تمهيد:

لقد كان للتطور الكبير الذي تتابعت أحداثه أثر كبير على مناحي الحياة الاقتصادية، طغت عليها المنافسة الشديدة التي أفضت إلى نمو هائل في عالم الأعمال سواء من حيث الكم أو الكيف، هذا التطور الاقتصادي لامس المؤسسة بشكل خاص فكان كبر حجمها واتساع نشاطاتها تعددها أبرز سماتها.

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد أوجه النشاط فيها جعل من إدارتها وتسييرها والتحكم فيها أمرا من الصعوبة بما كان، حيث نبعت الحاجة إلى إيجاد أداة توفر نوعا من المعونة للإدارة من حيث التعرف على نواحي القصور والمعوقات التي تواجه التنفيذ وكذا تحليل نتائج الأداء الفعلي لسياسات المؤسسة.

وعلى صعيد آخر تطور دور المراجعة بشكل ملفت حديثا، حيث لم يعد مقتصرا على حماية أصول المؤسسة من الضياع والسرقة، بل تعداها إلى تقديم فحص وتقييم لأوجه النشاط المختلفة وكذا مساعدة الإدارة والمسيرين في تحقيق القيم المضافة وتجنب الضياع والإسراف في استخدام الموارد.

وكذلك ظهر اتجاه حديث يدعو إلى العمل على إيجاد آليات جديدة تضمن ترشيد القرارات الإدارية، وتستخدم كوسيلة لقياس كفاءة ووظيفة العملية الإدارية، فكانت المراجعة الإدارية ملاذ الإداريين والمسيرين لما من شأنها من تحقيق التحليل المعمق لمجالات النشاط في المؤسسة.

ولكن توجه المسيرين إلى أسلوب الإدارة الإستراتيجية بالإضافة إلى كبر حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها أبرزت مجتمعة جوانب القصور في المراجعة الإدارية، كونها لا تلبي المتطلبات الشمولية المرجوة، فكانت المراجعة الإستراتيجية والتي يمثل إطارها جملة من الأسئلة تشكل الأساس لإجراء تحليل معمق ليس فقط للبيئة الداخلية وإنما للبيئة الخارجية أيضا والذي تعد المنافسة أهم مكوناته.

في هذا الصدد وبعد كل ما سبق يأتي هذا الفصل للوصول إلى فهم أعمق لعملية المراجعة الإستراتيجية، حيث يتم فيه التطرق إلى النقاط التالية:

- عموميات حول المراجعة؛
- المراجعة الإستراتيجية؛
- الإطار العام للمراجعة الإستراتيجية؛

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك أنها جاءت نتيجة الحاجة الماسة إليها، بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم، حيث عرف مفهوم المراجعة عبر التاريخ تطورا كبيرا ومتلاحقا من زمن المصريين القدامى واليونان إلى زمن النهضة التجارية الإيطالية والثورة الصناعية الأوربية إلى زمننا هذا، في هذا السياق سيتم في هذا المبحث الطرق إلى المراجعة، وظيفتها وأهدافها، وأيضا إلى فروضها وأنواعها.

المطلب الأول: ماهية المراجعة

سيتم في هذا المطلب تقديم أهم التعاريف التي أعطيت للمراجعة، إضافة إلى الحديث عن الأهمية البالغة التي تكتسيها في عالم الأعمال.

أولا: تعريف المراجعة:

تعددت التعاريف التي أعطيت للمراجعة باختلاف الجهة المعرفة لها غير أن مجملها يصب في نفس المضمون، ومن أهم هذه التعاريف يمكن ذكر مايلي:

- عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها: عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية

[1].

- وتعرف المراجعة أيضا على أنها: فحص انتقائي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم عل العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات[2].

- كما عرفت على أنها: فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة فحصا انتقائيا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة في تلك الفترة[3].

1: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 07.

2: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 09.

3: نفس المرجع، ص: 10.

– وعرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها: مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، إستنادا إلى معايير التقييم وتقديم مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم[1].

مما سبق يمكن استنتاج أن المقصود بالمراجعة هو فحص المستندات والسجلات فحصا دقيقا حتى يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء كانت تقريرا عن النتيجة خلال فترة زمنية معينة أو تقريرا عن المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية أو أي تقرير آخر يظهر وتنطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة للغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير.

ثانيا: أهمية المراجعة:

كون المراجعة آلية بيد من تهمه الوضعية المالية بالوحدة الاقتصادية، يمكن توضيح هذه الأهمية من خلال الآتي[2]:

– إدارة الوحدة الاقتصادية: حيث يسمح تقرير المراجع بعرض كل أو أغلب النقائص المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومن ثم محاولة التحسين، مراعية في ذلك التوصيات والاقتراحات المتواجدة في التقرير المتقدم من طرف المراجع.

– المستثمرون: يعد الرأي الإيجابي المتضمن في التقرير أهم العناصر التي تترك انطباعا حسنا لدى المستثمرين وهو ما يفتح المجال أكثر للاستثمار.

– البنوك والدائنون الآخرون: يعد تقرير المراجعة مهما خاصة وأن الجميع يعلم أن البنوك ودائنوا المؤسسات الفعليين أو المحتملين تتوقف قراراتهم في التعاون ومنح الثقة لهذه الوحدات الاقتصادية.

– إدارة الضرائب: كون إدارة الضرائب تعتمد على نشاط الوحدة الاقتصادية ونتيجته في تحديد أوعية الضرائب وفرضها فإنها تطلب الوثائق المالية الختامية إلى جانب أي وثيقة تسمح بالتأكد من صحة وسلامة ودقة حصيلة النشاط وهي تعتمد على تقرير المراجعة.

– نقابات العمال: وهي تعتمد على تقرير المراجعة وذلك لأن صحة حصيلة النشاط تعتبر أساسا بالنسبة للعمال لمطالبهم المهنية والعمالية.

1: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 10.

2: عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص: 04.

المطلب الثاني: وظيفة المراجعة وأهدافها

أولا: وظيفة المراجعة

ترتكز وظيفة المراجعة على ثلاث عمليات أساسية يعتبرها البعض مكون للنظام ذاته وهي كل من الفحص، التحقيق وأخيرا التقرير، وتتمثل في مايلي[1]:

1- الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاص بنشاط الوحة الاقتصادية.

2- التحقيق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتائج أعمال الوحدة الاقتصادية، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة.

وبما أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية للوحدة الاقتصادية، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية والمحافظة على استمراريتها في ضل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها ليسمح هذا الأخير بتوليد معلومات تكون ممثلة للوضعية الحقيقية للمؤسسة.

والفحص والتحقيق هما عمليتان مترابطتان من خلالهما يتمكن المراجع من إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز الوحدة الاقتصادية الحقيقي.

3- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها، ويمكن القول أن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

ثانيا: أهداف المراجعة

كما قيل سابقا فقد تطور مفهوم المراجعة عبر الزمن وقد تطورت معه أهدافها، ويظهر هذا التطور جليا من خلال التطور الذي عرفته الوحدة الاقتصادية من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، ويمكن تبيان أهداف المراجعة في النقاط التالية[2]:

1: شعباني لطفي، المراجعة الداخلية: مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004، ص ص: 27- 30.

2 : مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص ص،23- 25.

1- الوجود والتحقق: يسعى مراجع الحسابات في الوحدة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي نظام القوائم المالية الختامية موجود فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية، فيسعى المراجع إلى التحقق من من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي.

2- الملكية والمديونية: تعمل المراجعة في هذا الصدد إلى التأكد من أن جميع عناصر الأصول هي ملك للوحدة الاقتصادية والخصوم التزام عليها، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

3- الشمولية والاكتمال: بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبت بالسجلات والدفاتر من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

4- التقييم والتخصيص: تهدف المراجعة من خلال هذا الهدف إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية المعمول بها ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، إن الإلتزام الصارم بهذا الهدف من شأنه أن يضمن الآتي:

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

5- العرض والإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للوحدة الاقتصادية من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة مهنيا، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للتخصص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة، ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل الوحدة الاقتصادية.

6- إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على المراجع وفي إطار عملية المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.

- محاولة كشف أنواع الغش والتلاعب والأخطاء.
- تقييم الأهداف والخطط والهيكل التنظيمي.

وإذا نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للوحدة الاقتصادية.

المطلب الثالث: فروض وأنواع المراجعة

أولا: فروض المراجعة

تعرف الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات أساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى، ويعرف الفرض بأنه: قاعدة تحضى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع من المشاكل أو ترشيد السلوك إلى وضع من نوع معين[1].

وتقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة، وسيتم إظهار هذه الفروض في الآتي[2]:

1- قابلية البيانات للفحص: تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على البيانات الحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة، ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة: يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت راجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ قرارات صائبة على أساسها، والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثل المعلومات المحاسبية للوحدة الاقتصادية.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء وتواطؤية: يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المراجع في الكشف عن الأخطاء عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقييده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

1: محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص: 13.

2: نفس المرجع، ص ص: 13- 14.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل الوحدة الاقتصادية يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات أن لم تقرر حذفها نهائيا، كما يجعل المراجعة اقتصادية وعملية بتبني المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية.

5- التطبيق المناسب المبادئ المحاسبية: يقوم هذا الفرض على أن البيانات المحاسبية قد ت إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الإلزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية إلى المركز المالي والحقيقي لها.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية في الماضي تتم وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع في الحسابات، وذلك وفقا لما توضحه الاتفاقية المبرمة بين البنك والمراجع على ألا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله، يمكن الإشارة كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.

ثانيا: أنواع المراجعة

من الضروري على الوحدة الاقتصادية العمل بنوع معين من المراجعة يناسب شكلها وحجمها وطبيعة نشاطها من جهة ومن جهة أخرى يعطي المصداقية والصراحة أكثر للمعلومات وضمان لمستعملي القوائم المالية.

إن تبني نوع معين من المراجعة وملائم للوحدة الاقتصادية ولنظام الوحدة المحاسبية داخلها من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المتوخاة منها وبالتالي المساهمة المباشرة في تقويم النظام المراجع والمحافظة على استمراريته. سوف يتم التمييز بين مختلف أنواع المراجعة انطلاقا من الزاوية المنظور من خلالها، وذلك كالآتي[1]:

1- من زاوية الالتزام القانوني: ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري الى الزامية المراجعة لبعض المؤسسات ولذلك سنميز بين نوعين من المراجعة وهي المراجعة الالزامية والمراجعة الاختيارية.

1: محمد عيسى خضير، المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1995، ص ص: 13- 15.

أ- المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها،حيث نص المشروع من خلال نصوصه على الزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به وهذا بغية الوصول الى الاهداف المرجوة للمراجعة.

ب- المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون الزام قانوني وبطلب من الوحدة الاقتصادية او مجلس الادارة بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الاعمال والمركز المالي.

2- من زاوية مجال أو نطاق المراجعة: يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية.

أ- المراجعة الكاملة: في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع اطار غير محدد للعمل الذي يؤديه إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل،أصبح من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المراجع بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حول جميع المفردات.

ب-المراجعة الجزئية: تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية كان يوكل لمراجع خارجي. مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون دون غيرها،وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة في وجود الخطأ أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.

وأصبح من الضروري تقييد هذا النوع من المراجعة بالعناصر التالية:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة
- ابراز ذمة المراجع من القصور والاهمال في مراجعة بند لم يعهد اليه،
- حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أوفي البند المعهود اليه،

3- من زاوية توقيت المراجعة: يمكن التمييز بين نوعين من المراجعة، المراجعة المستمرة والتي هي غير محدودة بالوقت والمراجعة النهائية والتي هي محدودة بالوقت، وعادة ما تكون عند نهاية الدورة المحاسبية، لذاك يمكن دراسة هذين النوعين من خلال[1]:

1: مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 33.

أ- المراجعة المستمرة: يقوم المراجع بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب للإمكانيات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح إلى الوحدة الاقتصادية كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المنوطة بها.

ب- المراجعة النهائية: يستعمل هدا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع فيظل هذا النوع من الانتهاء من التسويات، وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في الوحدة الاقتصادية الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل جدا ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ضل محدودية فترة المراجعة.

4- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختيارات: من الضروري وجود نوعين من المراجعة يتعلق الأول بمراجعة شاملة ، ويتعلق الثاني منها بمراجعة اختيارية وهما:

أ- المراجعة الشاملة (التفصيلية):تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا اذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية بالنسبة لجميع العمليات والواقع أن هذا النوع قد يكون شاملا بالنسبة إلى بند معينة، وقد يكون شاملا بالنسبة لجميع عمليات الوحدة الاقتصادية.

ب- المراجعة الاختيارية: يستند هذا النوع على الاختيار لجزء من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة(العينة) على كل المفردات(المجتمع)، هذا النوع يتجلى خاصة في الوحدة الاقتصادية كبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات لذلك تظهر لنا وبجلاء أهمية نظام المراقبة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له من ناحية ومن ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة.

ومادام أن الراجع يهدف من وراء فحصه للبيانات والسجلات المحاسبية إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير المعلومات المحاسبية للوضعية الحقيقية للوحدة الاقتصادية.

5- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة: يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى نوعين هما: المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية[1]:

أ- المراجعة الخارجية: هي التي تتم بواسطة طرف من خارج الوحدة الاقتصادية بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية

1: محمد سمير الصبان، عوض لبيب فتح الله، الأصول العلمية والعملية والمهنية للمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص: 21.

الناتجة عن نظام المعومات المحاسبية المولد لها، وذلك لاعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرين، البنوك الأخرى).

ب- المراجعة الداخلية: تعرف المراجعة الداخلية على أنها نشاط تقييمي مستقل يوجد داخل الوحدة الاقتصادية لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للتنظيم ذاته، والمراجعون الداخليون موظفون بالوحدة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، فهم لا يتمتعون بالاستقلال الذي يتمتع المراجع الخارجي به، حيث تربطه بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح هؤلاء المراجعين درجة معينة من الاستقلال حيث يمكن أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة إلى لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة.

وإذا تم التكلم بصورة إستراتيجية عن عملية المراجعة فلا بد من الولوج إلى نوع جديد من أنواع المراجعة جاء للاستجابة لمتطلبات العصر الحالي من تطورات وتحولات شملت جميع الفروع الإدارية، والمقصود هنا هو المراجعة الإستراتيجية والتي سيتم الحديث عنها بإسهاب فيما سيأتي من عناصر البحث.

المبحث الثاني: المراجعة الإستراتيجية

إن المنهج الإستراتيجي الذي أصبح تحلي مديري ومسيري اليوم به أمرا ضروريا لا مفر منه إن أرادت المؤسسة الوصول إلى الأهداف المختلفة التي تصبو إليها، بالتأكيد لن يحقق المطلوب إلا إذا تم تطبيق مختلف مراحله على أكمل وجه وبالخصوص مرحلته الأخيرة (التقييم)، في هذا الصدد برزت المراجعة الإستراتيجية كخير سبيل لذلك، وهذا ما سيتم تناوله في هذا المبحث بالتحديد.

