الجمهـــورية الجـزائرية الديـمقراطـية الشعبيـــة
وزارة التعلـــيم العالـــي و البحـــث العلمـــي
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

المـــوضـــوع

مراجعة الحسابات و دورها في إستمرارية المؤسسة الإقتصادية

دراسة حالة: ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة OPGI

مشروع مـذكـرة مقدمـة كجـزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: تدقيق محاسبي

من إعداد الطالبة:
✍ فتيحة بن عبد الواحد

الأستاذ المشرف:
✍ عامر الحاج

رقم التسجيل	...../2013
تاريخ الإيداع	

الموسم الجامعي:2013/2012

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

آية قرآنية

«وقل إعملوا فسيرى الله عملكم و رسوله و المؤمنون و ستردون إلى عالم الغيب و الشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون»

الآية 105 سورة التوبة

شكـــر

حمدا لله علي الذات، عظيم الصفات، جليل القدر، مطاع الأمر، رفيع الذكر، جزيل العطاء، مجيب الدعاء، جميل الثناء، أحمده سبحانه وتعالى حمدا دائما أبدا متسقا سرمدا على توفيقه لي لإتمام هذا العمل، فلولا عظيم منه و جزيل من فضله و عونه لما كان هذا العمل شيئا مذكورا.

كما أتوجه بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف* عامر الحاج * الذي لن أنسى مساعدته و مساندته لي ما حييت. فعدد أمواج البحار و نجوم السماء *شكرا*، و أسأل الله العلي العظيم أن يرزقه وافر الصحة و أن يبارك له في عمره و أهله و ماله و ولده.

كما أشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل و لو بكلمة طيبة.

-شكـرا لكـم جميعـا-

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
آية قرآنية.	
شكر.	
فهرس المحتويات.	II - I
فهرس الجداول الأشكال.	V - III
مقدمة.	أ – د
الفصل الأول: المؤسسة الإقتصادية و آدائها الإقتصادي.	4- 34
تمهيد.	5
المبحث الأول: ماهية المؤسسة الإقتصادية.	6- 9
المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الإقتصادية و خصائصها.	6
المطلب الثاني: تصنيفات المؤسسة الإقتصادية.	8
المطلب الثالث: أهداف المؤسسات الإقتصادية.	10
المبحث الثاني: الآداء الإقتصادي.	11- 33
المطلب الأول: ماهية الآداء.	11
المطلب الثاني: الآداء الإقتصادي.	16
المطلب الثالث: تقييم الآداء الإقتصادي.	17
المطلب الرابع: مؤشرات تقييم الآداء الإقتصادي.	24
خلاصة الفصل.	34
الفصل الثاني: المراجعة و الرقابة الداخلية.	35-72
تمهيد.	36
المبحث الأول: مدخل للمراجعة.	37- 49
المطلب الأول: ماهية المراجعة.	37
المطلب الثاني: و أهداف و أهمية المراجعة.	40
المطلب الثالث: مبادئ و فروض المراجعة.	42
المطلب الرابع: أنواع المراجعة.	44
المطلب الخامس: معايير المراجعة	46
المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية	50- 57
المطلب الأول: نشأة و تعريف المراجعة الداخلية.	50

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية.	52
المطلب الثالث: مهمة المراجعة الداخلية.	54
المبحث الثالث: ماهية نظام الرقابة الداخلية	**71-58**
المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية و عوامل نشأته.	58
المطلب الثاني: العلاقة بين الرقابة و المراجعة الداخلية.	59
المطلب الثالث: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.	62
المطلب الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية.	66
خلاصة الفصل.	72
الفصل الثالث: دراسة حالة ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة OPGI.	**88-73**
تمهيد.	74
المبحث الأول: عرض لديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة OPGI	**-75**
المطلب الأول: تقديم ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة.OPGI	75
المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة.OPGI	80
المبحث الثاني: مساهمة المراجعة في تحسين آداء ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرةOPGI .	**89-83**
المطلب الأول: واقع الآدء الإقتصادي للديوان قبل و بعد المراجعة.	83
المطلب الثاني: تقييم آداء ديوان الترقية و التسيير العقاري قبل و بعد المراجعة.	87
خلاصة الفصل.	89
الخاتمة العامة.	**93-90**
قائمة المراجع.	
الملاحق.	

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

فهرس الجداول و الأشكال

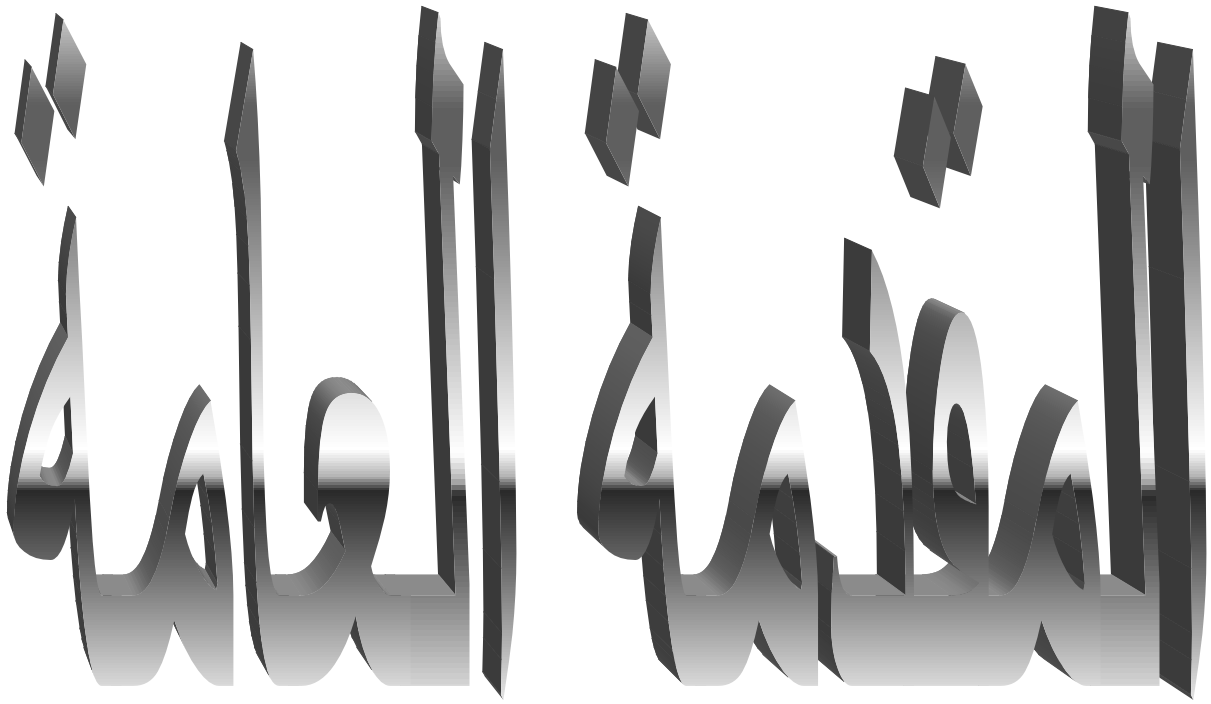
فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	أهم المؤشرات الكلية	25
2-1	مؤشرات وظيفة التموين	27
3-1	مؤشرات وظيفة الأفراد	29 -28
4-1	مؤشرات وظيفة الإنتاج	28-27
5-1	مؤشرات وظيفة التسويق	30
6-1	مؤشرات الوظيفة المالية	33
1-2	الفرق بين المراجعة الداخلية و الخارجية	57
2-2	الرقابة الداخلية على المبيعات	68
1-3	الميزانية الختامية لسنة 2010	83
2-3	حساب النتائج لسنة 2010	84
3-3	الميزانية الختامية لسنة 2011	85
4-3	حساب النتائج لسنة 2011	86
5-3	مؤشرات الآداء قبل عملية المراجعة	87
6-3	مؤشرات الآداء بعد عملية المراجعة	87
7-3	مقارنة مؤشرات الآداء قبل و بعد عملية المراجعة	87

