: الجدول رقم(١)

---

[1]خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان،١٩٨٠، ص٠٥.
[2] خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان الأردن، الطبعة الأولى،٢٠٠٠، ص١٨.
[3]غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦، ص٠٢.
[4]محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، ٢٠٠٣، ص٠٧.

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من2000قبل المسيح إلى 1700ميلادي	**الملك،إمبراطور،الكنيسة،الحكومة.**	**رجل الدين،كاتب.**	**معاقبة السارق على اختلاس الأموال،حماية الأموال.**
من1700إلى1850	**الحكومة،المحاكم التجارية والمساهمين.**	**المحاسب.**	**منع الغش،ومعاقبة فعالية،حماية الأصول.**
من 1850 إلى 1900	**الحكومة والمساهمين.**	**شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.**	**تجنب الغش وتأكيد صحة الميزانية.**
من 1900 إلى 1940	**الحكومة، البنوك والمساهمين.**	**شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.**	**تجنب الغش والأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.**
من 1900 إلى 1970	**الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين**	**شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.**	**الشهادة على صحة وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.**
من 1970 إلى 1990	**الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين**	**شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.**	**الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المراجعة.**
ابتداء من1990	**الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين**	**شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.**	**الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش العالمي.**

SOURCE: LIONEN COLLINS & GERARD VALIN: AUDIT ET CONTROL INTERNE, ASPECTS FINANCIERS, OPERATION ET STRATEGIQUES, 4EME EDITION,DALLOZE,PARIS FRANCE 1992,P 17.

المطلب الثاني: ماهية المراجعة وأهدافها

الفرع الأول: تعريف المراجعة

تعددت مفاهيم المراجعة من باحث إلى آخر وكل حسب تصوراته لكن كل التعاريف تصب في قلب واحد وسنحاول في هذا البند تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة.

عرفها خالد أمين على "أنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة "[١].

كما عرفتها الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها "عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضعية، ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية"[٢].

وعرفها كل من بونال وجار موند المراجعة على أنها "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل 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 على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة"المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة"[٣].

وعرفت منظمة العمل الفرنسية المراجعة على أنها " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[٤].

لم تكتفي المنظمة بالتعريف السابق بل أضافت توضيح ينظر من خلاله للمراجعة من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة منها:

- تقدير نوعية المعلومات أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة.
- تقدير مصداقية وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيم.

وعرف بوتين المراجعة هي" فحص انتقادي يمسح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والمحاكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات"[٥].

---

[١] خالد أمين، مرجع سابق، ص١٠.
[٢] الصبان محمد سمير والفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٩٠، ص١٨.
[٣] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص٠٩.
[٤] LIONEL.C & GERARD.V: op cit ; p22.
[٥] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، ٢٠٠٥، ص٠٦.

يقصد بالمراجعة فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالشركة فحصا دقيقا حتى يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء أكانت تقريرا عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقريرا عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير أخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة الغرض الذي من أجلة أعد هذا التقرير[1].

من دون أن ننسى تعريف التنظيم الفرنسي للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين "OECCA "[4].

بأن المراجعة على أنها " جمع وتقويم أدلة الإثبات والتقرير عن مدى مطابقة المعلومات المتقدمة لمعيار محدد وذالك من قبل محاسب قانوني مستقل ومؤهل"[2].

مما سبق يمكن أن نوضح تعريف شامل للمراجعة كما يلي:

المراجعة هي فحص تقني انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والسجلات والبيانات ومستندات المؤسسة، يقوم به محترف مستقل بهدف إعطاء رأي فني محايد، يعبر على الصورة الوفية للحالة المالية للمؤسسة

التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي:

- الفحص
- التحقيق
- التقرير

١- الفحص

يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة[3].

٢- التحقيق

ويقصد بالتحقيق هو إمكانية الحكم على صلاحية الحسابات الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المشروع عن مدة مالية وعلى المركز المالي بأنة يعكس صورة سليمة وصحيحة لمركز المشروع المالي في تاريخ نهاية مدة معينة[5].

---

[1] عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٩٣، ص٠٤.
[2] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٩، ص٤٣.
[3] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص١١.
[4] التنظيم الفرنسي للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين "OECCA".
[5] عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص٥.

٣- التقرير

يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة

انطلاقا من التطور التاريخي للمراجعة والتعاريف المقدمة لها سوفا يتبين لنا أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة التطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، لذلك سنورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية[١]:

١- الوجود والتحقق

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.

حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقيق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

٢- الملكية والمديونية

تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

٣- الشمولية أو الكمال

بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث.

٤- التقييم والتخصيص

تهدف المراجعة خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام هذه المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

---

[١] صديقي وطواهر، مرجع سابق، ص ١٥- ١٨

إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يتضمن الأتي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية.
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

٥- العرض والإفصاح

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة عن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية.

٦- إبداء رأي فني

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية المعمول الناتجة عن النظام المولد لها، لذالك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار ما تملية المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر التالية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.
- مراقبة عناصر الأصول.
- مراقبة عناصر الخصوم.
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات.
- التأكد من التسجيل السليم لكل من الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء.
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل.
- تقييم الأهداف والتخطيط.
- تقييم الهيكل التنظيمي.

انطلاقا مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المراجع يستطيع أن يبدي رأي فني محايد حول الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

وفي الأخير نشير إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، إذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

يوجد أنواع متعددة للمراجعة تختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إلى المراجعة، لكن هذا التنوع في لا يؤثر في جوهر عملية المراجعة، أي أن مفهوم المراجعة والأصول والأسس التي تقوم عليها لا تتغير بتغير المعيار الذي ينظر منه إلى المراجعة، حيث يمكننا تمييز الأنواع التالية للمراجعة[1]:

الفرع الأول: من حيث المصدر الذي ينص عليها

تنقسم المراجعة من حيث المصدر الذي ينص عليها إلى:

أولا: مراجعة قانونية

وهي مراجعة التي ينص عليها القانون، حيث يلزم القانون عددا من الشركات بمراجعة حساباتها وأهمها الشركات الأموال.

ثانيا: المراجعة الاختيارية

هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وإنما بناء على اتفاق بين الشركات للقيام بها بواسطة مراجع خارجي.

الفرع الثاني: من حيث مجال أو نطاق المراجعة

يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة وهما:

أولا:المراجعة الكاملة

في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل.

ثانيا: المراجعة الجزئية

تعتبر المراجعة الجزئية من الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية، كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركات في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.

تبعا لما سبق، أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من المراجعة بالعناصر التالية:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة.
- إبراء ذمة المراجع من القصور والإهمال في مراجعة بند لم يعهد إلية.
- حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند المعهود إلية.

[1] حسين القاضي وحسين دحدوح، مرجع سابق، ص٥٠- ٥٢

الفرع الثالث: من حيث حجم الاختبارات

أولا: مراجعة شاملة

يقصد بها المراجعة التي تشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية، لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من عدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، إلا أن هذا النوع غير ملائم ويعتبر غير اقتصادي لأنة يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل مراجع الحسابات.

ثانيا: المراجعة الاختيارية

يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة "العينة" على كل أو مجموع المفردات "المجتمع" هذا النوع من المراجع يتجلى في المؤسسات الكبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات[1].

الفرع الرابع: من حيث توقيت المراجعة

يمكن أن ننظر من هذه الزاوية إلى أنواع المراجعة ونميز نوعين هما:

أولا: المراجعة المستمرة

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح إلى المؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المنوطة بها[2].

ثانيا: المراجعة النهائية

يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعني المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة[3].

---

[1] صديقي وطواهر، مرجع سابق، ص٢٩.
[2] صديقي وطواهر، مرجع سابق، ص٢٤.
[3] محمد سمير الصبان و عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العامية والعملية لمراجعة الحسابات، دار النشر الإسكندرية، ٢٠٠٢، ص٤٧- ٥٠.

الفرع الخامس: من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة إلى:

أولا: المراجعة الخارجية

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج الشركة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية الولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاص (المساهمون، المستثمرون، البنوك).

ثانيا: المراجعة الداخلية

هي نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل الشركة لفحص وتقويم أنشطتها كخدمة للشركة ذاتها، والمراجع الداخلي هو موظف بالشركة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقويم، وهو لا يتمتع بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي، حيث تربطه بإدارة الشركة علاقة تبعية وظيفية إلا أنه يمكن أن يتخذ بعض الإجراءات لمنح المراجع درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة [1].

ونظرا لأهمية المراجعة الخارجية والداخلية نبين في الجدول التالي أهم الفروق بينهما:

[1] حسين القاضي وحسين دحدوح، مرجع سابق، ص٥٢.

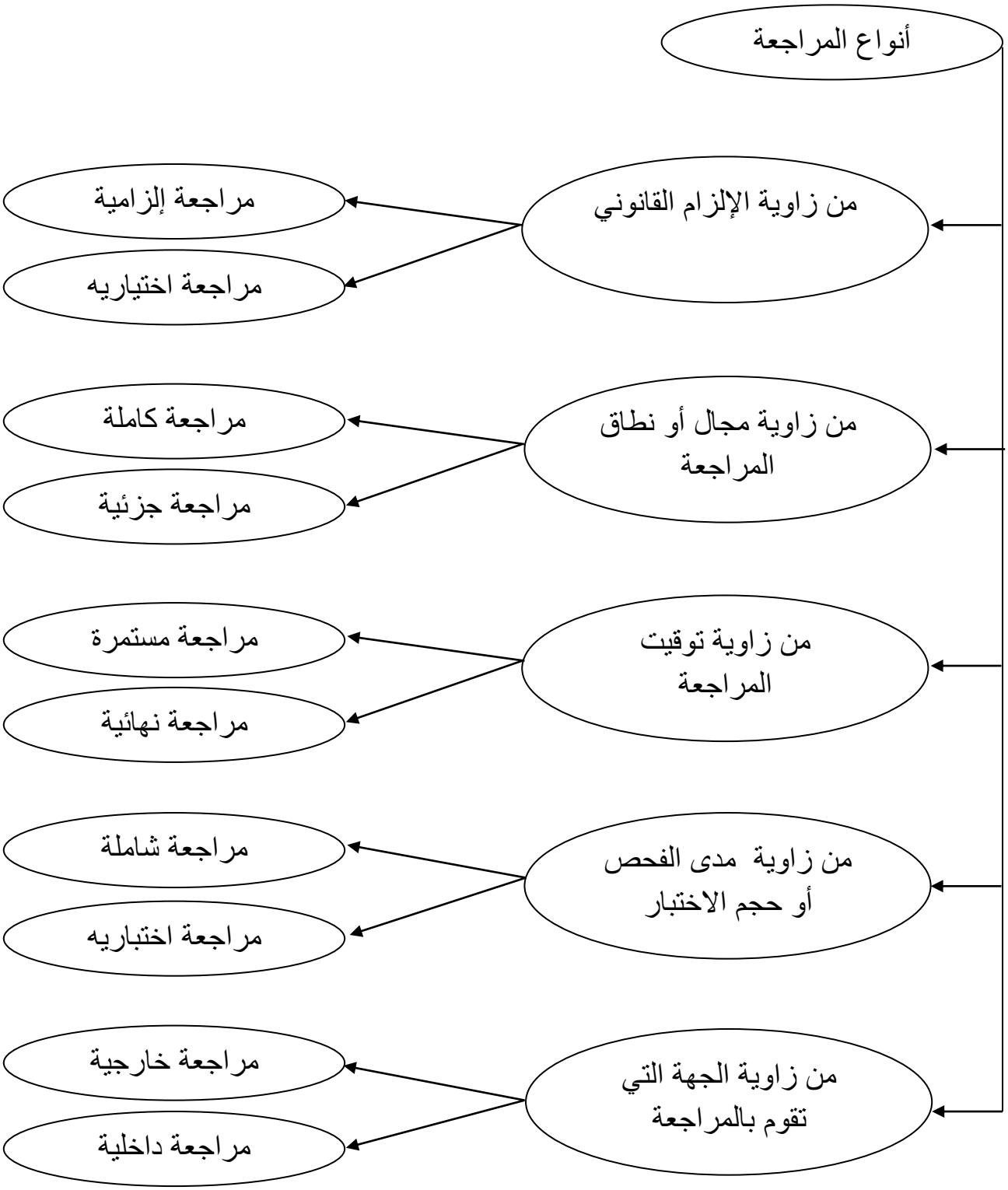
جدول رقم(٢): يوضح الفروق بين المراجعة الخارجية والداخلية

معيار التفريق	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
١.الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضعية.	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي.
٢.نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة ويعين بواسطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك.
٣.درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي	يتمتع باستقلال الكامل
٤. المسؤولية	مسئول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	مسئول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم.
٥.نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فمقدار المسؤوليات التي تعهد للمراجعة الداخلية يكون نطاق عملها.	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة.
٦.توقيت المراجعة	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترة متقطعة من السنة.

المصدر: حسين القاضي وحسين دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة، الطبعة الأولى، الجزء الأول،عمان،٢٠٠٩،ص ٥٣.

ويمكن توضيح أنواع المراجعة في الشكل التالي:

الشكل رقم (٢) : يبين أنواع المراجعة



المطلب الرابع: معايير المراجعة

أن المراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين ومعايير، والمراجع شخص محترف ومتخصص ومهمته تزداد تعقيدا مع تعقيد أعمال اليوم ويعد استعمال منهجية أو تقنية أثناء عملية المراجعة لا يمكن أن تكون لها فعالية أو تحقق الأهداف المرجوة إلا إذا كان للمراجعة فكرة واضحة عن المعايير الواجب تطبيقها هذه الأخيرة تعتبر كأداة مساعدة أثناء تطبيق مختلف طرق وتقنيات المراجعة من جهة ومرجعا مهما في حال تواجد صعوبات في سير مهمة المراجع من جهة أخرى،تعتبر هذه المعايير كمقياس واضح يمكن من خلاله تقييم عملية المراجعة والحكم على جدواها.

لقد أصدر مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكيين قائمة بمعايير المراجعة، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات تضمنت المجموع الأولى المعايير المرتبطة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، في حين أن المجموعة الثانية أرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة أما العملية الثالثة فقد خصصت لبيان كيفية أعداد التقارير ومراقب الحسابات وما يجب أن يشمل عليه التقرير من معلومات[1].

الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير إن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين.

وتتكون المعايير العامة أو الشخصية مما يلي:

- أن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علميا وعمليا بطريقة تمكنهم من أداء وضيفتهم كمراجعين.
- التزام الاستقلال (الحياد) في أي عمل يؤكل للمراجع القيام به.
- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الملائمة وذلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية المراجعة[2].

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص٣٢.
[2] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعي الإسكندرية، ٢٠٠٢ -٢٠٠٣، ص٤٥- ٤٩.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

قبل أن يكون رأى في القوائم المالية، يجب أن يكون المراجع مقتنعا بعدالة هذه القوائم، وتقدم معايير العمل الميداني أساسا للحكم على جودة القوائم المالية وتناول فيما يلي معايير العمل الميداني:

- يجب أن يخطط العمل بدرجة كفاية، كما تجب مباشرة الإشراف الصحيح على المساعدين في حالة وجودهم.
- يجب أن تجري دراسة وتقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي سوف تضع أطار إجراءات المراجعة.
- يجب الحصول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص[1].

الفرع الثالث: معايير إعداد التقارير

توصيل نتائج المراجعة إلى المستخدمين المختلفين للقوائم المالية بشكل جانبا رئيسيا من دور المراجع، تتمثل معايير إعداد التقارير فيما يلي:

- يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا.
- يجب أن يحدد التقارير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بثبات في السنة الحالية بالمقارنة بالفترة السابقة.
- يجب أن يتم النظر في الأفصاحات المعرفية في القوائم المالية تعتبر كافية بشكل معقول إلا إذا ذكر عكس ذلك في التقرير.
- يجب أن يحتوي التقارير إما على رأى المراجع بخصوص القوائم المالية ككل أو على تأكيد بأنه لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية[2].

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، كامل خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٩١ ص٧٦- ٧٧.
[2] أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٦، ص١٠١- ١٠٢.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

إن توسيع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عقد من مهام الإدارة، خاصة من حيث المراقبة.

وحتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها، كان لابد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه اسم قسم "المراجعة الداخلية، والهدف منه مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات عن طريق تلك الرقابات التي تقوم بها.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية

الفرع الأول: نشأة المراجعة الداخلية

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينات، وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علما أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها، وبقي دور المراجعة الداخلية مهمشا بحيث أنها لم تحض بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة1941 وكوموا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين I.I.A الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها.

وتماشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1957 ،1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش التلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل نشاطات ووظائف المؤسسة[1].

أما في الوقت الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق ومجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية[2].

أما في اليمن فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه ، فلم ينص المشرع اليمني إلا في نهاية الثمانينات من خلال قرار مجلس الوزراء رقم(٢٥) لسنة ١٩٨٦م بشأن أنشاء إدارة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة وشركات القطاعين العام والمختلط*،وصدور القرار الجمهوري رقم(٥) لسنة ٢٠١٠م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط الأساس التشريعي والنظامي لوظيفة المراجعة الداخلية كما انه جاء مستجيبا بشكل واضح للتطورات والمستجدات التي طراءت على مفهوم الرقابة الداخلية بشكل عام وعلى وظيفة المراجعة الداخلية واختصاصات إدارة المراجعة الداخلية بشكل خاص[3].

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، مراجعات مختلفة لإغراض مختلفة، الدار الجامعي الإسكندرية، ٢٠٠٧، ص ٩٥.
[2] احمد صالح العمارات، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، عمان، ١٩٩٠، ص١٢.
[3] .دليل إجراءات المراجعة الداخلية ،لوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط، الجمهورية اليمنية، لجنة المراجعة الداخلية،٢٠١٢، ص أ ص٨

الفرع الثاني: تعريف المراجعة الداخلية

من بين أهم تعاريف المراجعة الداخلية ما يلي:

- عرفها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (I.I.A)على أنها وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص ألانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وكذالك بهدف التأكيد من تنفيذ هذه السياسات والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكفاية[١].
- المراجعة الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلب الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى[٢].
- بينما يعرف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (I.I.A) المراجعة الداخلية على أنها: نشاط مستقل للتقييم داخل المؤسسة،يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى، وذلك لخدمة الإدارة، كما أنها رقابة إدارية تقوم بقياس وتقييم الوسائل الأخرى للرقابة[٣].
- فهدف المراجعة الداخلية يتمثل في مساعدة موظفي المؤسسة في القيام بمسؤولياتهم بفعالية، ويعتبر هذا التعريف واسع بشكل كاف لدرجة أنه يشمل العديد من الأنشطة التي يتم تنفيذها في ظل المفهوم العام للمراجعة الداخلية سواء في القطاع العام أو الخاص.
- من التعريفين السابقين، يمكن استخراج مجموعة من المظاهر الهامة لوظيفة المراجعة والتي يتعين التركيز عليها وهي:
- يشير اصطلاح داخلي إلى أن تنفيذ وظيفة المراجعة الداخلية يتم أساسا داخل المؤسسة عن طريق العاملين المختصين بها.
- عدم إقامة حدود أو قيود على حكم المراجع الداخلي، فهذه الوظيفة يجب أن تتميز بالاستقلالية.
- المؤسسة هي التي تقوم بخلق وظيفة المراجعة الداخلية.
- تقوم المراجعة الداخلية بالبحث عن الحقائق وتقييم النتائج وذلك خدمة للإدارة.
- تقع كل أنشطة المؤسسة داخل نطاق المراجعة الداخلية.
- ومن التعاريف الشاملة والحديثة للمراجعة الداخلية، تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين I F A C I الذي عرف المراجعة الداخلية على أنها[٤].
- "المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل وموضعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة."

---

[١] السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، ٢٠٠٨، ص١٤٥.
[٢] جمعة.أ.ح، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠، ص٦١.
[٣] عطاء الله.محمد شوقي، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، ١٩٩٤، ص٢٠٢
[٤] Institut Francais d Audit et des Consultants Ingternes

وما يمكن أن يستنتج من هذا التعريف هو تطور وظيفة المراجعة، فبعد أن كانت في بدايتها تهتم وتنشط للحد من حالات الغش واختلاس أموال المؤسسة، أصبحت كذلك تهتم بتقييم الأنشطة وذلك بقيامها بعمليات الفحص والتقييم والرقابة لمعرفة مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية، فقد أضيف إلى كل ما سبق عمل المراجعة على المساهمة في خلق القيمة المضافة أو بالأخرى العمل على عدم فقدانها،

"فخلق القيمة" يعتبر من المصطلحات الهامة والأساسية للتعريف الجديد للمراجعة الداخلية إذ نعني من خلال هذا المصطلح أن على المراجع الداخلي أن يكون شخصا نشيطا في شركته، فهو يشارك في نموها.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الداخلية

الفرع الأول: المراجعة العملياتية

تشمل مرجعة العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم، كالتسويق والنقل والإنتاج وإدارة المخزون والأمن وتشغيل البيانات بواسطة الحاسب الآلي وإدارة الأفراد والإدارة المالية والمحاسبية.

ويستخدم المراجع أثناء مراجعته للأعمال الوسائل الفنية مثلا الملاحظة والفحص والاستفسار، فقد يستفسر عن الاتجاهات الإنتاجية في القسم بالنسبة لساعة العمل، وعليه أن يفحص احتمال تزايد الإنتاجية دون أي زيادة في التكاليف الفعلية بالتقديرات الواردة بالميزانية التقديرية أو التكاليف النمطية في حالة استخدامها وأن تتم بفحص الانحرافات و الاستفسار عن أسبابها.

الفرع الثاني: المراجعة الإدارية

ترتبط المراجعة إدارية بمهام الرقابة الإدارية، إذ أنها الوسيلة التي عن طريقها يكمن للإدارة اكتشاف المشاكل الإدارية قبل وقوعها عن طرق المراجعة الدورية المنظمة للأهداف وسياسات وخطط المؤسسة والتالي، فإن المراجعة الدورية هي مهمة من مهم الإدارة وتقوم المراجعة الإدارية الدورية على تحقيق الأغراض التالية[1]:

- دراسة موقف الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة من الصناعات الأخرى فمن المعروف أن هناك ارتباط في نشاط القاعات الصناعية المختلفة.
- دراسة موقف الصناعة التي تعمل فيها وتقبل هذه الدراسة موقفها بالنسبة للشركات الأخرى ونصيبها من الأسواق المحلية والخارجية.
- مراجعة السياسات الإدارية والإنتاجية والتسويقية.
- مراجعة التنظيم القائم وما يتطلبه الأمر من تعديل خاصة ومراجعة الوظائف.
- مراجعة النظام المحاسبي القائم ومدى كفايته من مواجهة أي تعديل.

[1] محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزاءر، ١٩٩٩، ص٥٤.

الفرع الثالث: المراجعة المحاسبية

ويقصد بها المراجعة على العمليات المحاسبية للتأكد من صحة تسجيلها من ناحية والتأكد من سلامة إدارة أصول المؤسسة من ناحية أخرى لهذا فإن إجراءات المراجعة المحاسبية تهدف إلى تحقيق الأغراض التالية:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية.
- حماية الموارد المالية وتتمثل إجراءات المراجعة المحاسبية في الخطوات.
- مراجعة سابقة.
- مراجعة لاحقة.
- مراجعة الجزء المستمر المفاجئ.

ويهدف الإجراء الأول إلى التأكد من سلامة الإجراءات المتخذة والقضاء على سوء التصرفات كمراجعة فواتير الشراء على المستندات التنظيمية الخاصة بدور الشراء كما هي واردة في التعليمات المحددة قبل اعتمادها للصرف.

أما الإجراء الثاني فيهدف إلى اكتشاف أي أخطاء تقع في التسجيل المستندات في الدفاتر المختلفة وبالتالي اكتشاف سوء التصرفات والقضاء عليها.

ويهدف الإجراء الثالث إلى حماية الأصول والموجودات عن طريق إجراءات الجزء المستمر المفاجئ، لاكتشاف السرقات والتلاعب وسوء استعمالها[1].

والعوامل التي ساعدت على نشأة وتطور المراجعة الداخلية:

- ظهور حجم المنشأة وانتشارها جغرافيا وعلى نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين.
- ظهور الشركات المساهمة وحاجة الجمعية العامة إلى معلومات لسلامة استثمار أمالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة.
- الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة، ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال السلطات وتحمل المسؤوليات المقابلة وفق للسياسات والنظم الإجراءات المعمول بها.
- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك فلا بد من سلامة المراجعة الداخلية.

[1] محمد بوتين، نفس المرجع، ص٥٥.

