

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: مالية ومحاسبة

رقم: .....

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

## دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي

### في المؤسسة الاقتصادية

– دراسة حالة في حضنة حليب بالمسيلة –

تحت إشراف:

من إعداد الطلبة:

– د. أحمد ميلي سمية

– خباشة ياسمين

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
د. ....	أستاذ محاضر "....."	جامعة محمد بوضياف – المسيلة –	رئيسا
د. أحمد ميلي سمية	أستاذة محاضر "....."	جامعة محمد بوضياف – المسيلة –	مشرفا ومقررا
د. ....	أستاذ محاضر "....."	جامعة محمد بوضياف – المسيلة –	مناقشا

السنة الجامعية: 2021–2022





بسم الله الرحمن الرحيم

"فوق كل علم عليم، يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات"

نحمد الله تعالى ونشكره على نعمه وحسن عونه، ونصلي ونسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين عليه صلوات ربي وسلامه.

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأستاذة الفاضلة " د. أحمد ميلي سمية " لتفضلها بالإشراف على هذا البحث وسعة صدرها وعلى حرصها أن يكون هذا العمل في صورة كاملة لا يشوّهه أي نقص، نسأل الله أن يجزيها عنا كل خير قبل الإشراف على هذا العمل البسيط، وعلى المجهودات التي بذلتها من اجلنا، والنصائح والتوجيهات العظيمة، التي كانت تضعها نصب أعيننا وهي تتبع هذا البحث بكل اهتمام جعل الله ذلك في ميزان حسناتها يوم الدين.



# إهداء

إلى من قال فيهم المولى عز وجل:  
﴿وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا  
يَبُلُغْنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا آفٌ وَلَا  
تَهْزُهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا﴾

فخرا وشرفا أعتز بهما فوق الواجب وأنا أهدي ثمرة هذا  
العمل المتواضع إلى بهجة القلب وهبة الرب وكمال الود، إلى  
التي تعبت لأرتاح وسهرت لأنام وحلمت لأنال، إلى  
الشمس التي تضيء صباحي والقمر الذي ينير ليالي

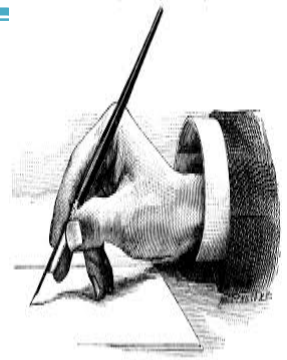
أمي

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقني قطرة الحب، إلى من  
كلت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة، إلى من حصد الأشواك  
عند ربي ليمهد لي طريق العلم إلى القلب الكبير

أبي

ياسمين

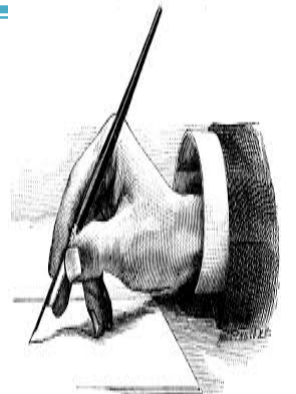
# فهرس المحتويات



الصفحة	المحتويات
-	الشكر والعرفان.....
-	إهداء.....
I	فهرس المحتويات.....
IV	فهرس الجداول.....
V	فهرس الأشكال.....
أ- هـ	مقدمة.....
<b>الفصل الأول: المراجعة الداخلية في المؤسسة</b>	
05	تمهيد:.....
06	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.....
06	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية.....
10	المطلب الثاني: أهداف المراجعة الداخلية وأنواعها.....
11	المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية.....
15	المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي.....
15	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي.....
18	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي.....
20	المطلب الثالث: معايير الأداء المالي.....
22	المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة.....
22	المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي.....
23	المطلب الثاني: أدوات المراجعة لتقييم الأداء.....
25	المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء في المؤسسة.....
27	خلاصة الفصل.....
<b>الفصل الثاني: الإطار التطبيقي لدراسة</b>	
29	تمهيد.....

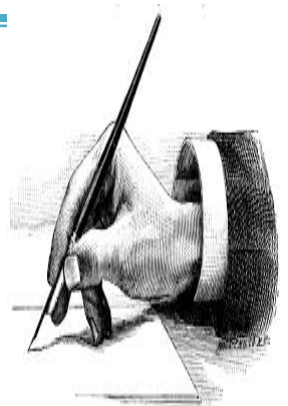
30	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة ملبنة الحضنة.....
30	المطلب الأول: تعريف عام بالمؤسسة.....
32	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة.....
33	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
36	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج التطبيقية.....
36	المطلب الأول: تحليل نتائج الاستبيان.....
41	المطلب الثاني: تحليل فرضيات الدراسة.....
48	المطلب الثالث: عرض النتائج.....
50	خلاصة الفصل.....
52	الخاتمة.....
55	قائمة المراجع والمصادر.....
-	قائمة الملاحق.....

# فهرس الجداول



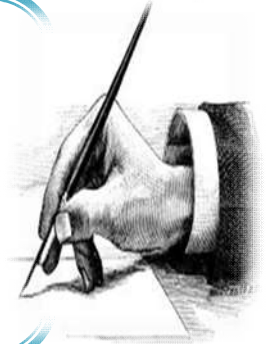
الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	يوضح معايير المراجعة الداخلية	01
36	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	02
37	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	03
38	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	04
39	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص	05
40	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	06
41	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات المحور الأول	07
43	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات المحور الثاني	08
46	يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية للمحور الثاني	09
47	معاملات الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه	10
49	معامل ألفا- كرونباخ لمحاو الاستبيان	11

# فهرس الأشكال



الصفحة	عنوان	رقم الشكل
25	علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي.	01
33	يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة	02
36	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	03
37	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	04
38	التمثيل النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	05
39	التمثيل النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص	06
40	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	07
42	يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية للمحور الأول	08
44	يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية للمحور الثاني	09
47	يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية للمحور الثالث	10

# مقدمة



## مقدمة:

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوظائف التي تركز عليها المنظمات لما لها من اثر في تصميم وتركيز وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة ، وتعد ووظيفة حديثة مقارنة مع المراجعة الخارجية ، حيث ارتبط ظهورها إلى حد كبير من أزمة الكساد التي شاهدها الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1929 وقد ظهرت الحاجة إليها بعد كبر حجم المؤسسات وتشعب أعمالها ، وكذا فصل الملكية عن التسيير وظهور صعوبة في الرقابة عليها كون أن المؤسسة تعتبر نظام مفتوح يتعامل مع عدة أطراف في سبيل تحقيق أهدافها، فكبر حجم المؤسسة لا يعني التطور و لازدهار ما لم يكن هنالك تسيير عقلاني لها ، وهذا ما تسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيقه داخل المؤسسة ، ومن هنا أصبحت المراجعة الداخلية من الوظائف التي لا يمكن الاستغناء عنها داخل المؤسسة فتطور دورها وتغيرت النظرة القديمة لها حيث عرفت في الخمسينيات من القرن الماضي تحولا سريعا في مفهومها ونطاق فحصها ، بحيث لم تعد الوظيفة التي تعني الاكتشاف الغش والاختلاسات بل أصبح دورها هو البحث في تحسين الأداء الكلي لأية مؤسسة ، وذلك من خلال فحص وتقييم وسائل الرقابية المختلفة وتقييم السياسات والإجراءات وكذا كفاءة وكذا كفاءة أداة العمليات على المستوى الوحدات التنظيمية، ومن ثم فان المراجعة الداخلية لم تعد مقتصرة على مراجعة العمليات المالية والمحاسبية فقط ، بل أصبحت تغطي كافة وظائف وأنشطة وعمليات المؤسسة . ولقد ارتفعت هذه الوظيفة إلى المستوى أعلى وأصبحت كوظيفة استشارية فعالة لخدمة الإدارة من خلال تزويدها بالتحليل والتقييم المناسب عن أنشطة المؤسسة عن طريق التحقيق من الالتزام بتنفيذ السياسات المرسومة.

حيث يحتل الأداء مكانة بالغة الأهمية في المؤسسات الاقتصادية وذلك من منطلق انه يمثل الدافع الأساسي لبقاء أية مؤسسة كما يعتبر العامل الأكثر إسهاما في تحقيق هدفها الرئيسي ألا هو البقاء والاستمرارية، ويمكن قياسه بالعديد من المؤشرات التقليدية والحديثة.

كما يتأثر بالعديد من المتغيرات ذات التأثير الايجابي والسلبى التي تساهم في تحسينها، حيث نجد العديد من المؤسسات التي حققت نتائج سلبية تمثلت أساسا في انخفاض مستوى أدائها وخاصة الأداء الإنتاجي، ولبلوغ ذلك تنتهج المؤسسات عدة سبل لتحسينه، أهمها تحسين نظام المراجعة الداخلية والتأكد من زيادة فعاليته سعيا لتحقيق الفلسفة التي تؤمن بوجود علاقة طردية بين فعالية المراجعة الداخلية وجودة الأداء.

## 2- إشكالية الرئيسية:

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

- ما هو دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟

وانطلاقاً من التساؤل الرئيسي تتبثق التساؤلات التالية:

## 3- الأسئلة الفرعية:

- فيما تتمثل أهمية عملية المراجعة الداخلية بالنسبة للمؤسسة؟

- ماهي العوامل المؤثرة في تحسين الأداء المالي في المؤسسة؟

- كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة؟

## 4- فرضيات الدراسة:

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

- تعتبر المراجعة الداخلية من الركائز الأساسية الواجب توفرها في المؤسسات الاقتصادية.

- يتمثل تحسين الأداء في استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات

- تساهم المراجعة الداخلية على كشف الأخطاء والانحرافات في جميع النواحي وكذلك تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الأزمة.

## 5- أهمية الدراسة:

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

## 6- أسباب ودوافع الدراسة:

- إن من الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار ودراسة الموضوع تمثلت فيما يلي:
- الرغبة في الاكتشاف والتعرف على كل ما يتعلق بجوانب هذا الموضوع.
  - تطابق موضوع الدراسة مع تخصصنا.

## 7- أهداف الدراسة:

- إن الغرض من دراستنا لموضوعنا هذا استند إلى عدة أهداف المتمثلة في:
- عرض الإطار الفكري والنظري للمراجعة الداخلية.
  - إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة لها.
  - إظهار أهمية والمراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي والفعالية في المؤسسة كونها أداة فعالة لتقييم
  - إبراز أهمية المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تم استغلالها بشكل فعال.

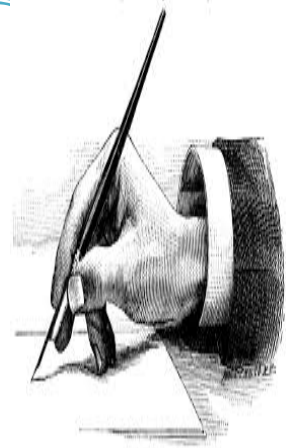
## 8- صعوبات الدراسة:

- من بين الصعوبات والعراقيل التي صادفتها في انجاز الدراسة ما يلي:
- صعوبة في اختيار المواضيع تشبه الموضوع
  - ضيق الوقت
  - صعوبات ميدانية، وصعوبة الحصول على الوثائق.

# الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة

الداخلية



**تمهيد:**

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

بالرغم من كون هذه الوظيفة حديثة النشأة، إلا أنها عرفت تطورا سريعا في مفهومها وأهدافها ومجالات تطبيقها، لإبراز أهميته هذه الوظيفة كأداة للرقابة والتسيير، حولنا تسليط الضوء على مختلف جوانبها وذلك من خلال ثلاث مباحث رئيسة كما يلي:

- **المبحث الأول:** ماهية المراجعة الداخلية

- **المبحث الثاني:** ماهية الأداء المالي

- **المبحث الثالث:** مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي

## المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

إن ظهور المراجعة الداخلية وتطورها إلى ماهي عليه الآن كان أمراً ضرورياً، بسبب كبر وتوسع حجم المؤسسات وتشعب وظائفها مع زيادة تعقدها ونفوعها، الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية والمالية.

وسنقوم من خلال هذا المبحث إلى الإطار النظري للمراجعة حول المراجعة الداخلية حيث المطلب الأول نتناول فيه مفهوم المراجعة الداخلية ثم بعد ذلك أهداف وأنواع المراجعة الداخلية وفي المطلب الثالث معايير المراجعة الداخلية

### المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية

ظهرت وظيفة المراجعة نتيجة التطور السريع الذي مس المؤسسة الاقتصادية مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى أنظمة رقابية داخلية وخارجية محكمة تعمل على تدعيم السير الجيد لمختلف أنشطة المؤسسة.

#### أولاً- نشأة المراجعة الداخلية

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية ويرجع ظهورها كفكرة إلى الثلاثينيات بالولايات المتحدة الأمريكية، مما أدى اهتمام إدارة الشركة بالتعرف على مدى كفاءة أداة العاملين فيها وتنفيذهم لسياستها وتوجيهاتها إلى ضرورة وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية وفحص الأداء المحاسبي.