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	الآداء من منظور الكفاءة و الفعالية.	13
2-1	الآداء الداخلي و الآداء الخارجي.	15
3-1	العوامل المحددة للقيمة المضافة.	18
1-2	مقومات نظام الرقابة الداخلية.	64
2-2	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك.	71

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر


المقدمة العامة

1- تمهيـد:

شهد العالم تحولات في مطلع القرن التاسع عشر، خاصة في المجال الإقتصادي و الإجتماعي للمؤسسات المالية و الإقتصادية التي كان لها الأثر على آداء المؤسسات ، و يعتبر تحسين الآداء الإقتصادي من الأهداف الأساسية للمؤسسة مهما كان نوعها و هدفها ، إذ يهدف التسيير بصفة عامة و في كل المؤسسات من خلال و ظائفه المختلفة إلى الوصول بآداء المؤسسة إلى أعلى مرتبة و تستعمل المراجعة كوسيلة فعالة للوقوف على ضعف و قوة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و تقييم آدائها الإقتصادي بغرض تحسينه إذ لا يمكن بقاء و إستمرارية المؤسسة دون تحيسن آدائها الإقتصادي، تلك التحولات التي تميزت بظهور التكتلات وفق ما يصطلح عليه بشركات متعددة الجنسيات، مما جعل كل من لهم علاقة بهذه المؤسسات يتطلعون لمواكبة التطورات الحاصلة، منها تنظيمات و مكاتب المراجعة التي عرفت منعرجا كبير في مجال المؤسسات الخاصة، منها العملاقة التي أصبحت مهنة المراجعة فيها أساسية و ذات أهمية بالغة، و لهذا إظطرت الدول إلى وضع قوانين و تشريعات تنظم هاته المهنة الحساسة، خاصة المنعرج الذي عرفته إثر فضيحة مكتب **"ARTHUR-ANDERSON"** للدراسات و الإستشارات.

و تناولت مواضيع التدقيق نظريتين:

نظرية الوكالة التي تناولت: العلاقة بين التدقيق الخارجي و آداء المؤسسة الإقتصادية.

نظرية المؤسسة التي تناولت: العلاقة بين المراجعة الداخلية و آداء نظام الرقابة الداخلية.

و لقد عرف التدقيق عدة توجهات من حيث الأنشطة التي يقوم بها، حيث ظهر ما يصطلح عليه: تدقيق الوظائف مثل تدقيق الموارد البشرية، تدقيق الإعلام الآلي، تدقيق الإستراتيجية، تدقيق وظيفة الشراء، تدقيق الوظيفة التجارية...إلخ.

و الجزائر هي إحدى هاته الدول التي إهتمت به و حاولت إعطائه إطارا قانونيا تمثل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، حيث تعتبر المراجعة المالية آداة في يد الإدارة، للتحقق من مجموع التقنيات و المعلومات التقييمية لإختبار مدى الإلتزام بالإجراءات الرقابية الموضوعة، فمهنة المراجعة الخارجية نشاط مستقل من خارج المؤسسة، يقوم بها شخص يصطلح عليه إسم "المراجع"، يتولى مهمة التدقيق ثم التصديق على مخرجات نظام الرقابة الداخلية، و قياس مدى فعاليته بكل حرية و إستقلالية، إذ يعمل على تحديد نقاط القوة و الضعف فيه و تحديد مواقع التمزقات للقوانين و اللوائح و الإجراءات الموضوعة، و التأكد من صحة المعلومات و البيانات و إكتمالها بصدق و بدون أي ضغوط و إكراهات.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

محاولة معرفة الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، و بغية الإلمام بحيثيات الموضوع و الخوض فيه بصفة مفصلة، سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة عن الإشكالية و التساؤلات المتولدة عنها في الآتي:

2- الإشكالية:

ومما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

السؤال الجوهري المطروح هو " **إلى أي مدي يمكن أن تساهم مراجعة الحسابات في إستمرارية المؤسسة الإقتصادية؟** "

و للإجابة على الإشكالية المطروحة و جب تجزئتها إلى مجموعة من الإشكاليات الفرعية التالية:

- ما مفهوم المؤسسة الإقتصادية و آدائها الإقتصادي ؟
- هل تساهم المراجعة الخارجية في تحسين آداء المؤسسة؟
- ما مدى صعوبة تطبيق منهجية المراجعة الخارجية؟
- ماهو مقدار الحاجة إلى المراجعة الخارجية، كآداة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية؟

3-الفرضيات:

للإجابة على إشكالية الدراسة و كل التساؤلات الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- إن تحقيق مستوى آداء مرضي للمؤسسة يعتمد على الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة و المحافظة على الأصول و كفاءة إدارتها.
- أن المراجعة الخارجية و من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة و التقرير عن مدى متانتها و بيان نقاط القوة و الضعف فيها و كذلك إستخدام التحليل المالي في المراجعة الخارجية و الخدمات الإستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة تعمل على تقديم معلومات للإدارة و الملاك عن مستوى آداء المؤسسة و إقتراح الحلول في حالة وجود قصور في الآداء.
- تعمل المراجعة الخارجية على إعطاء نصائح تصحيحية و تعديلية لمتخذي القرارات داخل المؤسسة.
- يعد تقرير المراجع آداة ضغط على الإدارة من أجل الرفع من مستوى نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- ستساهم المراجعة الخارجية في تحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام للمؤسسة "الإستمرارية".

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

4- أسباب إختيار الموضوع:

- **أسباب موضوعية:**

- الدور البارز الذي تلعبه مراجعة الحسابات بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية في الوقت الحاضر.
- إن مهمة المراجعة الخارجية التي تعتبر صمام أمام المؤسسة التي من خلالها يضمن ملاك المؤسسة مستوى أفضل لآداء الإدارة و تقديم الإقتراحات و الحلول التي تحسن من آداء مؤسستهم.

- **أسباب شخصية:**

_ الفضول العلمي و الرغبة في التعرف على مهنة مراجع الحسابات عن قرب.

_ الميول الشخصي إلى إحتراف مهنة المراجعة.

_ إثراء المكتبة الجامعية بمرجع في هذا المجال.

5- أهمية الدراسة:

تكسب الدراسة أهميتها من خلال إيضاح الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين الآداء الإقتصادي و الذي يكفل لها السمعة الطيبة في بيئتها و يمكنها من الإستمرار في نشاطها بحيث يتعين على الملاك إختيار الفريق الإداري الكفء الذي يمكنها من تحقيق هذا الهدف بحيث يكون لديه القدرة على تصميم نظام رقابي فعال يؤدي دوره بكفاءة ، و كذلك حاجتهم إلى جهة مستقلة و محايدة تحكم على مستوى آداء المؤسسة و كفاءة إدارتها و لن يكون ذلك إلا من خلال المراجع الخارجي الذي يتمتع بخبرة و معرفة كبيرة تمكنه من ذلك. و نتيجة لهذه الخبرة و المعرفة التي يتمتع بها المراجع الخارجي و من خلال الوظيفة الإستشارية التي يقدمها تستعين به الإدارة لترشيد قراراتها نحو تحقيق أفضل النتائج من هنا فإن هذه الدراسة تعرض الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين آداء المؤسسة و التي تسعى كل مؤسسة إليه في ظل التطور الإقتصادي.