إن مسؤولية الإدارة عن حماية أموال المؤسسة ضد السرقة أو الاستخدام غير مرغوب به إضافة إلى منع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع على الإدارة ولكي تخلي الإدارة نفسها من هذه المسؤولية فأن عليها توفير نظاما سليما للمراجعة الداخلية من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها كذلك إيجاد الوسائل اللازمة لاكتشاف أية أخطاء أو تلاعب في حدوثها وحتى لا تتراكم أثرها

- انتهاج أسلوب اللامركزية في الإدارة، وقد لجأت في الشركة الكبيرة والمنتشرة جغرافيا إلى تفويض السلطات، إلا أنه ما يزال على تلك الإدارات الالتزام بالسياسات والإجراءات وتحقيق الفعاليات المطلوبة

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة ضرورة وجود معايير متعارف عليها من بين الممارسين لهذه المهنة،وما يميز المراجعة الحديثة هو اعتمادها الدائم على مثل هذه المعايير أول من عمل على وضعها هو المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، حيث اصدر هذا المهد عام 1914 كتيب بعنوان "معايير المراجعة المتعارف عليها".

إن الاعتماد على المعايير في مجال المراجعة، كما هو الحال بالنسبة لكافة المهن، يهدف للوصول إلى مصداقية وتجانس أعمال المراجعة بشكل مثالي[1].

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية الدولية

يتكون الإطار العام لمعايير الممارسة للمراجعة الداخلية التي وضعها معهد المراجعين الداخليين (I.I.A) عام 1978 وتم تعديلها عام1993 من خمسة معايير عامة، تم تبويبها في خمسة مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعي. بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة والتي وضعت سنة 2003 وأصبحت نافذة اعتبارا من سنة 2004 من مجموعتين هما:

أولا: معايير السمات

والتي تتناول معايير السمات وخصائص المؤسسات والأفراد الذي يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية، وتشمل على الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات (وثيقة المراجعة الداخلية)، الاستقلالية والموضوعية، البراعة وبذل العناية المهنية والرقابة النوعية، والتي نوضحها فيما يلي[2]:

---

[1] جمعة احمد حلمي، مرجع سابق، ص٦٤.

[2] عبد الوهاب نصر على، شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية (مدخل الحوكمة وإدارة المخاطروتكنولوجيا المعلومات)، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٤، ص٢٥٥- ٢٥٦.

المعيار رقم 1000 الأهداف، الصلاحية والمسؤولية: يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية بوثيقة تنسجم مع المعايير، وموافق عليها من مجلس الإدارة.

المعيار رقم 1100 الاستقلالية والموضعية: على نشاط المراجع الداخلية أن يكون مستقلا، وعلى المراجعين الداخليين أن يتسموا بالموضوعية أثناء تأدية عملهم.

المعيار رقم 1200 البراعة وبذل العناية المهنية: يجب تنفيذ أعمال المراجعة الداخلية ببراعة وعناية مهنية.

المعيار رقم 1300 الرقابة النوعية وبرامج التحسين: على مدير المراجعة الداخلية أن يضع برنامج للرقابة النوعية، وبرنامج للتحسين، والذي يغطي جميع أعمال المراجعة الداخلية، ويراقب فعاليتها بشكل مستمر، ويجب أن يصمم هذا البرنامج لمساعدة نشاط المراجعة الداخلية لإضافة قيمة للشركة، وتحسين عملياتها، ويوفر توكيد بأن نشاط المراجعة منسجم مع المعايير وأخلاقيات المهن.

ثانيا: معايير الأداء

وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين والتي تخص أنشطة المراجعة الداخلية، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي[1].

المعيار رقم 2000 إدارة نشاط المراجعة الداخلية: على مدير المراجعة الداخلية إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية، للتأكد من أنه يضيف قيمة للشركة.

المعيار رقم 2100 طبيعة عمل المراجعة الداخلية: يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة.

المعيار رقم 2200 التخطيط لمهمة العمل: على المراجعين الداخليين وضع وتكوين خطة لكل مهمة.

المعيار رقم 2300 تنفيذ المهمة: يجب على المراجعين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.

المعيار رقم 2400 توصيل النتائج: على المراجعين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة.

[1] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٦، ص ٤٥٥- ٤٥٦.

المعيار رقم 2500 متابعة التقدم: على المدير قسم المراجعة الداخلية وضع والمحافظة على نظام المراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.

المعيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد مدير قسم المراجعة الداخلية أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول، عليه مناقشة الأمر مع الإدارة التنفيذية، وإذا لم يتم حل هذه المسائل المتعلقة بالمخاطر، فإنه على مدير المراجعة الداخلية التقدير عن ذلك المجلس الإدارة لإيجاد الحل.

المبحث الثالث: مراحل ودور المراجعة الداخلية

تعد المراجعة الداخلية وظيفة تقييم مستقبلي وذلك بوضع منهجية يتبعها القائم بعملية المراجعة والتي تساعد في اتخاذ القرارات الصائبة والوجيهة ، فسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى كيفية مراحل المراجعة الداخلية ومن ثم العمل الذي تقوم به هذه الأخيرة ميدانيا ، وأخيرا إنها مهمة المراجعة الداخلية وأهميتها.

المطلب الأول: مراحل المراجعة الداخلية

تشير مراحل المراجعة الداخلية خاصة إلى ضرورة التخطيط المسبق، وهذا بوضع منهجية يتبعها القائم بعملية المراجعة والتي تساعده في اتخاذ القرارات الصائبة والوجيهة، فسنتطرق من خلال هذا المطالب إلى كيفية تحضير مهمة المراجعة الداخلية ومن ثم العمل الذي تقوم بهذه الأخير ميدانيا، وأخيرا أنها أهمية معايير المراجعة الداخلية.

الفرع الأول: تحضير مهمة المراجعة الداخلية

إن مهمة المراجعة الداخلية تستوجب تحضير جيدا حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسيطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخيلها، فمهمة المراجعة الداخلية تبدأ بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى مصلحة المراجعة الداخلية.

أولا: الأمر بالمهمة

الأمر بالمهمة هو عبارة عن التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة المراجعة الداخلية يهدف إعلام المسؤولين عن عملية المراجعة، ويخضع هذا الأخير إلى ثلاث مبادى[1].

- لا يقرر المراجع الداخلي بمفرده عن مهمته، وإنما يقوم بالمهام التي تطلبها من الإدارة العامة.

[1] شعباني لطفي، المراجعة مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، ٢٠٠٣/٢٠٠٤، ص٧٧.

- يجب أن يصدر الأمر بالمهمة من سلطة مؤهلة، عادة الإدارة العامة أو لجنة المراجعة ونادرا من طرف مسئول مديرية مهمة في المؤسسة إذا سمح موقعها في الهيكل التنظيمي بالنسبة لمصلحة المراجعة الداخلية.
- يسمح الأمر بالمهمة بإعلام المسئولين الذي لهم علاقة بالمهمة وليس فقط المراجعين ولكن كل الأطراف المرتبطة بمهمة المراجعة.

ثانيا: خطة التقرب

بعد حصول مصلحة المراجعة الداخلية على الأمر بالمهمة، تنطلق هذه المصلحة في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي، الجنائي، معلومات حول السوق، هيكل المصلحة، تنظيما والنتائج المسجلة من طرفها.

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

كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول المصلحة أو الهيكل محل المراجعة، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسيطرة مسبقا.

كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المراجع الداخلية بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، فتحليل المخاطر يمكن أن يكون بالتحدث مع الطالب لمهمة المراجعة لمعرفة الدوافع التي أدت لهذا الطالب، فهذا التحليل يكمن أن يحدث قبل أو بعد الأمر بالمهمة كما يمكن لحظة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل المراجعة إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.

ثالثا: جدول القوى والضعف

هذا الجداول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزه ومبرره لملاحظات أو رأي المراجع حول كل ما قام بدراسته، فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي.

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

يقوم بها المراجع الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر و التي يتم عرضها في جدول القوى والضعف.

رابعا: التقرير التوجيهي

يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيقه مهمة المراجعة الداخلية وحدودها، ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف المراجعة الداخلية والمعنيين بها.

فاختيار اتجاه مهمة المراجعة يكون انطلاقا من جدول القوى والضعف الذي في النهاية التقرير التوجيهي والذي يكون ممضي من طرف مسئول المراجعة.

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

خامسا: برنامج التحقق

يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسيطرة في التقارير التوجيهي فهو بمثابة داخلية بمصله المراجعة، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المراجعين، فهو يعرف أعمال المراجعين وذلك لتحقق منها، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة ومدى تأثير نقاط الضعف[1].

الفرع الثاني: العمل الميداني للمراجعة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة كالانطلاق الرسمية لعملية المراجعة والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها.

أولا: تخطيط عمل المراجعة

يعمل تخطيط عمل المراجعة على تنظيم مهمة المراجعة زمانا ومكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقديم في عمل المراجعين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل المراجعة بمثابة برنامج لها، لما يخضره من موازنة لمقابلة العمل الذي سوف ينفذ بالوسائل المتطلبة له، وتوزيع

[1] محمد بوسماحة، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٢، ص٦٨- ٦٩.

للعمل على المراجعين بالتدقيق مع الوقت المقدر لكل عمل ينفذ، كما يجب خلط هذا التخطيط لعمل المراجعة مع خطة التقرب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة.

ثانيا: ورقة التغطية

ورقة التغطية هي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقيق، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

ثالثا: ورقة إبراز وتحليل المشاكل

تربط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المراجع الداخلي عند قيامة بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غاية كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين.

وعند جمع ومجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الأوراق عل المشاكل الملتقى به وكذلك الحلول المقترحة له.

أما في حالة عدم وجود مشكل، يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة، فهذه الورقة لا تستعمل لوصف الإجراءات الموضوعية، بحيث هناك مجموعة من الوسائل الأخرى التي تقوم بهذه المهمة نذكر منها قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق، والأسلوب الوصفي[1].

الفرع الثالث: إنها مهمة المراجعة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة المراجعة الداخلية والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم لطالب خدماتها،

أولا: هيكل التقرير

يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيها يخص النقاط الايجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي.

ثانيا: العرض النهائي

يتمثل هذا الأخير في العرض الشفهي للملاحظات التي يرها المراجع هامة وأساسية، إذ يتم هذا العرض بعد إنهاء المراجع للعمل الميداني.

[1] محمد بوسماحة، مرجع سابق، ص٦٩.

ثالثا: تقرير المراجعة الداخلية

يرسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لأهم المسئولين المعنيين والإدارة لإعلامهم بنتائج المراجعة المتعلقة بقدرة التنظيم محل المراجعة بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها ويعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة المراجعة الداخلية.

رابعا: حالة أعمال التحسين

بعد اقتراح المراجع الداخلي المجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاق من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات وتنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة[1].

المطلب الثاني:أهداف المراجعة الداخلية

إن زيادة حجم الأنشطة التي تقوم بتا مختلف المؤسسات وتعددها أدى إلى تفويض الإدارة العليا للسلطات إلى مستويات الإدارية الأدنى كالإدارة الدنيا، بهذا أصبحت الإدارة العليا للمؤسسات تهتم بتخطيط ورسم السياسات العامة ووضع الإجراءات اللازمة لنجاحها، ولتتحقق من تطبيقها ظهرت الحاجة في بداية الأمر إلى إرسال أشخاص من المؤسسة وحمايتها من أي انحراف.

فالهدف الأساسي من المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء الإدارة في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم بقيام المراجع الداخلي لعمليات الفحص والتقييم وإعطاء نصائح للإدارة وتعليق حول العمليات التي تم مراجعتها.

وبصفة عامة ولتحقيق أهداف المؤسسة، تسعى المراجعة الداخلية لتحقيق الأهداف التالية:

- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات حتى يتمكن الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات.
- المحافظة على أموال المؤسسة وموجود من أي ضياع أو اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال.
- إطلاع الهيئات المسئولة بالمؤسسة عن مدى مسايرة التطبيق العملي للخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة.

[1] محمد بوسماحة، مرجع سابق، ص٦٩- ٧٠.

- التقييم للخطط الموضوعة والإجراءات التنفيذية والسياسات المعمول بها بصدد الشؤون المالية والمحاسبية وما يتعلق بهما من أمور وإبداء الرأي في الاقتراحات البناءة لتطوير هذه الخطط والسياسات مما يحقق كفاية إنتاجية أكبر للمؤسسة ككل[1].

المطلب الثالث: دورة المراجعة الداخلية في خدمة الإدارة

تعد المراجعة وظيفة تقييم مستقلة وظيفيا عن الوظائف والعمليات كذا الأنشطة التي تخضع عادة لإجراءات الفحص والتقييم والمراجعة وتهدف هذه الوظيفة إلى تحديد الأهداف واتخاذ القرارات وحل المشكلات الإدارية[2].

الفرع الأول: دور المراجعة الداخلية في تحديد الأهداف وعملية التخطيط والتنسيق

يقوم المراجع الداخلي بفحص وتقييم أنظمة المؤسسة بغية تحقيق أهدافها لذا يجب علينا التفرقة بين الأهداف العامة والأهداف المحددة، فالأولى إستراتيجية إذ غير قابلة للقياس إذا تعتبر عن كمية الانجازات التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها خلال فترة محددة، وقد تكون أهدافها على شكل طموحات، أما الثانية فهي تلك الأهداف السنوية التكتيكية القابلة للقياس إذ يعتبر عن كمية الانجازات التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية محددة، إن المراجع الداخلي عضو في فريق الإدارة وخبير شؤون فباستطاعته تقديم مساعدان والمتماثلة في:

- مساعد الإدارة العليا على تحديد أهدافها العاملة.
- مساعد الإدارة التنفيذية على إعادة تحديد أهدافها السنوية بشكل دقيق.
- اقترح طرق وأساليب محاسبية تسهل تجميع وتسجيل وكذلك تحليل البيانات لقياس العمل المستهدف.

أما فيما يخص عملية التخطيط فتتعلق دائما بالمستقبل الذي هو وسيلة تهدف إلى تحقيق الهدف من خلال فترة زمنية قادمة أخذ بعين الاعتبار المعلومات المتعلقة بالواقع الحالي والماضي لتصور المستقبل الغائب.

تقديم المساعدة إلى المخططين بصور تطمئن سلامة المعلومات دقتها وتكاملها فيها بينها، وملاءمتها للموقف الذي طلب من أجله.

وتعد عملية التنسيق بين وحدات وأقسام الإدارة عملية ضرورية وهامة، تقوم بها الإدارة العليا بالنسبة للوحدات الرئيسية والمدير والأقسام والفروع التابعة له، وهدفها منع حدوث تضارب أو ازدواج في الجهود المبذولة.

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص٩٩.
[2] محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العملية والعلمية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص٧٩.

وللإدارة العليا دور في أضعاف العملية ونبين هذا الدور فيما يلي:

- تبني أفكار أحد المديرين العاملين وتجاهل الآخرين.
- اعتمادها على معايير محددة للأداء.
- إهمال في تحديد واضح لسياسات وواجبات المديرين.
- إذا كان نظام الاتصال غير فعال.

بما أن المراجع الداخلي يتصل وله علاقات مع جميع الوحدات والأقسام داخل المؤسسة هذا الحكم طبيعة عمله وباستطاعة اكتشاف جميع الأسباب المؤدية، إلى فقدان وغياب التنسيق وذلك بتخصيص وقت كافي و برنامج متكامل لدراستها وتقسيمها والوقوف على نقاط والضعف في خريطة التنسيق وتقديم توصيات ومقترحات من شأنها التغلب على جميع العوائق.

الفرع الثاني: دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار ووضع النظم والإجراءات الجديدة

لحل المشكلات يحتاج متخذ القرار إلى معلومات ليستطيع حلها واتخاذ القرار المناسب، وكلها كانت المعلومات المتوفرة لديه صحيحة وكفاية ودقيقة زادت إمكانية اتخاذ القرار المناسب ويتجلى دور المراجع في عملية اتخاذ القرار من خلال مجالين رئيسيين هما:

المجال الأول: تقارير يقصدهما إلى الإدارة العليا منضمة معلومات دقيقة حول الأمور التالية:

- مدى التزام العملين بالقوانين والتعليمات والأمور.
- فعالية تكلفة البرامج الموضوعة.
- مدى تحقيق أهداف الأنشطة والبرامج.
- أية مشكلة تتطلب بحثا وتحتاج إلى اتخاذ القرارات بشأنها.

وبذالك يستطيع متخذ القرارات في ظل هذه الملومات أن يصوب قراراته نحو الكفاية الإدارية والفعالية.

المجال الثاني: الرعاية المستمرة لنظم الرقابة الداخلية، إذا يقوم المراجع الداخلي بشكل مستمر، فحص بمراجعة هذه النظم للتأكد من سلامتها، والتحقق من سرعة ودقة التغذية المرتدة فيها، وعند توفر هذه الشروط تكون الإدارة مطمئنة وهي تتخذ قراراتها في ظل نظم رقابية سليمة لذا نجد دائما مراقب هذه النظم لا يتأخر في تقديم توصيات واقتراحات لتصليح العيوب أو ما يواجهها من صعوبات[1].

[1] محمد سمير صبان وآخرون، مرجع سابق، ص٧٩.

تحرص الإدارة العليا على استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثل في جميع الأوقات، إذا تحاول ترشيد القرارات المتعلقة بها باستمرار وذلك بمساعدة جميع المسئولين، من بينهم المراجع الداخلي الذي يقع عليه عبء مساعدته لاستخدام الموارد سواء كانت مادية أو معنوية:

- تحديد مجالات الاستخدام الأكثر أولوية بالنسبة لتعظيم المنافع وذلك في الحدود المتاحة بعد دراسة وتحليل الجدوى الاقتصادية.
- تحديد طريقة استخدام هذه الأساليب بعد تخصيصها حسب الأهداف المسطرة.
- تقديم توصيات ومقترحات تهدف إلى تخفيض التكاليف من أجل أقصى عائد للمؤسسة،أما في مجال الموارد البشرية يقوم بتقديم مساعدة فعالة عن طريق مراجعة وتقسيم العمال الاكتشاف نقاط القوة والضعف والعمل على توجيهم إلى المجالات التي تحقق أكبر منفعة للمؤسسة.
- كما يلعب المراجع الداخلي دورا هاما في وضع النظم على ارض الواقع والنتائج التي يتوصل إليها، تعيين كمرحلة أولية لوضع النظم والإجراءات الجديدة بهدف تدعيم الرقابة الداخلية وتطوير بعض عملياته أو للإدارة العليا حرية أو قبول أو رفض هذه الاقتراحات إلا أنه يجب عليه يحاول إقناعها بضرورة تطبيق الاقتراحات والنظم الجديدة بتقديم أدلة وبراهين تؤدي إلى صلاحية ما اقترح والحصول على نتائج.

الفرع الثالث: دور المراجعة الداخلية في حل المشكلات الإدارية وتحسين عمليات الاتصالات

هناك من يرى أن دور المراجع الداخلي ينحصر في اكتشاف المشكلات والتحقق من وجودها وليس من شأنه حلها، إذ يعتقدون أن اكتشاف هذه المشاكل يعد إسهام رئيسي في حلها، وبالمقابل هناك من يرى إن الاكتفاء باكتشافها لا يخدم الإدارة ولا المراجعة الداخلية مهما كانت أسباب حدوثها هذه الانحرافات.

إلا إن دور المراجع الداخلي حسب الرأي الأول يمكن من رفع تقرير إلى الإدارة يتضمن تحديد السبب الرئيسي وراء حدوث هذه المشكلات وترك لها حرية في اتخاذ القرار، إما حسب الرأي الثاني فدوره لا ينتمي عن عمل هذا الحل بل يتعدى إلى توضيح الأسباب والتوصل إلى مقترحات تقتضي:

- تعديل المعايير الصعبة التطبيق علميا.
- تقديم توصيات ضرورة لتدريب العمال.
- تقديم مقترحات على المشكلات[1].

[1] محمد سمير صبان وآخرون، مرجع سابق، ص ٨٠- ٨١.

الخلاصة:

تشكل المراجعة المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية المختلفة وتعطي حكما بشأنها، ولقد شهد هذا المفهوم تطورا مستمرا لتطوير مفهوم الدولة والأشكال الملكية السائدة مر العصور.

ونتيجة لهذا التطور تعددت وظائف المؤسسة، وتنوعت أهداف من خلال إيجاد الحلول الملائمة للتشوهات الموجودة ورفع الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة.

ومن أجل الحكم على مصداقية البيانات كان لابد من توفر إرشادات تنفيذ المراجع للوصول إلى تحسين وتفعيل أداء المؤسسة عند قيامه بعمله من خلال الاهتمام بعنصر التأهيل العملي والعلمي والتأكيد على ضرورة الاستقلال المادي والمعنوي أثناء ممارسة المهنة والعناية التي يجب أن يوليها أثناء أدائه لمهمته، وما يترتب عنها من مسؤولية، ليصل إلى إعداد التقرير الذي يشكل الدليل المادي لرأي المراجع في مختلف الوثائق المحاسبية، وبيان لمسؤوليته اتجاه هذا الرأي.

الفصل الثالث

(نبذة عن الأداء)

تمهيد :

يحظى الأداء بأهمية كبرى في تسيير المؤسسات ، مما أدى بالاهتمام المتزايد من طرف الباحثين والمفكرين والممارسين في مجال الإجازة والمراقبة والتسيير ، وهذا من منطلق أن الأداء يمثل الدافع الأساسي لوجود أية مؤسسة من عدمه ، فالأداء المالي يمثل سمة من سمات الاقتصاد المالي.

ولقد لجأت المؤسسة الاقتصادية إلى استخدام الأداء المالي لكونه عملية من عمليات الرقابة والتدقيق لسياسة المؤسسة، ومدى تحقيق أهدافها في ظل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة و ترشيدها في إعداد خطط مستقبلية ، واتخاذ قرارات ملائمة لوضعها الاقتصادي ودراسة مركزها المالي، ولقد أصبح الأداء المالي عنصر فعال لنمو المؤسسة وتطورها ، و في ظل الظروف الراهنة فإن الحاجة إلى تطوير وتحسين الأداء المالي صار ضرورة ملحة في عالم السوق اليوم ، والذي يتميز بمواجهات والتحديات كبيرة .

وللوقوف على أهمية ومكانة الأداء نتطرق إليه في النقاط الموالية بشيء من التفصيل في ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول:مفاهيم الأداء.

المبحث الثاني : ماهية الأداء المالي.

المبحث الثالث: دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي.

المبحث الأول: مفاهيم الأداء بالمؤسسة

يتصف مفهوم الأداء بكونه مفهوما واسعا ومتطورا، كما أن محتوياته تتميز بالديناميكية نظرا لتغيير وتطور مواقف وظروف المؤسسات بسبب تقلب بيئتها الداخلية والخارجية على حد سواء ، ومن جهة أخرى فقد أسهمت هذه الديناميكية في عدم وجود اتفاق بين الكتاب والدار سينفي حقل التسيير في ما يخص المحتوى التعريفي لمفهوم الأداء رغم كثرة البحوث والدراسات التي تناولت هذا المفهوم ، ويرجع ذلك إلى أختلاف المعايير والمقاييس المعتمدة في دراسة الأداء وقياسه والمعتمدة من قبل كل كاتب .

سنتطرق في هذا البحت إلى تعريف الأداء ، أنواعه و مجالاته .

المطلب الأول : تعريف الأداء

لا يوجد اتفاق بين الباحثين بالنسبة لتعريف مصطلح الأداء ، وتجدرالإشارة بداية إلى أن الاشتقاق اللغوي

لمصطلح الأداء مستمد من الكلمة الإنجليزية(to perform) و اشتقت هذه الكلمة بدورها من اللغة اللاتينية (performer) و الذي يعني : " تنفيذ مهمة أو تأدية عمل " [١]

أما اصطلاحا يمكننا تقديم من التعاريف بما يفي بالغرض من الدراسة .

١. تعريف الأداء حسب **(A- kherakhe) :**من وجهة نظر هذا الكاتب فإن الأداء يدل على : "تأدية عمل أو انجاز نشاط أو تنفيذ مهمة ،بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة . [٢]
٢. تعريف الأداء حسب (**Larousse)** :يعرف الأداء بأنه : " نتيجة كمية محصله من طرف فرد أو مجموعه بعد بذل جهد معين ، و يتم الحكم عليه كالأمثل ، الكفء ، الجيد.....الخ " . [٣]
٣. تعريف الأداء حسب (**H – Boislandelle) :** "يبقى مفهوم الأداء قضية إدراك تبعا لاستعماله، أي أنه ينتقل بين عدة معاني حسب المستعملين .[٤]"
٤. تعريف الأداء حسب (**J – Judith) :**"يعرف الأداء على أنه مجموعة الرضا في كل ما يتعلق بالنتائج المادية أو غير المادية المنشاة من الأطراف المكونة للمؤسسة و المتضمنة لمستوى الثقة في قدرات المؤسسة على

١وهيبة دحيح،" دور إستراتيجية التميز في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية" ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة ،٢٠١٣، ص.٥١

٢مجلة الباحث،" دورية علمية محكمة صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية" ، جامعة ورقلة ،العدد السابع ،٢٠١٠ ،ص ٢١٨.