تعتبر وظيفة حديثة نسبياً، حيث يرجع ظهورها إلى أزمة الكساد العالمية 1929 في الولايات المتحدة الأمريكية، أثرت سلباً على الشركات وأدت إلى ضرورة المراقبة الدقيقة للحسابات بهدف تخفيض المصاريف، فحاولت الشركات التقليل من أعباء المراجعين الخارجيين والقيام بعدة وظائف الجرد تحليل الحسابات، ..... الخ ومن هنا اقترحت الشركات توكيل بعض هذه المهام إلى الموظفين الذين يعملون في داخلها بشرط فرض نوع من الرقابة عليهم.<sup>(1)</sup>

<sup>1</sup> - ياسر بهناس، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ميدانية لشركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب "مستغانم"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، جامعة مستغانم، ص 5-6.

وتماشيا مع التطورات والاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية سواء من حيث مجالها أو القائمين عليه حيث أصبحت كمنشآت مستقلة داخل المؤسسة، أما في الجزائر يمكن القول إن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حديثة الاعتراف بها كمنشآت لا يمكن الاستغناء عنه، فقد نص عليها المشرع الجزائري في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 1988 الذي ينص على أنه: "يتعين على المؤسسة العمومية الاقتصادية تنظيم هيكل داخلي خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها، خارج الأجهزة المشكلة قانونيا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، وبترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية والمنصوص عليها في هذا الشأن".<sup>(1)</sup>

### ثانيا - مفهوم المراجعة الداخلية

تعددت تعاريف المراجعة الداخلية بتعدد الهيئات والمختصين، نذكر منها:

- **التعريف الأول:** تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية.

وتعرف المراجعة على أنها إحدى حلقات الرقابة الداخلية تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة، وهي التي يقوم بها موظف بالمنشأة بخلاف تلك التي يقوم بها المراجع الداخلي.

وتعرف أيضا على أنها تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر في بعض الأحيان ويقوم بها فئة من الموظفين لحماية الأصول وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى والعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي وطرف المراقبات الأخر.<sup>2</sup>

- **التعريف الثاني:** تعرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي داخل المشروع لخدمة إدارته، ويقوم بها إدارة داخل المشروع تسمى إدارة المراجعة الداخلية. ومجالها عمليات ونظم المعلومات وأنشطة وأقسام المشروع ككل.

والمراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، فهي تساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة عمليات وأقسام ومراكز أنشطة المشروع. والقائم بها موظف بالمشروع، واستقلاله استقلال تنظيمي فقط، ويتحقق هذا

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 02 المؤرخة في 12/01/1988، ص 08.

<sup>2</sup> - زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى 2009/م 1430 هـ ص 87.

الاستقلال بتعبية إدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة مباشرة.<sup>(1)</sup>

- **التعريف الثالث:** عرفها مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين لسنة 1978م ويعتبر من التعاريف المتطورة والشاملة وهي: <sup>(2)</sup>

المراجعة الداخلية عبارة عن وظيفة التقييم الحيادي المحددة داخل التنظيم لفحص وتقييم أنشطة باعتبارها أداة لخدمة هذا التنظيم يعتبر هذا التعريف شامل وكافي لاحتوائه على معاني تشمل الأنشطة التي يتم تنفيذها في أي قطاع سواء عام أو خاص ولقد ارتكز على مصطلحات رئيسية هي:

- **الداخلي:** ويقصد به أنه وظيفة المراجعة الداخلية يتم تنفيذها في المؤسسة من طرف مراجعين مختصين بداخلها.

- **وظيفة التقييم الحيادي:** عدم وجود قيود تحكم المراجع.

- **محدده:** تعني أن الوحدات الاقتصادية مختصة في تحديد وظيفة المراجعة الداخلية.

- **الأنشطة:** حل الأنشطة التي تقع داخل نطاق المراجعة الداخلية.

- **خدمة الإدارة:** بحيث تعمل على خدمة جميع الهياكل للمؤسسة ويمكن أن نعتبرها نشاطا استثماريا.

- **مراقب الحسابات:** في عملية المراجعة.

- **التعريف الرابع:** عرفها مجمع المراجعين الداخليين على النحو التالي: <sup>(3)</sup>

المراجعة الداخلية هي عبارة عن نشاط التأكد والاستشارات المستقل والموضوعي المصمم لإضافة قيمة مضافة لأغراض تحسين عمليات منظمة، فهو يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها عن طريق الاعتماد على مدخل منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة على عمليات الحوكمة.

---

<sup>1</sup>- محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة - الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني مراجعة الأصول طويلة الاجل قصيرة الاجل مراجعة الإيرادات والمصروفات -، دار التعليم الجامعي، جامعة الإسكندرية، ص 121.

<sup>2</sup>- خدوسي محمد، يحيوي منير، دور المراجعة الداخلية في رفع تنافسية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة كرافيك للإنتاج وتربية الدواجن - الأسنم -، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ألكلي محند اولحاج- البويرة -، ص5.

<sup>3</sup>- أمين السيد أحمد لظفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص67.

### ثالثاً- أهمية المراجعة الداخلية

تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة وتساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، إضافة إلى أنها تعتبر عين وأذن المراجع الخارجي، واهم آليات التحكم المؤسسي، لذلك فقد ظهرت وزادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:

- 1- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها.
- 2- اضطرار الإدارة على تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة.
- 3- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطاء.
- 4- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات.
- 5- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية، والتسعيرة.
- 6- تطوير إجراءات المراجعة، من تفصيلية كاملة إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.<sup>(1)</sup>

### رابعاً- خصائص المراجعة الداخلية

تمتاز المراجعة الداخلية بجملة من الخصائص وهي:<sup>(2)</sup>

- 1- **المراجعة الداخلية وظيفة جديدة:** هي وظيفة نسبياً جديدة ويرجع ذلك إلى ظهورها بعد أزمة الكساد لسنة 1992، كانت تهتم
- 2- **المراجعة الداخلية وظيفة شاملة:** وظيفة تمارس في جميع التنظيمات، وتطبق على كل الوظائف في التنظيم الواحد، حيث تشمل كل العمليات الخاصة بالوظيفة الواحدة.

<sup>1</sup>- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 43 .

<sup>2</sup> كافي محمد، لقواق خالد، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة البويرة، 2014/2015، ص40.

3- المراجعة الداخلية وظيفة دورية: حيث تخضع مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.

4- الاستقلالية: رغم أن المراجعة الداخلية وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، فعلى المراجع أن يكون مستقلاً حتى يتسم عمله الموضوعية. إضافة إلى ذلك نذكر الخصائص التالية:

- مراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية

- المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة.

- المراجعة الداخلية تسعى إلى ترشيد قرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة.

### المطلب الثاني: أهداف المراجعة الداخلية وأنواعها

#### أولاً- أهداف المراجعة الداخلية

1- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعية والسياسات الإدارية من قبل الإدارة للمشروع وتقييمها وإبداء الرأي حيالها وتحليل الانحرافات وتقديم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبلاً وسد الثغرات التي تؤدي ضياع أموال المشروع، وهنا يقوم المسؤولون عن المراجعة الداخلية بكتابة تقارير دورية عن تقييم للخطط المنفذة.

2- التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية ومستندات صحيحة وسليمة وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المشروع التي يتخللها قبض للنقود والعمليات التي يتخللها صرف للنقود وقيام المراجعة الداخلية بهذه المهام يؤدي في النهاية منع الغش والتزوير والتلاعب واكتشاف الأخطاء وهذا يؤدي إلى تعزيز الثقة في الدفاتر والسجلات، وكذلك في البيانات والمعلومات.

3- التحقق من وجود حماية كافية لأصول المشروع ضد الفقد والسرقة.

4- الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية واتخاذ كأساس للقرارات الإدارية الناجحة. (1)

<sup>1</sup> - زهراء عاطف سواد، مرجع سابق، ص 88 .

5- تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية.

6- تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية.

### ثانياً: أنواع المراجعة الداخلية

تنقسم المراجعة الداخلية إلى قسمين: مراجعة إدارية ومراجعة مالية كما يلي:<sup>(1)</sup>

#### 1- المراجعة الداخلية المالية:

وهي تعني مراجعة العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية:

- تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة.

- اختبار صحة الوثائق التي يقوم بها بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير وموازن المراجعة.

- التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذل باختبار الإجراءات الخاصة بالاستلام، الجرد الفعلي للأصول والمخزون الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.

#### 2- المراجعة الداخلية الإدارية (التشغيلية):

هي المراجعة التي تشتمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية أو المحاسبية ولذا فهي تتطلب معرفة السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة ومن المهام التي يتوجب القيام بها ما يلي:

- دراسة واختبار العمليات المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية ومراقبة الجودة.

- التأكد من سير برنامج التدريب للموظفين والعاملين بالشركة وتحديد مدى كفاءة هذه البرامج واقتراح سبل تطويرها وتحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل.

<sup>1</sup>- زهراء عاطف سواد، مرجع سابق، ص 95-96.

ملاحظة: المراجع الداخلي لا يتدخل في مهام مراقب التسيير الذي يقوم بوضع طرق التنبؤ وضمان سلامة السياسات العامة للمؤسسة، وإنما يتأكد فقط من أن هذه الطرق مطبقة جيدا وتستجيب للأهداف المرسومة.

### المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية

إن معايير المراجعة الداخلية تمثل أهداف نوعية أو كيفية يجب الإلمام بها، وعليه تختلف معايير المراجعة عن أدواتها. حيث أننا من خلال هذا العنصر سنتطرق إلى معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها والتي يمكن تلخيصها من خلال الجدول التالي:<sup>(1)</sup>

الجدول رقم (01): يوضح معايير المراجعة الداخلية

المجال الرئيسي	المجال الفرعي	مضمون المعيار
المعايير العامة	التأهل العلمي والكفاية المهنية	يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص لديه التدريب الفني الكافي والخبرة كمراجع
	استقلالية المراجع	في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية، يجب أن يحافظ المراجع على الاستقلال الذهني والاستقلال في المظهر
	العناية المهنية	يجب بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير
	التخطيط العمل والإشراف على المساعدين	يجب تخطيط العمل بدرجة كافية ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم

<sup>1</sup> - كافي محمد، لقواق خالد، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة البويرة ص 48-50.

<p>يجب أن تجرى دراسة وتقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار إجراءات المراجعة</p>	<p>تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية</p>	
<p>يجب الحصول على أدلة كافية وملئمة من خلال الفحص الملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص</p>	<p>توفير الأدلة الكافية والملئمة</p>	
<p>يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما</p>	<p>توفير عرض القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما</p>	<p>معايير التقرير</p>
<p>يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة في الفترة الحالية هي المبادئ التي طبعتها في الفترة السابقة</p>	<p>الانسياق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما</p>	
<p>ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كاف بحجة معقولة إذا لم يوضح التقرير ذلك</p>	<p>ملاءمة الإفصاح في القوائم المالية</p>	

<p>تقرير المراجع يجب أن يتضمن راية في القوائم المالية كوحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك، وفي جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المراجع بالقوائم المالية، يجب أن يتضمن التقرير إيضاحاً قاطعاً عن الفحص الذي قام به المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.</p>	<p>وحدة الرأي</p>	
---	-------------------	--

المصدر: كافي محمد، لقواق خالد، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبيين، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة البويرة ص 48-50.

## المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي

تعتبر المؤسسة الاقتصادية مكان لإنتاج القيم على شكل سلع وخدمات وهذه القيم ترتبط ارتباطا وثيقا بعوامل الناتج المستعملة وطرق استعمالها، ونظرا لتطورات التي شهدتها محيط المؤسسة جعلها تبحث عن وسيلة لمسايرة هذه التغيرات وذلك لتضمن إستمراريتها وبقائها في ظل بيئة الأعمال ومن هنا يأتي الاهتمام بالموارد المالية في المؤسسة، وكيفية استخدامها وكذا تغطية الاحتياجات المالية في المؤسسة، ويتمثل هذا الاهتمام بمراقبة الأداء المالي للمؤسسة.

## المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

### أولاً- تعريف الأداء

يستخدم مفهوم الأداء على نطاق واسع خاصة في البحوث والدراسات التي تتناول المؤسسة فقط يستخدم للتعبير على مدى بلوغ الأهداف او عن مدى الاقتصاد في استخدام الموارد كما يعبر عن انجاز المهام.

- **التعريف الأول:** ففي اللفظة اللاتينية يقابله *performa* التي تعني إعطاء كلية الشكل لشيء ما والتي ترجمت إلى اللفظة الإنجليزية في القرن 15 *performance* التي تعني انجاز العمل أو كيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه.

- **التعريف الثاني:** حسب Ph. Lorino "الأداء هو القدرة على الإنتاج بفعالية (استهلاك القليل من الموارد) للسلع والخدمات التي تستجيب لطلب السوق بما يسمح بتحقيق الفائض.<sup>(1)</sup>

- **التعريف الثالث:** تعريف *Wit&Meyer* الأداء هو المستوى الذي تتمتع به مخرجات المنظمة بعد إجراء العمليات على مداخلتها فالأداء هو مخرجات الأنشطة والأحداث التي تشكل داخل المنظمة.

### ثانياً- تعريف الأداء المالي

- **التعريف الأول:** حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق «أنه وصف لوضع المنظمة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمها للوصول إلى الأهداف ومن خلال دراسة المبيعات الإيرادات، الموجودات،

<sup>1</sup>- وهبية ديجي، استراتيجية التمييز في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مؤسسة صناعية الكوابل الكهربية-، بسكرة-، ص51.