وإذا أريد الحديث عن المراجعة الإستراتيجية ومختلف متعلقاتها، وجب بداية التعريج على ما يعرف بالمراجعة الإدارية كونها تمثل البذرة التي أفضت إلى الوصول إلى المراجعة الإستراتيجية، ذلك أن القصور والضعف اللذان عرفتهما الأولى جعل من ظهور الثانية أمرا لا بد منه.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الإستراتيجية

أولا: المراجعة الإدارية كبداية لظهور المراجعة الإستراتيجية

غالبا ما تستخدم المراجعة الإدارية لتحليل عميق في مجال معين ومهم للمؤسسة، وذلك من خلال قائمة من الأسئلة ولكن من النادر أن تتضمن الاهتمام بأكثر من موضوع واحد أو مجال وظيفي واحد، وبالنسبة للمراجعة الإدارية يمكن ذكر مايلي[1]:

ومن التعاريف الشاملة للمراجعة الإدارية يمكن ذكر: المراجعة الإدارية أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للمؤسسة وفروعها أو أحد أقسامها، أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه، ويشتمل الفحص والاختبار الخطط الموضوعة بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام الموارد البشرية والمادية وذلك يقصد به ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور وما يترتب عليها من أخطاء في العناصر محل الفحص، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة والتي يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسؤولياتها بكفاءة وفعالية.

من هذا التعريف يتضح أن طبيعة المراجعة الإدارية تتمثل في:

- عملية فحص وتحليل وتقييم ينصب على أداء الإدارة وليس على الدفاتر والسجلات أو التقارير والقوائم المالية، وتتميز هذه العملية بأنها بناءة بطبيعتها، وتطبق في مجالات متعددة خارج النواحي المالية، ومن أمثلة هذه المجالات، مراجعة وتقييم الأهداف وطرق العمل وأساليب الرقابة.

1: محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص ص: 411- 412.

- تهدف عملية الفحص والتحليل إلى ترشيد قرارات الإدارة عن طريق بيان نقاط الضعف واقتراح الحلول المناسبة للمشاكل التي تواجهها إدارة المؤسسة، وبالكيفية التي تتناسب مع إمكانيات الإدارة وفي الوقت المناسب، كما أنها تسعى إلى إبداء الرأي في مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها.

ويتضح مما سبق أن هناك عددا من الأهداف تسعى المراجعة الإدارية لتحقيها وذلك على غرار:

- إبداء الرأي حول تحقيق المؤسسة لأهدافها من عدمه، وإبداء نواحي الضعف وعدم الكفاءة للقضاء عليها.
- مساعدة الإدارة على ترشيد قراراتها، من خلال إمدادها بالمعلومات التي من شأنها مساعدتها على تحسين كفاءة إنجازاتها في المستقبل.
- تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة.
- مساعدة الإدارة في إنجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار وتقييم أنظمة الرقابة المستخدمة.

ثانيا: مفهوم المراجعة الإستراتيجية

تعد المراجعة الإستراتيجية الشكل الإستراتيجي للمراجعة الإدارية، حيث يتسم بالنظرة الشمولية وتقديم تقييم متكامل للموقف الإستراتيجي للمؤسسة، وبالمقارنة بالمراجعة الإدارية التي تتسم بقدر مرتفع من التخصص فإن المراجعة الإستراتيجية تتناول مراجعة العوامل الداخلية والعوامل الخارجية وعمليات الاختيار الإستراتيجي بالإضافة إلى عمليات التقييم والرقابة، ومن ثم فإنها تغطي الملامح الرئيسية لعملية الإدارة الإستراتيجية وتضعها في إطار عملية اتخاذ القرارات[1]، ويتكون هذا الإطار من ثماني خطوات أو مداخل هي[2]:

1- تقييم الأداء الحالي للمؤسسة من حيث:

أ- العائدعلى الإستثمار، الربحية، المبيعات وغيرها.

ب- الرسالة، الأهداف، السياسات والإستراتيجيات الحالية.

2- فحص وتقييم المسيرين الاستراتيجيين:

أ- مجلس الإدارة.

ب- الإدارة العليا.

1 : فلاح حسين عداي الحسيني، مرجع سابق، ص: 235.

2 : نادية العارف، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007، ص: 404.

3- فحص ومراجعة البيئة الخارجية: للتعرف على تلك العوامل الاستراتيجية التي قد تمثل مصدرا محتملا للفرص أو التهديدات.

4- فحص ومراجعة عناصر البيئة الداخلية للمؤسسة: لتحديد العوامل الإستراتيجية التي تمثل مصدرا للقوة أو الضعف.

5- تحليل العوامل الإستراتيجية: بغرض:

أ- تحديد مجالات القصور والمشكلات.

ب- مراجعة رسالة المؤسسة وأهدافها عند الضرورة.

6- توليد وتقييم واختيار أفضل البدائل الإستراتيجية: في ضوء التحليل الناتج عن الخطوة السابقة.

7- تنفيذ الإستراتيجيات المختارة عن طريق البرامج والموازنات والإجراءات.

8- تقييم الإستراتيجيات المنفذة من خلال أنظمة المعلومات المرتدة والرقابة على الأنشطة لضمان عدم انحرافها عن الخطط.

والمراجعة الإستراتيجية هي عملية فحص ودراسة لإستراتيجية المؤسسة ككل أو استراتيجيات وحدات النشاط المختلفة داخلها، بغرض تحديد ما إذا كانت الإستراتيجيات المتبعة من قبل المؤسسة، وما يرتبط بها من استثمارات رأسمالية قد حققت النتائج المرجوة منها أم لا[1].

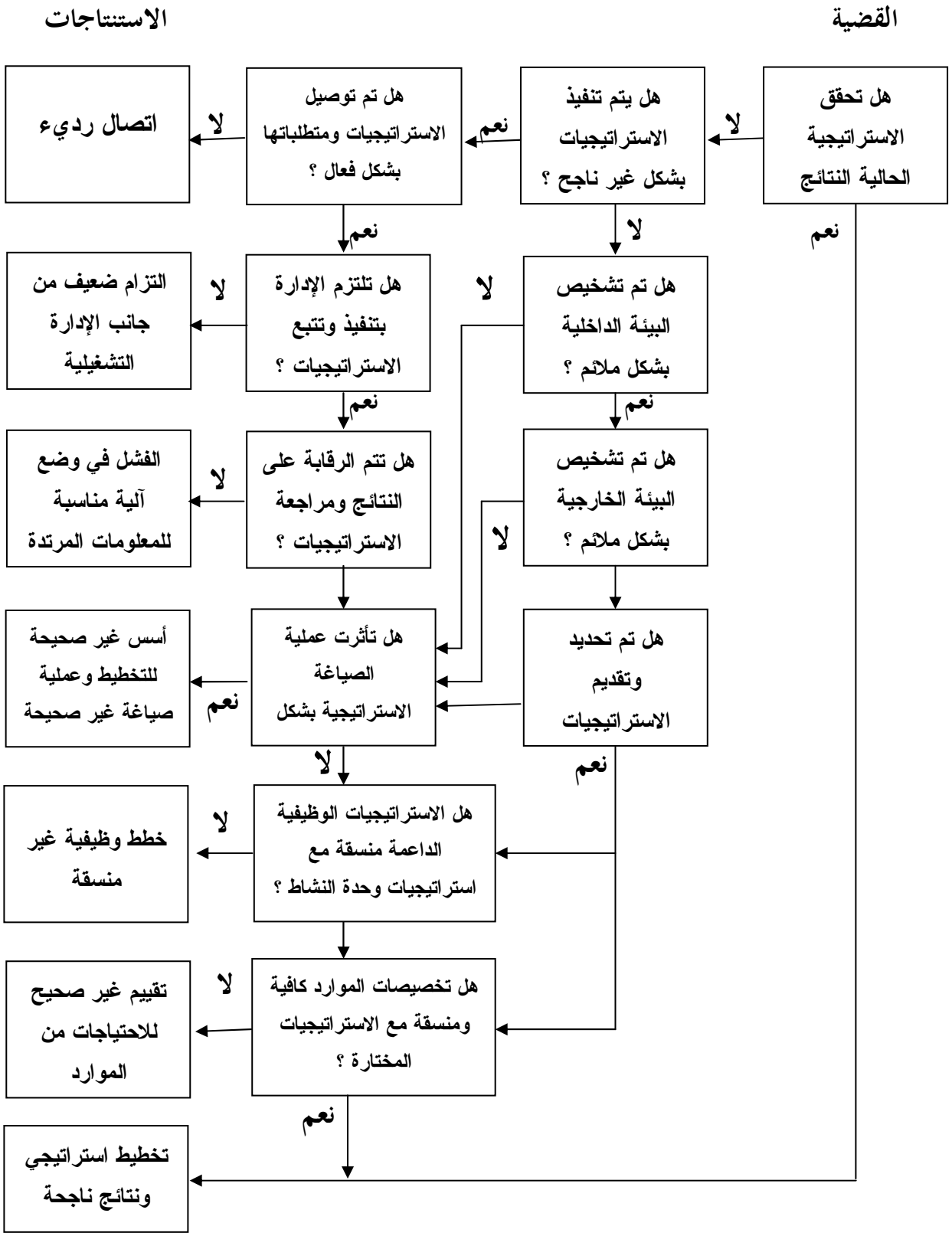
وعملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية تأخذ طابعها العملي من خلال المراجعة الإستراتيجية، فالمراجعة تقدم نظرة متكاملة للإدارة الإستراتيجية في الواقع العملي، وهي تصف ليس فقط كيفية وضع الأهداف أو الإستراتيجيات أو السياسات باعتبارها قرارات طويلة الأجل، ولكن كذلك كيفية تنفيذها وتقييمها وتحقيق الرقابة عليها بواسطة البرامج والموازنات والإجراءات.