٣ Dictionnair Larousse -1988-p686

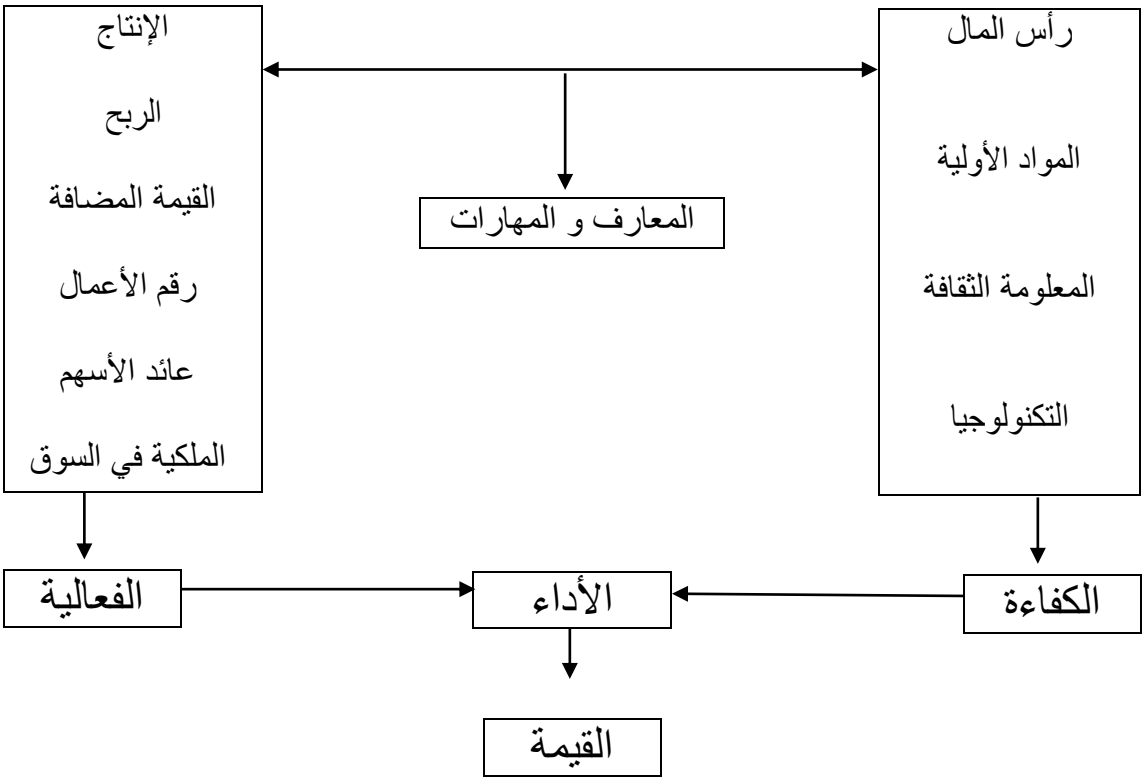
٤فلاح حسن عداي الحسني،"الإدارة الإستراتيجية" ،دار وائل للنشر ، ط١، عمان ،٢٠٠٠ ،ص ٢٣١٠.

إنتاج هذا الرضا بشكل دائم ،فالمؤسسة التي تتميز بأداء جيد هي التي من أهم مميزاتها الاستثمار الدائم لزبائنها، لعمالها ، لمنتجاتها ولمهامها" . [1]

٥. تعريف الأداء حسب (**Angellier)** :"عرف بأنه يتجسد في قدرة المؤسسة على تنفيذ إستراتيجيتها و تمكنها من مواجهة القوى التنافسية ، أي قدرة المؤسسة في الاستمرار بالشكل المرغوب فيه في سوق تنافسية متطورة و هذا ما يتطلب في آن واحد الكفاءة و الفعالية [2]".

كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم(٣): الأداء من منظور الكفاءة و الفعالية



المصدر: وهيبة دحيح ،مرجع سابق ،ص52.

٦. تعريف الأداء حسب (**PH – Larino**) :

الأداء هو القدرة على الإنتاج بفعالية (إستهلاك القليل من المواد) للسلع و الخدمة التي تستجيب لطلب السوق

[1] عريف عبد الرزاق،"أهمية التحليل المالي في تقسيم المؤسسات الاقتصادية "، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، ٢٠٠٧، ص٢٩

[2] عبد المليك مزهودة،"الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقسيم"مجلة العلوم الإنسانية، عدد أول ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،٢٠١٠ ،ص ٨٧.

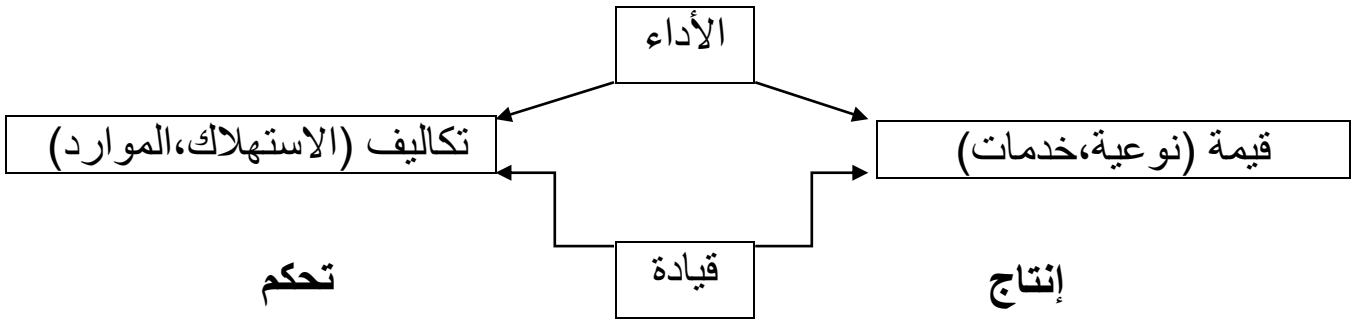
بما يسمح بتحقيق فائض لتحريك النظام الاقتصادي".[1]

٧.تعريف الأداء حسب **(P-Druker):** "هو قدرة المؤسسة على الاستمرارية والبقاء محققه التوازن بين رضا المساهمين والعمال "، نستنتج من هذا التعريف أن الأداء يعد مقياسا للحكم على مدى تحقيق المؤسسة أهدافه الرئيسي ، وهو البقاء في السوق واستمرارها في النشاط في ظل التنافس ،ومن ثم تتمكن من المحافظة على التوازن في مكافأة كل المساهمين والعمال .[2]

ومما سبق نستنتج بأن الأداء مفهوم واسع ويشتمل في مضامينه على العديد من المفاهيم المتعلقة بالنجاح أو الفشل، والكفاءة والفعالية والمخطط الفعلي ،الكمي والنوعي وغيرها ولذلك فإن الأداء يمثل ذلك النشاط الشمولي المستمر والذي كان يعكس نجاح المؤسسة واستمراريتها قدرتها على التكيف مع البيئة ، أو فشلها وإنكماشها وفق أسس ومعاير محددة تضعها وفقا لمتطلبات نشاطها ، وعلى ضوء الأهداف طويلة الأجل.

وعلى الإستراتيجية فإن الأداء قد حظي باهتمام استثنائي وذلك لكونه يعكس نجاح التوجه الاستراتيجي للمؤسسة، واختبارا فعليا و واقعيا لمصداقية الخيار الاستراتيجي للمؤسسة، كما أنه يوضح أبعاد وحالات التكيف الاستراتيجي للمؤسسة مع بيئتها ، وقد اتفق معظم الاستراتيجيين على أن هذه الأخيرة و التي تشمل ثلاث مراحل هي: الصياغة ،التنفيذ والرقابة، تتم من خلال الأداء، وبواسطته تعتمد المؤسسات أسلوبا محددا للتغذية العكسية، وذلك دف إعادة النظر سواء بالاستراتيجيات أو الأهداف المحددة ، أوفي صيغ وأساليب التنفيذ والرقابة، كما موضح في الشكل:

الشكل رقم (٤):مفهوم الأداء



المصدر:مرجع سابق مجلة الباحث، ص٢٦٦.

[1] وهيبة ديجي ، مرجع سابق ، ص.٥١
[2] مجلة الباحث ، مرجع سابق ، ص ٢١٨

المطلب الثاني: أنواع الأداء

يتخذ الأداء صورا عديدة لكن يمكن تصنيفها حسب أربعة معاير وهي :
الشمولية،الطبيعة، المصدر والوظيفة .

١) **معايير الشمولية :**وتنقسم إلى: [١]

- الأداء الكلي: وهو عبارة عن تفاعل مجموع الأداءات الجزئية أي أنه يتجسد في الإنجازات التي ساهمات جميع العناصر والوظائف أو الأنشطة الفرعية في تحقيقها ، ومن أهم مؤشراته:الفعالية، الكفاءة، التقدم في العمل.

- الأداء الجزئي: ويقصد به الأداء الذي يتحقق على مستوى الأنظمة النوعية للمؤسسة والوظائف الأساسية ، و الأداء الجزئي في الحقيقة هو عبارة عن تفاعل أداءات الأنظمة الجزئية وهو ما يعزز فكرة أو مبدأ التكامل والتسلسل بينالأهداف في المؤسسة .

٢) **معايير الطبيعة:**

يمكن تقسيم أداء المؤسسات حسب هذا المعيار تبعا للأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها والتي تنقسم إلى:[٢]

- الأداء الاجتماعي : ويتمثل في تحقيق الأهداف التي تسعى التقديم الخدمة للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة والوفاء بالتزاماتها تجها وأداء مستوياتها،ويرى البعض أن فعالية المؤسسة تمكن في قدرتها على تحقيق درجه من الرضا لدى الفئات المطلوب دعمها للمؤسسة سواء كانت في البيئة الداخلية أو الخارجية

- الأداء الاقتصادي : إن الدور التنموي للمؤسسات يعتبر من المؤشرات الاقتصادية الرئيسية لمستوى أداء هذه المؤسسات العمومية التي تساهم في تحريك المصادر المالية من أجل التنمية الشاملة .

- الأداء السياسي : تسعى بعض المنظمات لتسطيرلأهداف السياسية كتمويل المجلات الإنتاجية من أجل إيصال أشخاص معنيين إلى حكم مناصب سياسية لاستغلاها المصالح المؤسسة والتي لها البقاء والنمو في نفس الوقت .

- الأداء التكنولوجي : يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط التكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين وفي أغلب الأحيان تكون هذه الأهداف التي ترسمها المؤسسة إستراتيجية نظرا لأهمية التكنولوجيا .

[١] عبد الملك مزهودة ، مرجع سابق،ص٧٥.
[٢] حفصي رشيد،"تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة"،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة،٢٠١١،ص٢٠.

٣) معايير الوظيفة :

يقسم الأداء حسب هذا المعيار تبعا للتنظيم المعتمد في المؤسسة (الهيكل التنظيمي) الوظيفي ، وهذا الأخير كما هو معلوم هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات المختلفة التي يجبان تمارس في المؤسسة، حيث أكد أحد الباحثين أن دراسة الأداء الشامل للمؤسسة يفرض عليها دراسة الأداء على مستوي مختلف الوظائف ، ومن ثم حصر الوظائف الرئيسية للمؤسسة فيما يلي : التموين ،الإنتاج ، المالي ، المورد البشرية ،التسويق ،البحث والتطوير ، وتبعا لهذا التقسيم تم تصنيف الأداء إلى ما يلي :[1]

- أداء وظيفة التموين: يتمثل الأداء حسب هذه الوظيفة في قدرة المؤسسة على الحصول على المواد بجوده عاليه في الآجال المحددة ، وبأقل التكاليف من خلال قيام المؤسسة بالتفاوض على آجال تسديد الموردين تفوق آجال الممنوحة للعملاء والاستغلال الكفء والجديد لأماكن التخزين
- أداء وظيفة الإنتاج : يقصد بأداء هذه الوظيفة ؛ تمكن المؤسسة من تحقيق معدلات مرتفعة من الإنتاجية مقارنة بنظيراتها من المؤسسات التنمية لنفس القطاع ، أو المنطقة الجغرافية، من خلال إنتاج منتجات ذات جودة عالية بتكاليف منخفضة وتفادي تأخر في الطلبيات من خلال الاستغلال الكفء لتجهيزات الإنتاج وصيانتها.
- أداء الوظيفة المالية: يتمثل أداء الوظيفة المالية في قدرة المؤسسة على توليد إيرادات مالية سواء كانت من أنشطتها الجارية، الرأسمالية أو الإستثنائية ،وتحقيق الفوائض المالية من خلال الابتعاد عن العسر المالي وظاهرة الإفلاس بواسطة توفير السيولة وتحقيق معدل المردودية الجديد بتكاليف منخفضة ، والبحث عن المصادر المالية اللازمة لتغطية احتياجاتها بأقل تكاليف والاستخدام الكفء لهذه المواد المتاحة.
- أداء وظيفة المواد البشرية: يتجلى أداء وظيفة الموارد البشرية في قدرة الفرد على القيام بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله تبعا لما يناسب قدراته وطبيعة عمله، فضمان استخدام موارد المؤسسة بكفاءة وفعالية لا يتم إلا من خلال الأفراد ، وهو ما يعطي أهمية كبيرة للدور الذي يلعبه الموارد البشرى في المؤسسة ، ومن ثم يجب على هذه الأخيرة أن تقوم بجلب واستخدام الموارد البشرية ذات الكفاءة والمهارة العالية وأن تقوم بتسييرهم تسيرا فعالا.

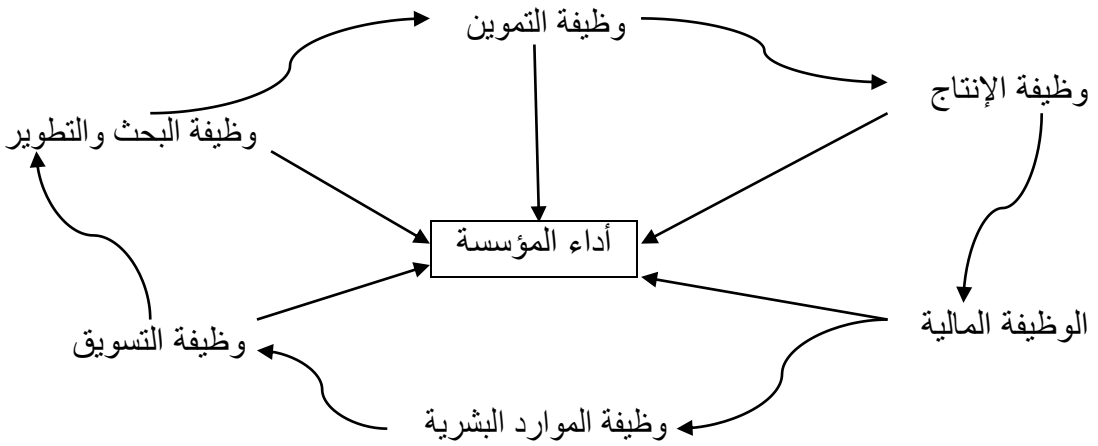
- أداء وظيفة التسويق : يتجسد هذا الأداء في قدرة المؤسسة على الاستحواذ على حصص سوقية كبيرة من خلال إرضاء العملاء بالمنتجات ذات الجودة ، وتسيلمها الهم في الأوقات المتفق عليها، وكذا السمعة الجيد التي تكتسبها المؤسسة في السوق من خلال مردودية كل منتج وجودته والحرص على تطويره ودخول أسواق جديدة .

[1] حفصي رشيد،مرجع سابق، ص١٧-١٨.

- أداء وظيفة البحث والتطوير : يقصد بها قدرة المؤسسة على إنتاج منتجات جديدة، ومدى مواكبتها للتطورات التكنولوجية الحديثة مع استخدامها في الإنتاج والتسويق ،وكذا توفير جو ملائم للاختراع، الابتكار و الإبداع من خلال تحفيز العاملين على التجديد وخلق جو المنافسة بينهم في هذا المجال.[1]

ويمكن تمثيل أداء هذه الوظيفة في الشكل أدناه :

الشكل رقم :(٥)أداء المؤسسة حسب معايير الوظيفة



المصدر: من إعداد وتصور الباحثين

٤) حسب معايير الجهة التي أنجزت الأداء :

يتم تقسيم الأداء حسب هذا المعيار تبعا لمصدر الأداء، إلى أداء داخلي (ذاتي) و أداء خارجي وهي كلها تساهم في الأداء بدرجات متفاوتة وهي تقسم كما يلي :[2]

- الأداء الخارجي (الظاهري): يتمثل الأداء الظاهري في الفرص التي توفرها البيئة الخارجية للمؤسسة ، حيث تستفيد المؤسسة من هذه الفرص وتجنب المخاطر التي يمكن أن تعترضها من خلال التكيف مع هذه المتغيرات ، ومن هذه الفرص نذكر منها : انفتاح المؤسسة على أسواق جديدة وواعدة ، براءات اختراع التي يتم استثمارها ، مشاكل تعاني منها مؤسسات ممثله أخرى ،ظهور قوانين حكومية مدعمة لسياسة المؤسسة ...الخ ، كل هذه الفرص يجب على المؤسسة استغلالها بكفاءة عالية ، لأن هذه المتغيرات يمكن أن تؤثر عليها سلبا أو إيجابا.

[1] حفصي رشيد،مرجع سابق، ص.١٩-١٨

[2] شباح نعيمة،"دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية"، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة بسكرة ،الجزائر،٢٠٠٧/٢٠٠٨ ص١٠.

- الأداء الداخلي (الذاتي): يتمثل في الأداء الذي تقوم به المؤسسة من تلقاء نفسها دون أن يكون للعوامل الخارجية دور فيها ، أي بفضل المجهودات التي يبذلها القادة الإدارين والمرؤوسين في العمل وكذا مختلف الموارد المستغلة بكفاءة داخل المؤسسة ،وهو ينتج من مجموعة الأداءات التالية:

١. الأداء البشري:

يقصد بالأداء البشري أداء الأفراد داخل المؤسسة من خلال صنع القيمة المضافة وتحقيق أفضلية التنافسية من خلال استغلال معارفهم ومهارتهم أحسن استغلال .

٢. الأداء المالي:

يصف الأداء المالي مدى فعالية وكفاءة المؤسسة في تعبئة الموارد المالية وتوظيفها التحليل ومؤشرات التوازن و النسب من أبرز مؤشرات الأداء المالي.

٣. الأداء التجاري:

يصف الأداء التجاري فعالية وكفاءة الوظيفة التجارية أو التسويقية في تحقيق أهداف المبيعات الزبائن ويعتبر:

رقم الأعمال ،المردودية ، عدد الزبائن، معدل شراء المنتجات من أبرز مؤشرات الأداء التجاري.

٤. الأداء التقني :

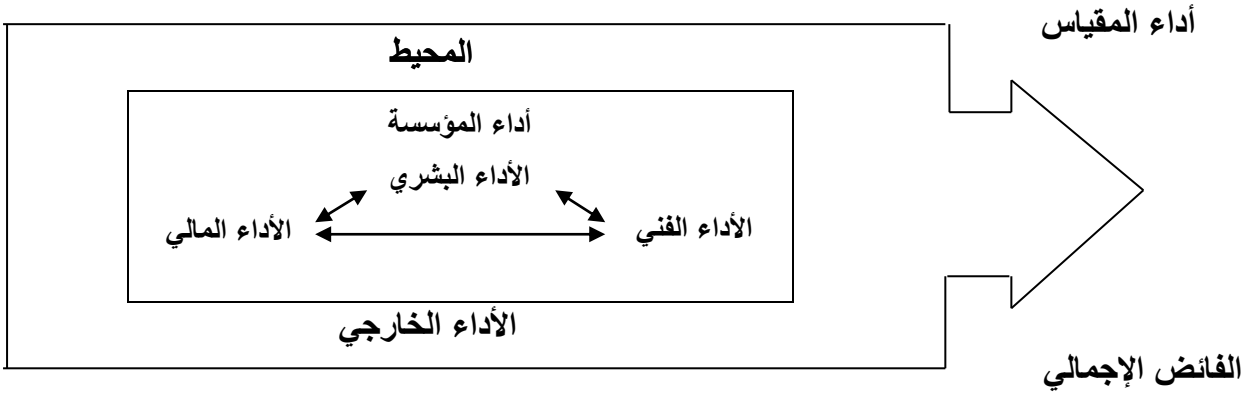
يتمثل الأداء التقني في قدرة المؤسسة على استخدام واستغلال تجهيزات الإنتاج [الاستثمارات]في العملية الإنتاجية مع ضمان صيانتها، وتعتبر كمية الإنتاج، نسبة استخدام الطاقة الإنتاجية ،من أبرز مؤشرات الأداء التقني المؤسسة.

٥. الأداء التمويني:

يقصد به أداء المؤسسة في وظائف الشراء ،النقل والتخزين لتزويد المؤسسة بالمواد الأولية ،المعدات والتجهيزات الإنتاجية بالنوعية والكمية إناسبة وفي الوقت المناسب ويعتبر معدل دوران المخزون ، زمن وصول الطلبية من أبرز مؤشرات الأداء التمويني.

والشكل التالي يوضح الأداء الداخلي والخارجي في المؤسسة الإقتصادية[1]:

الشكل رقم (٦): الأداء الداخلي والخارجي في المؤسسة



المصدر: عادل عشي ، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة ماجستير في علوم التسيير ،جامعة بسكرة،٢٠٠٢، ص٦.

يتضح من الشكل أعلاه أن أداء المؤسسة ككل ما هو الإنتاج من تفاعل بينا الموارد البشرية ، التنمية ،والمالية يضاف إليها التفاعل الموجود بين المنظمة وبيئتها الخارجية وكلما أحسست المؤسسة التعامل مع بيئتها الخارجية من خلال التعامل الجيد مع الفرص والتهديدات أدى إلي زيادة كلية في أداء المؤسسة سواء كان هذا الأداء داخلي أو خارجي .

المطلب الثالث: مجالات الأداء

تتنوع وتختلف مجالات الأداء في المؤسسات وذلك باختلاف أعمالها وطبيعة نشاطها حيث يرى البعض أن هذه ا ،الات عبارة عن الجوانب الخاصة المؤسسة وأن يتعامل التي يجب أمل بفعالية لضمان تحقيق النجاح المؤسسة كالتالي: [2]

مجالات الميدان الأداء المالي:

بعد استخدام مؤشرات الأداء المالي القادم المشتركين الكاتب والباحثين والمدراء سواء كان ضمن الدراسات التطبيقية

[1] شباح نعيمة،مرجع سابق ، ص١٠-١١.
[2] فلاح حسن عداي الحسني ، مرجع سابق ص٥٨-٥٩.

والنظرية في عمليات تقييد الأداء ضمن الواقع العلمي في مختلف مؤسسات الأعمال حيث يرى "lynch" بأن الأداء المالي يبقى المقياس المحدد أدى نجاح المؤسسات ،وأن عدم تحقيق المؤسسات للأداء المالي بالمستوى الأساسي المطلوب يعرض وجودها للخطر، ويذهب بعض الكتاب إلى أبعد من ذلك في التأكيد على أهمية الأداء المالي ، وذلك إلى حد اعتباره الهداف الأهم با المؤسسة ،وضمن التوجه يعبر"Hunt m-organ" عن تلك الأهمية بالقول إن الأداء المالي يعد هدف المؤسسات الأساسي ، وأن الأهداف الثانوية للمؤسسة يمكن تحقيقها ضمنيا من خلال تحقيق الأداء المالي ، وضمن المنظور استراتيجي للأداء المالي .

مجال الميدان المالي والعملياتي (تشغيلي) :

يمثل ميدان الأداء المالي والعملياتي الحلقة الوسطى لأداء الأعمال في المؤسسات ، فبالإضافة إلى المؤشرات المالية يتم الإعداد أيضا على مؤشرات تشغليه في الأداء :

كالحصة السوقية ،تقديم منتجات جديدة ،نوعية المنتج والخدمة المقدمة فاعلية العملية التسويقية والإنتاجية، ويرى "Macmenamin"أن الاعتماد على النسب المالية فقط في تقييم الأداء يعطي رؤية غير متكاملة الأبعاد حول المؤسسة ، لذا يجب تعزيز هذا الأسلوب في القياس بنسب أداء غير مالية لبناء نظام قياس فعال في المؤسسة .

كما يرى Vonkatraman-Ramanujamأن : " الاعتماد على المؤشرات المالية إلى جانب المؤشرات العملياتية ، يعد ميدان للأداء الذي يستخدم في أغلب البحوث الإدارية الإستراتيجية الحديثة".

مجال الميدان الفاعلية التنظيمية:

تمثل ميدان الفاعلية التنظيمية المفهوم الأوسع و لأشمل لأداء الأعمال والذي يدخل في طياته أسس كل من الأداء المالي والعملياتي ،ويرى Cameran-Whetnte: "أنه في المناسب الاعتماد هذا الميدان بمفاهيمه ومقاييسه عند دراسة الأداء في مختلف المجالات الإدارية ، خاصة قي مجال بحوث الإدارة الإستراتيجية ونظرية المؤسسة نظر لما تتطلبه المتشابكة للأهداف التنظيمية حاجات الأطراف المرتبطة بها من الاهتمام إذ يعطي ميدان الفاعلية التنظيمية الأهداف أصحاب المصالح في المؤسسة ، و يجد القياسات المناسبة للأهداف مختلف الأطراف".