المطلوبات وصافي الثروة.(1)

- **التعريف الثاني:** يعرف بأنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة قدرتها على إنشاء القيمة ومجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات وجدول حسابات النتائج والجدول الملحقه مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية التي تنتمي إليها المؤسسة.(2)

من التعريف السابقة نعطي تعريف شامل للأداء المالي في النقاط التالية:

- أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه الشركات الناجحة فهي تمل على تحفيز المستثمرين للتوجيه إلى المؤسسة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح.

- أداة لتحفيز العاملين والإدارة في المؤسسة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها.

- أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في المؤسسة في لحظة معينة ككل أو جانب معين من أداء الشركة أو لأداء أسهمها في السوق في يوم محدد وفترة معينة.

### ثالثا: أهمية الأداء المالي

تتمثل أهمية الأداء المالي في النقاط التالية:

- تتبع أهمية الأداء المالي بشكل عام بأنه يهدف إلى تقديم أداء المؤسسات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة والضعف في المؤسسة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد قرارات المالية للمستخدمين.(3)

- وتتبع أهمية الأداء المالي أيضا بشكل خاص في عملية متابعة أعمال المؤسسات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيهه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد

<sup>1</sup>- علاء فرحان طالب، أيمن شيجان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2 الطبعة الأولى، 2001، ص67.

<sup>2</sup>- عبد الغني ددان، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، نحو ارساء نموذج للإنذار المبكر، باستعمال المحاكات المالية، أطروحة دكتوراة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ال جزائر 03، 2006/2007، ص28.

<sup>3</sup>- د. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات المساهمة، دار حامد للنشر، والتوزيع عمان، 210، ص28.

المعلومات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة. وبكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على الجوانب التالية:

-تقييم ربحية المؤسسة.

-تقييم سيولة المؤسسة.

-تقييم تطور نشاط المؤسسة.

-تقييم مديونية المؤسسة.

-تقييم توزيعات المؤسسة.

-تقييم تطور حجم المؤسسة.

لذلك يتم تحديد المؤشرات التي توفر للمؤسسة أدوات وطرق تحليل الأداء المالي، حيث أن الغرض من تقييم الربحية وتحسينها هو تعظيم قيمة المؤسسة وثروة المساهم والغرض من تقييم السيولة هو تحسين قدرة المؤسسات في الوفاء بالالتزامات، أما الغرض من تقييم النشاط هو معرفة كيفية توزيع المؤسسة لمصادرهما المالية واستثمارها، والغرض من تقييم الرفع المالي لمعرفة مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي، والغرض منها تقييم الرفع المالي لمعرفة مدى امتداد المؤسسات على التمويل الخارجي والغرض من تقييم التوزيعات معرفة سياسة المؤسسة في توزيع الأرباح أما الغرض من تقييم حجم المؤسسة فهو يزودها بمجموعة من الميزان ذات أبعاد اقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للمؤسسات.

### رابعاً- أهداف الأداء المالي

إن الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية:<sup>(1)</sup>

- يمكن المستثمر متابعه ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعتها، كما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة، وتقدير تأثير أدوات الأداء المالية من ربحية وسيولة ونشاط والمديونية على سعر السهم

<sup>1</sup>- محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص 46-47.

- يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع المؤسسة.

ومنه فإن الموضوع الأساسي للأداء المالي هو الحصول على معلومات تستخدم لأغراض التحليل المناسبة لصنع القرارات واختبار السهم الأفضل من خلال مؤشرات الأداء المالي في لمؤسسة.

### المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي

تصنف العوامل المؤثرة في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية إلى عوامل داخلية وعوامل خارجية تتعلق بمحيط الاقتصادي الخارجي.<sup>(1)</sup>

#### 1- العوامل الداخلية:

هناك عدة عوامل داخلية إدارية وفنية مؤثرة على الأداء المالي والتي نستخلصها فيما يلي:

أ- **الهيكل التنظيمي:** هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات حيث يؤثر الهيكل التنظيمي على الأداء المالي من خلال تقسيم المهام والمسؤوليات المتعلقة بالوظيفة المالية ومن ثم تحديد الأنشطة وتخصيص الموارد اللازمة لها، فضلا عن تأثير طبيعة الهيكل التنظيمي على اتخاذ القرارات المالية ومدى ملاءمتها للأهداف المالية، ومدى تصحيحها لطبيعة الانحرافات الموجودة.

ب- **المناخ التنظيمي:** ويقصد به مدى وضوح التنظيم في المؤسسة وإدراك العاملين علاقة أهداف المؤسسة وعملياتها وأنشطتها بالأداء المالي حيث إذا كان المناخ التنظيمي مستقر فإنه منطقيا نضمن سلامة الأداء المالي بصورة ملحوظة وإيجابية كذلك جودة المعلومات المالية وسهولة سريانها بين مختلف الفروع والمصالح وهذا ما يضفي الصورة الجيدة للنشاط المالي وبالتالي الأداء المالي.

ج- **التكنولوجيا:** هي عبارة عن الأساليب والمهارات الحديثة والطرق المعتمدة في المؤسسة لتحقيق أهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات، ويندمج تحت التكنولوجيا عدة أنواع مثل تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب والتي تكون وفقا للمواصفات التي يطلبها وتكنولوجيا الإنتاج المستمرة والتي تلتزم بمبدأ

<sup>1</sup>- نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبية الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، ص 152-153.

الاستمرارية و... الخ لذا وجب على المؤسسة تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والتي يجب أن تتسجم مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات إلى تواجه المؤسسات والتي لبد لهذه المؤسسات التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها وتطويرها بهدف الموائمة بين التقنية والأداء المالي وتعمل على شموله الأداء لأنها تغضي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطر بالإضافة إلى زيادة الأرباح.

د- **الحجم**: يقصد بالحجم هو تصنيف المؤسسات إلى المؤسسات صغيرة أو متوسطة حيث يوجد عدد مقاييس لتصنيف أو قياس حجم المؤسسة إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع إجمالي المبيعات، إجمالي القيمة المضافة ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسات بشكل سلبي، فقد يشكل الحجم عائقا على الأداء المالي لأن في هذه الحالة تصبح الإدارة أكثر تعقيدا وتشابكا، وقد يؤثر إيجابيا من ناحية أن كبر حجم المؤسسة يتطلب عدد كبير من المحللين الماليين مما يساهم في رفع جودة الأداء المالي لها وهذه الحالة هي الأكثر واقعية.

### 2- العوامل الخارجية:

هناك عدة عوامل تؤثر على الأداء المالي التي تخرج عن نطاق تحكمه كالأوضاع الاقتصادية العامة والسياسات الاقتصادية.... الخ، وعموما تتمثل أهم العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء المالي في:

أ- **السوق**: يوجد العديد من الأشكال التي يمكن أن تأخذها أسواق السلع الاقتصادية حيث يعتمد ذلك على هيكل السوق والسلوك والذي تقوم المؤسسة بإتباعه من أجل تحقيق هدفها الأساسي وهو تعظيم الأرباح، ويؤثر السوق في الأداء المالي من ناحية قانوني العرض والطلب فإن تميز السوق بالانتعاش وكثرة الطلب فإن ذلك سيؤثر بإيجابية على الأداء المالي، فأما في الحالة العكسية فنلاحظ تراجع في الأداء المالي.

ب- **المنافسة**: تعتبر المنافسة سلاح ذو حدين بالنسبة للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية فنراها قد تعتبر المحفز لتعزيزه عندما تواجه المؤسسة تداعيات المنافسة فتحاول جاهدة لتحسين صورتها ووضعها المالي عن طريق أداءها المالي لتواكب هذه التداعيات، أما من جهة أخرى فإن لم تكن المؤسسة أهلا لهذه التداعيات ولا تستطيع مواجهة المنافسة فإن وضعها المالي يتدهور وبالتالي الأداء المالي سوء.

ج- الأوضاع الاقتصادية: إن الأوضاع الاقتصادية العامة قد تؤثر على الأداء المالي سواء بطريقة سلبية أو على العكس، فنجدها مثلا في الأزمات الاقتصادية، أو حالات التضخم تؤثر بالسلب على الأداء المالي، أما في حالة ارتفاع الطلب الكلي أو دعم الدولة لإنتاج ما قد يؤثر بإيجابية على الأداء المالي.

### المطلب الثالث: معايير الأداء المالي

إن عملية تقييم الأداء المالي تتطلب توفر مجموعة من المعايير من أجل حساب مستوى الأداء المالي المحقق بالمؤسسة الاقتصادية والوقوف على مدى تطورها وتمثل فيما يلي:<sup>(1)</sup>

#### 1- المعايير التاريخية للمؤسسة:

تعتمد هذه المعايير على مجموعة من المؤشرات المالية السابقة لنفس المؤسسة ومقارنتها بالنتائج الحالية، لغرض رقابة الأداء المالي من قبل الإدارة المالية والاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية.

#### 2- المعايير المطلقة:

وهي أقل أهمية من المعايير الأخرى وتشير إلى وجود خاصية تأخذ على شكل قيمة ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المؤسسات وتقاس بها نسبة ذات العلاقة في المؤسسة معينة مثل نسبة التداول مرة ونسبة السريعة مرة.

#### 3- المعايير القطاعية :

يستفيد المشخص بدرجة كبيرة من المعايير الإقطاعية في رقابة الأداء المالي وهي معايير تتمثل متوسط للأداء القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة خاصة وأن المؤسسة تشابه ف العديد من الصفات والخصائص داخل نفس القطاع.

<sup>1</sup> - كريم نسرين، ازمرور رقية، دور التشخيص المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن **ENAP**، مذكرة تدخل ضمن المتطلبات لنيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أكلي امحمد أولحاج، البويرة، ص38.

4- المعايير المستهدفة:

تستهدف إدارة المؤسسة تحقيقها من خلال تنفيذ الموازنات (الخطط) وبالتالي فإن مقارنة النسب المتحققة مع تلك المستهدفة تبرز أوجه الإبتعاد بين الأداء الفعلي والمخطط وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

### المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة

ترتبط المراجعة الداخلية وعملية تحسين الأداء المالي للمؤسسة ارتباطا وثيقا فهما عنصران مكملان لبعضهما البعض داخل المؤسسة حيث تسعى المراجعة الداخلية إلى اكتشاف النقائص والثغرات واقتراح التصحيحات والخطط المستقبلية واتخاذ القرارات السليمة بالاعتماد على أدوات مختلفة كالتقارير وغيرها، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مراجعة الأداء في المؤسسة وأدوات المراجعة لتقييم الأداء وعلاقة المراجعة الداخلية بالأداء في المؤسسة.

#### المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي

للمراجعة الداخلية دور هام في المؤسسة، فهي تعتبر وسيلة فعالة تساعد الإدارة على التأكد من مدى تنفيذ السياسات الإدارية، والاطلاع على الأداء المالي للمؤسسة وتحسينه، وبغية فهم أكثر لدور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى العالقة بين المراجعة الداخلية والأداء المالي، ودور المراجع الداخلي في تحسين الأداء المالي وكذا دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار تتشابه عادة خطوات المراجعة بغض النظر عن نوع هذه المراجعة، ويمكن إرجاع الفروق بين الأنواع المختلفة من المراجعات إلى أهداف ونطاق عملية الفحص وكذلك أنواع الاختبارات حيث تشمل مراجعة العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم وفي هذا الصدد يفحص المراجعون ويقيمون مختلف الأنشطة المرتبطة بهذه الوظائف كالتسويق والنقل والإنتاج وإدارة مخزون والأمن وتشغيل البيانات وإدارة الأفراد والإدارة المالية المحاسبية.

إذا كانت المستندات الدالة على الأنشطة هي إحدى الطرق الرقابية بغرض تحقيق رقابة مانعة واستكشافية فإن الأهداف الخاصة بعملية الرقابة هذه هي تحقيق التطابق مع السياسات الموضوعية المخططة وضمان حماية الأصول الوحدة الاقتصادية كما تكون الأدوات محل الرقابة في هذه الحالة هي أوامر الشراء.. الخ وان اختبارات المراجعة تتم على خرائط التدفق.<sup>(1)</sup>

وترتكز مراجعة الأداء على الكفاءة والفعالية، ويتطلب بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعامل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، وإذا كانت الكفاءة والفعالية مقاييس للأداء إلا أنها لا تعتبر بمثابة بديل لتقييم الإدارة بذاتها، أن ما توفر تقييمات المراجعة الداخلية يعتبر مصدرا للمعلومات لمساعدة العديد منها،

<sup>1</sup> - عبد الفتاح صحن، رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر 2004، ص 248.

فالمراجعة الداخلية تعتمد جزءا كبيرا منها على مقاييس الموضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء.<sup>(1)</sup>

### أولاً- تحديد الفاعلية والكفاءة

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

**2- الكفاءة:** وهي العلاقة بين الإنتاج في شكل سلع أو خدمات أو المستخدمة لإنتاجها، من هنا نلاحظ أن الكفاءة مرتبطة بالاقتصاد والموارد المستخدمة والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا السياق فيما إذا تم استعمال هذه الموارد بالطريقة المثلى، وما إذا كان بالإمكان تحقيق النتائج ذاتها ونتائج مماثلة من حيث الجودة وزمن الإنجاز وهل نحصل على أعلى النتائج من حيث الكم والكيف.