والمراجعة الإستراتيجية بذلك تمكن الفرد من تحقيق فهم أعمق للارتباط والاعتماد المتبادل بين الأنشطة الوظيفية المختلفة، وكذلك الطريقة التي يساهم بها كل نشاط في تحقيق رسالة وأهداف المؤسسة.

والشكل الموالي يمثل عملية مختصرة للمراجعة الإستراتيجية:

1: نبيل مرسي خليل، دليل المدير في التخطيط الإستراتيجي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1995، ص: 251.

الشكل رقم: (07/ 09): عملية مراجعة استراتيجية



المصدر: نبيل محمد مرسي، الإدارة الإستراتيجية: تكوين وتنفيذ استراتيجيات التنافس، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، دون سنة، ص: 371.

المطلب الثاني: خصائص المراجعة الإستراتيجية والأطراف المشاركة فيها

أولا: خصائص المراجعة الإستراتيجية

من خلال كل ما سبق يمكن الاستنتاج أن هناك أربع خصائص أساسية للمراجعة الإستراتيجية تتمثل في مايلي[1]:

1- الشمولية:

والمقصود بالشمولية أن المراجعة الاستراتيجية يجب أن تغطي جميع عمليات الإدارة الإستراتيجية، دون التركيز على عملية واحدة أو مرحلة واحدة من مراحل الإدارة الإستراتيجية، لأن هذه العمليات مترابطة ومتكاملة مع بعضها البعض، بهدف تحقيق الأهداف الرئيسية التي تسعى إلها المؤسسة، وبالتالي فوجود أي خلل في أي عملية أو مرحلة سوف يؤثر على الأداء الفعلي للعمليات أو المراحل الأخرى ومن هنا تظهر أهمية المراجعة الإستراتيجية الشاملة لكل عمليا الإدار الإستراتيجية.

2- الإنتظامية:

والمقصود بها أن تتم المراجعة الإستراتيجية بشكل متسلسل ومنظم بما يضمن تغطية جميع العمليات والأنشطة الإستراتيجية، وتتضمن تشخيصا للمشكلات الرئيسية في البيئة التي تعمل فيها المؤسسة، ثم وضع خطة عمل تصحيحية تتضمن اقتراحات طويلة وقصيرة الأجل لتحسين فعالية الخيار الإستراتيجي.

3- الإستقلالية:

والمقصود بها أن المراجعة الإستراتيجية يجب أن تتم بواسطة مراجع خارجي أو بواسطة مراجع داخلي يتمتع باستقلالية كاملة عن سلطات مسير المؤسسة، وذلك ضمانا لزيادة فعالية نظام المراجعة الإستراتيجية.

4- الدورية:

والمقصود بذلك أن المراجعة الإستراتيجية يجب أن تتم على أساس دوري، بدلا من إجرائها عندما تواجه المؤسسة أزمات أو مشكلات معينة، وهذه المراجعة الدورية أمر ضروري لتحقيق فعالية الإستراتيجية.

1: فلاح حسين عداي الحسيني، مرجع سابق، ص ص: 235- 236.

ثانيا: الأطراف المشاركة في المراجعة الإستراتيجية

يشارك في المراجعة الإستراتيجية الرئيس التنفيذي للمؤسسة، ومجلس الإدارة والإدارة العليا، والإدارات القائمة على وحدات النشاط المختلفة بالمؤسسة، والمسؤولون عن مراكز الربحية، والقائمون بالتخطيط.

وقد يتم الإستعانة باستشاريين خارجيين كرجال البنوك التجارية والإستثمارية، مستشارون قانونيون، استشاريون في الإدارة، ومختصون في الصناعة وغيرهم.

والجدول الموالي يبين قائمة الأطراف الخارجية المشاركة في عملية المراجعة الإستراتيجية وبعض إسهامات كل طرف من هذه الأطراف. **الجدول رقم: (03/ 18): الأطراف الخارجية المشاركة في المراجعة الإستراتيجية**

الأطراف الخارجية	بعض الإسهامات
استشاريون في الإدارة	• إجراء دراسات إستراتيجية. • تقديم نقد موضوعي لنتائج المراجعة الإستراتيجية. • تسهيل عملية توصيل الخطة إلى مجلس الإدارة.
استشاريون في الصناعة	• تحليل العرض، الطلب، الإستهلاك واتجاهات الاستهلاك مستقبلا. • تقييم الموقف التنافسي.
رجال البنوك التجارية	• وصف العقبات العملية أمام إمكانيات المؤسسة بشأن الرفع المالي. • تقدير مدة وأهداف وتكلفة الإقراض الجديد من البنوك.
رجال بنوك الإستثمار	• تقييم العمليات الرأسمالية الحالية. • التوصية بالتوقيت المناسب لزيادة رأس المال المستثمر. • مقارنة الأداء المالي مع مجموعة منتقاة من المؤسسات المنافسة.
مستشارون قانونيون	• تلخيص الجوانب القانونية الرئيسية المؤثرة في المؤسسة. • تقييم التطورات التشريعية وأثرها على النشاط.

المصدر: نبيل مرسي خليل، دليل المدير في التخطيط الإستراتيجي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1995، ص: 252.

وتجدر الإشارة إلى أن المراجعة الإستراتيجية تعد أداة هامة ومفيدة لأولئك الأفراد الذين تتلخص مهامهم في تقييم الأداء الكلي للمؤسسة مثل مجلس الإدارة أو ةأعضاء فريق الإدارة العليا، أو المسيرين.

المبحث الثالث: الإطار العام للمراجعة الإستراتيجية

لا يمكن ضبط قائمة معينة من الأسئلة الخاصة بالمراجعة الإستراتيجية كون هذه العملية تختلف باختلاف المؤسسة المراد مراجعة استراتيجياتها، حيث قد لا تستجيب بعض الأسئلة للنشاط الخاص بالمؤسسة، وفي أحيان أخرى قد لا تكفي لعملية التحليل المرادة، ولكن قائمة الأسئلة الخاصة بالمراجعة الإستراتيجية لها من الأهمية بما كان للوصول إلى الغرض المطلوب من عملية المراجعة.