وضمن منطق آخر يؤكد Porter: " على مفهوم الفاعلية وقدر ا كميدان أداء تستطيع المؤسسة من خلاله التفوق تنافسيا ".

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي من مجموع الأداءات الهامة في المؤسسة الاختصاصية ،كون هذا الأخير يساهم في مختلف الأداءات المتنوعة في استمرارية المؤسسة ، سوف نتعرض في المبحث إلى مختلف المفاهيم المقدمة للأداء المالي ، و كذا المؤشرات و المعاير المستخدمة لتقييمه في المؤسسة .

المطلب الأول: تعريف الأداء المالي

تعددت المفاهيم المقدمة للأداء المال ، كون أن كل باحث ينظر إلى مفهوم الأداء المالي حسب الزاوية التي ينظر إليها ، و نتيجة لذلك قدمت العديد من التعاريف منها: [1]

إن الأداء المالي هو : "تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية و المادية و المالية متحدة ، و مدى قدرة إدارة المؤسسة على إشباع منافع و رغبات أطرافها المختلفة ".

ويعرف كذلك على أنه :"تشخيص الصحة المالية للمؤسسة يعرفه مدى قدرتها على إنشاء قيمة و مجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج الجدول ملحقه و لكن لا جدوى من ذلك إذا لم يؤخذ الظرف الاقتصادي و القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة النشطة في الدراسة ، و على هذا الأساس فإن تشخيص الأداء يتم معاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة و معد نمو الأرباح ".

وهناك من الباحثين من يرى أن الأداء المالي هو : " مدى مساهمة الأنشطه في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية". [2]

أما ميلتون فريدمان فيرى أن :" الأداء المالي يتوقف على الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتحقيق أقصى عائد ممكن".

وأيضا يمكن أن يعرف الأداء المالي من خلال العوامل التالية :

[1] حفصي رشيد،مرجع سابق،ص٣٤.
[2] بن خليفة حمزة،"دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة "،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة محمد خيضر بسكرة ،٢٠١٣، ص٦٤.

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية.
- أثر السياسات المالية المعتمدة من طرف المسير على مردودية الأموال الخاصة .
- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في نجاح السياسة المالية من خلال تحقيق فوائض مالية .

ونتيجة لذلك ،فإن معظم الباحثين يرون أن الأداء المالي لا يكون فعالا إلا من خلال تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ، وذلك من خلال الوقوف على نقاط القوة والضعف في المؤسسة ، ومدى قدرتها على إنشاء القيمة من خلال الاعتماد على الميزانيات،جدول حسابات النتائج ،الجداول الملحقة ... إلخ، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة بالمؤسسة.

وما يمكن ملاحظته من التعاريف السابقة ،أنه لا يوجد إجماع بين الباحثين حول مفهوم الأداء المالي فكل طرف يعرفه بما يخدم مصالحه ،فالمساهم يسعى لتعظيم ثرائه ،بينما إدارة المؤسسة تسعى نحو الاستمرارية والبقاء ، واليد العاملة تسعى إلى رفع الأجور والحوافز المغرية ،بالإضافة إلى عطل مدفوعة الأجر ،بينما الدولة والممثلة في الجهاز الضريبي تسعى إلى إنهاء حصيلتها الضريبة .

ويعود سبب تباين مقاربات تحديد مفهوم الأداء عموما ،والأداء المالي خصوصا لعدة أسباب من بينها:

- اختلاف رؤى الباحثين حول تحديد مفهوم دقيق للوظيفة المالية.
- تطور النظرية المالية الكلاسيكية إلى نظرية المالية المعاصرة نتيجة لتطور المتغيرات الإقليمية والاتجاهات الاقتصادية الحديثة .
- تطور المؤشرات المحاسبية إلى مؤشرات مالية و اقتصادية.[1]

المطلب الثاني: الأهداف المالية ومصادر معلومات المؤسسات الاقتصادية

لا يمكن عن الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دون الحديث عن الأهداف المالية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها ، وبصفة عامة يمكن حصر تلك الأهداف في ما يلي:

- إنشاء القيمة .

[1] فصي رشيد ، مرجع سابق ، ص٣٥.

- المردودية
- السيولة واليسر المالي.
- التوازن المالي.

بالإضافة إلى التعرض إلى مختلف المصادر المستعملة في المؤسسة لجلب المعلومات التي تعتبر ضرورية للقيام بعملية التقييم المالي.

أولا: الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية.

١- إنشاء القيمة :

نعني بإنشاء القيمة ، قدرة المؤسسة على إنشاء قيمة للمساهمين من خلال تمكنها من تحقيق مردودية الأموال المستثمرة تفوق تكلفة مختلف مصادر التمويل ، حيث يجب أن تكون هذه المردودية كافية ولا تقل عن المردودية التي يمكن للمساهمين الحصول عليها من خلال استثمار أموالهم في مشروعات أخرى ذات مستوى خطر مماثل.[١]

٢- السيولة واليسر المالي :

نعنى باليسر المالي أو السيولة ، قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها المالية الجارية عند تاريخ استحقاقها بما تمتلكه من أموال جاهزة وأصول أخرى يمكن تحويلها إلى نقدية خلال فترة زمنية قصيرة نسبيا. [٢]

٣- التوازن المالي:

يقصد به تحقيق الفائض في الخزينة ،حيث تمول الأصول الثابتة بالأموال الدائمة ، إذ يستوجب إبقاء الموارد المستخدمة في تمويل الأصول لمدة لا تقل عن مدة بقاء الاستثمارات، مما يضمن عدم اللجوء إلى تحويل جزء من السيولة المواجهة مختلف الالتزامات ، و تحقيق تغطية الأموال الدائمة الأصول الثابتة ، وهذا ما يستوجب التعادل بين المقبوضات والمدفوعات ، وبالتالي فإن التوازن المالي مهم جدا للمؤسسة فهو يساهم في توفير السيولة واليسر المالي .

٤- المردودية :

---

[١] محمد محمود الخطيب ،"الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات"،دار حامد للنشر والتوزيع ،عمان٢٠٠٩ ،ص٣٥.
[٢] السعيد فرحات جامعة،"الأداء المالي لمنظمات الأعمال"،دار تاريخ للنشر ،الرياض ،السعودية،٢٠٠٠،ص٢٤٧.

تعتبر من الأهداف الرئيسية للمؤسسة الاقتصادية ، حيث أنها متمثل أحد العناصر المحددة لمستوى أدائها ، حيث يرى Peter-Drucker بأنها هدف من الأهداف أو المجالات الثمانية التي يجب على المؤسسة أن تحدد فيها أهدافها وهي على التوالي كما يلي : الإنتاجية- المردودية –الموارد المالية –الحصة السوقية –أداء المسرين المسؤولية الاجتماعية للأفراد – الموارد الفيزيائية.

فالمردودية كمفهوم تعرف على أنها :"ذلك الارتباط بين النتائج و الوسائل التي ساهمت في تحقيقها ،حيت تحدد مستوى مساهمة رأس مال المستثمرين في تحقيق النتائج المالية ، أو قدرة الوسائل على تحقيق النتائج من استعمال الرأس مال الاقتصادي والمالي معا، أي من خلال المردودية المالية والاقتصادية معا. [1]

ثانيا:مصادر معلومات المؤسسة الاقتصادية

و تتمثل في مصادر خارجية و مصادر داخلية :[2]

١- المصادر الخارجية:

تقوم المؤسسات الاقتصادية بنشر تقاريرها المالية عادة لإبراز ما قامت به الوحدة الاقتصادية من نشاط خلال مدة زمنية معينة خاصة المدرجة منها في البورصة ،فهي تستعمل هذه المعلومات في عملية تقييم الأداء المالي، حيث يمكن أن يكون مصدر المعلومات خارجي و المتمثل في معلومات عامة، حيث تكون هذه الأخيرة متعلقة بالظرف الاقتصادي تبين فيه الوضعية العامة للاقتصاد،أو المعلومات القطاعية من خلال نشرها ،لتستفيد منها مؤسسات أخرى في إجراء دراسات المالية والاقتصادية من خلال تجميعها في حسابات مجمعه واستخلاص منها نسب ومعلومات قطاعية وهذا ما يتم إعداده غالبا في معظم الدول النامية.

٢- المصادر الداخلية :

أما المصدر الثاني للمعلومات فهي المصادر الداخلية ، والتي تعتمد عليها كثيرا في إجراء عملية التقييم المالي للمؤسسات ،وتتمثل عموما في المعلومات التي تقدمها مصلحة المحاسبة الممثلة في الميزانية العمومية ، جدول حسابات النتائج ، الملاحق وتقارير للنشر.

[1] محمد محمود الخطيب ،مرجع سابق ،ص٣٦.
[2] حفصي رشيد،مرجع سابق ،ص٣٨.

تقوم الميزانية بتقديم معلومات متعلقة بمصادر الأموال و أوجه استخدامها ، وذلك في زمن معين عادة ما يكون في نهاية السنة وتعرف على أنها :"جدول مرتب ومقوم لعناصر الموجودات ومطالب المؤسسة في تاريخ معين". وتنقسم إلى جانبين هما : الأصول والخصوم ،فالأصول تجمع بنود متعلقة بحقوق المؤسسة وما تمتلكه من أموال في شكل أصول ثابتة أو متداولة ونقدية جاهزة ، بالإضافة إلى حسابات التسوية في حال ما إذا كانت نتيجة الدورة خسارة ، وترتب هذه العناصر تبعا المدة الاستعمال ،أما الخصوم فهي تجمع البنود المتعلقة بالالتزامات التي هي على عاتق المؤسسة والتي تتمثل في الأموال الخاصة ، يضاف إليها مختلف القروض المحصل عليها لتمويل العمليات الاستثمارية و مختلف المؤونات الموجهة للمخاطر والتكاليف وحسابات التسوية في حال كانت نتيجة الدورة ربح وترتب بنودها تبعا لتاريخ استحقاقها .

أما جدول حسابات النتائج فيقوم بتقديم ملخص عن نشاط المؤسسة دوريا في شكل تكاليف و إيرادات التي ساهمت في تحقيق نتيجة نشاط المؤسسة وكيفية تشكلها خلال دورة معينة ، وقد حدد النظام المحاسبي المالي من خلال هذا الجدول مستويات عدة للنتائج ، بغية الوصول إلى نتيجة الدورة والمتمثلة في : مستوى الهامش الإجمالي ،مستوى القيمة المضافة ، مستوى نتيجة الاستغلال (الاقتصادية) ، مستوى نتيجة خارج الاستغلال ، مستوى نتيجة الدورة ، والتي تعبر عن النشاط الحقيق للمؤسسة في تاريخ معين .

أما الملاحق فهي تجمع كل المعلومات الإضافية التي تشرح وتفصل تلك الأرقام والمعطيات الموجودة في الوثائق المحاسبية، ويتكون الملحق عادة من وثائق أخرى (الحسابات السنوية ،جداول التمويل ،جدول تخصيص النتيجة ،جرد القيم المتداولة ،المبادئ المحاسبة ،...الخ)

يضاف إلى كل ما سبق تقارير التسيير والتي تعتبر بدورها مكملا للوثائق المحاسبية الشاملة ، فهي تبين وتعطي تفسيرات حول البيانات المعروضة ، وتعرض كذلك آفاق تطور المؤسسة والمخاطر وبعض التوصيات ، كما يعطي معلومات عن المساهمين ومحددات الرقابة ،بالإضافة إلى معلومات متعلقة بتسيير الموارد البشرية وطريقة التسيير في المؤسسة.

المطلب الثالث: مؤشرات الأداء المالي

تعتبر دراسة مؤشرات الأداء المالي جانب بالغ الأهمية تلبيات متطلبات التخطيط المالي السليم ، باعتباره يمكن الإدارة من الحكم على الأداء السابق للمؤسسة و التنبؤ بالمستقبل بشكل دقيق ، ولا يتم ذلك إلا من خلال وضع خطط مالية كفيلة بتحقيق أهداف المؤسسة ، بالإضافة إلى الرقابة المالية التي تم بتقييم كفاءة العمليات المالية عن طريق مجموعة من المعلومات المتوافرة في الميزانية وجدول حسابات النتائج لسنة مالية محددة ، ومقارنتها بنتائج التحليل لسنة مالية سابقة أو مقارنتها بنفس المؤسسات التي تنتمي لنفس القطاع أو بالمؤشرات المعيارية.

وتعرف النسب المالية على أنها :"علاقة بين رقمين، وناتج هذه المقارنة يتم استخدامه لتقييم موقف معين".

وتعرف كذلك أنها:"تعبر رياضي عن علاقة منطقية بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية المعدة عن فترة معينة وتأخذ شكل كسر عادي أو عشري أو نسبة مئوية "، والنسب المالية أيضا عبارة عن معدل أو مؤشر يكشف عن نقاط القوة والضعف في المؤسسة .

ولا تكون هذه النسب ذات مدلوليه في التحليل إلا إذا تم مقارنتها بنسب ذا ا على مدار عدة سنوات سابقة ، للتعرف على التطور في هذه النسب واتجاهات هذا التطور ، أو مقارنة هذه النسب بالنسب المرجعية (المعيارية) لتحديد درجة الانحراف أو المقارنة بالنسبة لنفس المؤسسات التي تنتمي لنفس القطاع، و في ما يلي أكثر مؤشرات الأداء المالي شيوعا: [1]

أولا: مؤشرات السيولة

وهي مجموعة النسب المالية التي تتمكن من خلالها المؤسسة قياس قدرتها على الوفاء بالتزاماتها المالية الجارية ، عند استحقاقها بما تمتلكه من أموال جاهزة وأصول أخرى يمكن تحويلها بسرعة إلى نقدية دون أن يؤدي تحويل تلك الأصول إلى خسائر تؤثر سلبا على المركز المالي للمؤسسة ، ويقصد كذلك ا قدرة الأصول المتداولة على التحول إلى نقدية سائلة تكفي للوفاء بالالتزامات المتداولة (ديون قصيرة الأجل) في مواعيد استحقاقها ودون تأخير ، و دف هذه النسب إلى

[1] حفصي رشيد ،مرجع سابق، ص٣٩.

تقييم قدرة المؤسسة المالية في الأجل القصير ، وهي تختلف باختلاف الأطراف المستفيدة منها ويقع ضمن هذه النسب ما يلي: [1]

١- نسبة السيولة العامة أو نسبة التداول:

نسبة السيولة العامة =الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة.

المصدر: مليكة زغيب، ميلود بوشنقير ،٢٠١٠،ص٣٧

كلما زادت هذه النسبة عن الواحد صحيح دل ذلك على وجود هامش أمان للمؤسسة يمكنها من سداد التزاما ا قصيرة الأجل ،ولكن ارتفاع هذه النسبة قد لايترجم دائما بوضع سيولة جيدة ، فقد يكون ناتج عن تضخم بنود الأصول المتداولة بسبب عدم التسيير الجديد للإدارة، غير أنه في بعض المؤسسات الخاصة بقطاع الكهرباء والهاتف فغالبا ما تكون نسبة التداول فيها أقل من الواحد وسببه يرجع إلى طبيعة النشاط بحد ذاته،بالإضافة لضخامة الأصول الثابتة ،لكن ما يعوض هذا الانخفاض هو انتظام التدفقات النقدية لتلك المؤسسات .

وهذا ما أدى بالباحثين إلى اعتبار أن النسبة المثالية للسيولة العامة هي بين(١، ٢) ، وهي تحدد تبعا لنوع القطاع وطبيعة الموجودات المتداولة ومدى انتظام التدفقات.

٢- نسبة السيولة السريعة (السيولة المختصرة):

وهي تبين مدى كفاءة المؤسسة في تغطية الالتزامات الجارية بالأصول سريعة التداول وتعطى بالعلاقة التالية :

نسبة السيولة السريعة =الأصول المتداولة - المخزون / ديون قصيرة الأجل.

المصدر: مليكة زغيب ، ميلود بوشنقير، ،ص٣٧

قيمة هذه السيولة تتراوح بين٠,٣ كحد أدني و ٠,٥ كحد أقصى إذا كانت مرتفعة فهي تدل على الحالة الجديدة وإمكانية الدفع دون صعوبات أي تكون القيم الجاهزة والغير جاهزة نصف الديون القصيرة أو أقل ، و إذا كانت منخفضة فتدل على صعوبة الدفع .

[1] مليكة زغيب ، ميلود بوشنقير، "التسيير المالي والمحاسبي حسب البرنامج الرسمي الجديد "، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،٢٠١٠،ص٣٧.

٣- نسبة السيولة الحالية (الفورية):

وهي النسبة التي تم بأكثر أصول المؤسسة سيولة وهي النقدية وذلك في علاقتها بالتزامات المؤسسة قصيرة الأجل، وتعطى بالعلاقة الآتية:

نسبة السيولة الحالية = النقدية / إجمالي الخصوم المتداولة

المصدر: مليكة زغيب ، ميلود بوشنقير،ص٣٨

ملاحظه:إذا كانت أكبر من الواحد فهذا يدل على تراجع نشاط المؤسسة، نقص الاستثمارات، فائض النقدية.

ثانيا: مؤشرات المديونية

وهي النسب المهمة بالنسبة للمقرضين والمستثمرين ، حيث تظهر مدى مساهمة الديون سواء مثله في الالتزامات قصيرة الأجل أو طويلة الأجل في تمويل أصول المؤسسة مقارنة بمساهمة الملاك ومن هذه النسب:[١]

١- نسبة الديون إلى إجمالي الأصول:
نقيس هذه النسبة نسبة الديون التي ساهم فيها الغير بالنسبة إلى إجمالي أصول المؤسسة حيث كلما زادت النسبة كلما قلت قدرة المؤسسة على الاقتراض الخارجي بالمستقبل وتساوي:

نسبة الديون إلى إجمالي الأصول = [(المطلوبات المتداولة + المطلوبات طويلة الأجل)] ×١٠٠/ الأصول

المصدر: إسماعيل إسماعيل و آخرون ،٢٠٠٥،ص٥٦

٢- نسبة الديون إلى حقوق الملكية:
تعتبر هذه النسبة مهمة جدا بالنسبة للمؤسسات ،فهي توضح لها مدى التوازن الموجود في الهيكل المالي بين مصادر التمويل الذاتي ومصادر التمويل الخارجية وتعطى بالعلاقة التالية:

نسبة الديون إلى حقوق الملكية =[(الديون ×١٠٠)/حقوق الملكية]

المصدر: إسماعيل إسماعيل و آخرون ، ص٥٦

[١] إسماعيل إسماعيل ،عبد الناصر نور ،منير شاكر محمد، "التحليل المالي"، دار وائل للنشر،الطبعة الثانية،عمان ،الأدرن ،٢٠٠٥،ص ٥٦-٦٣.

٣- معدل تغطية الفوائد:

هذا المعدل يوضح مدى قدرة المؤسسة على خدمة ديونها و تحميل أعباء الفائدة ،وكلما كان هذا المعدل كبيرا كلما دل على أن المؤسسة قادرة على الوفاء بالتزاماتها وهذا المعدل يؤكد عليه المقرضون والدائنون من أجل الاطمئنان قبل إعطاء أي قرض[١].

معدل تغطية الفوائد = صافي الربح قبل الفوائد والضريبة / الفوائد المدفوعة .

المصدر: خالد وهيب الراوي،يوسف سعادة ،ص٦٥.

ثالثا: مؤشرات النشاط

يطلق عليها أحيانا نسب إدارة الموجودات ، و تقيس هذه النسبة مدى كفاءة إدارة المؤسسة في توزيع مواردها المالية توزيعا مناسبا على الأصول المختلفة ، وتأتي أهمية هذه النسبة من خلال سرعة تشغيل أصول المؤسسة (دورانها)، حيث أ ا تؤثر في الدورة الإنتاجية للمؤسسة من خلال تحويل النقد إلى الصناعة ثم إلى النقد مرة أخرى ،وهذا ما يؤثر على ربحية المؤسسة وسيولتها ومن أبرز نسب النشاط ما يلي [٢]:

١- معدل دوران مجموع الأصول:

يقيس هذا المؤشر درجة استغلال أصول المشروع على اختلاف أنواعها(أصول ثابتة ومتداولة) في توليد الأرباح من المبيعات وتعطى بالعلاقة التالية:

معدل دوران مجموع الأصول = صافي المبيعات/ مجموع الأصول الصافية

المصدر:محمد محمود يوسف، ص٥٢

وتنقسم هذه النسبة إلى نوعين هما:

معدل دوران مجموع الأصول الثابتة - معدل دوران مجموع الأصول المتداولة .

---

[١] خالد وهيب الراوي،يوسف سعادة ،"التحليل المالي للقوائم المالية"، دار المسيرة للنشر ، الأردن،٢٠٠٠،ص٦٥.

[٢] محمد محمود يوسف،"البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة ،مصر ،٢٠٠٥، ص٥٢-٥٧.

*****معدل دوران مجموع الأصول الثابتة **=** صافي المبيعات**/** صافي الأصول الثابتة

*****معدل دوران مجموع الأصول المتداولة**=** صافي المبيعات**/** صافي الأصول المتداولة

المصدر:محمد محمود يوسف، ص٥٣

٢- معدل دوران المخزون:

يقيس هذا المعدل مدى سلامة السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة في إدارتها للمخزون من خلال ربط تكلفة التخزين مع تكلفة المبيعات خلال دورة مالية معينة أي عدد مرات التي يمكن أن يتحول فيها المخزون إلى مبيعات ودرجة سيولة المحزون وتعطى بالعلاقة التالية:

معدل دوران المخزون **=** تكلفة المبيعات **/** متوسط رصيد المخزون *****متوسط

رصيد المخزون **=** (رصيد أول مدة **+**رصيد آخر مدة) *** ÷2** معدل دوران

المخزون باليوم **=** معدل دوران المخزون**/360**يوم)

المصدر:محمد محمود يوسف، ص٥٤

٣- معدل دوران المدينين(العملاء):

يعكس هذا المعدل عدد إيرادات التي تتحول فيها الحسابات المدينة في المؤسسة إلى نقدية في الدورة المالية ويعطى بالعلاقة التالية:

معدل دوران العملاء **=** صافي المبيعات الآجلة **/**متوسط المدينين.

المصدر محمد محمود يوسف، ص٥٤

يعبر هذا المعدل عن سرعة حركة الاستثمار في الحسابات المدينة ، أي عدد مرات البيع بالائتمان ثم التحصيل حيث أن ارتفاع هذا المعدل يعكس كفاءة المؤسسة في تقديم الائتمان و تحصليه،أما فيما يتعلق بمتوسط الفترة فهي تعكس المدة التي تبقى فيها المبيعات الآجلة ديونا بذمة الآخرين وتعطى بالعلاقة التالية :

فترة التحصيل الحسابات المدينة بالأيام **=360**يوم**/** معدل دوران الحسابات المدينة.

حيث أن معدل دوران الحسابات المدينة وفترة تحصيلها يتعلقان بسياسة البيع بالأجل وهذه السياسة تختلف من مؤسسة لأخرى.

٤- معدل دوران الدائنين (الموردين):
تعبر هذه النسبة عن قدرة المؤسسة على إدارة الموردين من خلال سداد التزاماتها المتداولة حيث تعطى بالعلاقة التالية :

*****معدل دوران الموردين **=** صافي المشتريات الآجلة **/** متوسط الدائنين.

*****فترة التسديد الممنوحة للمؤسسة**= 360**يوم**/** معدل دوران الحسابات الدائنة.

المصدر:محمد محمود يوسف، ص٥٥

رابعا:مؤشرات المردودية:

تعتبر هذه المجموعة من النسب المحصلة النهائية لأداء المؤسسة،كون أن النسب السابقة تختص في تقييم جوانب معينة من الأداء بينما هذه النسبة تبين قدرة المؤسسة على تحقيق الربح من خلال الأنشطة التي تقوم بها وبالتي الحكم على الأداء الكلي للمؤسسة وتنقسم هذه النسب إلى ما يلي: [١]

١- مردودية استثمارات المساهمين:
ويعبر عنها بالعلاقة التالية :

مردودية استثمارات المساهمين**=**الربح الصافي بعد الضريبة**/**استثمارات المساهمين.

المصدر : بن خروف جليلة، ص٩٠.

[١]بن خروف جليلة ، "دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات" ،رسالة ماجستير ،غير منشورة جامعة بومرداس،الجزائر ٢٠٠٩،ص ٩٠-٩٢.

٢- مردودية القيمة الصافية:
وتحسب بالعلاقة التالية:

مردودية القيمة الصافية= صافي الأرباح بعد الضرائب/صافي المبيعات

المصدر: بن خروف جليلة ، ص٩١

٣- مردودية مجموع الأصول:
ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

مردودية مجموع الأصول= الربح الصافي بعد الضريبة / مجموع الأصول

المصدر: بن خروف جليلة ، ص٩١

٤- المردودية التجارية:
ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

نسبة الهامش الصافي = الربح الصافي/ رقم الأعمال.

المصدر: بن خروف جليلة ، ص٩١

٥- المردودية المالية:
ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

نسبة المردودية المالية = الربح الصافي/إجمالي الأصول الصافية.