إذا مفهوم الكفاءة يرتبط بالموارد المستهلكة لتحقيق هذه الأهداف، فإن الاستهلاك موارد بدرجة أقل يعني تحقيق كفاءة كبيرة، والنقد الذي يوجه أحيانا إلى المراجعة الداخلية بصفة عامة يرجع ربما إلى صعوبة اعتمادها على معايير واضحة وان العنصر الشخصي يهيمن ويسيطر في كثير من المواقف على المراجعين الداخليين بدرجة أكبر من أدلة الإثبات المتاحة وبالطبع يؤثر هذا الحكم الشخصي على القرار الخاص بالحكم على مدى فاعلية أداء التنظيمات من قبل المراجع الداخلي، وعلى الرغم من هذا الضعف في عملية التقييم فإن برامج تقييم الأداء الحوافز ودراسات الحصة السوقية قد تم تقييم فاعليته في ظل إمكانية ضبط وقياس الفاعلية بصورة دفترية.<sup>(2)</sup>

### المطلب الثاني: أدوات المراجعة لتقييم الأداء

تتمثل أدوات المراجعة لتقييم الأداء في التقارير التي تتولد عن نظام المحاسبي في المؤسسة بهدف مساعدة تلك المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف ووضع خطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقويم الأداء للأنشطة المختلفة، وبمساعدة تلك التقارير تتم الرقابة من خلال موازنة الأداء الفعلي بمختلف الأنشطة بالمعايير أو الموازنات الموضوعية مسبقا لتحقيق من أن الأداء الفعلي يسير في إطار الأهداف المحددة عن طرق تحليل ما قد يظهر من فروق يمكن الكشف عن الأسباب المسؤولة عن هذه

<sup>1</sup> - عبد الفاتح صحن، رزق السوافيري، مرجع سابق، ص 253.

<sup>2</sup> - مرجع نفسه، ص 255.

الفروق وبذلك فإن تقرير الأداء تعد أداة الاتصال بين أداء مختلف الأنشطة والمستويات الإدارية فهي تساعد المستويات في تقويم أداء أنشطتها في اتخاذ قرارات بتحقيق أهدافها.

- تساعد التقارير تقويم الأداء الفعالية في توجيه نشاط المؤسسات نحو تحقيق الأهداف، وذلك بتحفير العاملين حيث يقومون بتعديل الأنشطة أو الخطط أو كليهما معا عندما تحدث انحرافات عن الخطط الموضوعية، ولكي تتوفر الفاعلية لتقارير الأداء فإنها يجب ان تتصف بعدة مميزات:

- توافر معايير تقويم الأداء أي تلك التي تضعها الإدارة بمشاركة العديد من المختصين في المؤسسة الذين ترى الإدارة أهمية مشاركتهم لقياس الأداء والمعلومات التي تتضمنها؛

- ملائمة تقارير الإدارة لاحتياجات مستخدميها ومتخذي القرارات وتكون التقارير محكمة الصياغة؛

- يجب أن تراعي التقارير الجوانب السلوكية للأفراد بحيث تحفز العاملين نحو العمل وتساعدهم في انجاز أعمالهم كما يجب أن تعمل على دفع العاملين في اتجاه التوافق مع أهداف الإدارة كما تعبر عنها الموازنة الشاملة ومعايير التكاليف

- الدقة تعد من أهم الجوانب التي يجب أن تتميز بها تقارير الأداء فينبغي أن تكون بياناتها واضحة دقيقة وسهلة الفهم وهنا يأتي دور المراجعة الداخلية في التحقيق من دقة البيانات المحاسبية.<sup>(1)</sup>

- وتعتبر التقارير وسيلة تؤكد لمستخدمي المعلومات المختلفين عن صدق المعلومات كما أنها تساعد الإدارة المساهمين في معرفة القصور في الرقابة الداخلية وان هذا التقرير الذي يعده المراجع يعتبر وسيلة تستخدمها الإدارة لمعرفة جوانب الخلل وإمكانية تحسينه، وكل هذه المعلومات تمكن للإدارة من تحسين الأداء في المؤسسة.

ومن خلال ما تطرقنا إليه فإن تساعد التقارير تقويم الأداء الفعالية في توجيه نشاط المؤسسات نحو تحقيق الأهداف إلى :

- تساعد التقارير تقويم الأداء الفعالية في توجيه نشاط المؤسسات نحو تحقيق الأهداف \*عكس مجهود إدارة التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا والتأثير في عملية اتخاذ القرارات

<sup>1</sup> - أحمد رجب عبد العالي، المحاسبة الإدارية: الأدوات التحليلية والاتجاهات السلوكية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1977، ص556.

- إبداء التوصيات اللازمة بالنسبة لتطوير إجراءات العمل.

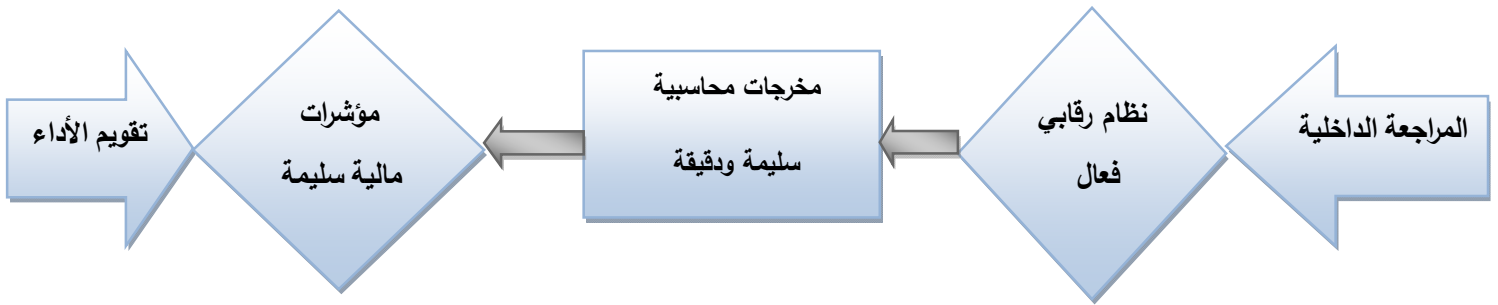
- تحديد الأعمال التي قام بها أعضاء التدقيق الداخلية.

### المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء في المؤسسة

إن من أهم الأهداف الرئيسية لنظام المراجعة الداخلية هو ضمان مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات والنظام المحاسبي المالي التي تتمثل في القوائم المالية، فوجود نظام رقابي فعال (المراجعة الداخلية) يضمن وجود مؤشرات مالية سليمة ودقيقة تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة التي تساعد الإدارة في تقييم أداء المؤسسة واتخاذ القرارات التي تساهم في تحسين أداء المؤسسة.<sup>(1)</sup>

حيث أهم الأهداف الرئيسية لنظام المراجعة الداخلية هو ضمان مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات والنظام المحاسبي المالي التي تتمثل في القوائم المالية ، ويجب أن يتحقق المراجعين الداخليين من مدى تحقيق الأهداف برامج الموضوعية، ومدى اتقادها مع أهداف المؤسسة، ويجي عليهم تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، وتكون الإدارة مسؤولة عن وضع معايير للقياس الاستخدام الكفاء للموارد في الأنشطة المختلفة، وتكون هذه المعايير مكتوبة بشكل رسمي للرجوع إليها عند الحاجة.

#### الشكل رقم (01): علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي.



المصدر: نور الهدى سلمى، عبير فتاح، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة بسكرة، ص59.

يوضح الشكل رقم 1 علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي حيث أن المراجعة الداخلية من خلال نظام رقابي فعال والذي يسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة تضمن وجود مخرجات محاسبية سليمة والتي تعد

<sup>1</sup>- نور الهدى سلمى، عبير فتاح، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة بسكرة، ص59.

أساسا في عملية قياس الأداء المالي مما يوضح وجود مؤشرات مالية سليمة، من خلال عملية تقويم الأداء المالي التي تقوم باكتشاف نقاط القوة والضعف وتحديد الأخطاء وتصحيحها ومعالجتها.

### أولاً- دور تقرير المراجع الداخلي في تحسين الأداء المالي

يعتبر تقرير المراجع الداخلي ملخصا لنتائج عملية المراجعة بالمؤسسة لاحتوائه على مجموعة من الملاحظات يقوم من خلالها المراجع الداخلي بإبداء أريه بموضوعية ودون تحيز، ويتم إعداد تقرير المراجعة الداخلية وإرساله ألهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي تكشف خلال عملية المراجعة، ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب. أما من ناحية التقديم الشكلي للتقرير، فيجب أن يتضمن العناصر التالية:

- صفحة العنوان: ويجب أن يتضمن (العنوان الكامل للمهنة، أسماء فريق المراجعة ومحرري التقرير).

- الأمر بالمهمة ويوضع في بداية كل تقرير.

- الفهرس.

- مضمون التقرير.

- الملاحق التي ترفق بالتقرير.

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية التي يجب القيام بها، بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدة الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المراحل عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة و عليه فمن خلال تقرير المراجع الداخلي يتم تقديم معلومات تمتاز بالمصداقية و الموثوقية، و هذا ما يؤثر و يؤدي إلى اتخاذ قرارات سليمة، و تحسين الأداء من خلال مقارنة أداء المؤسسة سواء كان مع المؤسسات المماثلة، باعتبار المؤسسة تنشط في محيط تنافسي، أو مقارنة المؤسسة بنفسها بسنوات سبقت السنة الحالية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- عبد إسلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010، ص 69.

### خلاصة الفصل:

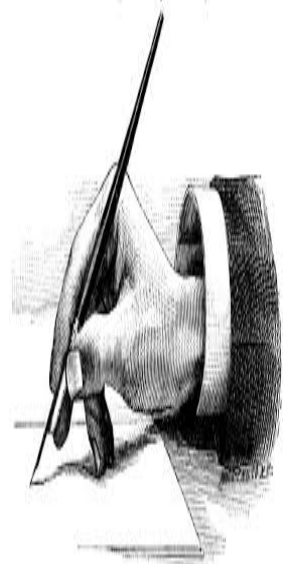
من خلال ما سبق نجد أن المراجعة الداخلية تحتل مكانة هامة في المؤسسة، فهي وظيفة ضرورية تسمح لها بتحقيق أهدافها لأنها تتناول الفحص الانتقادي المنتظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات وإجراءات وسائل الرقابة الداخلية، لهذا نجد أن المراجعة الداخلية تقوم بقياس فعالية الوسائل الرقابية.

يمكن اعتبار التشخيص المالي أداة لكشف نقاط القوة والضعف لكل جوانب نشاط المؤسسة وتقييم أدائها المالي من أجل اتخاذ قرارات الصائبة وتحسين الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية فاعتماد تقييم الأداء من قبل المؤسسة يتيح لها إمكانية تحديد الأخطاء والانحرافات ولذلك لتحديد أسبابها والبحث عن طريقة لمعالجتها، بالإضافة إلى رسم سياسات مناسبة لرفع وتحسين مستوى الأداء وهذا ما سنحاول التعرف إليه في الفصل الثاني من خلال محاولة الربط بين تشخيص وتقييم الأداء الماليين.

## الفصل الثاني

# الإطار التطبيقي

## للدراصة



**تمهيد:**

بعد العرض النظري الذي تم التطرق إليه من خلال الفصل الأول والتعرف على مختلف جوانب البحث من خلال تحديد الإطار النظري للمراجعة الداخلية وعرض مختلف المفاهيم الأساسية، وكذلك إظهار كيفية مساهمتها في تحسين الأداء، حاولنا إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وذلك من خلال القيام بدراسة تطبيقية في ملبنة الحضنة.

## المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة ملبنة الحضنة

تعتبر مؤسسة ملبنة الحضنة نموذج لمؤسسة متوسطة من القطاع الخاص تعمل في قطاع الحليب ومشتقاته والذي يتميز بالمنافسة الشديدة من جهة والدور البارز الذي يلعبه هذا من المؤسسات المتوسطة في دفع عجلة التنمية الإقتصادية من جهة أخرى، إضافة إلى زيادة حجمها وتوسعها المستمر في بيئة الأعمال الحديثة.

## المطلب الأول: تعريف عام بالمؤسسة

### أولاً- نشأة وتطوير المؤسسة

هي شركة ذات مسؤولية محدودة عدد شركائها 4 تقوم بإنتاج الحليب ومشتقاته في 1998/12/15 برأسمال 6000.000 دج حيث تقع بالمنطقة الصناعية بالمسيلة ومررت المؤسسة بعدة مراحل يمكن تلخيصها كما يلي:

### 1- مرحلة الإنشاء (ديسمبر 1998/ديسمبر 2000)

في هذه المرحلة اكتفت المؤسسة بإنتاج أكياس حليب (عادي، لبن، حليب البقرة) حيث كانت قيمة هذه الاستثمارات خلال هذه الفترة هي 58541691.88 دج بطاقة إنتاجية تصل 40000 لتر /يومية واستمرت مبيعات المؤسسة في الارتفاع لتصل إلى 1271792000 دج سنة 2000.

### 2- مرحلة التوسيع (2001/2003)

بقيت نفس المنتجات السابقة وكانت قيمة الاستثمارات خلال هذه الفترة 2959698.27 دج بطاقة إنتاجية فاقت 140000 لتر/يومية بعدما كانت 40000 لتر /يومية حيث تطور رقم الأعمال كما يلي:

-335937000 دج لسنة 2001 ب 40 عامل.

- 496255000 دج لسنة 2002 ب 39 عامل.

- 519355000 دج لسنة 2003 ب 53 عامل.