6- أهداف الدراسة:

إن الأهداف التي نحاول الوصول إليها من تناولنا لهذا الموضوع تتمثل في:

- محاولة إعطاء نظرة حول المراجعة الخارجية من خلال إظهار طبيعتها و منهجيتها.
- توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في المؤسسة الإقتصادية.
- محاولة إبراز مهمة المراجعة و مدى إسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة الإقتصادية.

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

7- المنهج المستخدم:

إعتمدنا على المنهج الوصفي و التحليلي للإجابة على إشكالية الموضوع و هذا إرادة منا لتحسين آداء المؤسسة الإقتصادية، في الجانب النظري و منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي.

8- محتويات الدراسة:

و للإجابة على الأسئلة المطروحة سابقا قسمت مذكرتي إلى ثلاث فصول الأول و الثاني للجانب النظري و الثالث للجانب التطبيقي.

أما عن الفصل الأول تحت عنوان "**ماهية حول المؤسسة الإقتصادية و آدائها الإقتصادي**" و الذي تضمن مبحثين يتناول المبحث الأول ماهية المؤسسة الإقتصادية و تطرقنا من خلال المبحث الثاني للآداء الإقتصادي.

و الفصل الثاني فقد قدم بعنوان "**المراجعة و الرقابة الداخلية**" و جاء تقسيمه إلى ثلاث مباحث، يعالج الأول مدخل للمراجعة، بينما المبحث الثاني فتناولنا فيه ماهية المراجعة الداخلية فيما إعتنى الأخير ماهية نظام الرقابة الداخلية.

في حين الفصل الثالث خصصناه لدراسة حالة " **ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة** " متضمنا بدوره مباحث خصصنا الأول منها لتقديم المؤسسة محل الدراسة و التعريف بها، لننتقل من خلال المبحث الثاني الواقع الإقتصادي لديوان الترقية و التسيير العقاري قبل المراجعة و المبحث الثالث الواقع الإقتصادي لديوان الترقية و التسيير العقاري بعد المراجعة و المبحث الرابع مقارنة الآداء الإقتصادي قبل و بعد المراجعة.

و كان ختام بحثنا خاتمة ضمناها أهم النتائج المتوصل إليها و الإقتراحات التي إرتأيناها مناسبة لضمان إستمرارية المؤسسات الإقتصادية.

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM


الفصل الأول

الفصل الأول: ماهية المؤسسة الإقتصادية و آدائها الإقتصادي

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الإقتصادية.

المبحث الثاني: الآداء الإقتصادي.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الفصل الأول: ماهية المؤسسة الإقتصادية و آدائها الإقتصادي.

تمهيـــــد:

تسعى المؤسسات المعاصرة اليوم إلى التميز من خلال العمل على تحقيق نتائج لم تنجز من قبل، و الإتيان بالجديد و التركيز على الإبداع و الإبتكار بما يجعلها متفوقة على منافسيها، ففي ظل المنافسة المحتدمة في عالم الأعمال أصبح التميز السبيل الوحيد للبقاء و الإستمرار، و هذا لما تتميز به السوق المعاصرة من الحركة السريعة و التطوير المستمر، و سيطرة رغبات العملاء، و الإنفتاح و زوال العوائق المادية و المعنوية أمامها، و من مقومات و أساليب تحقيق التميز هو التميز في الآداء، و ذلك بأداء العمل و إنجازه بصورة متقنة ومطابقة للمعايير الموضوعة مسبقا، مع ضرورة الأهداف و توفير المصادر و القدرات اللازمة لذلك، مع إستخدام كل الإمكانيات المادية و البشرية و التكنولوجية أفضل إستخدام، و البحث عن الأساليب الإدارية و العلمية الأنسب التي تساعد المؤسسة على إنجاز أعمالها و الوصول إلى الأهداف الموضوعة مسبقا بتكاليف معقولة مع مراعاة البيئة و متغيراتها و تغيراتها، و التأكد من كفاءة العمليات التنظيمية و وظائف الإدارة، و لهذا تعمل المؤسسة على مقارنة مدى إنجازها للأعمال و آدائها بالمؤسسات الأخرى، و هذا لتحدد مستوى الفارق و تعمل على تغطيته و تجاوزه بما يضمن لها التفوق على منافسيها من خلال تحقيق أحسن آداء .

و من هذا المنطلق حاولنا تقسيم الفصل الأول إلى مبحثين رئيسيين كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية المؤسسة الإقتصادية.
- المبحث الثاني: الآداء الإقتصادي.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الإقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الإقتصادية وخصائصها.

أولا: مفهوم المؤسسة الإقتصادية: للمؤسسة عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

- تعرف المؤسسة بأنها "مجموعة من الموارد البشرية والمادية والمالية" [1]
- كما عرف فرانسوا بيرو **Françoise Perroux** المؤسسة بأنها "منظمة تجمع أشخاصا ذوي كفاءات متنوعة، تستعمل رؤوس الأموال وقرارات من أجل إنتاج سلعة ما والتي يمكن تباع بسعر أعلى من كلفتها " [2]
- أيضا: "المؤسسة تعرف كمنظمة إقتصادية و إجتماعية مستقلة نوعا ما تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية والمالية والمادية والإعلامية بغية خلق قيمة مضافة في نطاق زماني ومكاني"
- كما تعرف المؤسسة بأنها "القوالب التي ينظم الناس فيها شؤونهم في علاقاتهم بعضهم مع بعض، والمؤسسة جهاز عمل ، وأجهزة العمل تشمل على تركيبات ونظم وأدوات وتجهيز وتوزيع "[3]
- وتعرف أيضا بأنها " هي كل مكان لمزاولة نشاط إقتصادي ولهذا المكان سجلات مستقلة "[4]

من خلال ما سبق نستنتج بأنه ليس هناك تعريف موحد و متوفق عليه، و بغية تبسيط و توضيح مفهوم المؤسسة، سوف نتعرض إلى ثلاث محاور للمقاربة وهي:[5]

أ- المؤسسة بصفتها عون إقتصادي: حسب هذا الإقتراب فإن المحور الرئيسي لهذه النظرة يتمثل في الحصول على إنتاج مع تواجد مركز للقرار في المؤسسة متمثلا في سلطة الإدارة و قدرتها التسييرية.

ب- المؤسسة منظمة إجتماعية:حسب هذا الإقتراب يمكن تعريف المؤسسة على أنها: " مجموعة من الأفراد يشاركون و ينسقون جماعيا في منظمة مهيكلة لإنتاج السلع أو الخدمات".

ج- المؤسسة كنظام: إن المؤسسة ما هي إلا مجموعة الأنظمة الفرعية المترابطة فيما بينها بالعديد من العلاقات التبادلية.

فالمؤسسة الإقتصادية هي المكان الأساسي لمزج عوامل الإنتاج بشكل تقني منظم تحت كيان قانوني لإنتاج السلع من أجل تلبية حاجات السوق وتحقيق أقصى ربح ممكن .

---

[1] يعقوب عبد الكريم ، **المحاسبة التحليلية** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص ص15- 16.

[2] ناصر دادي عدون، **إقتصاد وتسيير المؤسسة** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1998، ص108.