المصدر: بن خروف جليلة ، ص٩٢

٦- نسبة المردودية:
ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

نسبة المردودية = هامش التمويل الذاتي /رأس المال المستثمر الحالي.

المصدر: بن خروف جليلة ، ص٩٢

٧- نسبة مردودية الأموال الخاصة :

ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

نسبة مردودية الأموال الخاصة= الربح الصافي / الأموال الخاصة.

المصدر: بن خروف جليلة ،ص٩٢

خامسا: مؤشرات التوازن

تتمثل مؤشرات التوازن في[١]:

- رأس المال العامل .
- احتياجات رأس المال العامل .
- الخزينة .

١- رأس المال العامل :

يعرف رأس المال العامل بأنه الفرق بين الأصول المتداولة (أي مجموع الأصول التي يمكن تحويلها إلى سيولة بسرعة وفي فترة زمنية لا تتعدى السنة) وبين الخصوم المتداولة (الالتزامات التي تستحق الدفع خلال فترة لا تتعدى السنة)،ويتم حسابه كما يلي :

*رأس المال العامل= الأموال الدائمة-الأصول الثابتة. *رأس المال العامل=الأصول المتداولة –ديون قصيرة الأجل.

المصدر: شعيب شنوف ،ص٢١٠

ويمكن تقسيمه إلى أربعة أنواع هي :

- رأس المال العامل الخاص ، رأس المال العامل الأجنبي.
- رأس المال العامل الإجمالي، رأس المال العامل الصافي.

[١] شعيب شنوف ،"محاسبة المؤسسة ج**1**"، مكتبة الشركة الجزائرية ،بودواو ،الجزائر ،٢٠٠٨،ص٢١٠-٢١٦.

*رأس المال العامل الخاص= الأموال الخاصة-الأصول الثابتة.

*رأس المال العامل الأجنبي= رأس المال العامل الصافي-رأس مال العامل الخاص.

*رأس مال العامل الإجمالي =مجموع الأصول المتداولة.

*رأس مال العامل الصافي= الأموال الدائمة- الأصول الثابتة.

المصدر: شعيب شنوف ،ص٢١١

ملاحظه:

- عندما يكون رأس مال العامل الصافي أكبر من الصفر يعبر عن وجود توازن مالي .
- عندما يكون رأس مال العامل الصافي يساوي الصفر يدل على أن الأموال الدائمة تغطي الأصول الثابتة فقط .
- عندما يكون رأس مال العامل الصافي أقل من الصفر يعبر عن وجود عجز مالي وعدم قدرة المؤسسة على تمويل استثماراتها.

٢- احتياجات رأس المال العامل:

يمكن تعريف الاحتياج من رأس مال العامل على أنها رأس مال العامل الأمثل ،أي ذلك الجزء من الأموال الدائمة الممول الجزء من الأصول المتداولة ،والذي يضمن للمؤسسة توازنها المالي الضروري ، وتظهر هذه الاحتياجات بالعلاقة التالية:[١]

احتياجات رأس المال العامل =(قيم الاستغلال+ قيم غير جاهزة)- (الديون قصيرة الأجل –سلفات)

المصدر: شباح نعيمة، ص٦٩

٣- الخزينة:

الخزينة الصافية هي مجموع الأموال الجاهزة التي توجد تحت تصرف المؤسسة لمدة دورة الاستغلال ، أي مجموع الأموال السائلة التي تستطيع المؤسسة استخدامها فورا ، و الخزينة الصافية على درجة كبيرة من الأهمية لأنها تعبر عن وجود توازن

[١] شباح نعيمه،مرجع سابق، ص٦٩.

مالي بالمؤسسة، وتحتسب كما يلي[1]:

*الخزينة الصافية= القيم الجاهزة- سلفت مصرفية.
*الخزينة الصافية = رأس المال العامل-احتياجات رأس المال العامل

المصدر: بن خروف جليلة،ص٩٢

ملاحظة :

- عندما تكون الخزينة صفرية فهي تدل على الحالة المثلى و تعبر عن وجود توازن مالي .
- عندما تكون الخزينة موجبة فهناك فائض في رأس المال العامل مقارنة باحتياج رأس المال العامل .
- عندما تكون الخزينة سالبة أي رأس لمال العامل أقل من الاحتياج أي أن المؤسسة بحاجة إلى موارد مالية لتغطية احتياجاتها المتزايدة من أجل استمرار النشاط .

[1] بن خروف جليلة،مرجع سابق، ص٩٢.

المبحث الثالث : دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي

بعد الدراسة النظرية الجانبي التدقيق المحاسبي و الأداء المالي سنحاول عرض العلاقة الموجودة بين التدقيق المحاسبي و الأداء المالي نظريا ، و كان هذا بعد إجراء الدراسة الميدانية خلصنا إلى ما يلي: [1]

المطلب الأول : دور التدقيق المحاسبي في اكتشاف الفساد المالي و الحد منه

نظرا لانتشار ظاهرة الفساد المالي من غش و احتيال التي تتعرض لها المؤسسات و دورها في انهيارها و حدوث خسائر كبيرة لديها و خروجها من السوق و ضياع أموال المساهمين ، مازلنا نبحث في دور التدقيق المحاسبي في ضبط م تحسين الأداء المالي ، فلا بد أن نعرج على دور التدقيق المحاسبي مكافحة الفساد المالي و التقليل من حالاته حيث أن وجود التدقيق و الرقابة دائما يمنع من تسول له نفسه بالقيام بالأعمال الغير مشروعة ، حيث أن تدقيق أوجه التلاعب دف إلى الكشف عن التضليل المقصود للسجلات و أية عملية تخصيص غير مناسبة للأصول و الموجودات ، و ينشأ خطر الاحتيال من وجود ضغوط يتعرض إلها شخص معين تدفعه إلى ممارسة الاحتيال ، وجود فرصة سامحه مثل ثغرة في نظام الرقابة الداخلية ، و كذا عدم نزاهة الشخص القائم بالتحايل و بالتالي يقع على عاتق مدقق الحسابات تلمس الحالات السابقة بشكل دائم و عدم إغفال أي إشارة قد توحي بحدوث الغش و الاحتيال و رصدها و متابعتها و معاقبة مرتكبيها ، و هذا يعتبر أحد الأدوار التقليدية للتدقيق المحاسبي حيث أن الحذر و الشك المنطقي أو ما يقصد به الشك المهني من أهم المهارات التي يجب أن يتمتع ا المدقق و التي تساعده في مهمته ، و قد أشارت إحدى الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية حول دور التدقيق المحاسبي في اكتشاف الغش و الاحتيال في القوائم المالية إلى أهمية أن يرفع التدقيق تقاريره إلى مجلس الإدارة و ليس الإدارة العليا للمؤسسة و ذلك يتم بعد إجراء التحقيقات و التحريات الكافية من طرف مدقق الحسابات الذي تشترط فيه الاستقلالية العالية و عدم تدخل أي فرد كان في مهامه .

وكما رأينا يعمل التدقيق المحاسبي على الحد من الفساد المالي ، و بالتالي جودة المعلومات و القوائم المالية الذي يكون فيصالح أداء المؤسسة المالي و يعمل على تحسينه .

المطلب الثاني: مساهمة التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات

يلعب التدقيق المحاسبي أدوارا مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث يساعد على تأهيل

[1] من إعداد الطلاب بالاعتماد على مدقق حسابات المؤسسة.

المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على القرارات ذات جودة وفعالية، وبالموازاة مع خطوات عملية اتخاذ القرارات فإن التدقيق المحاسبي له دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية وتبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع وبذلك يتم تشخيص الوضع المحيط و تحديد درجة الخطر الناجم ومن ثم وضع إستراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتليها وضع الخطة اللازمة لذلك، ليبدأ المدقق بتنفيذها مع العمل في كل مرة على ضبط الأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسئول على مديرية التدقيق المحاسبي ويقوم بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص وهكذا دواليك في كل مرة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة، فينتج بذلك ومن خلال كل هذه الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرار وتساهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة وفعالية .

حيث تكتسي التقارير التي يعدها المدقق أهمية بالغة للإدارة العليا بإعطاء التوضيحات واقتراح التحسينات، ويعطي هذا التقرير قيمة مضافة للمتعاملين مع المؤسسة كالمساهمين وهذا يساعد المؤسسة في بلورة جملة من القرارات كقرار الاستثمار والتمويل حيث تعتمد الإدارة العليا على هذه التقارير لاتخاذ قرارا ا التي تكون فيصالحها ، حيث أن اتخاذ الإدارة العليا لتوصيات المدقق بعين الاعتبار وعلى أساسها يتم اتخاذ قراراتها هذا يساهم في التحسين من أداء المؤسسة المالي ويعطيها مركز تنافسي في السوق ويستوجب في ذلك أن يتمتع مدقق الحسابات في المؤسسة بالاستقلالية الكافية لقيام بمهامه.

المطلب الثالث : دور التدقيق المحاسبي في تحسين إدارة المخاطر

إن التدقيق المحاسبي له دور فعال في إدارة المخاطر ويعتبر أداة مرشدة للعمل لأن تدقيق إدارة المخاطر يكشف عن نقاط ضعف البرنامج وبالتالي يخلق فرصة لعلاج عيوبه وخلق برنامج أقوى، ومن الواضح أن المؤسسة لن تستفيد إذا وضع التقرير على الرف من أجل الرجوع إليه مستقبلا، وبينما سيوفر الكثير من المناقشات مرجعا مفيدا لسنوات مقبلة حيث تحوي معظم تقارير التدقيق على توصيات قوية جديرة بالتنفيذ الفوري.

ومنه يتضح أن العلاقة الموجودة بين التدقيق المحاسبي وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة، فهذا الأخير يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف المؤسسات من أجل تحسين وتقوية فعالية الكيفية التي تدير لخاطرها، وتجنبا للمخاطر والتقليل منها واكتشاف الأخطاء قبل أن تصبح باهظة التكاليف ويعمل على حسن التعامل معها، وبالتالي يقلل من الخسائر ويرفع من أداء المؤسسة المالي وهو الهدف الذي تسعى إليه كل مؤسسة .

الخلاصة :

من خلال ما سبق يمكن القول أن هدف المحكمة العليا هو العمل من أجل تحقيق أحسن أداء مالي حيث يعتبر المحرك الرئيسي من أجل التوسع في نشاطها و تحقيق الاستقلالية المالية والاستمرار في مزاولة النشاط ، ويتوقف تحسين الأداء المالي للمحكمة العليا على التحكم الجيد في مختلف وظائفها عن طريق أساليب رقابية محكمة تشمل جميع نشاطات وعملياتها، ألا وهو المراجعة الداخلية الذي يعمل في صالح المحكمة العليا بتقديم توصيات حول تقييم جودة الأداء المالي والحد من الفساد المالي وتعمل المراجعة الداخلية على معالجة العمليات من حيث الكفاءة والفعالية، وبالتالي المساهمة في تحقيق جودة الأداء خلال مساهمتها في عملية التحسين التي تكون في صالح المحكمة العليا كون أن القرارات المتخذة داخل المحكمة العليا لها انعكاسات على الأداء المالي سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

وعليه ومن أجل تحسين الأداء المالي يستوجب توفر آلية مراجعة داخلية تعمل في صالح المحكمة العليا .

الفصل الرابع

(نشأة المحكمة العليا)

المحكمة العليا للجمهورية كما عرفها الدستور في المادة (١٥٣) منه بأنها[١]:-

أعلى هيئة قضائية وقد أحال الدستور إلى القانون في شأن تحديد كيفية تشكيلها وبيان اختصاصاتها والإجراءات التي تتبع أمامها . وقد أورد الدستور في المادة المذكورة ما تمارسه المحكمة العليا في مجال القضاء بما نصه:

أ - الفصل في الدعاوي والدفوع المتعلقة بعدم دستورية القوانين واللوائح والأنظمة والقرارات .

ب - الفصل في تنازع الاختصاص بين جهات القضاء.

ج- التحقيق وإبداء الرأي في صحة الطعون المحالة إليها من مجلس النواب المتعلقة بصحة عضوية أي من أعضائه.(وقد فصلت المواد من (١٩٠) حتى (١٩٢) من اللائحة الداخلية لمجلس النواب بالقانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٢م ما يتبع من إجراءات بمعرفة المحكمة العليا – الدائرة الدستورية .

د- الفصل في الطعون في الأحكام النهائية وذلك في القضايا المدنية والتجارية والجنائية والأحوال الشخصية والمنازعات الإدارية والدعاوي التأديبية وفقاً للقانون.

هـ - محاكمة رئيس الجمهورية ونائب الرئيس ورئيس الوزراء ونوابه والوزراء ونوابهم وفقاً للقانون .

هذا وقد تضمن الدستور في المادة (١٢٨) منه الأحكام المتعلقة بجريمة الخيانة العظمى أو بخرق الدستور أو بأي عمل يمس استقلال وسيادة البلاد، كما نص الدستور في المادة (١٣٩) منه على حق رئيس الجمهورية ومجلس النواب في إحالة رئيس الوزراء أو نوابه والوزراء ونوابهم إلى التحقيق والمحاكمة عما يقع منهم من جرائم أثناء تأدية أعمال وظائفهم أو بسببها .

وقد تضمن القانون رقم (٦) لسنة ١٩٩٥م إجراءات اتهام ومحاكمة شاغلي وظائف السلطة التنفيذية العليا في الدولة أمام الدائرة الدستورية بالمحكمة العليا.

ومن جانب أشارت المادة (٦٨) من الدستور إلى اختصاص مجلس النواب بالفصل في صحة عضوية أعضائه إلا أنها أوجبت إحالة الطعن إلى المحكمة العليا خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تسليمه للمجلس ، لتحقيقه وعرض نتيجة التحقيق بالرأي الذي انتهت إليه المحكمة على مجلس النواب للفصل في صحة الطعن خلال ستين يوماً من تاريخ استلام نتيجة التحقيق من المحكمة .. كما حددت المادة المذكورة وجوب الانتهاء من التحقيق خلال تسعين يوماً من تاريخ إحالته إلى المحكمة.

أما المادة (١٢) من قانون السلطة القضائية فقد فصلت الاختصاصات التي تمارسها المحكمة العليا بما نصه :

[١] http://www.ysc.org.ye/Specialists.asp

تمارس المحكمة العليا المهام التالية :-

١ - الرقابة على دستورية القوانين واللوائح والأنظمة والقرارات.

٢ - الفصل في تنازع الاختصاص بين جهات القضاء.

٣ - الفصل في الطعون الانتخابية.

٤ - الفصل في الطعون والأحكام النهائية المكتسبة للدرجة القطعية في المواد المدنية والتجارية والجنائية والأحوال الشخصية والمنازعات الإدارية والدعاوى التأديبية.

٥ - الرقابة القضائية على جميع المحاكم في الجمهورية.

٦ - أية مهام أخرى بمقتضى القانون.

٧ - الفصل بطريقة الطعن بالنقض في الأحكام النهائية في الجرائم العسكرية .

٨ - محاكمات شاغلي وظائف السلطة العليا مع مراعاة أحكام المادتين (١٠١)، (١١١) من الدستور (قبل التعديل) .

ملحوظة:

(عدلت المادتان المذكورتان بالتعديلات الدستورية وأصبحت أرقامهما (١٢٨) ، (١٣٩) من الدستور النافذ) .

وأسندت المادة (١٩) من قانون السلطة القضائية إلى الدائرة الدستورية في المحكمة العليا الفصل في الآتي:

أ - الرقابة على دستورية القوانين واللوائح والأنظمة والقرارات وذلك بطريق الفصل في الطعون التي ترفع إليها بعدم دستورية القوانين واللوائح والأنظمة والقرارات سواء عن طريق الدعوى المبتدأه أو الدفع .

ب - الفصل في الطعون الانتخابية .

ج- محاكمة المتهمين من شاغلي وظائف السلطة العليا.

ونظمت المواد (١١١)حتى(١١٤) من قانون الانتخابات العامة والاستفتاء رقم (١٣) لسنة ٢٠٠١م ولاية الدائرة الدستورية بالحكمة العليا في الفصل في الطعون في نتائج الاقتراع والفرز للانتخابات النيابية .

كما تناول قانون الانتخابات العامة والاستفتاء رقم (١٣) لسنة ٢٠٠١م أحكام الطعن في صحة العضوية في مجلس النواب والتحقيق الذي تقوم به الدائرة الدستورية في ذلك في المادتين (١١٥،١١٦) منه ، وفصلت المادتان (١١٧،١١٨) من قانون الانتخابات العامة والاستفتاء أحكام الطعن في إجراءات الاقتراع والفرز لانتخابات رئيس الجمهورية.

إلى ذلك تختص المحكمة العليا – الدائرة الدستورية بالفصل في الطعون المتعلقة بالنتيجة العامة للاستفتاء كما تكون قراراتها نهائية طبقاً للمادة (١٢٤) من قانون الانتخابات العامة والاستفتاء.

وتتولى المحكمة العليا- الدائرة الدستورية – طبقاً للمادة (٦٥) من قرار رئيس الجمهورية رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢م بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١٣) لسنة ٢٠٠١م الفصل في الطعون في قرارات هيئتي رئاسة مجلسي النواب والشورى المتعلقة بالاعتراضات والتظلمات المتعلقة بطلبات الترشيح لمنصب رئيس الجمهورية.

وقد فصلت اللائحة المذكورة في المواد (١١١) حتى (١١٣) منها أحكام الطعون في نتائج الاقتراع والفرز للانتخابات النيابية وما يتبع أمام المحكمة العليا- الدائرة الدستورية - من إجراءات . إلى ذلك المادتين من (١١٧،١١٨) من ذات اللائحة التي بيّنتا إجراءات الطعن في نتائج الاقتراع والفرز لانتخاب رئيس الجمهورية

وقد تناول قانون السلطة القضائية رقم (١) لعام ١٩٩١م في المواد (٢٠،٢١، ٢٢، ٢٣، ٢٤، ٢٥، ٢٦) اختصاصات الدوائر في المحكمة العليا على النحو التالي :

المادة (٢٠) تفصل الدائرة المدنية في :

١- الطعن بطريق النقض في الأحكام النهائية والمكتسبة للدرجة القطعية والفرارات الصادرة في القضايا المدنية وفي القضايا الأخرى غير الجزائية والتجارية والأحوال الشخصية والإدارية.

٢- تنازع الاختصاص بين جهات القضاء إيجاباً كان أم سلباً.

٣- نقل الدعاوى في القضايا المدنية، وفقا لقانون المرافعات.

٤- الطلبات الأخرى الداخلة في اختصاصها وفقاً للقانون.

المادة (٢١) تفصل الدائرة الجزائية في:

١- الطعن بطريق النقض في الأحكام والقرارات الصادرة في القضايا الجنائية.

٢- نقل الدعاوى في القضايا الجنائية.

٣- الطلبات الأخرى الداخلة في اختصاصها وفقاً للقانون.

المادة (٢٢) تفصل الدائرة التجارية والمالية في :

١- الطعن بطريق النقض في الأحكام والقرارات الصادرة في القضايا التجارية والمالية .

٢- نقل الدعاوى في القضايا التجارية والمالية.

٣- الطلبات الأخرى الداخلة في اختصاصها وفقاً للقانون.

المادة (٢٣) تفصل دائرة الأحوال الشخصية في:

١- الطعن بطريق النقض في الأحكام والقرارات الصادرة في قضايا الأحوال الشخصية.

٢- نقل الدعاوي في قضايا الأحوال الشخصية.

٣- الطلبات الأخرى الداخلة في اختصاصها وفقاً للقانون.

المادة (٢٤) تفصل الدائرة الإدارية في:

١- الطعن بطريق النقض في الأحكام والقرارات الصادرة في القضايا الإدارية.

٢- نقل الدعاوى في القضايا الإدارية .

٣- الطلبات الأخرى الداخلة في اختصاصها وفقاً للقانون.

المادة (٢٥) تفصل الدائرة العسكرية في:

١- الطعن بطريق النقض في الأحكام النهائية والمكتسبة للدرجة القطعية والقرارات الصادرة في القضايا العسكرية.

٢-نقل الدعاوى في الجرائم العسكرية.

٣- الطلبات الأخرى الداخلة في اختصاصها وفقاً للقانون،

المادة (٢٦) تفصل دائرة فحص الطعون في:

الطعون المقدمة من حيث الشكل واستيفاء الشروط المطلوبة قانوناً.

واتساماً مع ذلك فقد نصت المادة (٨٤) من القرار الجمهوري بالقانون رقم(٧) لسنة ١٩٩٦م بشأن الإجراءات الجزائية العسكرية على أن تتولى الدائرة العسكرية بالمحكمة العليا مراقبة المحاكم العسكرية في تطبيقها للقوانين ونظمت المواد(٨٤) حتى (٩٢) منه أحكام الطعن بالنقض أمام الدائرة العسكرية بالمحكمة العليا وكذا أحكام التماس إعادة النظر في المواد (٩٣) حتى (٩٦) منه.

وحددت المادة (١٠١) من قانون السلطة القضائية رقم (١) لعام ١٩٩١م اختصاص الدائرة الإدارية بالمحكمة العليا دون غيرها بالفصل في الطلبات التي يقدمها القضاة بإلغاء القرارات الإدارية النهائية المتعلقة بأي شأن من شئونهم وذلك عند النقل والندب متى كان الطلب منصباً على عيب في الشكل أو مخالفة القوانين واللوائح أو خطأ في تطبيقها أو إساءة استعمال السلطة كما تختص تلك الدائرة دون غيرها بالفصل في طلبات التعويض عن تلك القرارات والفصل في المنازعات الخاصة بالمرتبات والمعاشات والمكافآت المستحقة لرجال القضاء أو لورثتهم .

واشترطت المادة المذكورة عدم جواز أن يجلس للفصل في هذه المسائل من كان عضواً في المجلس الأعلى للقضاء إذا كان قد أشترك في القرار الذي رفع الطلب بسببه.

وتختص الجمعية العامة للمحكمة العليا المكونة من رئيس المحكمة ونوابه وقضاة المحكمة العليا العاملين فيها وفقاً للمادة (٢٩) من قانون السلطة القضائية بالآتي:

أ- النظر في الدعاوى التي تحيلها إليها إحدى دوائر المحكمة إذا رأت هذه الدائرة العدول عن اجتهاد قضائي للمحكمة العليا،وقد بينت المادة (٣٠٢) مرافعات الأحكام التفصيلية والإجرائية لما يتبع أمام الجمعية العامة .

ب- تنظيم سير العمل في دوائرها المختلفة وأية مسائل أخرى ينص عليها القانون.

ج- وفي نطاق قانون المرافعات والتنفيذ الجبري رقم (٤٠) لسنة ٢٠٠٢م أجاز المشرع اليمني للخصوم أن يطعنوا أمام المحكمة العليا في الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف ومن المحاكم الابتدائية التي لا تقبل الطعن بالاستئناف ، كما حددت بالمادة (٢٩٢) منه وذلك في الأحوال الآتية:

١- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة الشرع والقانون أو خطأ في تطبيق أي منهما أو تأويله أو لم يبين الأساس الذي بني عليه.

٢- إذا وقع بطلان في الحكم أو بطلان في الإجراءات أثر في الحكم أو كان منطوق الحكم مناقضاً بعضه لبعض .

٣- إذا حكم بشيء لم يطلبه الخصوم أو بأكثر مما طلبوه.

٤- إذا تعارض حكمان نهائيان في دعويين اتحد فيهما الخصوم والموضوع والسبب.

ويجيز قانون المرافعات والتنفيذ المدني رقم (٤٠) لسنة ٢٠٠٢م في المادتين (٣٠٤) و (٣٠٥) فقرة(٣) الطعن بالتماس إعادة النظر أمام المحكمة العليا إذا صار الحكم باتاً لصدوره من المحكمة العليا أو في حالة أن تكون المحكمة العليا قد خاضت في الموضوع في الحكم محل الالتماس ، وفي الحالة الأولى تفصل فيه من حيث الشكل، فإذا رأت قبوله أحالته إلى المحكمة التي أصدرت الحكم . أما إذا كانت المحكمة العليا قد خاضت في الموضوع فتفصل في الالتماس شكلاً وموضوعاً.

ولا يجيز القانون الطعن بالتماس إعادة النظر إلا عند تحقق إحدى الحالات الواردة بنص المادة (٢٩٢) مرافعات وهي الحالات الآتية:

١-إذا تبين للمحكوم عليه بعد صدور الحكم وقوع غش من خصمه كان من شانه التأثير في الحكم.

٢- إذا حصل بعد الحكم إقرار بتزوير الأوراق التي تبني عليها أو قضى بتزويرها.

٣- إذا كان الحكم قد بني على شهادة أو يمين قضى بعد صدوره بأن الشهادة زور أو بأن اليمين كاذبة.

٤- إذا حصل الملتمس بعد صدور الحكم على أوراق قاطعة في الدعوى كانت لدى الغير دون علم الملتمس بها أو كان خصمه قد أحتجزها أو حال دون تقديمها..

٥- إذا كان الحكم حجة على شخص لم يكن خصماً في الدعوى.

٦- إذا صدر الحكم على شخص طبيعي أو اعتباري لم يكن ممثلاً تمثيلاً صحيحاً في الدعوى.