في هذا النسق يمكن وضع إطار عام للمراجعة الإستراتيجية تتوازى قائمة الأسئلة فيه مع مراحل الإدارة الإستراتيجية المتعارف عليها، وذلك على النحو التالي:

المطلب الأول: مراجعة الصياغة الإستراتيجية

تشمل الصياغة الإستراتيجية على تحديد الرسالة والرؤية الإستراتيجية، تحديد الأهداف والغايات، دراسة البيئة الداخلية، دراسة البيئة الخارجية والاختيار الاستراتيجي[1].

ولكي تراجع الصياغة الإستراتيجية يجب الإجابة على مجموعة من الأسئلة المرتبطة بكل خطوة من خطواتها:

أولا: مراجعة الرسالة والرؤية الإستراتيجية : وتتم خلال الإجابة عن مجموعة من الأسئلة أهمها[2]:

- هل للمؤسسة رسالة ورؤية إستراتيجية؟
- هل هذه الرسالة مصاغة صياغة جيدة ومكتوبة؟ وهل تمتاز بالوضوح والبساطة ودقة التعبير؟
- هل هي واقعية وموضوعية؟ وهل تظاهر الحالة التي تأملها المؤسسة مستقبلا؟
- هل تترجم الأهداف العامة والأهداف التشغيلية للمؤسسة؟
- هل تحظى بالقبول والتأييد من أعضاء المؤسسة؟
- هل تعزز آلية المشاركة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة؟

1 : نادية العارف، مرجع سابق، ص ص: 405- 408.

2 : Redolphe Durand, Op-cit, p : 134.

ثانيا: مراجعة الأهداف والغايات : يمكن مراجعة الأهداف والغايات من خلال الإجابة على مجموعة من الأسئلة:

- هل أهداف المؤسسة محددة وواضحة؟ وهل هي قابلة للقياس؟
- هل تتصف هذه الأهداف بالمرونة؟
- هل تتناسب مع رسالة المؤسسة ورؤيتها؟ وهل هي قابلة للتحقيق؟
- هل تحفز الأفراد على زيادة الإنتاجية؟
- هل تدعم الموقف التنافسي وتحسن من المركز المالي للمؤسسة؟
- هل يمكن تنفيذها في الأوقات والأزمنة المناسبة؟

ثالثا: مراجعة البيئة الداخلية : مراجعة البيئة الداخلية تعني مراجعة كل من الهيكل التنظيمي والثقافة التنظيمية السائدة والموارد المتاحة في المؤسسة، وذلك على النحو الآتي[1]:

1 – مراجعة الهيكل التنظيمي: وذلك من خلال الإجابة على مجموعة من الأسئلة أهمها:

- ما هو الهيكل التنظيمي الحالي للمؤسسة؟
- هل الهيكل التنظيمي واضح وفعّال؟
- هل يعبّر عن هذا الهيكل بخريطة تنظيمية رسمية؟ وهل هي الأنسب للمؤسسة ؟
- هل توضح الخريطة التنظيمية نطاقا مقبولا للإشراف؟
- هل الوظائف الاستشارية تظاهر في مكانها المناسب في الخريطة التنظيمية؟
- هل يقوم المسيرون بالتفويض الفعّال للسلطة؟

2 – مراجعة الثقافة التنظيمية: وذلك من خلال الإجابة عن عدة أسئلة أهمها:

- هل هناك ثقافة تنظيمية محددة بوضوح، مكونة من اعتقادات، توقعات وقيم مشتركة في المؤسسة؟
- هل تتوافق الثقافة التنظيمية مع الرسالة والرؤية الإستراتيجية؟
- هل تتوافق مع الأهداف والغايات والسياسات؟
- هل الثقافة التنظيمية نقطة قوة أو نقطة ضعف وفق تأثيرها على سلوك أفراد المؤسسة؟
- هل هناك انسجام وتكامل بين عناصر الثقافة التنظيمية؟
- هل تمتاز الثقافة التنظيمية داخل المؤسسة بالمرونة؟

1: عبد السلام أبو قحف، مرجع سابق، ص ص: 320- 323.

- هل تتكيف ثقافة المؤسسة مع مطالب بيئتها وأهدافها واحتياجات أفرادها؟
- هل تحدد الثقافة التنظيمية هوية المؤسسة؟
- هل توفر الأسس للتعاون والتكامل بين أعضاء المؤسسة؟

3- مراجعة إمكانيات المؤسسة:

وتتمثل أهم إمكانيات المؤسسة كما تم إيضاحه سابقا في الموارد التسويقية، الموارد المالية، الموارد البشرية، موارد البحث والتطوير وأنظمة المعلومات.

أ- مراجعة الموارد التسويقية: وذلك من خلال الإجابة على مجموعة من الأسئلة أهمها:

- ما هي الأهداف والاستراتيجيات والسياسات والبرامج التسويقية الحالية للمؤسسة؟ وهل هي محددة ؟
- هل تتوافق مع رسالة وأهداف واستراتيجيات وسياسات المؤسسة؟
- هل تستخدم المؤسسة أفضل الأساليب للتنبؤ بالسوق والمبيعات؟
- هل تعتبر إجراءات المتابعة مناسبة بدرجة تسمح بضمان تحقيق وإنجاز الأهداف السنوية؟
- هل يتم تحليل وفحص تكاليف التسويق دوريا؟
- هل تقوم المؤسسة بعمل بحث ودراسة مناسبة قبل الدخول في استثمار أفكار جديدة؟
- ما هي ربحية المنتجات، الأسواق، قنوات التوزيع المختلفة في المؤسسة؟
- هل يعاني أي نشاط تسويقي من تحمل تكاليف مرتفعة؟ وهل يمكن اتخاذ إجراءات تخفيض التكاليف بالنسبة له؟
- ما هي أهداف خط المنتجات؟ وهل تعتبر هذه الأهداف جيدة ؟
- ما هي أهداف وإجراءات وسياسات واستراتيجيات التسعير؟
- ما هي أهداف واستراتيجيات التوزيع؟
- إلى أي مدى يعتبر أعضاء القنوات التوزيعية ذوي كفاءة؟
- ما هي أهداف وظيفة الترويج بالمؤسسة؟وهل تعتبر هذه الأهداف واضحة وجيّدة؟
- هل ما ينفق على الإعلان يعتبر بالقدر المناسب؟ وكيف تحدد ميزانية الإعلان؟
- هل ميزانية تنشيط المبيعات تعدّ مناسبة؟
- هل هناك ميزانية كافية للنشر؟ وهل العاملون بالعلاقات العامة على درجة من الخلق والابتكار والكفاءة؟
- ما هي أهداف القوة البيعية للمؤسسة؟ وهل هي أهداف جيدة؟
- هل يعتبر حجم هذه القوة مناسبا لإنجاز هذه الأهداف؟

ب- مراجعة الموارد المالية:

إن الأداة الأساسية لمراجعة الموارد المالية في المؤسسة تتلخص في أدوات التحليل المالي التي سبق الإشارة إليها، حيث أنه من خلال حسابها ومقارنتها على فترات زمنية متتالية أو مع متوسط الصناعة يمكن الوقوف على أهم نقاط القوة والضعف، ويمكن لنا أن نراجع أهم الجوانب من خلال قائمة الأسئلة التالية[1]:

- ما هي المعايير التي تم وضعها لقياس الأداء المالي للمؤسسة؟
- هل يؤدي التحليل المالي إلى اكتشاف بعض البنود المالية التي تبدو أعلى أو أقل من اللازم؟
- هل يتم استخدام التقديرات الخاصة بالتدفقات النقدية في القيام بالتخطيط لأنشطة المؤسسة؟
- هل يتم إعداد التقارير المالية بشكل ملائم وبصورة دورية وفي الوقت المناسب؟ وهل يتم الاستفادة من هذه التقارير؟
- ما هو الموقف من نسب الربحية، نسب السيولة ونسب التشغيل بالنسبة للمؤسسة مقارنة بنفس النسب على مستوى الصناعة ككل؟ أو بالنسبة للسنوات السابقة بالنسبة لنفس المؤسسة؟ أو التوقعات والتنبؤات التي تم وضعها مسبقا؟
- هل ينبغي إعطاء اهتمام أكبر بموضوع الرقابة على المخزون؟ وعلى أوراق القبض؟
- هل زيادة المبيعات تعبّر عن زيادة في حجمها أم نتيجة عامل التضخم؟

ج- مراجعة الإنتاج والعمليات:

بصفة عامة هناك عدد من التساؤلات الهامة التي ينبغي الإجابة عليها عند القيام بتقييم نشاط الإنتاج والعمليات بالمؤسسة وأهم هذه التساؤلات ما يلي:

- هل العمليات مصمّمة بصورة جيدة؟
- هل يجب على المؤسسة أن تتكامل إلى الخلف أو إلى الأمام؟
- هل تعتبر تكنولوجيا العمليات المستخدمة ملائمة؟
- هل يتم إنتاج السلعة حسب الطلب، أم الإنتاج المستمر؟
- هل يمكن التنبؤ بانتظام بحجم الطلب الكلي للسلعة أو الخدمة؟
- هل يتم تحديد التكاليف الإجمالية والعمل على تخفيضها إلى أقل حد ممكن؟
- هل تم إعداد استراتيجيات للتعامل مع الطلب غير المنتظم؟
- هل يوجد نظام فعّال وكفء لمراقبة الإنتاج والمخزون؟
- هل تم تحديد مستويات التخزين المختلفة بعناية ودقة؟
- هل تم تحديد الأحجام المناسبة لعمليات الإنتاج؟

1: حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2008- 2009، ص: 61.

- هل تم تصميم وظائف الإنتاج بكفاءة وفعّالية؟
- هل تعتبر المعايير الإنتاجية معقولة وواضحة وفعّالة؟
- هل تم وضع سياسات موضوعية وواضحة وفعّالة؟
- هل يوجد نظام فعّال وكفء لمراقبة الجودة؟
- هل تم تحديد وتقييم تكاليف مراقبة الجودة؟

د- مراجعة الموارد البشرية: وذلك من خلال الإجابة على قائمة من الأسئلة أهمها[1]:

- هل يعمل لدى المؤسسة أفراد مؤهلين لوظائفهم تأهيلا جيّدا؟
- هل هناك نظام لتأهيل وتدريب الأفراد في المؤسسة؟
- هل معدل دوران الأفراد عاليا؟ وإن كان كذلك فلماذا؟
- هل السياسات الخاصة بالتعامل مع الأفراد هي سياسات واضحة وعادية؟
- هل يشعر الأفراد بدرجة عالية من الولاء للمؤسسة؟ أم يشعرون بأنه مجرد عمل يقومون به؟
- هل توجد لدى العاملين ثقة في إدارة المؤسسة؟
- هل يستطيع الأفراد إشباع وتحقيق أهدافهم في الوقت الذي يعملون فيه على تحقيق أهداف المؤسسة؟
- هل كل الممارسات المتعلقة بالموارد البشرية كالاختيار والتعيين والترقية وغيرها تتماشى مع قوانين العمل؟
- هل يتم تحديد التوقعات المطلوبة من كل وظيفة؟ وهل يتم نقل هذه التوقعات إلى العاملين في كل وظيفة؟
- هل ترى المؤسسة أن الموارد البشرية العاملة بها هي أحد الأصول الهامة؟
- هل تضع المؤسسة تنبؤات تتعلق باحتياجاتها من الموارد البشرية مقدما؟ وإذا كان ذلك يحدث فكيف يتم القيام بهذه التنبؤات؟ وهل يشارك كل مدير وظيفي في تحديد الاحتياجات أم أنها توضع بواسطة مدير الأفراد وحده؟
- هل يتم تقييم الأداء للأفراد بصورة منتظمة؟ وهل تؤخذ نتائج التقييم كأساس لتحديد الأجور، الحوافز والترقية؟
- هل تقوم الإدارة بإخطار العاملين بأية توجهات مستقبلية للمؤسسة؟
- هل تقوم بإشراكهم في حل بعض المشاكل المحتملة نتيجة هذه التوجهات الجديدة؟

ه- مراجعة موارد البحوث والتطوير: وذلك من خلال الإجابة عن مجموعة من الأسئلة أهمها:

- هل المؤسسة على دراية بممارسات البحوث والتطوير في الصناعة الأساسية التي تنتمي إليها؟
- هل لدى المؤسسة الأفراد المطلوبة لإجراء البحوث والتطوير الناجحة؟
- هل لدى المؤسسة المعدات والتسهيلات اللازمة لإجراء هذه البحوث؟
- هل تمتلك المؤسسة تدفق المعلومات والموارد المطلوبة لتحقيق ذلك؟

1: علي السلمي، إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية، دار غريب للنشر والطباعة، القاهرة، مصر، 2001، ص- ص: 69- 70.

- هل تقوم المؤسسة بعمل دراسة للموازنة بين تطوير وتحسين المنتجات من جهة وتطوير وتحسين العمليات الإنتاجية من ناحية أخرى؟
- هل يوجد بالمؤسسة إدارة للبحوث والتطوير؟ وهل تقوم بتخصيص الموارد الكافية لها؟
- هل تسعى المؤسسة لتكوين مصادر لأفكار المنتجات الجديدة لديها؟
- هل لدى المؤسسة استعداد لتحمل مخاطر الإنفاق على بحث لمدة طويلة دون الوصول إلى أفكار ذات قيمة تجارية؟
- هل لدى المؤسسة رأس المال اللازم للاستفادة من الاكتشافات الجديدة في وقتها؟
- هل درست المؤسسة إمكانية الاعتماد على الجهات البحثية الخارجية؟
- هل وضعت أهدافا وسياسات واضحة للبحوث والتطوير؟
- هل تفهم استراتيجيات منافسيها الرئيسيين البحثية؟
- هل يمكن للمؤسسة أن تفكر في إجراء بحوث مشتركة؟ وهل لدى المؤسسة إستراتيجية في هذا الشأن؟

و- مراجعة أنظمة المعلومات: وذلك من خلال الإجابة على مجموعة من الأسئلة أهمها[1]:

- هل للمؤسسة نظام للمعلومات؟
- ما هي أهداف واستراتيجيات وسياسات المؤسسة الحالية في إدارة أنظمة المعلومات؟
- هل هي محددة بوضوح أم يمكن الاستدلال عليها من الميزانيات والأداء؟
- هل تتوافق رسالة وأهداف واستراتيجيات وسياسات المؤسسة مع البيئة الداخلية والخارجية؟
- ما مدى فعّالية أداء المؤسسة في إدارة أنظمة المعلومات؟
- هل هناك تنوع في مصادر المعلومات في المؤسسة؟
- هل للمؤسسة نظام للمعلومات الإستراتيجية؟
- هل يقدم هذا النظام معلومات إستراتيجية شاملة وصحيحة ودقيقة؟
- هل يقدم هذا النظام كمية كافية من المعلومات الإستراتيجية؟
- وهل يقدم المعلومات في الوقت المناسب؟
- هل يمتاز هذا النظام بالمرونة؟
- ما هو دور مسير إدارة أنظمة المعلومات في عملية الإدارة الإستراتيجية؟

1: محاضرات في المراجعة والمراقبة الداخلية، الإدارة العامة لتصميم وتطوير البرامج، العربية السعودية، 2008- 2009، ص- ص: 39- 40.