3- مرحلة التوسيع الثانية (جانفي 2004 /ديسمبر 2004):

في هذه المرحلة أضافت المؤسسة إنتاج مادة ياغورت وتحسين المنتجات السابقة حيث وصلت قيمة الاستثمارات خلال هذه الفترة 513938339.31 دج وفاقت القدرة الإنتاجية 320000 لتر /يومية ومن بين أهم أنواع المنتجات خلال هذه الفترة منتج الياغورت بثلاث أنواع قارورة الحليب، لبن، رائب. وحققت المؤسسة خلال سنة 2004 مبيعات قدرت ب 5731000 دج باستخدام 58 عامل.

4- مرحلة التوسيع الثالثة (2009/2005)

- بقيت المؤسسة تنتج نوعين من المنتجات الحليب ومشتقاته حيث بلغت قيمة الاستثمارات 5566445.65 دج والطاقة الإنتاجية فاقت 510000 لتر/يومية.

- إضافة الى انتاج كل من ياغورت معطر في علب 110 غ.

- ياغورت معطر بالفواكه علبه 110 غ، كريم دسار في علبه 110 غ، الفلون علبه 100 غرام، ياغورت ممزوج معطر وبالفواكه.

- وتطور رقم الاعمال من سنة الى أخرى ليصل الى 5018264160 دج باستخدام 471 عامل.

- وسع نشاط المؤسسة ليصل الى رقم اعمالها الى 10.122.567.130 دج سنة 2014 وأكثر من 920.000 ل/اليوم كطاقة إنتاجية فيما بلغ عدد المستخدمين 950 عامل.

كما تم اصدار منتجات جديدة في هذه الفترة والتي كانت على النحو التالي :

- كرام دسار بالشكولاتة -كرام دسار مزدوجة -كرام دسار بالكرا مال - ياغوروت طبيعي 110 غ - ياغوروت موجه لمرضى السكري (لايت) - حليب UHT وحليب فيتامين UHT واطافة الزبدة.

- مرحلة التوسيع الخامسة (2018/2014).

- شهدت هذه المرحلة زيادة حجم الاستثمار برأسمال بلغ 2100.000.000 دج لسنة 2015 ثم زيادة ب 400.000.000 دج سنة 2017 كما ارتفع عدد العمال الى 990 عامل اما الطاقة الإنتاجية فبلغت الذروة ب 1200.000 ل/اليوم.

-وبما ان الملبنة تسعى دائما للأفضل والمنافسة كان عليها زيادة كل المنتجات التالية:

- اللبن بالبيدوس والحليب بالشكولاتة والحليب UTH منزوع الدسم كليا (للحمية او المرضى) والياغورت روعة واضافة نكهة الشعير وكعك الفراولة.

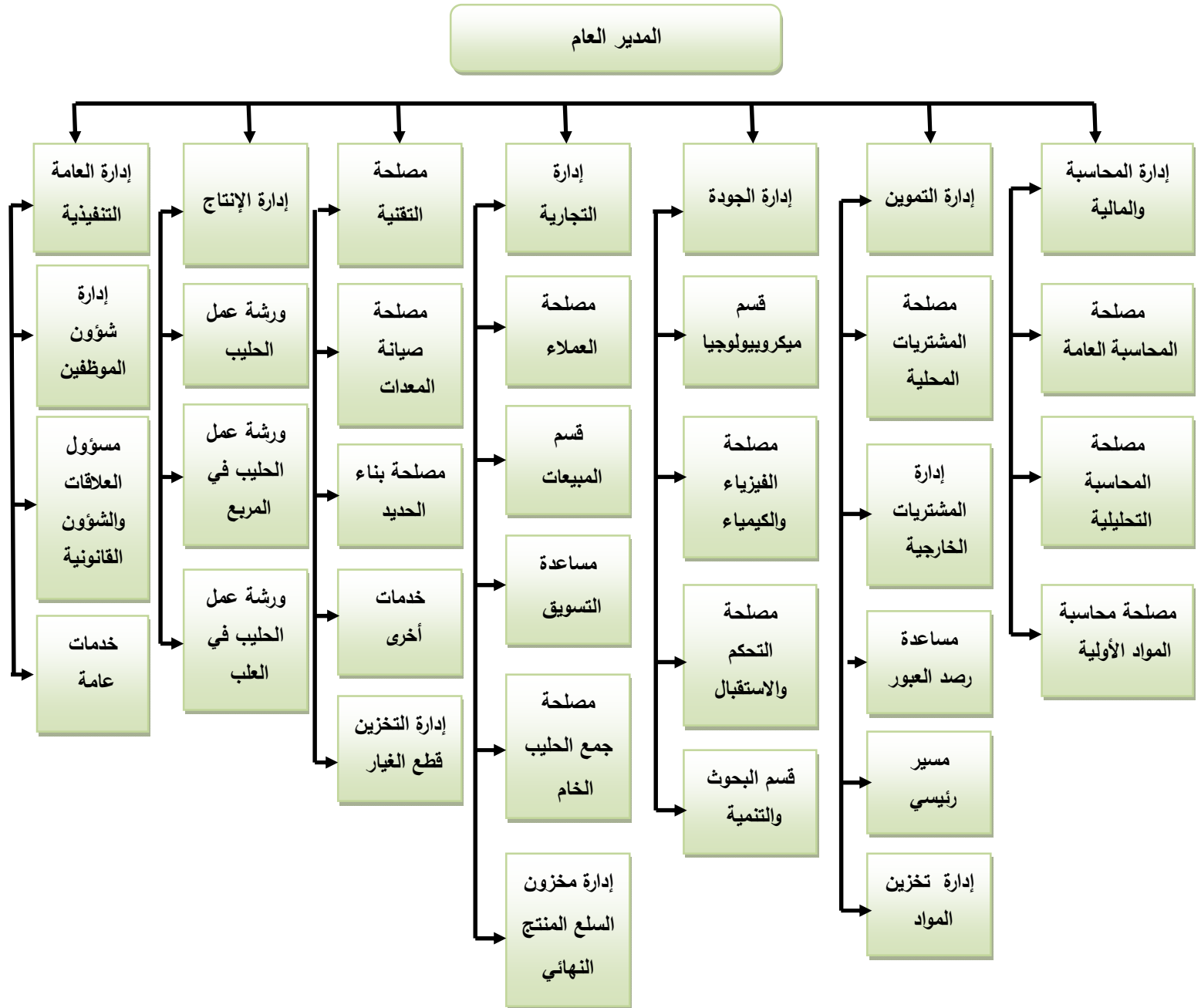
### المطلب الثاني: أهداف المؤسسة

- توفير مناصيب الشغل.
- تحقيق سمعة طيبة للمؤسسة.
- تحقيق مزايا تنافسية.
- المساعدة في تنشيط المبيعات من خلال جهاز كسب العلاقات العامة.
- كسب ثقة الجمهور الداخلي والخارجي.
- تنويع المنتجات من فترة إلى أخرى .
- تطوير بتربية الأبقار الحلوب.
- المتعاملون مع المؤسسة
- موردون من خارج الوطن 32 حيث تستورد: مسحوق الحليب، معطر، فواكه، أغلفة، خمائر.
- موردون من داخل الوطن 234.
- زبائن الجملة 500 زبون.
- جامعي الحليب 47 من عند الفلاحين.
- مراكز البيع (الجزائر، عنابة) بالإضافة إلى مركز الأم المسيلة.

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يمكن توضيح هيكل المؤسسة في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على مصلة الموظفين

من خلال الشكل نتطرق إلى شرح بعض المصالح فيما يلي:

**1-المدير العام:** يتأسس المدير العام الهرم السلطوي وهو المسؤول الأول حيث يتمثل مهامه فيما يلي:

- التصرف باسم الوحدات وتمثيلها أما القضاء في جميع النشاطات

- ممارسة السلطة التامة على جميع المستخدمين في الوحدة.

- توزيع المسؤوليات توزيعاً أمثل لتحقيق الأهداف المرجوة.

- ترأس الاجتماعات العادية لتقييم النشاط ومراقبة أداء أقسام الوحدة.

**2-إدارة الإنتاج(الورشات):** وتعتبر من أهم المصالح لأنها هي المصلحة المكلفة بالعملية الإنتاجية وفقاً

للبرنامج المسطر وتحتوي على:

- ملبنة الحليب: تهتم بتحضير مادة الحليب.

- ملبنة مختلفة: تهتم بعملية تصنيع "الياغورت" بمختلف الأحجام والأنواع .

**3-إدارة الجودة (مصلحة نوعية):** وتهتم ب:

- التحليل الميكروبيولوجي.

- التحليل البيكوشيمي (تحليل الماء).

- توقيف الإنتاج غير المطابق للمعايير.

- مراقبة معايير النظافة.

**4-المصلحة التقنية:** وتنقسم إلى:

- قسم الميكانيك: وتسهر على صيانة العتاد وآلات المؤسسة.

- قسم الكهرباء: وتسهر على صيانة الوسائل الكهربائية للمؤسسة.

**5-الإدارة التجارية:**

- تقوم بالإشراف على المبيعات التجارية من بيع وتوزيع واتصال بالزبائن.

- استلام طلبات الزبائن وإنجاز وصلات التجميل والفواتير.

- تسيير المواد التامة الصنع.

#### **6- إدارة المالية والمحاسبة:**

- إعداد القوائم المالية ومختلف التصريحات.

- تحليل الوضعية المالية للمؤسسة والإشراف على العمليات المالية مع المصالح ذات الصلة.

- إعداد الدفاتر المحاسبية ومعالجة مختلف المدخلات للنظام.

### المبحث الثالث: عرض وتحليل النتائج

يتم هذا المبحث التطرق إلى تحليل نتائج الاستبيان ثم تحليل فرضيات الدراسة ، وأخير عرض النتائج .

#### المطلب الأول: تحليل نتائج الاستبيان

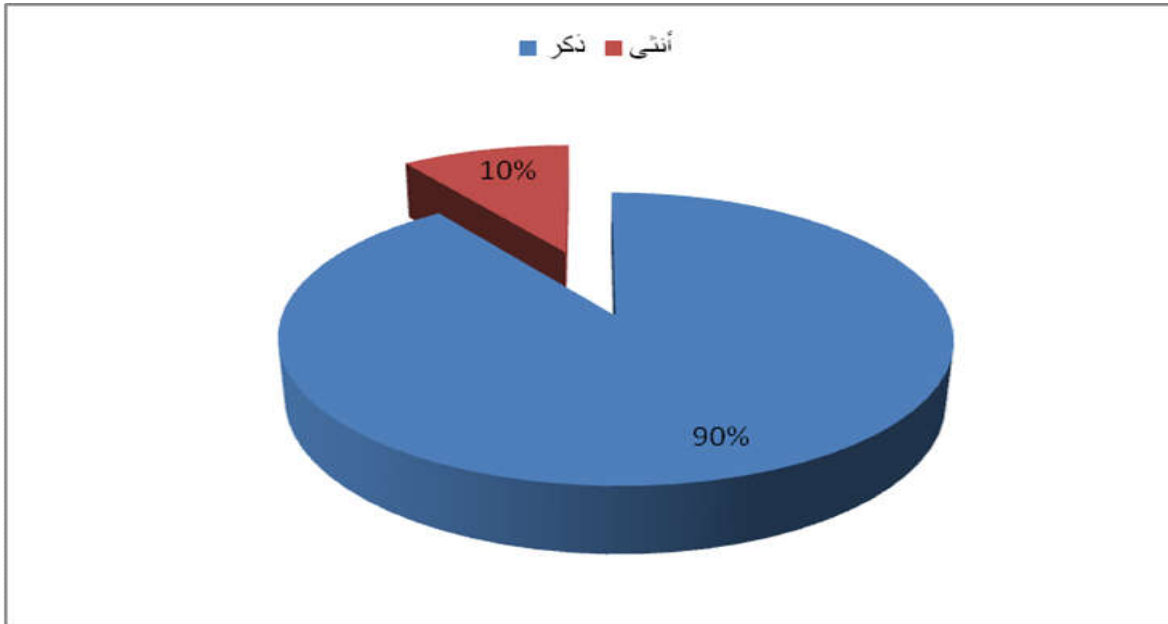
##### المحور الأول: البيانات الشخصية

الجدول رقم (02): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

النسبة المئوية	التكرارات	الجنس
%90	27	ذكر
%10	3	أنثى
%100	30	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (03): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

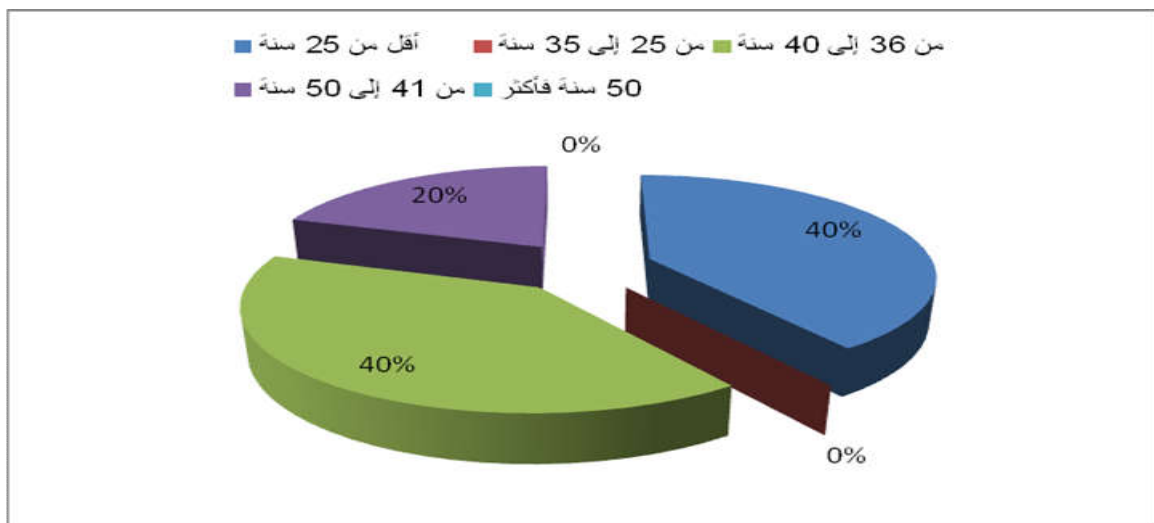
من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 30 فرد، نلاحظ أن عدد الذكور قدر بـ 27 فرد بنسبة 90% وهم الأعلى نسبة، في حين نلاحظ أن عدد الإناث قدر بـ 03 أفراد أي ما نسبته 10%.