[3] عبد الرزاق بن حبيب، **إقتصاد وتسيير المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص 25.

[4] عمر صخري، **إقتصاد المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008، ص 24.

[5] غول فرحات، **الوجيز في إقتصاد المؤسسة**، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الجزائر، ط1، ص 8.

ثانيا:خصائص المؤسسة الإقتصادية:

تتميز المؤسسة الإقتصادية بعدة خصائص من بينها: [1]

1) **المؤسسة مركز للتحويل:** إن المؤسسة هي ذلك المكان التي يتم فيها تحويل الموارد إلى منتجات تامة الصنع.
2) **المؤسسة مركز للتوزيع:** تعتبر المؤسسة المكان الذي يتم فيه توزيع و تقسيم الأموال المتأتية من بيع السلع و الخدمات.
3) **المؤسسة مركز للحياة الإجتماعية:** تعتبر المؤسسة مكان يتم فيه العمل جماعيا من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة بأكبر فعالية.
4) **المؤسسة مركز القرارات الإقتصادية:** تعتبر المؤسسة مركز للقرارات الإقتصادية التي تخص: نوع المنتجات، كمية المنتجات، الأسعار، ذلك أن المؤسسة عند قيامها بمختلف نشاطاتها تجد نفسها مجبرة على إتخاذ قرارات متعددة على مختلف المستويات و في فترات مختلفة و حسب درجة أهميتها.
5) **المؤسسة شبكة للمعلومات:** إن إتخاذ القرارات الرشيدة يتطلب معلومات من مصادر مختلفة و بالتالي يتحتم على المؤسسة إعداد أنظمة قادرة على إنتاج المعلومات و تعتبر الشبكة المعلوماتية و الإقتصادية بمثابة العنصر الحيوي للمؤسسة.
6) **المؤسسة مركز للمخاطرة:** إن المؤسسة معرضة للخطر بإستمرار، حيث يمكن أن تخسر جزء أو كل تسبيقاتها المالية و المادية في حالة الفشل .

[1] المرجع السابق، ص 10.

المطلب الثاني: تصنيفات المؤسسات الإقتصادية

من المعايير الأكثر إستعمالا في تصنيف المؤسسات الإقتصادية ما يلي :

أولا: تصنيف المؤسسات حسب قطاع النشاط :[1]

هذا التصنيف مفيد على المستوى القومي الإقتصاد الكلي:

القطاع الأول يشمل المؤسسات التي يتميز نشاطها بعلاقة متينة مع الطبيعة كالمؤسسات الإستخراجية.

القطاع الثاني: ترتب ضمن هذا القطاع المؤسسات التحويلية للقطاع الصناعي.

القطاع الثالث: أي قطاع الخدمات يتضمن هذا القطاع كمؤسسات التوزيع و التسويق...إلخ.

ثانيا: تصنيف المؤسسات تبعا للطابع القانوني:[2]

1. **شركات الأشخاص:** و هي المؤسسات التي يكون فيها الخطر المتعلق بتوظيف الأموال غير محدودة يقوم هذا النوع من الشركات على الإعتبار الشخصي و المتمثل في العلاقات الشخصية من معاملة حسنة، سمعة جيدة و ثقة متبادلة و يتضمن هذا الصنف: المؤسسة الفردية، شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة، شركة المحاصة.

شركات الأموال: تقوم شركات الأموال أساسا على الإعتبار المالي بهدف جمع أكبر قدر ممكن من الأموال و ينقسم هذا الصنف إلى ثلاث أنواع و هي: الشركة ذات المسؤولية المحدودة، شركة المساهمة، شركة التوصية بالأسهم.

ثالثا: تصنيف المؤسسات تبعا لطبيعة الملكية: [3]

تصنف المؤسسات حسب طبيعة الملكية إلى:

***المؤسسات العامة(العمومية):** و هي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة فلا يحق للمسؤولين التصرف بها كيفما شاؤوا و لا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك و الأشخاص الذين ينوبون عن الحكومة في تسيير و إدارة المؤسسات العامة مسؤولون عن أعمالهم هذه إتجاه الدولة وفقا للقوانين العامة للدولة.

***المؤسسات الخاصة:** وهي التي تعود ملكيتها لفرد واحد أو مجموعة أفراد مثال: (شركات أموال، شركات أشخاص ...)

---

[1] العربي دخموش، **محاضرات في إقتصاد المؤسسة**، مطابع جامعة منتوري قسنطينة ، 2001، ص ص 24- 25.

[2] عمر صخري، **إقتصاد المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 4، 2006، ص ص 26- 28.

[3] عمر صخري، **مبادئ الإقتصاد الجزئي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1986، ص ص 120- 127.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

***المؤسسات المختلطة:** وهي التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والخاص أي تشترك فيها الدولة من القطاع الخاص، و يمكن أن نذكر على سبيل المثال: فروع شركة سوناطراك التي تشترك مع القطاع الخاص المتمثل في المؤسسات الأجنبية.

رابعا:أنواع المؤسسات تبعا للطابع الاقتصادي: [1]

***المؤسسات الصناعية:** تقوم بصنع منتج أو منتجات أو شراء مواد أولية وتحويلها إلى منتجات تامة الصنع.

***المؤسسات التجارية:** تقوم بشراء البضائع وتبيعها كما هي دون إدخال أي تغيير عليها.

***المؤسسات المالية:** وهي تقوم بالنشاط المالي (كالبنوك ومؤسسات التأمين) .

***المؤسسات الفلاحية:** وهي مؤسسات يقوم اهتمامها بإنتاجية الأرض واستغلالها .

***مؤسسات الخدمات:** وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة، كمؤسسات النقل، مؤسسات البريد والمواصلات، مؤسسات الأبحاث العلمية.....إلخ .

خامسا: تصنيف المؤسسات حسب الحجم:[2]

تستعمل عدة معايير لتصنيف المؤسسات حسب الحجم هي كالتالي:

_ حجم وسائل الإنتاج و يتم التصنيف في هذه الحالة على أساس عدد العمال أو قيمة رأس المال أي المبلغ المستثمر.

_ حجم النشاط و حسب هذا المعيار يمكن إستعمال الإنتاج، رقم الأعمال و المشتريات على سبيل المثال.

_ حجم الإيرادات حسب هذا المعيار نستعمل الأرباح و القيمة المضافة مثلا.

_ أما المعيار المستعمل عادة لتصنيف المؤسسات حسب الحجم فهو عدد العمال و تصنف المؤسسات حسب هذا المعيار إلى: المؤسسات المصغرة، المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، المؤسسات الكبيرة.

[1] مصطفى كمال طه، **الشركات التجارية– الأحكام العامة في الشركات شركات الأشخاص شركة الأموال أنواع خاصة من الشركات** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص ص 72– 77.

[2] العربي دخموش، مرجع سبق ذكره، ص 7.

المطلب الثالث:أهداف المؤسسات الإقتصادية.

أولا: الأهداف الإقتصادية.

*الحد من الواردات وخاصة السلع الكمالية.

*التكامل الاقتصادي على المستوى الوطني .

*تقليل الصادرات من المواد الأولية وتشجيع الصادرات من الفائض في المنتوجات النهائية عن الحاجة المحلية.[1]

*تحقيق الربح: إن أول هدف تسطره المؤسسة لضمان استمرارها في الساحة التنافسية هو تحقيق مستوى من الأرباح لكي يضمن لها البقاء ورفع رأس مالها وبالتالي توسيع نشاطها وزيادة قوتها في القطاع الاقتصادي.