رابعا: مراجعة البيئة الخارجية: من خلال مراجعة البيئة الخارجية يمكن تحديد الفرص البيئية المتاحة والتهديدات المحتملة كالآتي[1]:

1- مراجعة البيئة الخارجية العامة:

وذلك من خلال الإجابة عن مجموعة من الأسئلة تتعلق بعوامل البيئة الخارجية العامة كما يلي:

أ- العوامل الاجتماعية: حيث يركز القائم بعملية المراجعة على ما يلي:

- ما هي التطورات والاتجاهات الديمغرافية الرئيسية التي تمثل تهديدا أو فرصا بالنسبة للمؤسسة؟
- ما هي تصرفات أو ردود الفعل التي اتخذتها المؤسسة لمواجهة هذه التطورات والاتجاهات؟

ب- العوامل الاقتصادية: حيث يهدف المراجع إلى التعرّف على ما يلي:

- ما هي أهم التطورات والاتجاهات الرئيسية في الدخل، الأسعار، الائتمان والادخار التي سيكون لها تأثير مباشر على المؤسسة؟
- ما هي التصرفات أو ردود الفعل التي اتخذتها المؤسسة لمواجهة هذه التطورات والاتجاهات؟

ج- العوامل الطبيعية: هنا يحاول المراجع التعرّف على ما يلي:

- ما هو المستقبل المتوقع لتكلفة الموارد الطبيعية والطاقة وإمكانية الحصول عليها عندما تحتاج إليها المؤسسة؟
- ما هي اهتمامات الإدارة اتجاه الدور الذي يجب أن تقوم به المؤسسة من أجل حماية البيئة والموارد الطبيعية المتاحة فيها؟

د- العوامل التكنولوجية: ويهدف هنا المراجع التعرّف على ما يلي:

- ما هي التغيرات الرئيسية المتوقع حدوثها في التطورات التكنولوجية بالنسبة للمنتج الذي تتعامل فيه المؤسسة؟
- ما هو موقف المؤسسة بالنسبة لهذه التطورات التكنولوجية؟

ه- العوامل الثقافية: وهنا يحاول المراجع الحصول على إجابة عن الأسئلة التالية:

- ما هي انطباعات الجمهور نحو المؤسسة والمنتجات التي تقدمها؟
- ما هي التغيرات التي تحدث في أنماط وسلوكيات المستهلك والتي لها تأثير مباشر على إستراتيجية المؤسسة؟

و- العوامل السياسية والقانونية: ويهدف المراجع هنا التعرّف على ما يلي:

- ما هي القوانين المقترحة والتي يمكن أن تؤثر على السياسات والاستراتيجيات الخاصة بالمؤسسة؟
- ما هي أهم القرارات التي تأخذها الجهات المختلفة في الدولة والتي يجب ملاحظتها والتعرف عليها؟

2- مراجعة البيئة الخارجية الخاصة:

وذلك من خلال الإجابة عن مجموعة من الأسئلة تتعلق بعوامل البيئة الخارجية الخاصة كما يلي:

1: Gerard Garibaldi, Analyse Stratgique, 3ème edition, Eyrolles, paris, 2008, p p: 147- 149.

أ- الوضع التنافسي:

- من هم المنافسون الحاليون والمحتملون وكم عددهم؟
- ما هي استراتيجياتهم؟
- ما هو مركزهم المالي؟
- ما مدى جودة منتجاتهم؟ وما مدى اتساع خطوط منتجاتهم؟
- ما هي المواقع والفروع؟
- ما مدى فعالية توزيع المنتجات؟
- ما هي المزايا السعرية؟
- ما هي الطاقات الإنتاجية لديهم؟
- ما هي مزايا البحوث والتطوير؟
- ما مدى فعّالية الإعلان والترويج لديهم؟
- كيف هي الموارد البشرية لديهم؟
- ما هي سمعتهم أو الصورة الذهنية العامة لديهم؟

ب- العملاء:

- ما هي الأسس والمعايير التي يمكن استخدامها في تقسيم السوق إلى قطاعات؟
- من هو المشتري أو المستخدم للمنتوج أو الخدمة في الوقت الحالي؟
- من هم كبار المشترين؟ وما هي نسبة تعاملاتهم مع المؤسسة؟
- من هم المستهلكون المحتملون والذين لا يتعاملون في منتجات المؤسسة في الوقت الحالي؟ وإلى أي مدى يمكن تحديدهم والوصول إليهم؟
- ما هي الأهداف أو الإشباعات التي يبحث عنها المستهلك؟
- ما الذي يدفع المستهلك إلى استخدام وشراء منتجات المؤسسة؟
- ما هي الخصائص أو المزايا التي تتوافر في المنتج وتعتبر هامة بالنسبة للمستهلك؟
- هل يواجه العملاء مشكلات بالنسبة للمنتجات الحالية؟
- ما هي درجة رضا المستهلك عن السلع والخدمات التي يقوم بشرائها في الوقت الحالي؟
- ما هي أفضل بدائل إشباع هذه الاحتياجات إن وجدت؟

ج- الموردين:

- هل يعتبر المورد مميزا من حيث مستويات الجودة ومعايير الإنتاج؟

- ما هي القدرات التكنولوجية والمادية والإدارية التي يتمتع بها الموردون؟
- هل تعتبر أسعار الموردين تنافسية؟
- هل يقوم الموردون بتقديم خصومات كمية مناسبة؟
- ما هي قوة المساومة لدى الموردين؟

د- الممولين:

- هل تقوم مؤسسة التمويل بعمل تقييمات موضوعية للمؤسسة؟
- هل يقدر الممولون التعاملات السابقة الجيدة مع المؤسسة عند اتخاذهم لقرار التمويل وتحديد حجم الائتمان الممنوح؟
- هل تتوافق شروط المقرضين مع أهداف الربحية للمؤسسة؟
- هل يقدر الممولون رأس المال العامل والرفع المالي للمؤسسة؟
- ما مدى استعداد مؤسسات التمويل لتمويل المؤسسة عند الحاجة؟

ه- الحكومة:

- ما هي التغيرات المحتملة في التشريعات الحكومية؟
- ما هو تأثيرها المتوقع عند حدوثها؟
- ما هي التغيرات الضريبية أو الحوافز الأخرى والتي يمكن أن يكون لها تأثير على الإستراتيجية؟

و- نقابات العمال:

- ما هو دور نقابة العمال في المؤسسة؟
- وما هو تأثيرها على أداء المؤسسة؟
- وهل تمثل تهديدا للمؤسسة أو توفر لها فرصا؟
- ما هو تأثير العلاقات التعاقدية في المؤسسة؟
- هل لنقابة العمال قوة سياسية؟

خامسا: مراجعة العوامل الإستراتيجية: يمكن مراجعة العوامل الإستراتيجية من خلال الإجابة على الأسئلة التالية[1]:

- ما هي العوامل الداخلية الأساسية التي تؤثر بقوة على أداء المؤسسة الحالي وفي المستقبل؟
- ما هي العوامل الخارجية الأساسية التي تؤثر بقوة على أداء المؤسسة الحالي وفي المستقبل؟
- ما هي المشكلات قصيرة المدى التي تواجهها المؤسسة؟
- ما هي المشكلات طويلة المدى التي تواجهها المؤسسة؟

1 : R A thiétant, La Steatégie d'entreprise, 2ème édition, M C rawill, sans place, 1991, pp : 93- 94.