الجدول رقم (03): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن

النسبة المئوية	التكرارات	السن
40%	12	أقل من 25 سنة
0%	0	من 25 إلى 35 سنة
40%	12	من 36 إلى 40 سنة
20%	6	من 41 إلى 50 سنة
0%	0	50 سنة فأكثر
100%	30	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (04): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

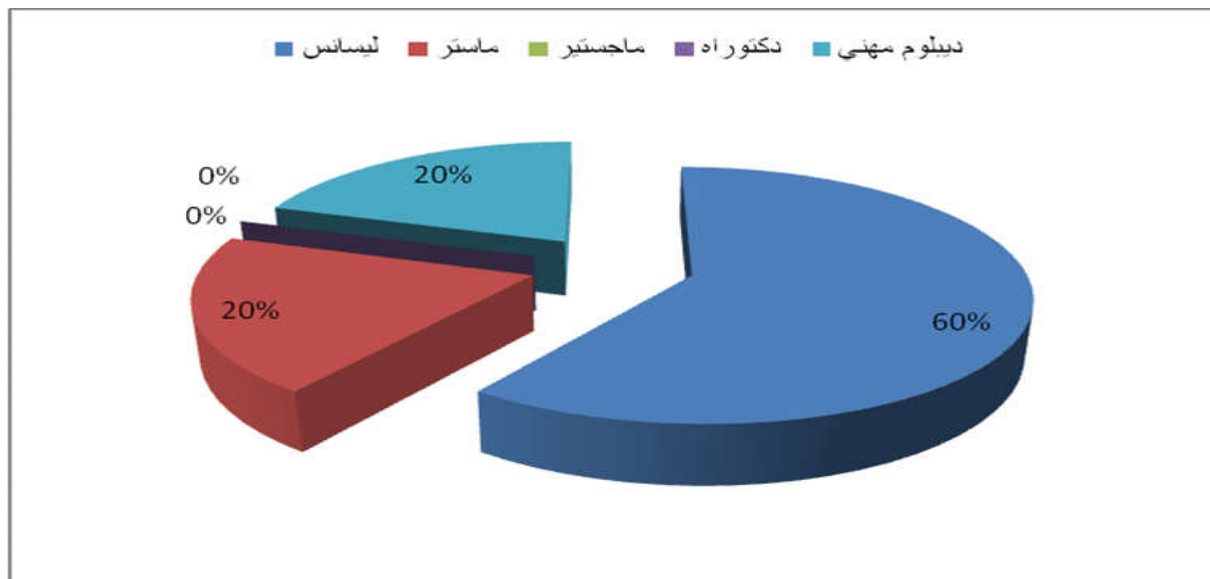
من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 30 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يقل سنهم عن 25 سنة قدر بـ 12 فرد بنسبة 40 %، نفس النسبة السابقة تمثل الأفراد الذين يتراوح سنهم من 36 إلى 40 سنة، في حين قدر عدد الأفراد الذين يتراوح سنهم من 41 إلى 50 سنة بـ 6 أفراد بنسبة 20%.

الجدول رقم (04): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

النسبة المئوية	التكرارات	المستوى التعليمي
60%	18	ليسانس
20%	6	ماستر
0%	0	ماجستير
0%	0	دكتوراه
20%	6	دبلوم مهني
100%	30	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (05): التمثيل النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

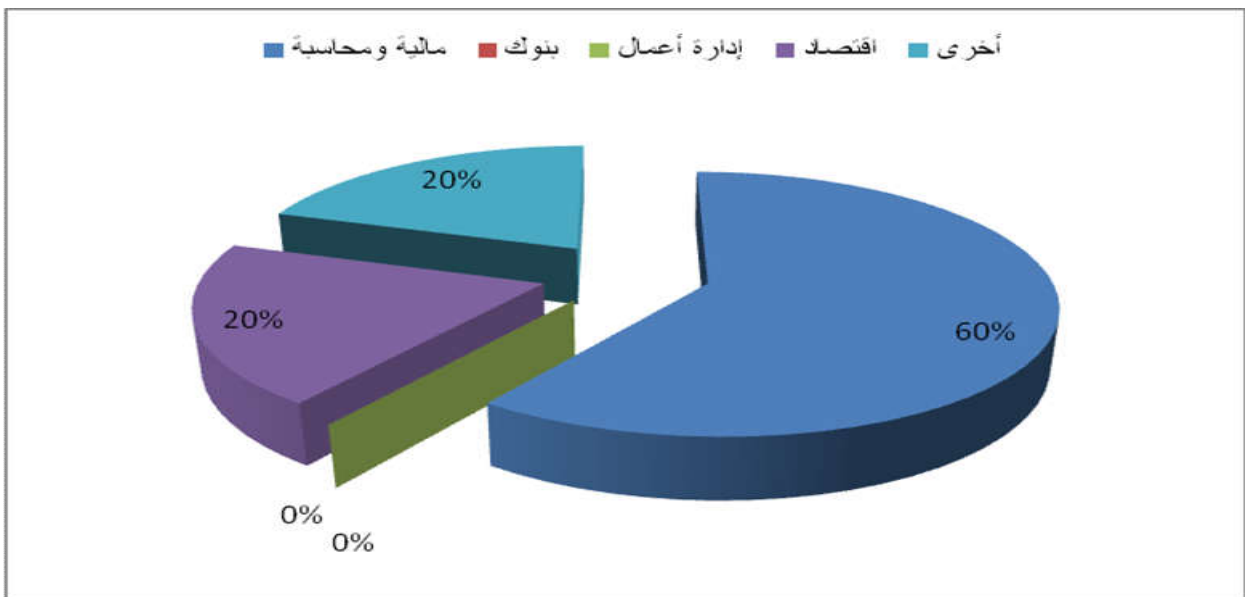
من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 30 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين مستواهم التعليمي ليسانس قدر بـ 18 فرد بنسبة 60%، وهم الأعلى نسبة، في حين قدر عدد الأفراد الذين مستواهم التعليمي ماستر بـ 06 أفراد بنسبة 20 %، ونفس النسبة السابقة تمثل الأفراد الذين مستواهم التعليمي ديبلوم مهني.

الجدول رقم (05): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص

التخصص	التكرارات	النسبة المئوية
مالية ومحاسبة	18	60%
بنوك	0	0%
إدارة أعمال	0	0%
اقتصاد	6	20%
أخرى	6	20%
الإجمالي	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (06): التمثيل النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

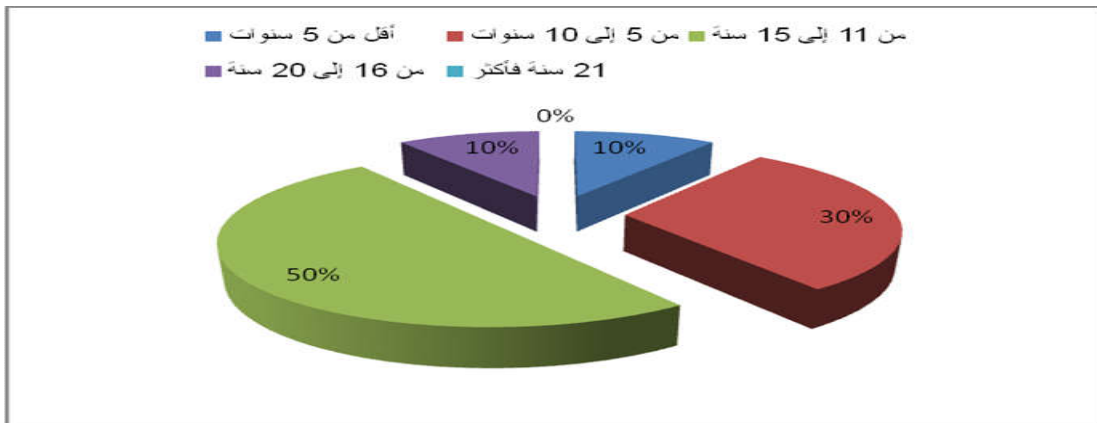
من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 30 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تخصصهم مالية ومحاسبة قدر بـ 18 فرد بنسبة 60%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تخصصهم اقتصاد قدر بـ 06 أفراد بنسبة 20%، نفس النسبة السابقة تمثل الأفراد الذين لديهم تخصصات أخرى.

الجدول رقم (06): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

النسبة المئوية	التكرارات	الخبرة
10%	3	أقل من 5 سنوات
30%	9	من 5 إلى 10 سنوات
50%	15	من 11 إلى 15 سنة
10%	3	من 16 إلى 20 سنة
0%	0	21 سنة فأكثر
100%	30	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (07): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 30 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين خبرتهم أقل من 5 سنوات قدر بـ 03 أفراد بنسبة 10%، ونفس النسبة السابقة تمثل الأفراد الذين خبرتهم من 16 إلى 20 سنة، في حين عدد الأفراد الذين خبرتهم تتراوح من 5 إلى 10 سنوات قدر بـ 9 أفراد بنسبة 30%، أما الأفراد الذين خبرتهم تتراوح من 11 إلى 15 سنة فقد قدر عددهم بـ 15 فرد بنسبة 50% وهم الأعلى نسبة.

### المطلب الثاني: تحليل فرضيات الدراسة

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

$H_0$ : لا تعتبر المراجعة الداخلية من الركائز الأساسية الواجب توفرها في المؤسسات الاقتصادية.

$H_1$ : تعتبر المراجعة الداخلية من الركائز الأساسية الواجب توفرها في المؤسسات الاقتصادية.

والنتائج موضحة في الجدول التالي:

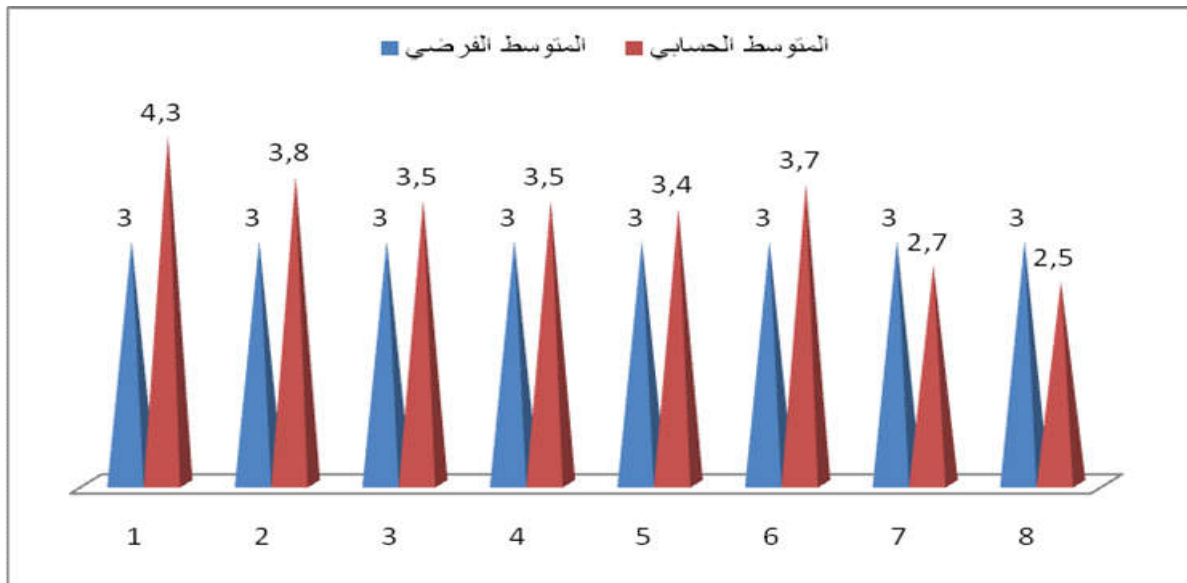
الجدول رقم (07): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات المحور الأول

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	المستوى
1	تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة	4.300	.6516	10.93	.000	مرتفع
2	المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية	3.800	.9965	4.397	.000	مرتفع
3	تنقسم المراجعة الداخلية إلى قسمين: مراجعة إدارية ومراجعة مالية	3.500	1.021	2.628	.014	مرتفع
4	تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة وتساعد إدارة المؤسسة على	3.500	.8201	3.340	.002	مرتفع
5	التحقق من جودة حماية كافية لأصول المشروع	3.400	.9328	2.350	.026	مرتفع
6	تمتاز المراجعة الداخلية وظيفية شاملة ودورية في نفس الوقت	3.700	.7948	4.826	.000	مرتفع