*تحقيق متطلبات المجتمع: [2]

*عقلنة الإنتاج: يتم ذلك من خلال الإستعمال العقلاني لعوامل الإنتاج و رفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد و الدقيق للإنتاج و التوزيع.[3]

ثانيا: الأهداف الإجتماعية:

- ضمان مستوى مقبول من الأجور و هو ما يسمح بتحسين مستوى معيشة العمال.

- الدعوى إلى تنظيم و تماسك العمال من خلال علاقات مهنية و إجتماعية بين الأشخاص، لأن ذلك هو السبيل الوحيد لضمان الحركية المستمرة للمؤسسة و تحقيق أهدافها.

- توفير التأمينات و المرافق للعمال فضلا عن المرافق العامة مثل: التأمينات الإستهلاكية و المطاعم...إلخ.

ثالثا: الأهداف الثقافية و الرياضية:

- توفير الوسائل الترفيهية و الثقافية التي تعمل على إفادة العمال و أبناء العمال لأن لذلك الأثر البالغ على مستوى العامل الفكري و الرضا و الشعور بإهتمام المؤسسة به.

- تدريب العمال المبتدئين و رسكلة القدامى، و هو ما يسمح بالرفع من مردودية المؤسسة.

- تخصيص أوقات للرياضة، مما يجعل العامل يحتفظ بصحة جيدة و تعطيه الحيوية في العمل.[1]

[1] عمر صخري، مرجع سابق، ص32.
[2] ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص19.
[3] غول فرحات، مرجع سابق، ص ص12، 13

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثاني: الآداء الإقتصادي:

يعتبر الآداء من المفاهيم التي نالت النصيب الأوفر من الإهتمام و التحليل في البحوث و الدراسات الإدارية بشكل عام، و ذلك بالنظر إلى أهمية الموضوع على مستوى المؤسسة من جهة و تداخله مع العلوم و الإتجاهات الفكرية من جهة أخرى.

المطلب الأول: ماهية الآداء:

I. تعريف الآداء:

الآداء يقابل اللفظ اللاتيني **Performare** الذي يعني إعطاء كلية الشكل لشئ ما، و التي أشتقت منها الكلمة اللفظة الإنجليزية **Performance** التي تعني إنجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه.[2]

و يعرف الآداء لغة :" إنجاز عمل ما كما يعرف في اللغة الفرنسية أنه نتيجة لحدث ما و إنتظار نجاحه في حين يعني في اللغة الإنجليزية الفعل و نتيجة نجاحه الإستثنائي".

و يعرف الآداء أنه:"إنعكاس لقدرة المؤسسة و قابليتها على تحقيق أهدافها، هذا المفهوم يعبر عن الآداء كونه قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها طويلة الأمد و يستدل من هذا المفهوم أنه تم التركيز على الأهداف طويلة المدى و التي تتمثل بإتفاق معظم الباحثين بالبقاء و النمو و التكيف".[3]

و يمكن القول من الناحية التسييرية أن الآداء يعتمد على محورين هما: تحقيق النتيجة الموجبة للنشاط، و إرتباط ذلك بالفعل الذي يقود إلى النجاح و الذي يمتد على طول مراحل التسيير، أما من الناجية الإقتصادية فيعطي الآداء عدة حقائق مثل الفعالية (التي ترتبط التكاليف) و الكفاءة (التي ترتبط بالأهداف).[4]

و من منطلق أن الآداء يعبر عن مدى إنجاز المهام فلقد إقتصر عند الكثير من الباحثين كمفهوم على المورد البشري، لكن و إن كان المورد البشري يعتبر جزءا هاما إلا أنه لا يمكن حصر مفهوم الآداء من خلاله فقط بإعتبار أن المؤسسة تحقق أهدافها من خلال تفاعل مختلف مواردها.

و الآداء كثيرا ما يعبر عنه أو يقرن بمصطلحين هما الكفاءة و الفعالية لأنهما يمثلان إما قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها و إما القدرة على الحصول على قدر من المخرجات من خلال المدخلات المتاحة فلآداء يتجسد بمستويات الكفاءة و الفعالية التي تحققها المؤسسة.

---

[1] غول فرحات، مرجع سابق، ص ص13، 14

[2] Abdellatif Khemkhem **la dynamique du contrôle de gestion** Dunod Paris 2Ed 1976 P 311.

[3] فلاح حسن عدي الصيني، **الإدارة الإستراتيجية**، دار وائل للنشر، عمان، ط 2، 2006، ص 236.

[4] بلعور سليمان، صيعافى عبد اللطيف، **إعادة الهندسة مدخلا للآداء المتميز**، المؤتمر العلمي الدولي حول الآداء المتميز للمنظمات و الحكومات، جامعة ورقلة، يومي 09/08 مارس 2005، ص 471.

1) الأداء من منظور العلوم الأخرى:

يعتبر الآداء من المفاهيم التي نالت النصيب الأوفر من إهتمام المفكرين و العلماء و الكتاب من مختلف الإختصاصات و الإتجاهات الفكرية، لذلك جاء مفهوم الآداء لتحديد الجوانب و العلاقات المختلفة التي تعبر عن و جهة نظر العلوم الأخرى و منها إهتمام علم النفس بالأداء من خلال الدوافع و القيادة، و ركز علم الإجتماع على تصميم المؤسسة و هيكلها بالإضافة إلى دور الآداء في مقابلة المسؤولية الإجتماعية للمؤسسة إتجاه المجتمع، و إهتم المتخصصون في الهندسة البشرية بتوفير البيئة المادية للعمل و تحقيق التوافق الأمثل للعامل في عماه، أما المهتمون بإدارة العمليات، و الإقتصاديون ينظرون إلى الآداء بوصفه هدفا إقتصاديا يسعى إلى تعظيم الربح من خلال الإستخدام الإقتصادي لموارد المؤسسة.

إضافة إلى ذلك يمكن تلخيص النظرة إلى الآداء بإختلاف المدارس و النظريات التي كانت سائدة في كل مرحلة من المراحل التاريخية لتطور الفكر التنظيمي التي تقترن كل منها الكثير من الأفكار المتعلقة بالآداء فالمدرسة البيروقراطية التي تمثل أفكار" **ماكس فيبر**" نظرة إلى الآداء من خلال المعيارية و النمطية في الآداء المحدد سلفا، و مدرسة الإدارة العلمية نظرت إليه من خلال تنميط الآداء الفردي و تخصص المناقشات لتحسين الآداء و رفع الإنتاجية من خلال دراسة الوقت و الحركة نتيجة المناداة بتحسين ظروف العمل و الأجور بظهور أفكار مدرسة العلاقات الإنسانية، و ظروف العمل المادية، و مع ظهور المفاهيم الجديدة مثل: توسع العمل، إثراء العمل، تغيرت النظرة إلى الآداء من "الآداء الذي سيتم مكافئته" إلى "الآداء هو المكافئة" [1]

2) الآداء من منظور الكفاءة و الفعالية:

نظرا لإرتباط الآداء بمدى نجاح و قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف المحددة، فإن تحقيقها يرتبط أيضا بعدة مفاهيم أهمها:

أ- **الكفاءة:** و يعبر عنها بأنها الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق حجم أو مستوى معين من النواتج أو المخرجات أي أنها إنجاز الأعمال بطريقة صحيحة، فترابط الكفاءة بعنصر التكلفة و عناصر الإنتاج.[2]

و يمكن قياسها كما يلي:

الكفاءة = النواتج (الكمية x القيمة) / المدخلات (الكمية x القيمة).