٧- إذا ظهر عند تنفيذ الحكم انه قضى بشيء لم يطلبه الخصوم أو بأكثر مما طلبوه.

٨- أذا ظهر عند تنفيذ الحكم تناقض بعض منطوقه مع البعض الآخر.

وتجدر الإشارة أن المادة (٢٩٣) من قانون المرافعات والتنفيذ المدني رقم (٤٠) لسنة٢٠٠٢م قد نظمت حق رئيس الجمهورية بعد موافقة مجلس القضاء الأعلى أن يطلب من رئيس المحكمة العليا إعادة النظر في أي حكم بات يرى انه يشتمل على خطأ يضر بالعدل مع تبيين وجه الخطأ. وأشترط القانون أن ينظر الحكم في هذه الحالة سبعة من قضاة المحكمة العليا

يكون من بينهم احد نواب رئيس المحكمة العليا رئيساً لها ويكون الأعضاء من رؤساء الدوائر فيها على أن لا يكون منهم من سبق له نظر القضية.

أما القضايا الجزائية فإن المحكمة العليا عبر دوائرها المختصة تتولى الفصل في الطعون الجزائية بالنقض إذا تحقق احد الأسباب الآتية :

(١) إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة القانون أو خطأ في تطبيقه.

(٢) إذا وقع بطلان في الحكم.

(٣) إذا وقع بطلان في الإجراءات أثر في الحكم.

كل ذلك على التفصيل الوارد في المواد (٤٣١ - ٤٥٣) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (١٣) لسنة ١٩٩٤م .

وفي حالة العرض الوجوبي المنصوص عليه في المادة (٤٣٤) إجراءات جزائية أوجب القانون على النيابة العامة ولو لم يطعن أي من الخصوم العرض على المحكمة العليا وذلك إذا كان الحكم صادراً بالإعدام أو بقصاص أو بحد يترتب عليه ذهاب النفس أو عضو من الجسم. وأجاز القانون للمحكمة العليا من خلال الدائرة الجزائية المختصة التعرض لموضوع الدعوى.

ومن ناحية أخرى فقد أجاز قانون الإجراءات الجزائية للنائب العام أن يطلب من المحكمة العليا في أي وقت بعد فوات المواعيد المقررة للطعن إلغاء أو تعديل أي حكم أو أمر أو قرار قضائي لمصلحة القانون إذا أنطوى الحكم أو القرار على مخالفة للقانون أو خطأ في تطبيقه المادة (٤٥٤) إجراءات ولا يرتب القانون على الحكم الصادر في الطعن لمصلحة القانون أي أثر بالنسبة للمحكوم عليه بعقوبة .

كما أجاز قانون الإجراءات الجزائية رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤م الطعن بالتماس إعادة النظر في الأحكام النهائية الجزائية الصادرة بالإدانة وذلك شريطة أن يرفع الطعن عبر النائب العام بعد أن يجري التحقيقات اللازمة لثبوت صحة الأوجه التي بني عليها الطلب وأنها منتجه وذلك في الأحوال الآتية:-

(١) إذا حكم على شخص في جريمة القتل وقامت بعد ذلك أدلة كافية تثبت أن المدعى قتله لازال حياً.

(٢) إذا حكم على شخص من أجل جريمة ثم حكم بعد ذلك على شخص آخر عن ذات الجريمة وكان الحكمان لا يمكن التوفيق بينهما بحيث يستنتج براءة أحد المحكوم عليهما.

(٣) إذا حكم على شخص وبعد صدور الحكم قضى بشهادة الزور على أحد الشهود أو الخبراء الذين كانوا قد شهدوا عليه. أو إذا حكم بتزوير ورقة قدمت أثناء نظر الدعوى وكان للشهادة أو تقرير الخبير تأثير في الحكم.

(٤) إذا كان الحكم مبنياً على حكم صادر في دعوى أخرى والغي هذا الحكم.

(٥) إذا وقعت أو ظهرت بعد الحكم وقائع أو أدلة لم تكن معلومة وقت المحاكمة وكان من شأنها إثبات براءة المحكوم عليه.

هذا وقد نظم قانون الإجراءات الجزائية أحكام التماس إعادة النظر في المواد (٤٥٧) حتى (٤٦٩)

الفصل الخامس

(الدراسة التطبيقية)

دراسة وتحليل النتائج

المبحث الأول:

عرض لمنهجية الدراسة

مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع البحث على عينة من موظفي قسم المحاسبة والمراجعة في المحكمة العليا– صنعاء.

عينة الدراسة:

تم اختيار عينة عشوائية، وقد تم توزيع الاستبانة عليهم وبلغ عددها(٣٥) استبانة وتم استرجاع (٣٣) استبانة بنسبة (٩٤,٣%) من الاستبيانات الموزعة، وعدد (٢) استبانات مفقودة بنسبة (٥,٧%) وعدد (١) استبانة غير صالحة للتحليل بنسبة (٢,٩%)، وأصبحت الاستبانات الصالحة للتحليل (٣٠) استبانة بنسبة (٨٥,٧%).

تصميم أداة جمع البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة ولاختبار فروضها تم إعداد استبانة لتوجيهها لأفراد العينة، وذلك بعد مراجعة أدبيات الموضوع والدراسات السابقة والرسائل العلمية المتعلقة تأثير المراجعة الداخلية في تحسين جودة الأداء المالي في المحكمة العليا بالجمهورية اليمنية

وقدر وعي في تصميم الاستبانة استخدام الأسئلة المغلقة قدر الإمكان وذلك لتسهيل عملية ترميز وتحليل البيانات، واشتملت فقرات الاستبانة على عدد من الأسئلة غطت المجالات التالية:-

الجزء الأول:- تضمن المعلومات العامة لأفراد العينة، وشملت كلاً من (النوع ،العمر، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة، المستوى الوظيفي).

الجزء الثاني: وتضمن المتغيرات المتعلقة بفرضيات الاستبيان، واحتوت على خمسة محاور:

المحور الأول: يتعلق بتوفير المتطلبات لتطبيق المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المحكمة العليا

المحور الثاني: يتعلق بتطبيق المراجعة الداخلية على جودة الأداء المالي في المحكمة العليا

المحور الثالث: يتعلق بالمعوقات التي تحول دون تطبيق المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المحكمة العليا

المحور الرابع: يتعلق بتوفير استقلالية المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة الأداء المالي في المحكمة العليا

المحور الخامس: يتعلق بأثر التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي على جودة الأداء المالي في المحكمة العليا

مقياس أداة الدراسة:

استخدم الباحثون مقياس ليكارت الخماسي؛ لمعرفة إجابات المستجيبين لأسئلة الاستبانة ، حيث يعتبر مقياس ليكارت من أكثر المقاييس المستخدمة لقياس اتجاهات المستجيبين وآرائهم.

جدول رقم (٣) مقياس ليكارت الخماسي

	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

- تم قسمت المدى على عدد الفئات (البدائل) للحصول على طول الفئة = 0,8 = 5/4
- بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الفئة، وبذلك أصبح طول الفئات كما هو في الجدول الآتي:

جدول (٤) يوضح محك الحكم على فقرات الاستبانة

قيمة البديل	الحدود الحقيقية للمتوسط الحسابي		التقدير اللفظي
	الحد الأدنى	الحد الأعلى	
١	١	أقل من ١,٨١	لا أوافق بشدة
٢	١,٨١	أقل من ٢,٦١	لا أوافق
٣	٢,٦١	أقل من ٣,٤١	محايد
٤	٣,٤١	أقل من ٤,٢١	أوافق
٥	٤,٢١	٥	أوافق بشدة

صدق أداة الدراسة:

للتحقق من صدق أداة الدراسة، قام الباحثون بعرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص والخبرة، من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات اليمنية، مما جعل الأداة أكثر دقة وموضوعية في القياس، وللوقوف على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وكان الهدف من تحكيم الاستبانة التحقق من الآتي:

- مدى وضوح الفقرات الواردة في الاستبانة.
- مدى ملائمة الفقرات المتعلقة بمحاور الدراسة.
- مدى كفاية الفقرات المتعلقة بمحاور الدراسة.

اختبار وثبات أداة الدراسة الميدانية:

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Cornbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة ومصداقيتها، فإذا كانت قيمة معامل ألفا أقل من 60% فإن مصداقية قائمة الاستبيان تكون ضعيفة، بينما إذا كانت بين 60% إلى 70% تعتبر المصداقية مقبولة، وإذا كانت قيمة ألفا بين 70% إلى 80% تعتبر أداة الدراسة جيدة، بينما إذا كانت القيمة أكثر من 80% فالمصداقية تكون مرتفعة.

جدول رقم (٥) يبين نتائج اختبار كرونباخ (ألفا) لأداة الدراسة

المحـــــــــور	عدد الفقرات	معاملات الفا كرونباخ
المحور الأول: يتعلق بتوفير المتطلبات لتطبيـق المراجعـة الداخلية على الأداء المالي	6	.746
المحور الثاني: يتعلق بتطبيق المراجعة الداخلية على جودة الأداء المالي	6	.757
المحور الثالث: يتعلق بالمعوقات التي تحـول دون تطبيـق المراجعة الداخلية على الأداء المالي	6	.465
المحور الرابع: يتعلق بتوفير استقلالية المراجعـة الداخليـة وتأثيرها على جودة الأداء المالي	6	.796
المحور الخامس: يتعلق بـأثر التأهيـل العلمـي والمهنـي للمراجع الداخلي على جودة الأداء المالي	6	.728
المجموع	30	.698

يتضح من الجدول رقم (٥) أن معاملات ألفا لجميع محاور الاستبانة مرتفعة، مما يدل على الثبات الكلي لجميع محاور الاستبانة، وكل قيم ثبات الأبعاد مقبولة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لأغراض تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها فقد تم استخدام الحزمة الإحصائية (SPSS) المتعارف عليها نظراً لملائمتها لمثل هذه الدراسة، وفيما يلي أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة:

١- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة مدى ثبات أداة الدراسة ومدى مصداقية آراء العينة.

٢- التكرارات والنسب المئوية لحساب تكرار ونسبة البيانات العامة للمشاركين.

٣- المتوسط الحسابي الموزون (المرجح حسب الأوزان) والانحراف المعياري لمعرفة متوسط آراء العينة المشاركة في الدراسة ومدى انحراف إجابات العينة عن متوسطها.

المبحث الثاني:

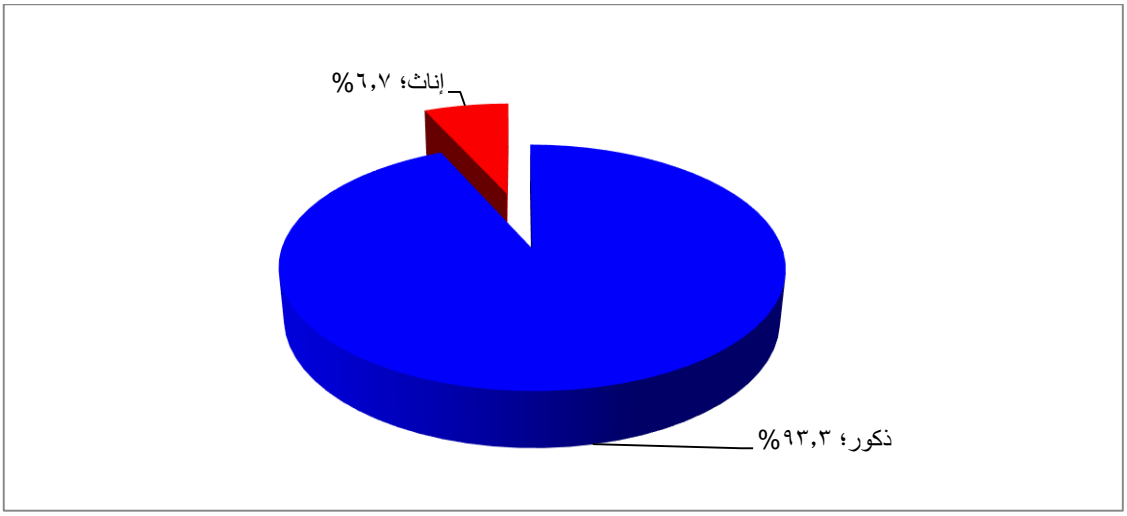
تحليل ومناقشة النتائج

أولاً:تحليل المعلومات الشخصية

-متغير النوع

جدول رقم (٦) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير النوع للمشاركين بالعينة

النوع	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	28	93.3%
أنثى	2	6.7%
الإجمالي	**30**	**100%**



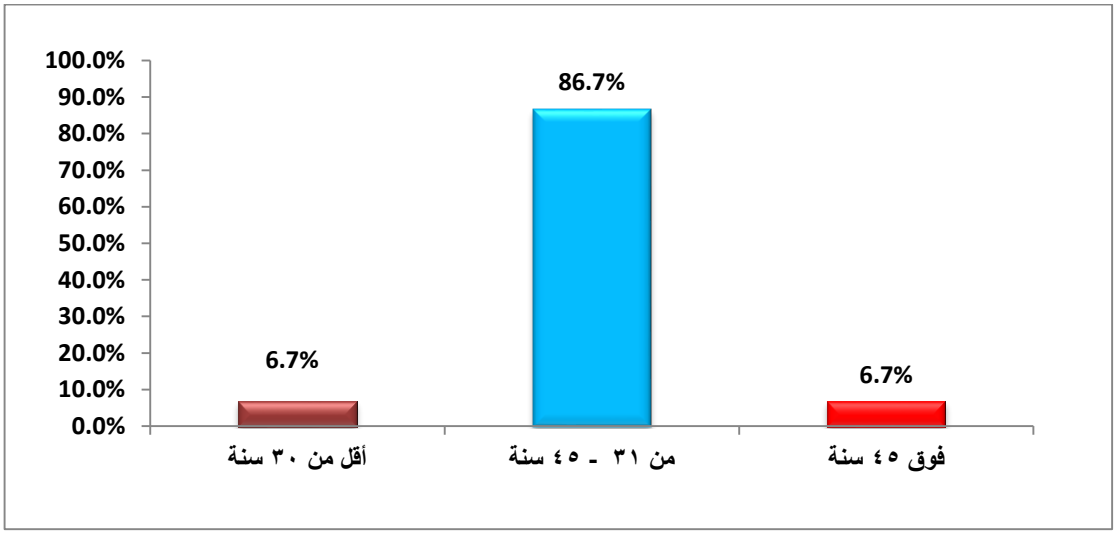
شكل رقم (٧) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير النوع للمشاركين بالعينة

يتضح من الجدول (٦) والشكل (٧) أن أغلب أفراد العينة من الذكور بتكرار بلغ (٢٨) يمثلون ما نسبته ٩٣,٣% من إجمالي أفراد عينة البحث، وأن أفراد العينة من الإناث جاء بتكرار (٢) وبنسبه ٦,٧% ، لذا نجد أن أغلب أفراد العينة هم من فئة الذكور.

- متغير العمر:

جدول رقم (٧) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير العمر المشاركين بالعينة

العـمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من ٣٠ سنة	2	6.7%
من ٣١ – ٤٥ سنة	26	86.7%
فوق ٤٥ سنة	2	6.7%
الإجمـــالي	**30**	**100%**



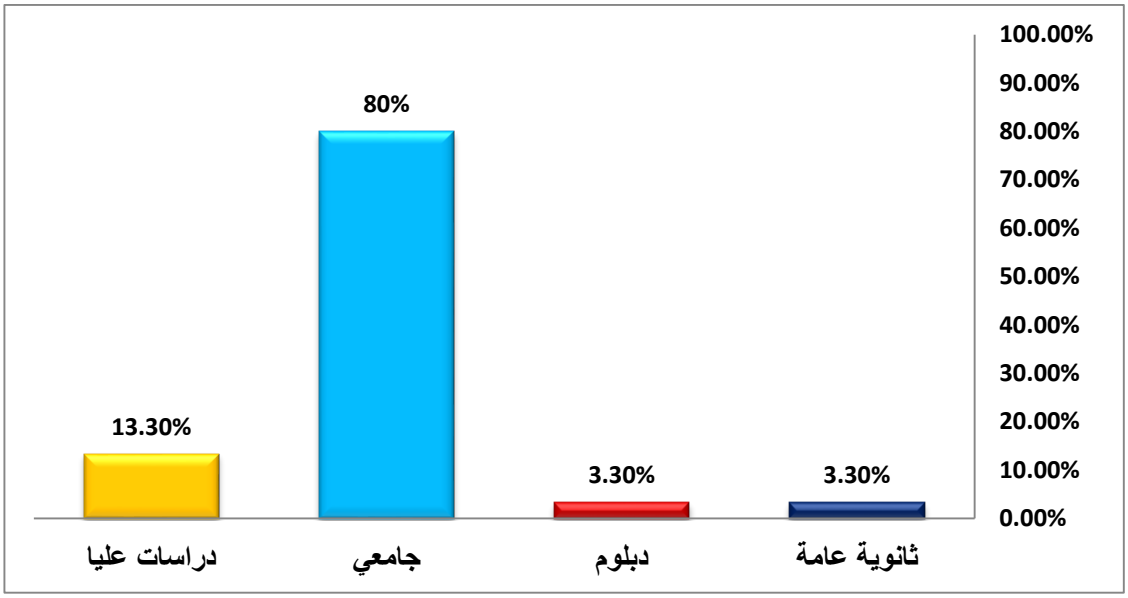
شكل رقم (٨) يوضح التكرار والنسبة المئوية لمتغير العمر المشاركين بالعينة

يتبين من الجدول رقم (٧) والشكل رقم (٨) يتبين أن غالبية أفراد العينة هم من فئة العمر (من ٣١ - ٤٥ سنة) بنسبة ٨٦,٧% بتكرار بلغ (٢٦)، ثم فئة العمر (أقل من ٣٠ سنة ، و فوق ٤٥ سنة) بنسبة متساوية٥,٧% وبتكرار بلغ (٢).

- متغير المستوى التعليمي:

جدول رقم (٨) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة المئوية
ثانوية عامة	1	3.3%
دبلوم	1	3.3%
جامعي	24	80%
دراسات عليا	4	13.3%
الإجمالي	30	100%



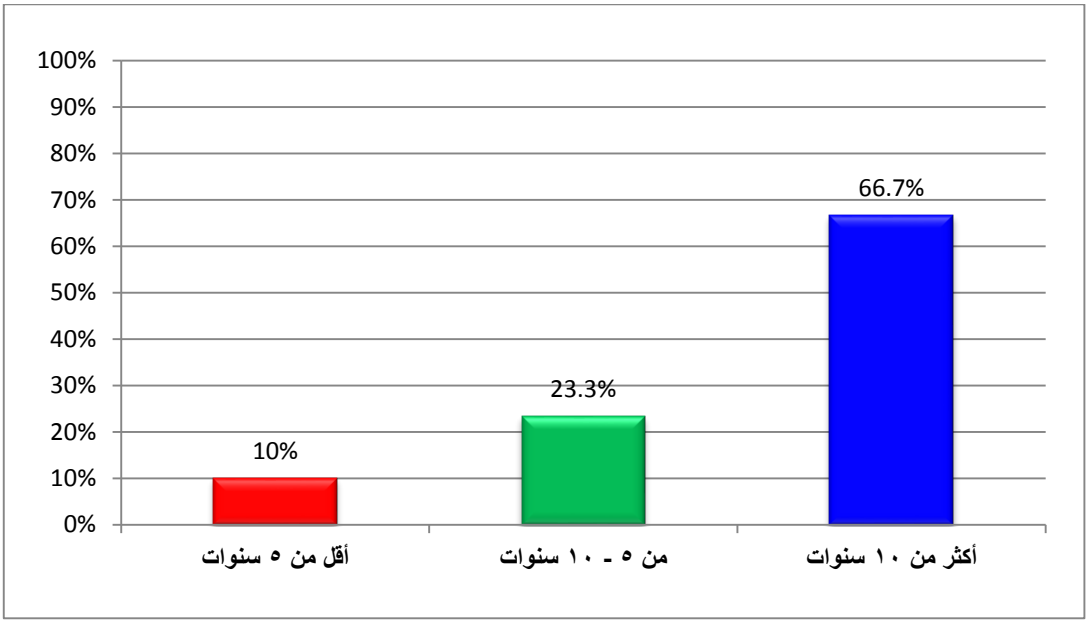
شكل رقم (٩) يوضح التكرار والنسبة المئوية لمتغير المستوى التعليمي

يتبين من الجدول رقم (٨) والشكل رقم (٩) أن غالبية أفراد العينة من فئة المؤهل العلمي (جامعي) بنسبة ٨٠% وبتكرار بلغ (٢٤)، ثم فئة المؤهل (دراسات عليا) بنسبة ١٣,٣% وبتكرار بلغ (٤)، وأخيراً فئتي المؤهل (ثانوية عامة، دبلوم) بنسبة متساوية ٣,٣% وبتكرار (١) لكل منهما، وتشير هذه النتائج إلى أن أغلب عينة البحث هم من ذوي المؤهلات الجامعية.

- منذ متى وأنت تعمل في القطاع العام (المحكمة العليا)

جدول رقم (٩) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير سنوات الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من ٥ سنوات	3	10%
من ٥ - ١٠ سنوات	7	23.3%
أكثر من ١٠ سنوات	20	66.7%
الإجمالي	**30**	**100%**



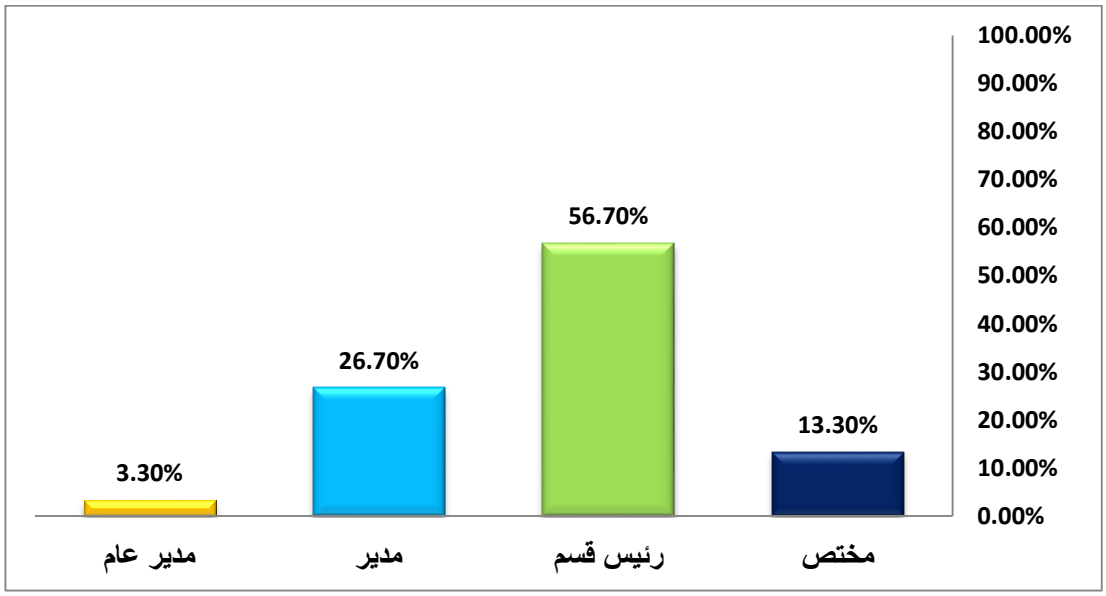
شكل رقم (١٠) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير سنوات الخبرة

يتبين من الجدول رقم (٩)، والشكل (١٠) الخاص بمتغير سنوات الخبرة لأفراد العينة، وجد أن أغلب العينة تمثلت سنوات الخبرة لديها (أكثر من ١٠ سنوات) بنسبة (٦٦,٧%) وبتكرار بلغ (٢٠)، ومن ثم فئة الخبرة (من ٥ – ١٠ سنوات) بنسبة (٢٣,٣%) وبتكرار بلغ (٧)، وأخيراً فئة سنوات الخبرة أقل من(٥) سنوات بنسبة (١٠%) وبتكرار (٣) ، وتشير هذه النتائج إلى أن أغلب أفراد عينة البحث هم من ذوي الخبرات الكبيرة الذين يعملون في القطاع العام (المحكمة العليا).

- المستوى الوظيفي في القطاع العام (المحكمة العليا):

جدول رقم (١٠) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مختص	4	13.3%
رئيس قسم	17	56.7%
مدير	8	26.7%
مدير عام	1	3.3%
الإجمالي	**30**	**100%**



شكل رقم (١١) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المستوى الوظيفي

يتبين من الجدول رقم (١٠)، والشكل (١١) الخاص بمتغير المستوى الوظيفي لأفراد العينة، وجد أن أغلب العينة تمثلت في فئة (رئيس قسم) بنسبة (٥٦,٧%) وبتكرار بلغ (١٧)، ومن ثم فئة المستوى الوظيفي(مدير) بنسبة (٢٦,٧%) وبتكرار بلغ (٨)، يليه فئة المستوى الوظيفي (مختص) بنسبة (١٣,٣%) وبتكرار (٤)، وأخيراً فئة المستوى(مدير عام) بنسبة (٣,٣%) وبتكرار بلغ (١)،وتشير هذه النتائج إلى أن أغلب أفراد عينة البحث هم من ذوي المستوى الوظيفي "رئيس قسم" أي أن لديهم الخبرة والإلمام الكافي في مجال المراجعة.