متوسط	.184	1.361	1.273	2.700	يمثل دور المراجع في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية	7
منخفض	.014	2.628	1.021	2.500	تتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي	8
مرتفع	0.05	2.06	0.58	3.42	الاتجاه العام لمحور المراجعة الداخلية من الركائز الأساسية الواجب توفرها في المؤسسات الاقتصادية	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (08): يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية للمحور الأول



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم ( ) والشكل رقم ( ) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً (30) فرد على المراجعة الداخلية من الركائز الأساسية الواجب توفرها في المؤسسات الاقتصادية جاءت حسب الترتيب التالي عبارة "تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ4.30، تليها في المرتبة الثانية عبارة "المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية " بمتوسط حسابي قدر بـ3.80، أما المرتبة الثالثة فقد عادة لعبارة "تمتاز المراجعة الداخلية وظيفتها شاملة ودورية في نفس الوقت " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.70، في حين عادة المرتبة الرابعة لكل من عبارة " تنقسم المراجعة الداخلية إلى قسمين: مراجعة إدارية ومراجعة مالية " وعبارة " تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة وتساعد إدارة المؤسسة على " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.50، أما المرتبة الخامسة للعبارة " لتحقق من جودة حماية كافية لأصول المشروع" بمتوسط قدر بـ 3.40 ، والمرتبة

السادسة فقد عادة لعبارة "يمثل دور المراجع في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية" بمتوسط حسابي بلغ بـ 2.70، وفي الأخير عادة المرتبة السابعة لعبارة " تتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي " بمتوسط حسابي بلغ بـ 2.50، ومعظم العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق" كما أنا معظم قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Test جاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05) باستثناء العبارة الأخير جاءت باتجاه البديل غير موافق وقيمة T-Test جاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05) لصالح المتوسط الفرضي، والعبارة " يمثل دور المراجع في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية " جاءت باتجاه البديل محايد وقيمة T-Test جاءت غير دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05) وبالنظر إلى المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة فيما يخص الدرجة الكلية للمحور فقد بلغ (3.42) بانحراف قدر بـ (0.58) باتجاه البديل موافق مما يدل على وجود توجه عام يحكم الإجابات التي تتمتع بخاصية التجانس وعدم التشتت.

من خلال ما سبق يمكن القول بأنه لا يمكن قبول الفرض الصفري، وبالتالي نتوصل إلى قبول فرضية الدراسة الأولى الفائلة بـ" تعتبر المراجعة الداخلية من الركائز الأساسية الواجب توفرها في المؤسسات الاقتصادية"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

- الفرضية الثانية: يتمثل تحسين الأداء في استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات.

$H_0$ : لا يتمثل تحسين الأداء في استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات.

$H_1$ : يتمثل تحسين الأداء في استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات.

والنتائج موضحة في الجدول التالي:

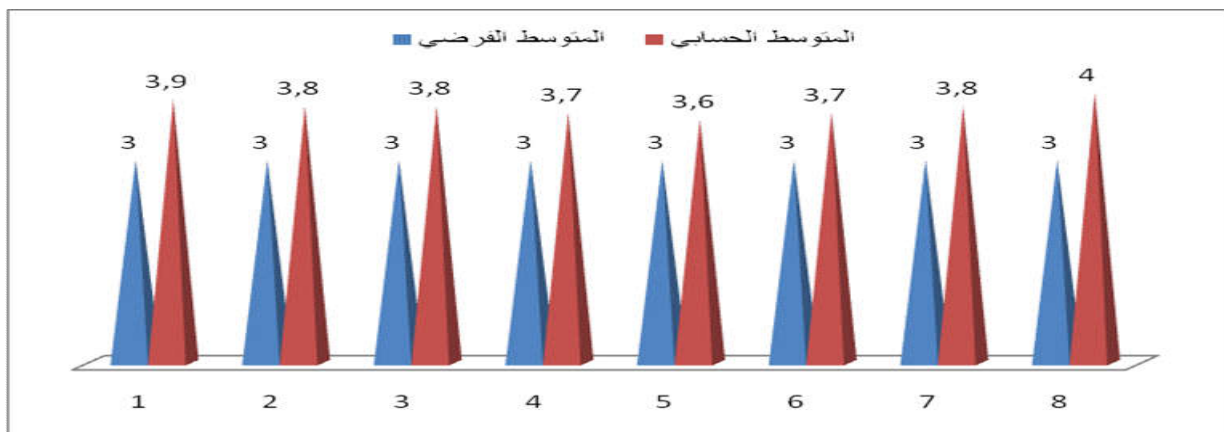
الجدول رقم (08): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات المحور الثاني

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	المستوى
1	يعرف على أنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء القيمة	3.900	.3053	16.15	.000	مرتفع

مرتفع	.000	10.70	.4064	3.800	أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه الشركات	2
مرتفع	.000	5.757	.7612	3.800	زيادة الأهمية النسبية للمراجعة الكفاءة و الفاعلية وتقييم الأداء بواسطة المراجع الداخلي	3
مرتفع	.000	4.826	.7948	3.700	يمكن حصر أهمية الأداء المالي في تقييم ربحية المؤسسة وتقييم سيولتها	4
مرتفع	.000	4.039	.8138	3.600	الغرض من تقييم الربحية وتحسينها هو تعظيم قيمة المؤسسة وثروة المساهم	5
مرتفع	.000	4.826	.7948	3.700	يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل	6
مرتفع	.000	4.942	.8868	3.800	تصنف العوامل المؤثرة في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية إلى عوامل داخلية وعوامل خارجية تتعلق بمحيط الاقتصادي	7
مرتفع	.000	6.952	.7874	4.000	تتمثل أهم العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء المالي الهيكل التنظيمي والمناخ التكنولوجي	8
مرتفع	0.00	17.87	0.12	3.78	الاتجاه العام لمحور تحسين الأداء في استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (09): يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية للمحور الثاني



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم (08) والشكل رقم (09) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً (30) فرد على محور تحسين الأداء في استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات جاءت حسب الترتيب التالي عبارة "تتمثل أهم العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء المالي الهيكل التنظيمي والمناخ التكنولوجي والحجم" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ4.00، تليها في المرتبة الثانية عبارة "يعرف على أنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء القيمة المضافة" بمتوسط حسابي قدر بـ3.90، أما المرتبة الثالثة فقد عادة لكل من عبارة "أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه الشركات" وعبارة "زيادة الأهمية النسبية للمراجعة الكفاءة و الفاعلية وتقييم الأداء بواسطة المراجع الداخلي تساعد على تحسين الأداء المالي للمؤسسة" وعبارة "تصنف العوامل المؤثرة في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية إلى عوامل داخلية وعوامل خارجية تتعلق بمحيط الاقتصادي الخارجي" بمتوسط حسابي بلغ بـ3.80، في حين عادة المرتبة الرابعة لكل من عبارة "يمكن حصر أهمية الأداء المالي في تقييم ربحية المؤسسة وتقييم سيولتها" وعبارة "يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع المؤسسة" بمتوسط حسابي بلغ بـ3.70، وفي الأخير عادة المرتبة الخامسة لعبارة "الغرض من تقييم الربحية وتحسينها هو تعظيم قيمة المؤسسة وثروة المساهم" بمتوسط حسابي بلغ بـ3.60، وكل العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق" كما أن كل قيم اختبار الدلالة الإحصائية T-Test جاءت دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05)، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة فيما يخص الدرجة الكلية للمحور الثاني فقد بلغ (3.78) بانحراف قدر بـ (0.12) باتجاه البديل موافق مما يدل على وجود توجه عام يحكم الإجابات التي تتمتع بخاصيتي التجانس وعدم التشتت.

من خلال ما سبق يمكن القول بأنه لا يمكن قبول الفرض الصفري، وبالتالي نتوصل إلى قبول فرضية الدراسة الأولى القائلة بـ"يتمثل تحسين الأداء في استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

- **الفرضية الثالثة:** تساهم المراجعة الداخلية على كشف الأخطاء والانحرافات في جميع النواحي وكذلك تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الأزمة.

$H_0$ : لا تساهم المراجعة الداخلية على كشف الأخطاء والانحرافات في جميع النواحي وكذلك تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الأزمة.

H<sub>1</sub>: تساهم المراجعة الداخلية على كشف الأخطاء والانحرافات في جميع النواحي وكذلك تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الأزمة.

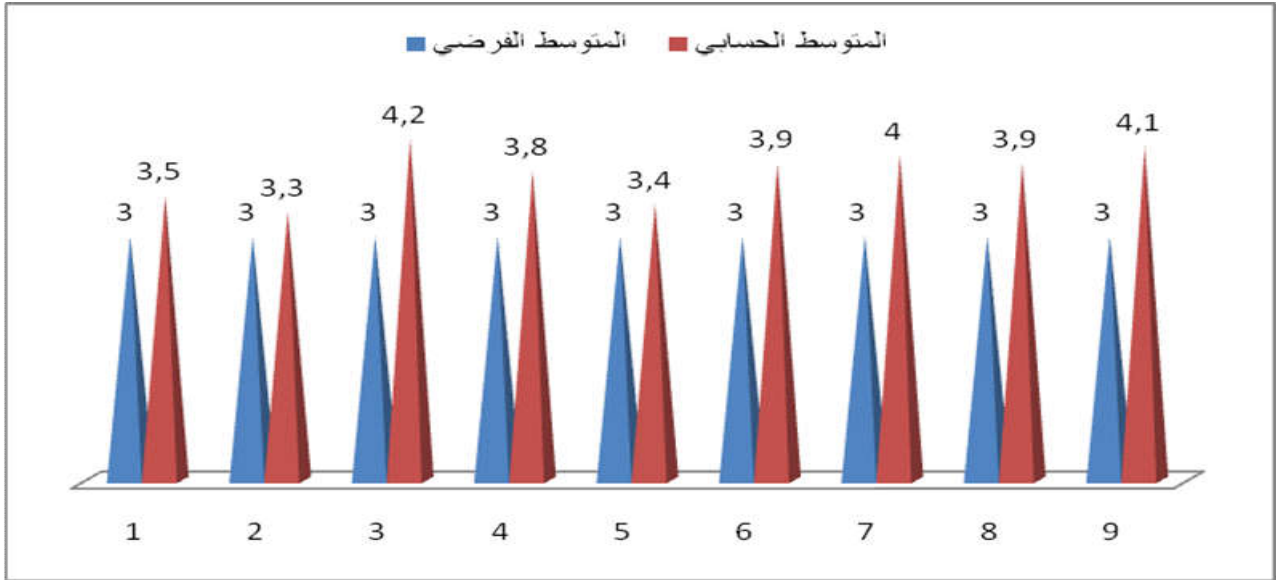
و النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات المحور الثالث

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	المستوى
1	للمراجعة الداخلية دور هام في المؤسسة، فهي تعتبر وسيلة فعالة تساعد الإدارة على التأكد من	3.500	.6829	4.014	.000	مرتفع
2	تسعى المراجعة الداخلية إلى اكتشاف النقائص والثغرات واقتراح التصحيحات والخطط المستقبلية	3.300	1.180	1.469	.153	متوسط
3	تشمل مراجعة العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجودة أداء	4.200	.8868	7.413	.000	مرتفع
4	وترتكز مراجعة الأداء على الكفاءة والفعالية	3.800	1.045	4.000	.000	مرتفع
5	تساعد التقارير تقييم الأداء الفعالية في توجيه نشاط المؤسسات نحو تحقيق الأهداف	3.400	1.366	1.588	.123	متوسط
6	تساعد التقارير تقييم الأداء الفعالية في توجيه نشاط المؤسسات نحو تحقيق الأهداف	3.900	.8446	5.835	.000	مرتفع
7	أهم الأهداف الرئيسية لنظام المراجعة الداخلية هو ضمان مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات	4.000	.9092	6.021	.000	مرتفع
8	أهم الأهداف الرئيسية لنظام المراجعة الداخلية هو ضمان مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات	3.900	.7117	6.924	.000	مرتفع
9	وتكون الإدارة مسؤولة عن وضع معايير للقياس الاستخدام الكفاء للموارد في الأنشطة المختلفة	4.100	.7117	8.462	.000	مرتفع
	الاتجاه العام لمحور مساهمة المراجعة الداخلية في كشف الأخطاء	3.78	0.31	7.44	0.00	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (10): يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية للمحور الثالث



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم (09) والشكل رقم (10) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً (30) فرد على مساهمة المراجعة الداخلية في كشف الأخطاء جاءت حسب الترتيب التالي عبارة "تشمل مراجعة العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجودة أداء" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4,20، تليها في المرتبة الثانية عبارة "تكون الإدارة مسؤولة عن وضع معايير للقياس الاستخدام الكفاء للموارد في الأنشطة المختلفة" بمتوسط حسابي قدر بـ 4,10، أما المرتبة الثالثة فقد عادة لعبارة "أهم الأهداف الرئيسية لنظام المراجعة الداخلية هو ضمان مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات والنظام المحاسبي المالي التي تتمثل في القوائم المالية" بمتوسط حسابي بلغ بـ 4,00، في حين عادة المرتبة الرابعة لكل من عبارة "تساعد التقارير تقييم الأداء الفعالية في توجيه نشاط المؤسسات نحو تحقيق الأهداف" وعبارة "أهم الأهداف الرئيسية لنظام المراجعة الداخلية هو ضمان مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات والنظام المحاسبي المالي التي تتمثل في القوائم المالية" بمتوسط حسابي بلغ بـ 3,90، أما المرتبة الخامسة للعبارة "ترتكز مراجعة الأداء على الكفاءة والفعالية" بمتوسط قدر بـ 3,80، والمرتبة السادسة عادة لعبارة "للمراجعة الداخلية دور هام في المؤسسة، فهي تعتبر وسيلة فعالة تساعد الإدارة على التأكد من مدى تنفيذ السياسات الإدارية" بمتوسط حسابي بلغ بـ 3,50، والمرتبة السابعة لعبارة "تساعد التقارير تقييم الأداء الفعالية في توجيه نشاط المؤسسات نحو تحقيق الأهداف" بمتوسط قدر بـ 3,40، وفي الأخير عادة المرتبة الثامنة لعبارة "تسعى المراجعة الداخلية إلى اكتشاف النقائص والثغرات واقتراح التصحيحات والخطط المستقبلية"

واتخاذ القرارات السليمة " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.30، ومعظم العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق" كما أن معظم قيم اختبار الدلالة الإحصائية T-Test جاءت دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) باستثناء العبارة " تسعى المراجعة الداخلية إلى اكتشاف النقائص والثغرات واقتراح التصحيحات والخطط المستقبلية واتخاذ القرارات السليمة " والعبارة " تساعد التقارير تقويم الأداء الفعالية في توجيه نشاط المؤسسات نحو تحقيق الأهداف " جاءت باتجاه البديل محايد وقيمة T-Test جاءت غير دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05)، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة فيما يخص الدرجة الكلية لمحور الثالث فقد بلغ (3.78) بانحراف قدر بـ (0.31) باتجاه البديل موافق مما يدل على وجود توجه عام يحكم الإجابات التي تتمتع بخاصيتي التجانس وعدم التشتت.