[1] بومدين بن يوسف، **دراسة أثر الجودة الشاملة على الآداء الحالي للمؤسسات الإقتصادية(حالة المعمل الجزائري الجديد – للمصبرات– الحاصل على شهادة الجودة العالمية ISO)**، رسالة دكتوراه في علوم التسيير(غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 116.

[2] قديدة فوزية، **المورد البشري و تحسين آداء المؤسسة(دراسة تطبيقية لبنك الفلاحة والتنمية الريفية)**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال(غير منشورة)، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص ص 15- 16.

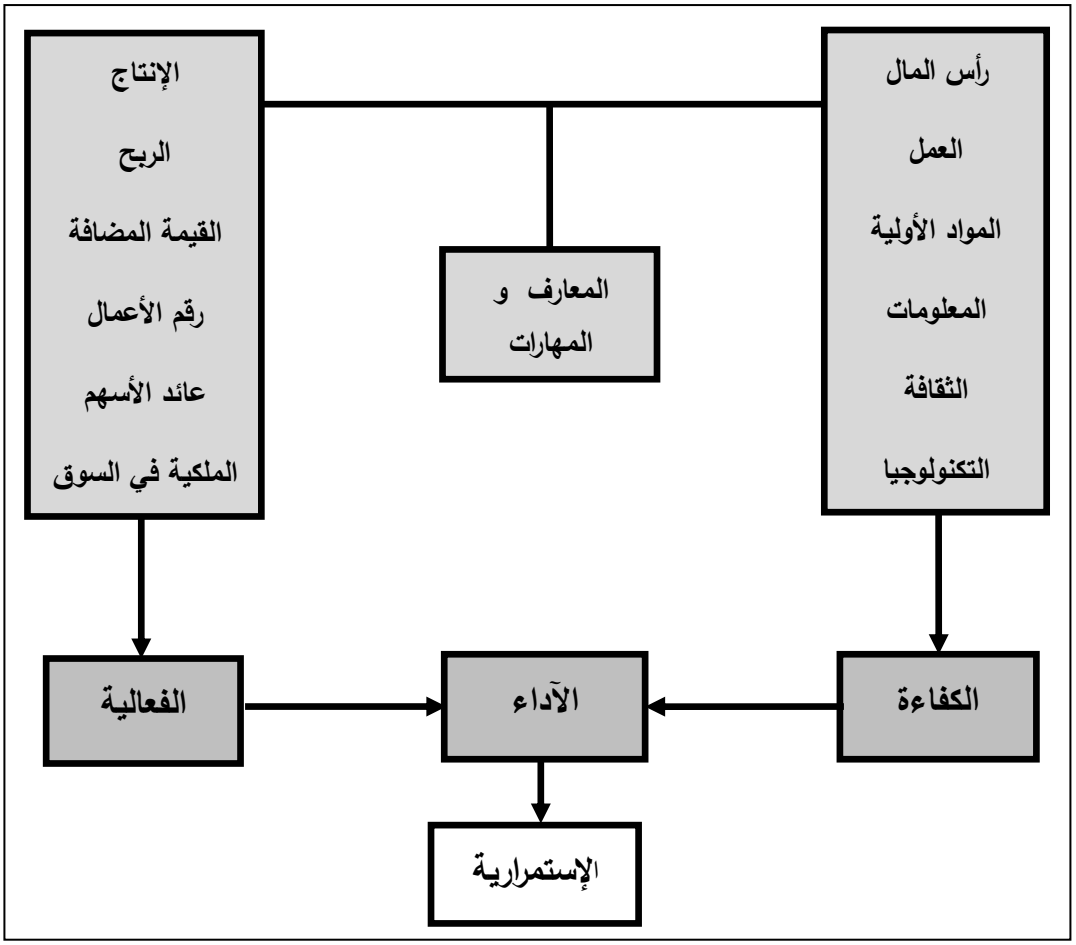
WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ب-الفعالية: و ترتكز على نتائج و مخرجات الآداء، فالفعالية هي دالة لمدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها، و هي أكثر شمولا من الكفاءة، و تعتبر الفعالية عن تفاعل مكونات الآداء الكلي للمؤسسة بما تحتويه من أنشطة إدارية و ما يؤثر فيه من متغيرات داخلية و خارجية، وهذا لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة كما يتصف مفهوم الفاعلية بالتعقيد و التركيب و يقاس بالعلاقة بين النتائج المحققة و الأهداف المرسومة.

فمن منطلق الكفاءة و الفعالية يمكن القول أن الآداء " هو مدى بلوغ الأهداف باللإستخدام الأمثل للموارد و بإعتباره نظاما شاملا و متكاملا و ديناميكيا فإنه يتطلب إتباع سير العمليات و التحسين المستمر، كما أنه متعدد المعايير كالتكلفة و الوقت و الجودة".[1]

و يتضح هذا المفهوم في الشكل التالي:

الشكل (1- 1): الآداء من منظور الكفاءة و الفعالية



المصدر: عبد المليك مزهودة، الآداء بين الكفاءة و الفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر، 2001، ، ص 88.

[1] إلهام يحياوي ،، **الجودة كمدخل لتحسين الآداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية- دراسة ميدانية بمؤسسة الإسمنت عين التوتة باتنة**- مجلة الباحث، العدد 05، 2007. ص 46.

II. أنواع الأداء:

إن تصنيف الآداء كغيره من التصنيفات المتعلقة بالظواهر الإقتصادية، يطرح إشكالية إختيار المعيار الدقيق و العملي الذي يمكن الإعتماد عليه لتحديد مختلف الأنواع و بما أن الآداء من حيث المفهوم يرتبط إلى حد كبير بعيد بالأهداف فإنه يمكن نقل المعايير المعتمدة في تصنيف هذه الأخيرة و إستعمالها في تصنيف الآداء كمعايير الشمولية، المصدر و الطبيعة.[1]

1- معيار الشمولية: حسب هذا المعيار يمكن تقسيم الآداء إلى:

1-1 الآداء الكلي: هو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر و الوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها، و لا يمكن نسب إنجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر، و في إطار هذا النوع من الآداء يمكن الحديث عن مدى و كيفية بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كالإستمرارية، الشمولية، الأرباح، النمو،...

1-2 الآداء الجزئي: و هو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة و ينقسم بدوره إلى عدة أنواع تختلف بإختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة، حيث يمكن أن ينقسم حسب المعيار الوظيفي إلى: آداء وظيفة المالية، آداء وظيفة الإنتاج، آداء وظيفة الأفراد، آداء وظيفة التموين و آداء وظيفة التسويق.

2- معيار المصدر: وفقا لهذا المعيار، يمكن تقسيم آداء المؤسسة إلى نوعين ، الآداء الذاتي أو الآداء الداخلي و الآداء الخارجي حيث أن:[2]

2-1 الآداءالداخلي: و يطلق عليه آداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساسا من التوليفة التالية:

- الآداء البشري: و هو آداء أفراد المؤسسة الذين يمكن إعتبارهم مورد إستراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.

- الآداء التقني: و يتمثل في قدرة المؤسسة على إستعمال إستثماراتها بشكل فعال.

- الآداء المالي: و يكمن في فعالية تعبئة و إستخدام الوسائل المالية المتاحة.

فالآداء الداخلي هو آداء متأتي من مواردها الضرورية لسير نشاطها من موارد بشرية، مالية، مادية.

[1] عبد المليك مزهودة، مرجع سابق، ص 89.