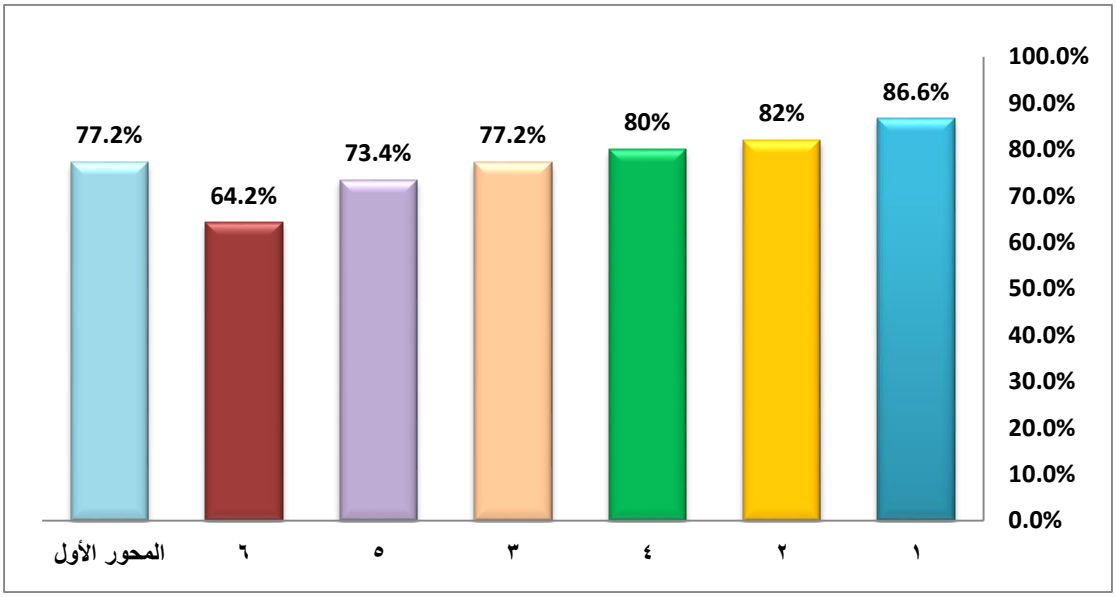
ثانياً: اختبار الفرضيات:

المحور الأول: يتعلق بتوفير المتطلبات لتطبيق المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المحكمة العليا.

جدول رقم (١١) يبين نتائج الاستبيان الخاصة بـ (المحور الأول)

الترتيب	الفقرة	رقم الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي
1	التدريب والتأهيل المستمر للمراجعين الداخليين	1	4.33	.959	86.6%	0.000	أوافق بشدة
2	يوجد كفاءات لاستخدام النظام في الأداء المالي	2	4.10	.607	82%	0.000	موافق
3	يوجد ضوابط تحدد مهام المراجعين الداخليين على الأداء المالي	4	4.00	.609	80%	0.000	موافق
4	يوجد معايير يتم إتباعها من قبل المراجعين الداخليين على القيام بوظائفهم	3	3.86	.915	77.2%	0.000	موافق
5	يوجد إشراف إداري على عملية المراجعة الداخلية	5	3.67	1.124	73.4%	0.000	موافق
6	يوجد التحفيز والتشجيع للقيام بعمليات المراجعة الداخلية على أكمل وجه مطلوب.	6	3.21	1.207	64.2%	0.000	لا أوافق
	متوسط المحور الأول		3.86	.904	77.2%	0.000	**موافق**

المصدر : بيانات التحليل الإحصائي (SPSS).



شكل رقم (١٢) يبين نتائج الاستبيان الخاصة بمتغير (المحور الأول)

يتضح من الجدول رقم (١١) والشكل رقم (١٢) ما يأتي:

١- أجابت العينة بـ (أوافق بشدة) في المحور الأول على الفقرة رقم (١) والتي تنص على أن التدريب والتأهيل المستمر للمراجعين الداخليين بمتوسط حسابي (٤,٣٣) .
٢- ووافقت العينة على أربع فقرات بدلالة لفظية (موافق) مرتبة بحسب المتوسط الحسابي الأعلى كما يلي:

- يوجد كفاءات لاستخدام النظام في الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,١٠).
- يوجد ضوابط تحدد مهام المراجعين الداخليين على الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٠٠) .
- يوجد معايير يتم إتباعها من قبل المراجعين الداخليين على القيام بوظائفهم بمتوسط حسابي (٣,٨٦)
- يوجد إشراف إداري على عملية المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي (٣,٦٧)
- لم توافق العينة على الفقرة رقم (٦) والتي تنص على أنه لا يوجد التحفيز والتشجيع للقيام بعمليات المراجعة الداخلية على أكمل وجه مطلوب بمتوسط حسابي (٣,٢١) .

٣- مستوى المعنوية (مستوى الدلالة) لجميع العبارات أقل من ٠,٠٥%، وقيمة t المحسوبة أكبر من قيمةt الجدولية.

٤- الانحراف المعياريلمتوسط متغيرات الفرضية أقل من الواحد الصحيح، مما يشير إلى عدم تشتت إجابات المبحوثين.

٥- المتوسط الحسابي للفرضية كمتغير جامع (٣,٨٦)جاء في بدلالة لفظية "موافق" كما أن نسبة المعنوية (مستوى الدلالة) أقل من ٠,٠٥%، وقيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية.

٦- وعلى مستوى جميع الفقرات فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي للمحور الأول على مستوى جميع الفقرات (٣,٨٦) وانحراف معياري (٠,٩٠٤)

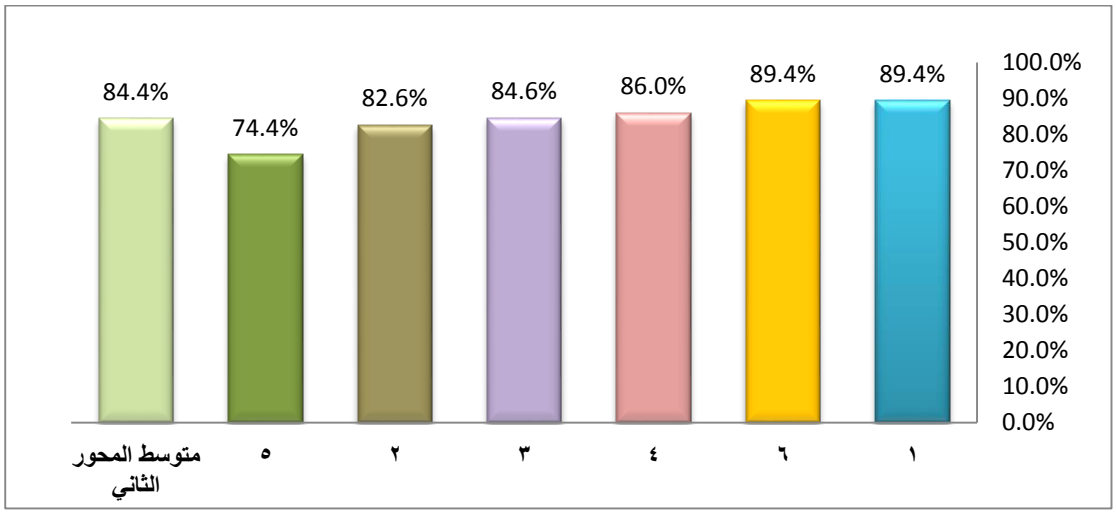
مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بأنه (يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية في مساهمة المحكمة العليا إلى حد كبير في توفير المتطلبات لتطبيق المراجعة الداخلية).

المحور الثاني: يتعلق بتطبيق المراجعة الداخلية على جودة الأداء المالي في المحكمة العليا.

جدول رقم (١٢) يبين نتائج الاستبيان الخاصة بـ (المحور الثاني)

الترتيب	الفقرة	رقم الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي
1	تطبيق المراجعة الداخلية بشكل سليم يؤدي إلى تحسين جودة الأداء المالي	1	4.47	.860	89.4%	0.000	أوافق بشدة
2	تطبيق المراجعة الداخلية تساعد في قلة الأخطاء في الأداء المالي.	6	4.47	.629	89.4%	0.000	أوافق بشدة
3	وضوح إجراءات المراجعة الداخلية يسهم في تحقيق جودة الأداء المالي والمعلومات المحاسبية.	4	4.30	.877	86.0%	0.000	أوافق بشدة
4	درجة الثقة في القوائم المالية وعلى الأداء المالي تكون عالية عند تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال.	3	4.23	.728	84.6%	0.000	موافق
5	عدم الاهتمام بتطبيق نظام المراجعة الداخلية يقلل من ثقة المستخدمين في القوائم المالية وعلى الأداء المالي.	2	4.13	.900	82.6%	0.000	موافق
6	تقرير المراجع الداخلي المتحفظ يؤثر سلباً على القوائم المالية والأداء المالي.	5	3.72	1.032	74.4%	0.000	موافق
	متوسط المحور الثاني		4.22	.838	84.4%	0.000	**أوافق بشدة**

المصدر : بيانات التحليل الإحصائي (SPSS).



شكل رقم (١٣) يبين نتائج الاستبيان الخاصة بمتغير (المحور الثاني)

يتضح من الجدول رقم (١٢) والشكل رقم (١٣) ما يأتي:

١- أجابت العينة على ثلاث فقرات بدلالة لفظية بـ (أوافق بشدة) في المحور الثاني مرتبة بحسب المتوسط الحسابي الأعلى كما يلي:

- تطبيق المراجعة الداخلية بشكل سليم يؤدي إلى تحسين جودة الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٤٧).
- تطبيق المراجعة الداخلية تساعد في قلة الأخطاء في الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٤٧).
- وضوح إجراءات المراجعة الداخلية يسهم في تحقيق جودة الأداء المالي والمعلومات المحاسبية بمتوسط حسابي (٤,٣٠).

٢- ووافقت العينة على ثلاث فقرات بدلالة لفظية (موافق) مرتبة بحسب المتوسط الحسابي الأعلى كما يلي:

- درجة الثقة في القوائم المالية وعلى الأداء المالي تكون عالية عند تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال بمتوسط حسابي (٤,٢٣).
- عدم الاهتمام بتطبيق نظام المراجعة الداخلية يقلل من ثقة المستخدمين في القوائم المالية وعلى الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,١٣)
- تقرير المراجع الداخلي المتحفظ يؤثر سلباً على القوائم المالية والأداء المالي بمتوسط حسابي (٣,٧٢).

٣- مستوى المعنوية (مستوى الدلالة) لجميع العبارات أقل من ٠,٠٥%، وقيمة t المحسوبة أكبر من قيمةt الجدولية.

٤- الانحراف المعياري لمتوسط متغيرات الفرضية أقل من الواحد الصحيح، مما يشير إلى عدم تشتت إجابات المبحوثين.

٥- المتوسط الحسابي للفرضية كمتغير جامع (٤,٢٢) جاء في خلية "الموافقة بشدة" كما أن نسبة المعنوية أقل من ٠,٠٥%، وقيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية.

٦- وعلى مستوى جميع الفقرات فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي للمحور على مستوى جميع الفقرات (٤,٢٢) وانحراف معياري (٠,٨٣٨) .

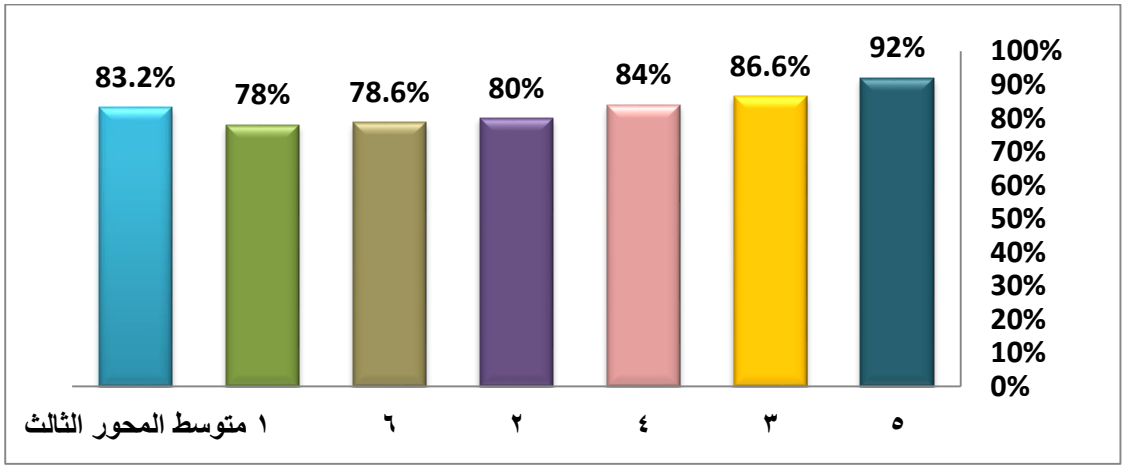
مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بأنه(يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة الداخلية و جودة الأداء المالي في المحكمة العليا).

المحور الثالث: يتعلق بالمعوقات التي تحول دون تطبيق المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المحكمة العليا.

جدول رقم (١٣) يبين نتائج الاستبيان الخاصة بـ (المحور الثالث)

الترتيب	الفقرة	رقم الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي
1	عدم اختيار الموظف المناسب لعملية المراجعة الداخلية تعيق كفاءة الأداء المالي	5	4.60	.498	92%	0.000	أوافق بشدة
2	عدم الفصل بين وظائف المحاسبة ووظائف المراجعة تعيق الكشف عن الغش.	3	4.33	.802	86.6%	0.000	موافق
3	عدم بذل المراجع الداخلي العناية المهنية اللازمة أثناء إنجاز أعمالهم تقلل من جودة الأداء المالي.	4	4.20	.664	84%	0.000	موافق
4	عدم وجود التدابير التي يمكن أن تعزز كفاءة المراجعين الداخليين تقلل من الكشف عن الغش وزيادة فعالية الأداء المالي	2	4.00	.756	80%	0.000	موافق
5	عدم إشراف الإدارة على عملية المراجعة الداخلية تقلل من كفاءة الأداء المالي.	6	3.93	.944	78.6%	0.000	موافق
6	تدخل الإدارة في أعمال المراجعين الداخليين تؤدي إلى ضعف الأداء المالي	1	3.90	1.094	78%	0.000	موافق
	متوسط المحور الثالث		4.16	.793	83.2%	0.000	**موافق**

المصدر : بيانات التحليل الإحصائي (SPSS).



شكل رقم (١٤) يبين نتائج الاستبيان الخاصة بمتغير (المحور الثالث)

يتضح من الجدول رقم (١٣) والشكل رقم (١٤) ما يأتي:

١- أجابت العينة بـ (أوافق بشدة) في المحور الثالث على الفقرة رقم (٥) والتي تنص على عدم اختيار الموظف المناسب لعملية المراجعة الداخلية تعيق كفاءة الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٦٠) .

٢- ووافقت العينة على خمس فقرات بدلالة لفظية (موافق) مرتبة بحسب المتوسط الحسابي الأعلى كما يلي:

- عدم الفصل بين وظائف المحاسبة ووظائف المراجعة تعيق الكشف عن الغش.بمتوسط حسابي (٤,٣٣).
- عدم بذل المراجع الداخلي العناية المهنية اللازمة أثناء إنجاز أعمالهم تقلل من جودة الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٢٠).
- عدم وجود التدابير التي يمكن أن تعزز كفاءة المراجعين الداخليين تقلل من الكشف عن الغش وزيادة فعالية الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٠٠).
- عدم إشراف الإدارة على عملية المراجعة الداخلية تقلل من كفاءة الأداء المالي.بمتوسط حسابي (٣,٩٣).
- تدخل الإدارة في أعمال المراجعين الداخليين تؤدي إلى ضعف الأداء المالي بمتوسط حسابي (٣,٩٠).

٣- مستوى المعنوية (مستوى الدلالة) لجميع العبارات أقل من ٠,٠٥%، وقيمة t المحسوبة أكبر من قيمةt الجدولية.

٤- الانحراف المعياري لمتوسط متغيرات الفرضية أقل من الواحد الصحيح، مما يشير إلى عدم تشتت إجابات المبحوثين.

٥- المتوسط الحسابي للفرضية كمتغير جامع (٤,١٦) جاء في خلية "الموافقة " كما أن نسبة المعنوية أقل من ٠,٠٥%، وقيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية.

٦- وعلى مستوى جميع الفقرات فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي للمحور الثالث على مستوى جميع الفقرات (٤,١٦) وانحراف معياري (٠,٧٩٣)

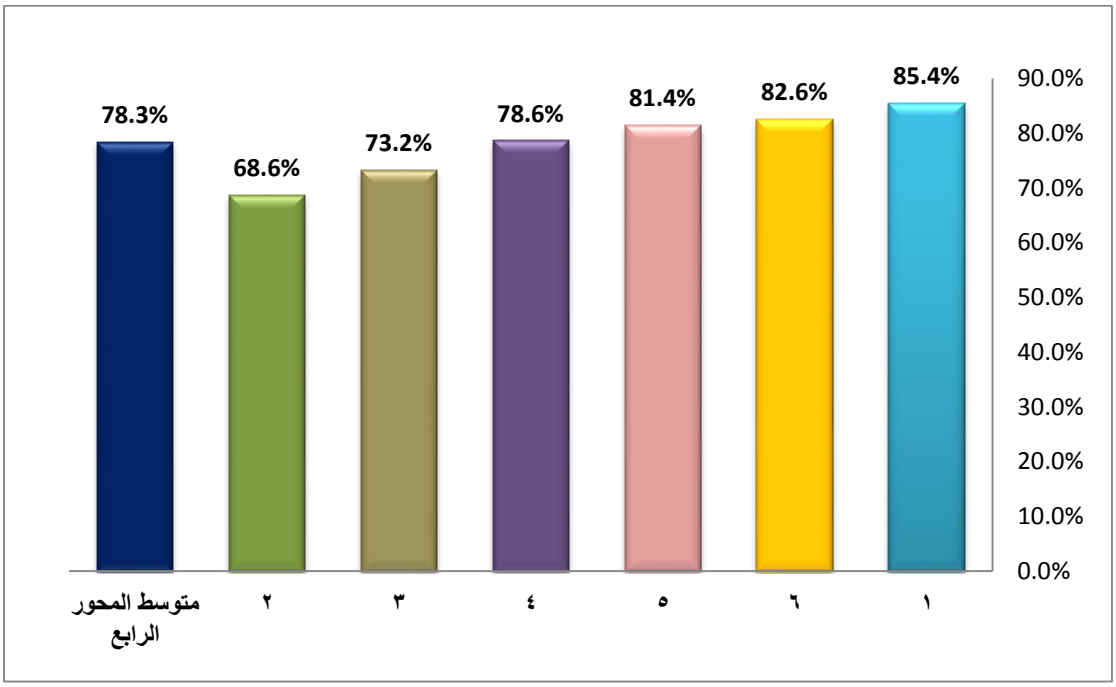
مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بأنه (يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بالعديد من المعوقات التي تحول دون تطبيق المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المحكمة العليا).

المحور الرابع: يتعلق بتوفير استقلالية المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة الأداء المالي في المحكمة العليا.

جدول رقم (١٤) يبين نتائج الاستبيان الخاصة بـ (المحور الرابع)

الترتيب	الفقرة	رقم الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي
1	الاستقلالية هي جوهر المراجعة الداخلية على جودة الأداء المالي	1	4.27	.907	85.4%	0.000	موافق
2	جودة الأداء المالي يجب أن تتوفر في المراجعة الداخلية بشكل كافي.	6	4.13	.900	82.6%	0.000	موافق
3	تواجه المراجع الداخلي بعض المشاكل عند القيام بوظيفته بنزاهة.	5	4.07	1.033	81.4%	0.000	موافق
4	لا يكون للمراجعين الداخليين تضارب في المصالح مع المحكمة العليا	4	3.93	.799	78.6%	0.000	موافق
5	الاستقلالية ضرورية لتحقيق فعالية وظيفة المراجع الداخلي.	3	3.66	1.111	73.2%	0.000	موافق
6	يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقل عن كل الموظفين.	2	3.43	1.251	68.6%	0.000	موافق
	متوسط المحور الرابع		3.92	1.000	78.3%	0.000	**موافق**

المصدر : بيانات التحليل الإحصائي (SPSS).



شكل رقم (١٥) يبين نتائج الاستبيان الخاصة بمتغير (المحور الرابع)

يتضح من الجدول رقم (١٤) والشكل رقم (١٥) ما يأتي:

١- ووافقت العينة على جميع فقرات المحور الرابع بدلالة لفظية (موافق) مرتبة بحسب المتوسط الحسابي الأعلى كما يلي:

- الاستقلالية هي جوهر المراجعة الداخلية على جودة الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٢٧).
- جودة الأداء المالي يجب أن تتوفر في المراجعة الداخلية بشكل كافي بمتوسط حسابي (٤,١٣).
- تواجه المراجع الداخلي بعض المشاكل عند القيام بوظيفته بنزاهة بمتوسط حسابي (٤,٠٧).
- لا يكون للمراجعين الداخليين تضارب في المصالح مع المحكمة العليا بمتوسط حسابي (٣,٩٣).
- الاستقلالية ضرورية لتحقيق فعالية وظيفة المراجع الداخلي بمتوسط حسابي (٣,٦٦).
- يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقل عن كل الموظفين بمتوسط حسابي (٣,٤٣).

٢- مستوى المعنوية (مستوى الدلالة) لجميع العبارات أقل من ٠,٠٥%، وقيمة t المحسوبة أكبر من قيمةt الجدولية.

٣- الانحراف المعياري لمتوسط متغيرات الفرضية مساوي للواحد الصحيح، مما يشير إلى عدم تشتت إجابات المبحوثين.

٤- المتوسط الحسابي للفرضية كمتغير جامع (٣,٩٢) جاء في خلية "الموافقة " كما أن نسبة المعنوية أقل من ٠,٠٥%، وقيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية.

٥- وعلى مستوى جميع الفقرات فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي للمحور على مستوى جميع الفقرات (٣,٩٢) وانحراف معياري (١,٠٠٠) مما يعني قبول الفرضية.

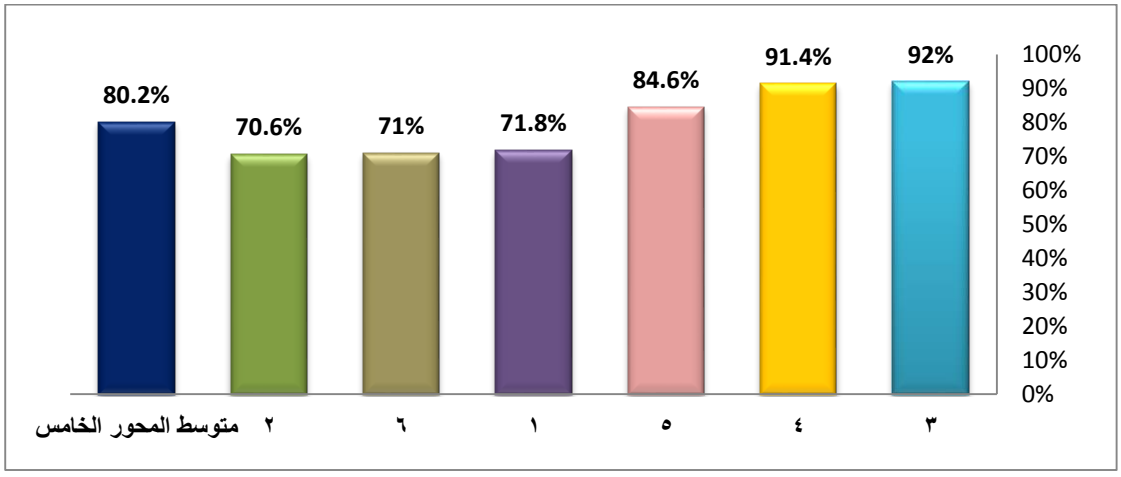
مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بأنه (يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية باستقلالية المراجعة الداخلية وأثرها على جودة الأداء المالي في المحكمة العليا).

المحور الخامس: يتعلق بالمعوقات التي تحول دون تطبيق المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المحكمة العليا.

جدول رقم (١٥) يبين نتائج الاستبيان الخاصة بـ (المحور الخامس)

الترتيب	الفقرة	رقم الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	مستوي الدلالة	التقدير اللفظي
1	هل يجب على المراجعين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم وكفاءتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر.	3	4.60	.724	92%	0.000	أوافق بشدة
2	التأهيل والتطوير المهني المستمر يؤدي إلى جودة الأداء المالي.	4	4.57	.817	91.4%	0.000	أوافق بشدة
3	هل يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بها	5	4.23	.679	84.6%	0.000	موافق
4	هل المراجعون الداخليون مؤهلون للقيام بوظيفة المراجعة	1	3.59	1.086	71.8%	0.000	موافق
5	هل يجب أن يمتنع المراجعون الداخليون عن تقييم العمليات التي كانوا مشرفين عليها فيما سبق.	6	3.55	1.152	71%	0.000	موافق
6	يقوم المراجعين الداخليين بتنفيذ دورهم بموضوعية وبما يتفق مع المعايير المقبولة للممارسة المهنية.	2	3.53	1.008	70.6%	0.000	موافق
	متوسط المحور الخامس		4.01	0.911	80.2%	0.000	**موافق**

المصدر : بيانات التحليل الإحصائي (SPSS).