من خلال ما سبق يمكن القول بأنه لا يمكن قبول الفرض الصفري ، وبالتالي نتوصل إلى قبول فرضية الدراسة الأولى القائلة بـ " تساهم المراجعة الداخلية على كشف الأخطاء والانحرافات في جميع النواحي وكذلك تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الأزمة "، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

### المطلب الثالث: عرض النتائج

#### أولاً- الصدق

#### 1- صدق الاتساق الداخلي:

لقد جرى التحقق من صدق الاستبيان عن طريق حساب الاتساق الداخلي للعبارات، والذي يعتمد على حساب معامل الارتباط بيرسون بين العبارات والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، والجدول التالي يوضح النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم (10): معاملات الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه

الارتباط	العبارة	الارتباط	العبارة	الارتباط	العبارة
0.87	01	0.48**	01	0.79*	01
0.63	02	0.52**	02	0.83*	02
0.55	03	0.53**	03	0.74*	03
0.71	04	0.63**	04	0.65*	04

0.89	05	0.69**	05	0.65*	05
0.39	06	0.63**	06	0.88*	06
0.90	07	0.90**	07	0.79*	07
0.71	08	0.71**	08	0.61	08
0.53	09	** دال عند ( $\alpha = 0.01$ )، * دال عند ( $\alpha = 0.05$ )			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (11): أن جميع معاملات ارتباط العبارات بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.01$ ) و ( $\alpha = 0.05$ )، ما يعتبر مؤشراً على صدق الاتساق الداخلي للاستبيان.

ثانياً: الثبات

ألفا كرونباخ:

تم التأكد من ثبات الاستبيان عن طريق معامل الثبات لألفا كرونباخ والجدول التالي يوضح النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم (11): معامل ألفا - كرونباخ لمحاور الاستبيان

معامل ألفا كرونباخ	//
0.86	تعتبر المراجعة الداخلية من الركائز الأساسية الواجب توفرها في المؤسسات الاقتصادية
0.90	يتمثل تحسين الأداء في استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات
0.89	تساهم المراجعة الداخلية على كشف الأخطاء والانحرافات في جميع النواحي

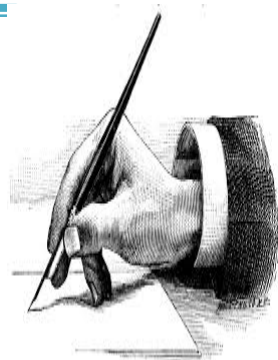
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (11): أن قيم معامل ألفا كرونباخ للثبات انحصرت بين (0.86) كأدنى قيمة، و (0.90) كأعلى قيمة، وهذا ما يؤكد تمتع الاستبيان بدرجة مرتفعة من الثبات وصلاحيته للاستخدام مع العينة النهائية للدراسة الحالية.

### خلاصة الفصل:

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

# الخاتمة



الخاتمة:

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

وعليه حاولنا معالجة موضوع الدراسة المتمثل في دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية بمعالجة الإشكالية المطروحة والمتمثلة في:

- ما هو دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية؟

1- اختبار صحة الفرضيات:

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

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

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

## 2- نتائج البحث:

❖ يتمثل تحسين الأداء في استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات، وهناك العديد من العوامل التقنية و البشرية والسياسية وغيرها التي تؤثر تأثيرا بالغا على هذه العملية، حيث يعتمد نجاحه تحقيق توازن العناصر الأربعة التالية (الجودة، الربحية، التكنولوجيا، التكلفة) لأن توازن هذه العناصر يؤكد أن توقعات واحتياجات أصحاب المصلحة في المؤسسة.

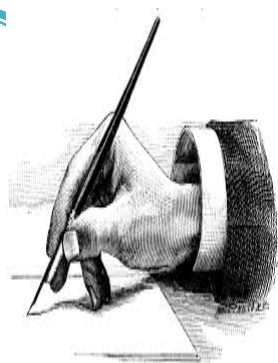
❖ تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في تحسين الأداء حيث تساعد على كشف الانحرافات والأخطاء في جميع النواحي وكذلك تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

## التوصيات

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

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

# قائمة المراجع



➤ الكتب

1. أحمد رجب عبد العالي، المحاسبة الإدارية: الأدوات التحليلية والاتجاهات السلوكية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1977.
2. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.
3. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى 2009م/1430هـ.
4. عبد الفاتح صحن، رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر 2004.
5. علاء فرحان طالب، أيمن شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2 الطبعة الأولى، 2001.
6. محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة - الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني مراجعة الأصول طويلة الاجل قصيرة الاجل مراجعة الإيرادات والمصروفات -، دار التعليم الجامعي، جامعة الإسكندرية.
7. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات المساهمة، دار حامد للنشر، والتوزيع عمان، 2010.

➤ الأطروحات والرسائل

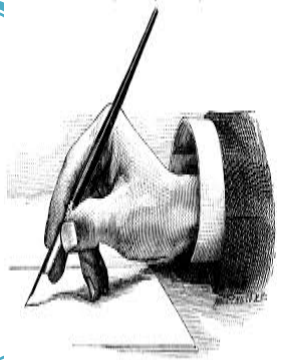
1. خدوسي محمد، يحيى موير، دور المراجعة الداخلية في رفع تنافسية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة كرافيك للإنتاج وتربية الدواجن - الأضنام -، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ألكلي محند اولحاج- البويرة .
2. عبد إسلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010.
3. عبد الغني ددان، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، نحو ارساء نموذج للإنذار المبكر، باستعمال المحاكات المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2006/2007.

4. كافي محمد، لقواق خالد، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة البويرة، 2015/2014.
5. كافي محمد، لقواق خالد، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبيين، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة البويرة .
6. كريم نسرين، ازموور رقية، دور التشخيص المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ENAP، مذكرة تدخل ضمن المتطلبات لنيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أكلي امحمد أولحاج، البويرة.
7. نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة بسكرة.
8. نور الهدى سلمى، عبير فتاح، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة بسكرة.
9. وهبية ديجي، استراتيجية التميز في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مؤسسة صناعية الكوابل الكهربية-، بسكرة-2012.
10. ياسر بهناس، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ميدانية لشركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب "مستغانم"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، جامعة مستغانم.

## ➤ المراسيم والقوانين

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 02 المؤرخة في 12/01/1988.

# قائمة الملاحق





## تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): **تحياسة يامصيني** المولود(ة) بتاريخ: **08/06/1997** ب. المسيلة  
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: **03210890** الصادرة بتاريخ: **19/01/2017** هـ. المسيلة  
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: **علوم المالية والمحاسبة** تخصص: **تدقيق** ومراقبة المحاسبة خلال السنة الجامعية **2021-2022**  
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: **دور المحاسبة المالية في تحقيق التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية**

أصرح بشرفي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: **16 جوان 2022**

التوقيع والبصمة

.....



المسيلة في: .....

رقم: .....

إلى السيد: .....

.....

### الموضوع: طلب مساعدة الطلبة على إجراء الترخيص الميداني.

سيدي المحترم، تحية طيبة و بعد...

في إطار افتتاح الجامعة على محيطها الاقتصادي والإداري، ومن أجل مساعدة الطلبة في إعداد مذكرات التخرج، التي تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة: ...  
فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة الطلبة المذكورين في الجدول أدناه، على إجراء ترخيصهم الميداني بمؤسساتكم.  
تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

الطلبة:

الرقم	الاسم واللقب	رقم بطاقة الطالب	رقم ب.ت.و/ر.س	الإمضاء
01	خيار بنت ياسين	1417310521316	/	
02	/	/	/	/
عنوان المذكرة: دور المرآة الجيدة الداخلة في تحسين الأداء العام في المؤسسة الاقتصادية ... .....				
المشرف (الاسم واللقب و الإمضاء)		هيئة الترخيص (الإمضاء والختم)		رئيس القسم (الإمضاء والختم)
Med Ramdani		SARI HODNA LAIT مدير المالية Zone Industrielle - Msila		محمد قمان مصطفى استاذ محاضر

## ملاحق spss

الجنس					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	27	90.0	90.0	90.0
	أنثى	3	10.0	10.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

السن					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	من 25 الى 35 سنة	12	40.0	40.0	40.0
	من 36 الى 40 سنة	12	40.0	40.0	80.0
	من 41 الى 50 سنة	6	20.0	20.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

المستوى					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	18	60.0	60.0	60.0
	ماستر	6	20.0	20.0	80.0
	ديبلوممهني	6	20.0	20.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

التخصص					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مالية ومحاسبة	18	60.0	60.0	60.0
	اقتصاد	6	20.0	20.0	80.0
	أخرى	6	20.0	20.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

الخبرة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	3	10.0	10.0	10.0
	من 5 الى 10 سنوات	9	30.0	30.0	40.0
	من 11 الى 15 سنة	15	50.0	50.0	90.0
	من 16 الى 20 سنة	3	10.0	10.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
1س	30	4.3000	.65126	.11890
2س	30	3.8000	.99655	.18194
3س	30	3.5000	1.04221	.19028
4س	30	3.5000	.82001	.14971
5س	30	3.4000	.93218	.17019
6س	30	3.7000	.79438	.14503
7س	30	2.7000	1.20773	.22050
8س	30	2.5000	1.04221	.19028

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
1س	10.933	29	.000	1.30000	1.0568	1.5432
2س	4.397	29	.000	.80000	.4279	1.1721
3س	2.628	29	.014	.50000	.1108	.8892
4س	3.340	29	.002	.50000	.1938	.8062
5س	2.350	29	.026	.40000	.0519	.7481
6س	4.826	29	.000	.70000	.4034	.9966
7س	-1.361-	29	.184	-.30000-	-.7510-	.1510
8س	-2.628-	29	.014	-.50000-	-.8892-	-.1108-

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
.1م	8	3.4250	.58248	.20594

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
.1م	2.064	7	42.0	.42500	-.0620-	.9120

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
.1س	30	3.9000	.30513	.05571
.2س	30	3.8000	.40684	.07428
.3س	30	3.8000	.76112	.13896

س.4	30	3.7000	.79438	.14503
س.5	30	3.6000	.81368	.14856
س.6	30	3.7000	.79438	.14503
س.7	30	3.8000	.88668	.16189
س.8	30	4.0000	.78784	.14384

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
س.1	16.155	29	.000	.90000	.7861	1.0139
س.2	10.770	29	.000	.80000	.6481	.9519
س.3	5.757	29	.000	.80000	.5158	1.0842
س.4	4.826	29	.000	.70000	.4034	.9966
س.5	4.039	29	.000	.60000	.2962	.9038
س.6	4.826	29	.000	.70000	.4034	.9966
س.7	4.942	29	.000	.80000	.4689	1.1311
س.8	6.952	29	.000	1.00000	.7058	1.2942

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
م.2	8	3.7875	.12464	.04407

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
م.2	17.870	7	.000	.78750	.6833	.8917

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س.1	30	3.5000	.68229	.12457
س.2	30	3.3000	1.11880	.20426
س.3	30	4.2000	.88668	.16189
س.4	30	3.8000	1.09545	.20000
س.5	30	3.4000	1.37966	.25189
س.6	30	3.9000	.84486	.15425



	Sig. (2-tailed)		.006	.003	.002	.000	.000	.000	.000	.000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).										
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).										

Correlations											
	م3	س.1	س.2	س.3	س.4	س.5	س.6	س.7	س.8	س.9	
م3	Pearson Correlation	1	.873 **	.636 **	.556 **	.713 **	.895 **	.397 *	.900 **	.710 **	.537 **
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.001	.000	.000	.030	.000	.000	.002
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).											
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).											

Cronbach's Alpha	N of Items
.861	8

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.901	8

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.892	9

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