- هل رسالة المؤسسة والأهداف الحالية ملائمة في ضوء العوامل الإستراتيجية الحساسة والمشكلات؟
- هل يجب تغيير الرسالة والأهداف؟ وكيف؟
- في حالة التغيير ما هو أثر ذلك على المؤسسة؟

سادسا: مراجعة البدائل الإستراتيجية: وذلك من خلال الإجابة على مجموعة من الأسئلة أهمها:

- هل يمكن تحقيق الأهداف الحالية أو المعدلة من خلال الإستراتيجية المطبقة الآن؟
- ما هي البدائل الإستراتيجية المتاحة التي تتوافر للمؤسسة؟
- هل من الأفضل إتباع استراتيجيات الاستقرار أو النمو أو الانكماش أو مزيج من هذه الاستراتيجيات؟
- ما هي فوائد ومضار كل من الاستراتيجيات السابقة؟
- ما هو البديل الاستراتيجي الأفضل؟
- هل تحل هذه الإستراتيجية المشكلات طويلة المدى بشكل كاف؟
- هل تحل هذه الإستراتيجية المشكلات قصيرة المدى بشكل كاف؟
- هل تأخذ هذه الإستراتيجية في الحسبان العوامل الإستراتيجية الأساسية؟

المطلب الثاني: مراجعة التنفيذ الاستراتيجي والرقابة الإستراتيجية

أولا: مراجعة التنفيذ الإستراتيجي

تتم مراجعة التنفيذ الاستراتيجي من خلال مراجعة كل من السياسات والبرامج والميزانيات والإجراءات وذلك بالإجابة على مجموعة من التساؤلات أهمها[1]:

- ما هي السياسات التي يجب وضعها أو تعديلها لتؤدي إلى تنفيذ فعّال للإستراتيجية؟
- هل هذه السياسات واضحة ومفهومة لكل أعضاء المؤسسة؟
- هل هذه السياسات تنسق بين الأهداف وتصرفات المسيرين؟
- هل تحدد هذه السياسات ما يجب عمله بدقة وتفصيل؟
- هل تصف هذه السياسات القواعد الأساسية لتنفيذ الإستراتيجية؟
- هل تساعد هذه السياسات على توجيه نشاطات المؤسسة في الاتجاه الاستراتيجي الجديد؟

1: عبد السلام أبو قحف، مرجع سابق، ص ص: 419- 420.

- ما هو نوع البرامج التي يجب وضعها لعملية التنفيذ الاستراتيجي؟
- من يقوم بوضع هذه البرامج؟
- من هو المسئول عن تنفيذ هذه البرامج؟
- ما هي متطلبات عملية التنفيذ الاستراتيجي من الموارد المالية؟
- ما هي متطلبات عملية التنفيذ الاستراتيجي من الموارد البشرية؟
- ما هي متطلبات عملية التنفيذ الاستراتيجي من الموارد المادية؟
- ما هي متطلبات عملية التنفيذ الاستراتيجي من نظم المعلومات؟
- ما هي الأساليب والأدوات اللازمة للتنفيذ؟
- ما هي المراحل والإجراءات التفصيلية للتنفيذ؟
- هل هذه الإجراءات محددة بدقة ووضوح؟
- من هم الأطراف ذوي العلاقة بعملية التنفيذ الاستراتيجي؟
- ما هو توقيت وزمان التنفيذ؟

ثانيا : مراجعة الرقابة الإستراتيجية

وذلك من خلال الإجابة عن مجموعة من الأسئلة أهمها[1]:

- هل نظام المعلومات الحالي قادر على توفير مراجعة كافية للنتائج بخصوص تنفيذ النشاطات والأداء؟
- هل يمكن تحديد نتائج الأداء من خلال المجال، الوحدة، المشروع والوظيفة؟
- هل تأتي المعلومات في وقتها المناسب؟
- هل هناك مقاييس رقابة للتأكد من الالتزام بالخطة الإستراتيجية؟
- هل تستخدم المستويات والمقاييس الملائمة؟
- هل نظام المكافآت قادر على التعرف على الأداء الجيد ومكافئته؟

1: إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم وحالات تطبيقية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1999، ص ص: 392- 394.

- هل تملك المؤسسة نظاما جيدا للرقابة المالية؟
- هل تملك المؤسسة نظاما جيدا للرقابة على التسويق والمبيعات؟
- هل تملك المؤسسة نظاما جيدا للرقابة على الإنتاج؟
- هل تملك المؤسسة نظاما جيدا للرقابة على التكاليف؟
- هل توجد معايير واضحة للإنتاجية في جميع إدارات المؤسسة؟
- هل هناك تحديد منتظم ومستمر للانحرافات الإيجابية أو السلبية التي تظهرها عملية الرقابة؟
- هل يتم اتخاذ إجراءات عاجلة وفورية لإصلاح الانحرافات السلبية؟
- هل تتميز جميع أنظمة الرقابة في المؤسسة بالفورية والدقة والشمول؟
- هل يستخدم في المؤسسة مفهوم فريق الرقابة الإستراتيجية؟
- هل تشارك الإدارة العليا في تفسير مؤشرات الأداء الأساسية والتي تعبر عن حالة نجاح المؤسسة؟
- هل يتّصف نظام الرقابة الإستراتيجية بالمرونة؟

وتجدر الإشارة في الأخير إلى أن جوهر التفكير المنهجي يقتضي أن تكون أولى متطلبات ومقومات التنفيذ السليم للخطط والبرامج أن نتحقق من وجود إجابة إيجابية للأسئلة التالية:

أ- هل وضعت إدارة المؤسسة أهدافها وتعرفت على ظروفها وإمكانياتها وفق مدخل علمي، منهجي، عملي وسليم؟

ب- هل يوجد توافق وتجانس واضح عن ما وصلت إليه من حقيقة وضعها، وما تريد أن تحققه، وما تم توفيره من متطلبات وتجهيزات؟

ت- هل إدارة المؤسسة على دراية كاملة عن مجالات واحتمالات القيود والتهديدات والصعوبات التي ستواجهها، وأنه تم التهيئة والتحضير للتعامل معها؟

ولعلّ هذه التساؤلات وغيرها تؤكد حقيقة جوهرية مؤداها أن متطلبات التنفيذ السليم للخطة الإستراتيجية يتطلب مراجعة ما تم الانتهاء إليه، والتأكد من اكتماله ودقته وموضوعيته، ويتمثل ذلك في مراجعة الإطار العام لعملية التخطيط الاستراتيجي.

خلاصة الفصل

تعد عملية المراجعة من أهم العمليات الإدارية التي تقام على مستوى المؤسسة، بحيث أن ظهورها كان مرتبطا بمطلب ضرورة الحفاظ على أصول المؤسسة من الضياع أو السرقة، حيث اختلفت وتعددت أنواعها كل بحسب الحاجة إليه، حيث تم تصنيفها إلى أصناف مختلفة؛ إما بحسب توقيت القيام بها، الجهة القائمة بها، أو أيضا بحسب الإلتزام القانوني .....

ولا شك أن التطور الذي مس كافة الجوانب الاقتصادية والإدارية قد شمل عملية المراجعة، حيث لم تعد المراجعة مقتصرة على لعب ذلك الدور الكلاسيكي الذي أوجدت من أجلة في البداية، بل صارت هناك متطلبات جديدة فرضت أن تكون عملية المراجعة مواكبة لها، حيث كانت المراجعة الإدارية هي تلك الحلة الجديدة للمراجعة، فقد كانت منوطة بأدوار أخرى غير القديمة تمثل أهمها في مساعدة الإدارة على كشف جوانب القصور الذي يواجة الإدارة خاصة في أقسام النشاط المختلفة.

من جانب آخر طفت إلى الوجود المراجعة الإستراتيجية كتكملة للمنهج الإستراتيجي المتبع في العملية الإدارية، وأيضا كاستجابة لمطالب عديدة منادية بضرورة معالجة ذلك النوع من القصور الذي أظهرته المراجعة الإدارية، بحيث افتقرت إلى عامل الشمولية الهام جدا في عملية التقييم المنشودة. من هنا جاءت المراجعة الإستراتيجية كاستجابة لتلك المطالب فكانت بمثابة الأسلوب الأمثل لتقييم الأداء الإستراتيجي في المؤسسات وذلك انطلاقا من إطارها العام الذي يشتمل على عديد الأسئلة التي من شأنها الوصول إلى عملية تقييم شامل وبناء.