شكل رقم (١٦) يبين نتائج الاستبيان الخاصة بمتغير (المحور الخامس)

يتضح من الجدول رقم (١٥) والشكل رقم (١٦) ما يأتي:

١- أجابت العينة على فقرتين بدلالة لفظية بـ (أوافق بشدة) في المحور الخامس مرتبة بحسب المتوسط الحسابي الأعلى كما يلي:

- هل يجب على المراجعين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم وكفاءتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر بمتوسط حسابي (٤,٦٠).
- التأهيل والتطوير المهني المستمر يؤدي إلى جودة الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٥٧).

٢- ووافقت العينة على أربع فقرات بدلالة لفظية (موافق) مرتبة بحسب المتوسط الحسابي الأعلى كما يلي:

- هل يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بها بمتوسط حسابي (٤,٢٣)
- هل المراجعون الداخليون مؤهلون للقيام بوظيفة المراجعة بمتوسط حسابي (٣,٥٩)
- هل يجب أن يمتنع المراجعون الداخليون عن تقييم العمليات التي كانوا مشرفين عليها فيما سبق بمتوسط حسابي (٣,٥٥).
- يقوم المراجعين الداخليين بتنفيذ دورهم بموضوعية وبما يتفق مع المعايير المقبولة للممارسة المهنية بمتوسط حسابي (٣,٥٣)

٣- مستوى المعنوية (مستوى الدلالة) لجميع العبارات أقل من ٠,٠٥%، وقيمة t المحسوبة أكبر من قيمةt الجدولية.

٤- الانحراف المعياري لمتوسط متغيرات الفرضية أقل من الواحد الصحيح، مما يشير إلى عدم تشتت إجابات المبحوثين.

٥- المتوسط الحسابي للفرضية كمتغير جامع (٤,٠١) جاء في خلية "الموافقة بشدة" كما أن نسبة المعنوية أقل من ٠,٠٥%، وقيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية.

٦- وعلى مستوى جميع الفقرات فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي للمحور على مستوى جميع الفقرات (٤,٠١) وانحراف معياري (٠,٩١١) .

مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بأنه (يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية تؤثر على التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي على جودة الأداء المالي في المحكمة العليا).

ثانياً: عرض النتائج الإجمالية لمجالات محاور الاستبيان:

الجدول رقم (١٦) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد العينة لمحاور الاستبانة ككل

المحـــاور	الترتيب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور الأول: يتعلــق بتــوفير المتطلبــات لتطبيــق المراجعة الداخلية على الأداء المالي	5	3.86	.904
المحور الثاني: يتعلق بتطبيق المراجعة الداخلية علــى جودة الأداء المالي	1	4.22	.838
المحور الثالث: يتعلق بالمعوقــات التــي تحــول دون تطبيق المراجعة الداخلية على الأداء المالي	2	4.16	.793
المحور الرابع: يتعلق بتــوفير اســتقلالية المراجعــة الداخلية وتأثيرها على جودة الأداء المالي	4	3.92	1.000
المحور الخامس: يتعلق بأثر التأهيل العلمي والمهنــي للمراجع الداخلي على جودة الأداء المالي	3	4.01	.911
المتوسط العام لجميع المحاور		**4.03**	**.889**

يتضح من الجدول السابق حصول المحور الثاني على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٤,٢٢) وانحراف معياري (٠,٨٣٨)، بينما حصل المحور الثالث المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (٤,١٦) وانحراف معياري (٠,٧٩٣)، وحصل المحور الخامس على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (٤,٠١) وانحراف معياري (٠,٩١١)،وحصل المحور الرابع على المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (٣,٩٢) وانحراف معياري (١,٠٠٠) وأخيراً المحور الأول بمتوسط حسابي (٣,٨٦) وانحراف معياري (٠,٩٠٤)، وبالاطلاع على متوسط محاور الاستبانة ككل فقد بلغ (٤,٠٣) وانحراف معياري (٠,٨٨٩).

وعلى ضوء ذلك تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة الرئيسية على أنه (يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية وجودة الأداء المالي).

الفصل السادس

(النتائج والتوصيات)

أولا: النتـــائــج

خلص البحث إلى عدد من الاستنتاجات بناءً على نتائج التحليل الإحصائي للبيانات التي شملها البحث فيما يلي أهم تلك الاستنتاجات:

- أن غالبية أفراد العينة هم من فئة النوع (الذكور) بنسبة ٩٣,٣% .
- أن غالبية أفراد العينة هم من فئة العمر (من ٣١ - ٤٥سنة) بنسبة ٨٦,٧%
- أن غالبية أفراد العينة من فئة المؤهل العلمي (جامعي) بنسبة ٨٠% ،ثم فئة المؤهل (دراسات عليا) بنسبة ١٣,٣% .
- أن غالبية أفراد العينة هم من فئة سنوات الخبرة من (أكثر من ١٠سنوات) بنسبة ٦٦,٧% ، ثم فئة سنوات الخبرة (أقل من ٥ سنوات) بنسبة ١٠%.
- أن أغلب أفراد العينة من فئة المستوى الوظيفي (رئيس قسم) بنسبة (٥٦,٧%) .
- **وافقت العينة في المحور الأول: المتعلق بتوفير المتطلبات لتطبيق المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المحكمة العليا على أنه:**

- يوجد ضوابط تحدد مهام المراجعين الداخليين على الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٠٠) .
- يوجد معايير يتم إتباعها من قبل المراجعين الداخليين على القيام بوظائفهم بمتوسط حسابي (٣,٨٦)
- يوجد إشراف إداري على عملية المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي (٣,٦٧)
- لم توافق العينة على الفقرة رقم (٦) والتي تنص على أنه لا يوجد التحفيز والتشجيع للقيام بعمليات المراجعة الداخلية على أكمل وجه مطلوب بمتوسط حسابي (٣,٢١) .

- **وافقت العينة في المحور الثاني: المتعلق بتطبيق المراجعة الداخلية على جودة الأداء المالي في المحكمة العليا على أنه :**

- تطبيق المراجعة الداخلية بشكل سليم يؤدي إلى تحسين جودة الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٤٧).
- تطبيق المراجعة الداخلية تساعد في قلة الأخطاء في الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٤٧).
- وضوح إجراءات المراجعة الداخلية يسهم في تحقيق جودة الأداء المالي والمعلومات المحاسبية بمتوسط حسابي (٤,٣٠).

- درجة الثقة في القوائم المالية وعلى الأداء المالي تكون عالية عند تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال بمتوسط حسابي (٤,٢٣).
- عدم الاهتمام بتطبيق نظام المراجعة الداخلية يقلل من ثقة المستخدمين في القوائم المالية وعلى الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,١٣)
- تقرير المراجع الداخلي المتحفظ يؤثر سلباً على القوائم المالية والأداء المالي بمتوسط حسابي (٣,٧٢).

- **وافقت العينة في المحور الثالث: المتعلق بالمعوقات التي تحول دون تطبيق المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المحكمة العليا على أنه:**

- يوجد ضوابط تحدد مهام المراجعين الداخليين على الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٠٠) .
- عدم اختيار الموظف المناسب لعملية المراجعة الداخلية تعيق كفاءة الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٦٠) .
- عدم الفصل بين وظائف المحاسبة ووظائف المراجعة تعيق الكشف عن الغش.بمتوسط حسابي (٤,٣٣).
- عدم بذل المراجع الداخلي العناية المهنية اللازمة أثناء إنجاز أعمالهم تقلل من جودة الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٢٠).
- عدم وجود التدابير التي يمكن أن تعزز كفاءة المراجعين الداخليين تقلل من الكشف عن الغش وزيادة فعالية الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٠٠).
- عدم إشراف الإدارة على عملية المراجعة الداخلية تقلل من كفاءة الأداء المالي.بمتوسط حسابي (٣,٩٣).
- تدخل الإدارة في أعمال المراجعين الداخليين تؤدي إلى ضعف الأداء المالي بمتوسط حسابي (٣,٩٠).

- **وافقت العينة في المحور الرابع: المتعلق بتوفير استقلالية المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة الأداء المالي في المحكمة العليا على أنه:**

- الاستقلالية هي جوهر المراجعة الداخلية على جودة الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٢٧).
- جودة الأداء المالي يجب أن تتوفر في المراجعة الداخلية بشكل كافي بمتوسط حسابي (٤,١٣).

- تواجه المراجع الداخلي بعض المشاكل عند القيام بوظيفته بنزاهة بمتوسط حسابي (٤,٠٧).
- لا يكون للمراجعين الداخليين تضارب في المصالح مع المحكمة العليا بمتوسط حسابي (٣,٩٣).
- الاستقلالية ضرورية لتحقيق فعالية وظيفة المراجع الداخلي بمتوسط حسابي (٣,٦٦).
- يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقل عن كل الموظفين بمتوسط حسابي (٣,٤٣).

- **وافقت العينة في المحور الخامس: المتعلق بالمعوقات التي تحول دون تطبيق المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المحكمة العليا على أنه:**

- يجب على المراجعين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم وكفاءتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر بمتوسط حسابي (٤,٦٠).
- التأهيل والتطوير المهني المستمر يؤدي إلى جودة الأداء المالي بمتوسط حسابي (٤,٥٧).
- يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بها بمتوسط حسابي (٤,٢٣)
- يجب أن المراجعون الداخليون مؤهلون للقيام بوظيفة المراجعة بمتوسط حسابي (٣,٥٩)
- يجب أن يمتنع المراجعون الداخليون عن تقييم العمليات التي كانوا مشرفين عليها فيما سبق بمتوسط حسابي (٣,٥٥).
- يقوم المراجعين الداخليين بتنفيذ دورهم بموضوعية وبما يتفق مع المعايير المقبولة للممارسة المهنية بمتوسط حسابي (٣,٥٣)

- أثبتت الدراسة بأنه تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أن (يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية وجودة الأداء المالي)، فقد بلغ المتوسط الحسابي (٤,٠٣) وانحراف معياري (٠,٨٨٩) وبدرجة تقدير لفظي (موافق).
- عدم وجود تحفيز وتشجيع المراجعين الداخلين من أجل القيام بأعمالهم على أكمل وجه.
- يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في المحكمة العليا من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمان التزام الموظفين بالقوانين والتعليمات الإدارية المرسومة.
- أن هناك علاقة بين الاهتمام بالمراجعة الداخلية وأثرها على تحسين جود الأداء المالي.
- أن هناك علاقة بين فعالية المراجعة الداخلية وانعكاسها على جودة الأداء المالي.

ثانياً:التوصيات

بعد استعراض كل من الجانب النظري للمراجعة، والدراسة الميدانية وتحليلها، وبعد استخلاص نتائج البحث في ظل إشكالية وفرضيات البحث، يمكننا اقتراح جملة من التوصيات، على النحو الآتي:

١- تطوير نظام المراجعة الداخلية في المحكمة العلياء لغرض تحسين الأداء المالي.

٢- ضرورة تطوير الكفاءة العلمية والمهارات لمدققي الحسابات من خلال حثهم على المشاركة في المؤتمرات والندوات التي تعقدها الجهات المهنية، وهذا ما يسهم في تحسين الأداء المالي والتعرف على متطلبات وتوقعات الأطراف المستفيدة.

٣- العمل على وضع قواعد السلوك المهني ووضع القواعد اللازمة للحد من السلوك غير المرغوب والضار بالمهنة وسمعتها.

٤- يجب على مكاتب المراجعة الحرص على اختيار مراجعين ممن تتوافر لهم درجة كافية من التأهيل والكفاءة .

٥- العمل على تحفيز وتشجيع المراجعين الداخلين من أجل القيام بأعمالهم على أكمل وجه.

٦- الاهتمام أكثر بمؤشرات الأداء المالي.

٧- على الإدارة منح المراجع الداخلي الاستقلالية التامة للمساهمة في تحقيق الأهداف المرجوة.

٨- ضرورة مساهمة المراجع الداخلي في تحقيق أهداف المؤسسة وعدم الاكتفاء فقط باكتشاف الغش والأخطاء.

٩- تفعيل دور لجان المراجعة الداخلية لما لها من أهمية في تحقيق جودة الأداء المالي.

١٠- ضرورة تزويد المراجعين الداخليين بمعلومات حول نظم المعلومات المحاسبية من أجل معرفة العمليات الالكترونية الحديثة.

الملاحق

ملحق الإرسالية

الــجمهورية الـيمنية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة المستقبل

كلية العلوم الإدارية والمالية

قسم محاسبة

الاستبيـــــــــــان

تحية طيبة وبعد:

في إطار إنجاز مذكرة البكالوريوس في العلوم المالية تحت عنوان:

(المراجعة الداخلية وأثرها في تحسين جودة الأداء المالي على القطاع العام)

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يهدف إلى الحصول على أراء ومقترحات مؤسستكم المتعلقة بموضوع الدراسة، حول ما تتضمنه من تساؤلات.

وأحيطكم علما بأن هذا الاستبيان يعتبر جزءا من الدراسة، لذلك نرجو منكم المساعدة حتى نخرج بهذه الدراسة في أحسن شكل، علما أن إجابتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض الدراسة العلمية فقط.

وفي الأخير نشكركم مسبقا على تعاونكم ومساهمتكم في هذه الدراسة.

إعـداد:

الـبـاحـثـون

يرجى التكرم بقراءة فقرات الاستبانة والإجابة عليها بالذي ترونه مناسب.

❖ المعلومات الشخصية:

١- النوع؟

- ذكر ( ) أنثى ( )

٢- إلى أي من الفئات العمرية التالية (السنوات)تنتمي؟

- أقل من ٣٠سنة ( )
- ٣١ - ٤٥ ( )
- فوق ٤٥ سنة ( )

٣- المستوى التعليمي؟

- ثانوية عامة ( )
- دبـــلـــوم ( )
- جـامـــعـي ( )
- دراسات عليا ( )

٤- منذ متى وأنت تعمل في القطاع العام(المحكمة العليا)؟

- أقل من ٥ سنوات ( )
- ٥ ــ ١٠ سنوات ( )
- أكثر من ١٠ سنوات( )

٥- المستوى الوظيفي في القطاع العام(المحكمة العليا)؟

- مـخـتـص ( )
- رئيس قسم ( )
- مـــديـر ( )
- مدير عام ( )

❖ محاور الدراسة:

المحور الأول: يتعلق بتوفير المتطلبات لتطبيق المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المحكمة العليا

الرقم	الأسئلة	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	التدريب والتأهيل المستمر للمراجعين الداخليين.					
٢	يوجد كفاءات لاستخدام النظام في الأداء المالي.					
٣	يوجد معايير يتم إتباعها من قبل المراجعين الداخليين على القيام بوظائفهم.					
٤	يوجد ضوابط تحدد مهام المراجعين الداخليين على الأداء المالي.					
٥	يوجد إشراف إداري على عملية المراجعة الداخلية.					
٦	يوجد التحفيز والتشجيع للقيام بعمليات المراجعة الداخلية على أكمل وجه مطلوب.					

المحور الثاني: يتعلق بتطبيق المراجعة الداخلية الذي يؤدي إلى جودة الأداء المالي في المحكمة العليا

الرقم	الأسئلة	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	تطبيق المراجعة الداخلية بشكل سليم يؤدي إلى تحسين جودة الأداء المالي.					
٢	عدم الاهتمام بتطبيق نظام المراجعة الداخلية يقلل من ثقة المستخدمين في القوائم المالية وعلى الأداء المالي.					
٣	درجة الثقة في القوائم المالية وعلى الأداء المالي تكون عالية عند تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال.					
٤	وضوح إجراءات المراجعة الداخلية يسهم في تحقيق جودة الأداء المالي والمعلومات المحاسبية.					
٥	تقرير المراجع الداخلي المتحفظ يؤثر سلباً على القوائم المالية والأداء المالي.					
٦	تطبيق المراجعة الداخلية تساعد في قلة الأخطاء في الأداء المالي.					

المحور الثالث: يتعلق بالمعوقات التي تحول دون تطبيق المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المحكمة العليا

الرقم	الأسئلة	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	تدخل الإدارة في أعمال المراجعين الداخليين تؤدي إلى ضعف الأداء المالي.					
٢	عدم وجود التدابير التي يمكن أن تعزز كفاءة المراجعين الداخليين تقلل من الكشف عن الغش وزيادة فعالية الأداء المالي.					
٣	عدم الفصل بين وظائف المحاسبة ووظائف المراجعة تعيق الكشف عن الغش.					
٤	عدم بذل المراجع الداخلي العناية المهنية اللازمة أثناء إنجاز أعمالهم تقلل من جودة الأداء المالي.					
٥	عدم اختيار الموظف المناسب لعملية المراجعة الداخلية تعيق كفاءة الأداء المالي.					
٦	عدم إشراف الإدارة على عملية المراجعة الداخلية تقلل من كفاءة الأداء المالي.					

المحور الرابع: يتعلق بتوفير باستقلالية المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة الأداء المالي في المحكمة العليا

الرقم	الأسئلة	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	الاستقلالية هي جوهر المراجعة الداخلية على جودة الأداء المالي.					
٢	يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقل عن كل الموظفين.					
٣	الاستقلالية ضرورية لتحقيق فعالية وظيفة المراجع الداخلي .					
٤	لا يكون للمراجعين الداخليين تضارب في المصالح مع المحكمة العليا.					
٥	تواجه المراجع الداخلي بعض المشاكل عند القيام بوظيفته بنزاهة.					
٦	جودة الأداء المالي يجب أن تتوفر في المراجعة الداخلية بشكل كافي.					

المحور الخامس: يتعلق بأثر التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي على جودة الأداء المالي في المحكمة العليا

الرقم	الأسئلة	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	**هل المراجعون الداخليون مؤهلون للقيام بوظيفة المراجعة.**					
٢	**يقوم المراجعين الداخليين بتنفيذ دورهم بموضوعية وبما يتفق مع المعايير المقبولة للممارسة المهنية.**					
٣	**هل يجب على المراجعين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم وكفاءتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر.**					
٤	**التأهيل والتطوير المهني المستمر يؤدي إلى جودة الأداء المالي .**					
٥	**هل يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بها.**					
٦	**هل يجب أن يمتنع المراجعون الداخليون عن تقييم العمليات التي كانوا مشرفين عليها فيما سبق.**					

قائمة المراجع

قائمة المراجع والمصادر:

١. احمد صالح العمارات، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، عمان، ١٩٩٠.

٢. إسماعيل إسماعيل ،عبد الناصر نور ،منير شاكر محمد، "التحليل المالي"، دار وائل للنشر،الطبعة الثانية،عمان ،الأدرن ،٢٠٠٥.

٣. إسماعيل إسماعيل ،عبد الناصر نور ،منير شاكر محمد، "التحليل المالي"، دار وائل للنشر،الطبعة الثانية،عمان ،الأدرن ،٢٠٠٥.

٤. السعيد فرحات جامعة،"الأداء المالي لمنظمات الأعمال"،دار تاريخ للنشر ،الرياض ،السعودية،٢٠٠٠.

٥. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٦.

٦. أمين السيد احمد لطفي، مراجعات مختلفة لإغراض مختلفة، الدار الجامعي الإسكندرية، ٢٠٠٧.

٧. بن خروف جليلة،دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات ،رسالة ماجستير ،غير منشورة جامعة بومرداس،الجزائر،٢٠٠٩.

٨. بن خليفة حمزة،"دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة "،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة محمد خيضر بسكرة ،٢٠١٣.

٩. التنظيم الفرنسي للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين "OECCA".

١٠. جمعة.أ.ح، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠.

١١. حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٩.

١٢. حسين القاضي وحسين دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة، الطبعة الأولى، الجزء الأول،عمان،٢٠٠٩.

١٣. حفصي رشيد،"تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة"،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة،٢٠١١.

١٤. خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان،١٩٨٠.

١٥. خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان الأردن، الطبعة الأولى،٢٠٠٠.

١٦. خالد وهيب الراوي،يوسف سعادة ،"التحليل المالي للقوائم المالية"، دار المسيرة للنشر ، الأردن،٢٠٠٠.

١٧. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٦.

١٨. د. نور أحمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية، الدار الجامعية، بيروت ١٩٨٤.

١٩. دليل إجراءات المراجعة الداخلية ،لوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط، الجمهورية اليمنية، لجنة المراجعة الداخلية،٢٠١٢ .

٢٠. السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، ٢٠٠٨.

٢١. شباح نعيمة،"دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية"، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة بسكرة ،الجزائر،٢٠٠٨/٢٠٠٧.

٢٢. شعباني لطفي، المراجعة مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، ٢٠٠٤/٢٠٠٣.

٢٣. شعيب شنوف ،"محاسبة المؤسسة ج"١،مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو ،الجزائر ،٢٠٠٨.

٢٤. الصبان محمد سمير والفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٩٠.

٢٥. عادل عشي ، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة ماجستير في علوم التسيير ،جامعة بسكرة،٢٠٠٢.

٢٦. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٩٣.

٢٧. عبد الفتاح محمد الصحن، كامل خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٩١ .

٢٨. عبد المليك مزهودة،"الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقسيم"مجلة العلوم الإنسانية، عدد أول ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،٢٠١٠ .

٢٩. عبد الوهاب نصر على، شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية (مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات)، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٤.

٣٠. عريف عبد الرزاق،"أهمية التحليل المالي في تقسيم المؤسسات الاقتصادية "، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، ٢٠٠٧.

٣١. عطاء الله.محمد شوقي، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، ١٩٩٤.

٣٢. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦.

٣٣. فلاح حسن عداي الحسني،"الإدارة الإستراتيجية" ،دار وائل للنشر ، ط١، عمان ،٢٠٠٠.

٣٤. مجلة الباحث،" دورية علمية محكمة صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية" ، جامعة ورقلة ،العدد السابع ،٢٠١٠ .

٣٥. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، ٢٠٠٣.

٣٦. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزاءر، ١٩٩٩.

٣٧. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، ٢٠٠٥.

٣٨. محمد بوسماحة، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٢.

٣٩. محمد سمير الصبان و عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العامية والعملية لمراجعة الحسابات، دار النشر الإسكندرية، ٢٠٠٢.

٤٠. محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العملية والعلمية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٨.

٤١. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعي الإسكندرية، ٢٠٠٢ -٢٠٠٣.

٤٢. محمد محمود الخطيب ،"الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات"،دار حامد للنشر والتوزيع ،عمان ٢٠٠٩.

٤٣. محمد محمود يوسف،"البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة ،مصر ،٢٠٠٥.

٤٤. مليكة زغيب، ميلود بوشنقير، "التسيير المالي والمحاسبي حسب البرنامج الرسمي الجديد "، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،٢٠١٠.

٤٥. وهيبة دحيح،" دور إستراتيجية التميز في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية" ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة ،٢٠١٣.

قائمة المراجع والمصادر باللغة الانجليزية:

SOURCE: LIONEN COLLINS & GERARD VALIN: AUDIT ET CONTROL INTERNE, ASPECTS FINANCIERS, OPERATION ET STRATEGIQUES, 4EME EDITION,DALLOZE,PARIS FRANCE 1992,P 17.

LIONEL.C & GERARD.V: op cit ; p22.

Institut Francais d Audit et des Consultants Ingternes.

Dictionnair Larousse -1988-p686.

http://www.ysc.org.ye/Specialists.asp.

HYPERLINK "https://www.startimes.com/?t=16236384."

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المراجعة الداخلية وأثرها في تحسين جودة الأداء المالي على القطاع العام، وقد تم في هذه الدراسة عرض لمفهوم المراجعة والمراجعة الداخلية، وأنواعها وأهميتها وأهدافها والخطوات المتبعة للقيام بها، وقد تم تناول الأداء والأداء المالي، وأنواعها ومجالاتها وأهدافها، كما تطرقنا إلى تعريف المحكمة العليا، وتم التعرض في هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة وتأثير المتغير المستقل " المراجعة الداخلية " على المتغير التابع " جودة الأداء المالي " ، وقد تبين لنا أنه هنالك تأثير إيجابي للمراجعة الداخلية في المحكمة العليا وهذا التأثير على جودة الأداء بشكل عام، وجودة الأداء المالي بشكل خاص.

Study summary:

This study aimed to identify the internal audit and its impact on improving the quality of financial performance on the public sector. In this study, the concept of internal audit, its types, importance, goals and steps taken to carry out it were examined. The financial performance and performance, its types, areas and goals have been addressed, as we discussed The definition of the Supreme Court, and it was discussed in this study to highlight the contribution and impact of the independent variable "internal audit" on the dependent variable "quality of financial performance", and we have found that there is a positive impact of internal audit in the Supreme Court and this effect on The quality of performance in general, and the quality of financial performance in particular.