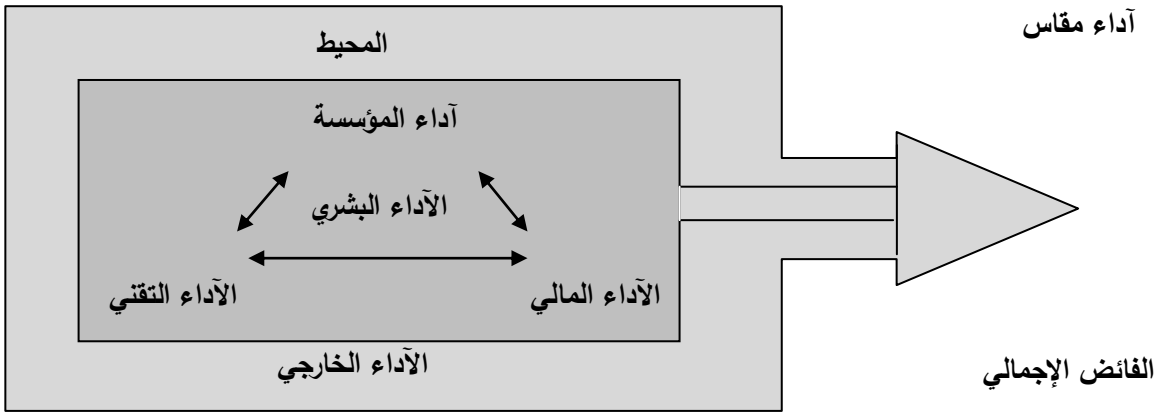
[2] Bernard Matoury. **Contrôle de gestion sociale**. Librairie Vuibert. Paris. 1999. P 236

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2-2 الآداء الخارجي: " هو الآداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة ". فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه و لكن المحيط الخارجي هو الذي يولده، فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كإرتفاع رقم الأعمال نتيجة لإرتفاع سعر البيع أو خروج أحد المنافسين، إرتفاع القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة لإنخفاض أسعار المواد و اللوازم و الخدمات، فكل هذه التغيرات تنعكس على الآداء سواء بالإيجاب أو بالسلب.

و يمكن توضيح النوعين السابقين في الشكل التالي:

الشكل (1-2):الآداء الداخلي و الآداء الخارجي.



Source: Bemard Martory. Op.Cit. P 237

3-معيار الطبيعة: حسب معيار الطبيعة الذي يقسم الأهداف إلى: إقتصادية، إجتماعية، تقنية، سياسية،...إلخ فإنه يمكن، و إن كان ذلك من باب المقابلة المنطقية، تصنيف الآداء إلى إقتصادي، إجتماعي، سياسي، تقني،...إخ.

المطلب الثاني: الآداء الإقتصادي.

أولا: مفهوم الآداء الإقتصادي.

يعرف الآداء الإقتصادي بـ: "مدى قدرة المؤسسة على الإستغلال الأمثل لمواردها و مصادرها في الإستخدامات ذات الأجل الطويل و ذات الأجل القصير من أجل تشكيل الثروة".[1]

"و يعد إستخدام الآداء الإقتصادي القاسم المشترك بين الكتاب و المدراء سواء أكان ضمن الدراسات التطبيقية و النظرية في عمليات تقييم الآداء أو ضمن الواقع العملي في مختلف المؤسسات، و يبقى الآداء الإقتصادي المجال المحدد لمدى نجاح المؤسسات و إن عدم تحقيق الآداء الإقتصادي بالمستوى الأساسي المطلوب يعرض وجودها و إستمرارها للخطر".[2] و إن تفوق المؤسسة على غيرها في ميدان الآداء الإقتصادي يضمن لها مركزا تنافسيا و يفتح لها آفاق نحو تعزيز ذلك المركز و تطويره إذ أن تحقيق الآداء المتفوق و المركز المالي المتفوق يعدان وجهان لعملة واحدة و أن أفضل الأدلة حول آداء المؤسسة إستراتيجيا هو آدائها الإقتصادي.

الآداء هو:"الكيفية التي يؤدي بها العاملون مهامهم أثناء العمليات الإنتاجية و العمليات المرافقة لها بإستخدام وسائل الإنتاج المتاحة لتوفير مستلزمات الإنتاج، و لإجراء التحويلات الكمية و الكيفية المناسبة لطبيعة العملية الإنتاجية عليها و إنجازها و تسويقها طبقا للبرنامج المسطر و الأهداف المحددة للوحدة الإنتاجية خلال الفترة الزمنية المدروسة".[3]

و يعرف الآداء الإقتصادي أيضا من خلال العوامل التالية:[4]

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية.
- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة.
- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية و تحقيق فوائض و أرباح.
- مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة.

[1] ددان عبد الغني و كماسي محمد الأمين، **الآداء المالي من منظور المحاكاة المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الآداء المتميز للمنظمات و الحكومات**، جامعة ورقلة، يومي 09/08 مارس 2005، ص 304.

[2] وائل محمد صبحي إدريس و طاهر محسن منصور الغالبي، **أساسيات الآداء و بطاقة التقييم المتوازن**، دار وائل للنشر، 2009، ص 42.

[3] عامر الحاج، **دور تحليل الإنتاج و بحوث العمليات في تحسين الآداء الإقتصادي للمؤسسات دراسة حالة مركب صناعة الكوابل بيسكرة (1998-2001)**، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية (منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2003، ص 38.

[4] دادن عبد الغني، **قراءة في الآداء المالي و القيمة في المؤسسات الإقتصادية**، مجلة الباحث، العدد 04، 2006، ص 41.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ثانيا: الأهداف المالية للمؤسسة الإقتصادية.

أن التطرق إلى تقييم الآداء الإقتصادي يستلزم الإشارة إلى الأهداف المالية التي تسعى المؤسسة الإقصادية إلى تحقيقها، و تتمثل هذه الأهداف في:

1) **السيولة و اليسر المالي:** و يقصد بالسيولة" قدرة المشروع على توفير النقد لتسديد الإقتراضات قصيرة الأجل المتوقعة و الغير متوقعة في مواعيدها بكلفة مناسبة و بدون خسائر و مواجهة الظروف الطارئة من خلال الحصول على الإيرادات نتيجة للنشاط الطبيعي للمشروع".[1]

أما اليسر المالي فيمثل بعدا مؤسسيا و خاصية شاملة إذ يمكن التعبير عنه "بالعلاقة بين الإستخدامات أو صافي التدفقات و المديونية أو حقوق الملكية و الأموال المقترضة"، و تحقيق اليسر المالي هو الضمان الوحيد لسداد الإلتزامات لذا يمكن القول أن المؤسسة قد تتمتع باليسر المالي مع أنها تمتلك سيولة قليلة و العكس غير صحيح.

2) **التوازن المالي:** يعرف بأنه "الحالة التي يظل معها رصيد النقدية في كل لحظة موجبا بعد سداد كافة الديون قصيرة الأجل"، و من ناحية أخرى يمثل في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت و الأموال الدائمة التي تسمح بالإحتفاظ به و عبر الفترة المالية، و يقصد برأس المال الثابت عادة الإستثمارات التي يجب أن تمول بالأموال الدائمة التي يقصد بها رأس المال الخاص مضاف إليه الديون الطويلة و المتوسطة الأجل.

و يظهر التوازن المالي كهدف محدد في حياة المؤسسة يتكيف تحقيقه على الدوام مع بقاء و إستمرار المؤسسة كما يلي: [2]

- يسمح لها بتأمين تمويل إحتياجات الإستثمار الثابت و الجاري الدائم بأموال طويلة الأجل.
- يبدو كضمان لسداد الديون في الأجل القصير و يحمي بطريقة تلقائية من خطر العسر المالي.
- يكشف تحليله عن درجة الإستقلال المالي إتجاه الغير (بصفة خاصة الدائنين).
- يؤدي تحقيقه المتكافئ إلى تخفيف الخطر المالي.

_ يمثل مقياسه صافي رأس المال العامل ضمانا لتمويل إحتياجات التشغيل و سداد الديون في أجل قصير.

[1] دريد كامل ال شيب، **مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان– الأردن، 2007، ص 38.

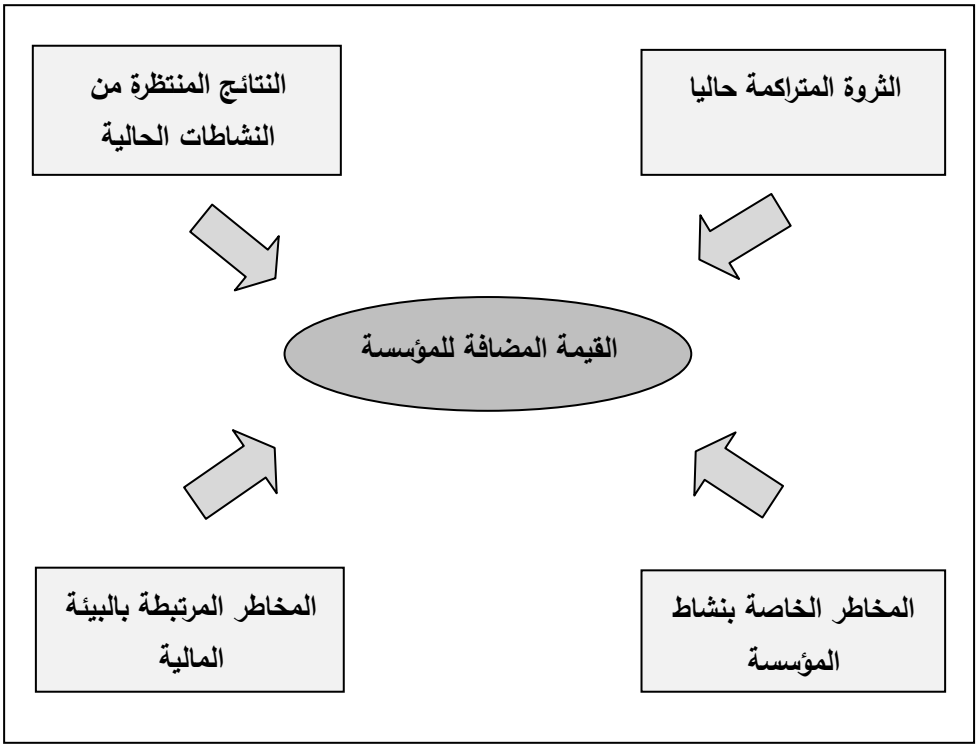
[2] السعيد فرحات جمعة، **الآداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص ص 248– 249.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3) **المردودية:** تعتبر من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة و توجه الموارد لتحقيقها، وتعرف بـ "الإرتباط بين النتائج و الوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية، و نميز بين المردودية الإقتصادية التي تقيس مساهمة الأصول الإقتصادية في تكوين نتيجة الإستغلال و المردودية المالية التي تحدد مشاركة الأموال الخاصة في تحقيق نتائج صافية.[1]

4) **تعظيم القيمة المضافة للمؤسسة:** تزداد قيمة المؤسسة كلما تمكنت من تحقيق نتائج محاسبية بشكل مستمر بحيث تتراكم النتائج و تكون فوائض مالية موجبة تشكل ما يسمى بثروة المؤسسة، و لا يكفي أن تحقق المؤسسة نتائج موجبة حاليا بل يجب أن تسعى إلى تحقيق نتائج في المستقبل من خلال دراسة المردودية المستقبلية و تحديد الجدوى من المشاريع الإستثمارية في المستقبل و من ثم يمكن توقع حجم الثروة من خلال النتائج المحققة سابقا و حاليا من خلال ما يعرف بالقيمة الحالية للمؤسسة.[2]

الشكل(1-3): العوامل المحددة للقيمة المضافة للمؤسسة.



المصدر: لياس بن ساسي و يوسف قريشي، المرجع نفسه، ص 40.

[1] لياس بن ساسي و يوسف قريشي، **التسيير المالي**، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2006، 38.

[2] المرجع نفسه، ص 39.

المطلب الثالث: تقييم الآداء الإقتصادي:

بعد معرفة مفهوم الآداء و الآداء الإقتصادي نتطرق في هذا المطلب إلى تقييم الآداء الإقتصادي من حيث المفهوم و مصادر و معايير التقييم.

I. تقييم الآداء الإقتصادي.

"التقييم فهو يعني إعطاء قيمة و وزن لشئ ما إستنادا إلى معيار متفق عليه".[1]

و التقييم عادة يتم في إتجاهين الأول تقييم الشيء محل التقييم و الثاني الهدف من التقييم، و تعتبر عملية الآداء مرحلة من مراحل العملية الإدارية.

يمكن تعريف تقييم الآداء أنه:"التأكد من كفاية إستخدام الموارد المتاحة أفضل إستخدام لتحقيقه الأهداف المخططة من خلال دراسة مدى جودة الآداء و إتخاذ القرارات الصحيحة لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمؤسسة بما يحقق الأهداف المرجوة منها".[2]

و ينظر الكثير من الباحثين إلى عملية تقييم الآداء على أنها مرحلة أو جزء من عملية المراقبة، بإعتبارها تنصب على الإنجازات المحققة في المؤسسة و تمارس من أجل الإجابة: على ماذا تحقق مما يجب أن يتحقق؟ عملية تقييم الآداء تتوقف عند مقارنة النتائج الفعلية مع المؤشرات المرجعية ثم إصدار حكم بشأن الآداء.

و تتعدد الأطراف التي تقوم بعملية التقييم، فقد يقوم بها المسير داخل المؤسسة أو مكتب دراسات خاص أو البنك الذي يجري دراسة مسبقة قبل إقراض الأموال، و لكل طرف هدفه الخاص إلا أن الهدف من التقييم عموما يتمثل في:

– تسمح عملية تقييم الآداء بإختبار مدى إستغلال الموارد المتاحة و المتوفرة داخل المؤسسة بشكل فعال وفق الأهداف المسطرة.

– إتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تفادي الفوارق الناتجة عن سوء التسيير في المستقبل و التي تظهر بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المرتقبة.

– يساعد نظام تقييم الآداء السليم الذي يتميز بالشمولية و الإستمرارية و مرونة أعضاء المؤسسة على العمل بجدية مستقبلا و ذلك من خلال إبراز نقاط القوة و محاولة تفادي نقاط الضعف.

---

[1] معن محمود عباصرة و مروان محمد بني أحمد، **القيادة و الرقابة و الإتصال الإداري**، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان – الأردن، 2008، ص 101.

[2] عمرو حامد، **تقييم الاداء المؤسسي في الوحدات الحكومية**، منشورات المؤسسة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص 121.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

يعني تقييم الآداء الإقتصادي تقديم حكم ذو قيمة على إدارة الموارد الطبيعية و المادية و المالية المتاحة لإدارة المؤسسة و على طريقة الإستجابة لإشباع رغبات أطرافها المختلفة.[1]

II. مصادر المعلومات المعتمد عليها في تقييم الآداء الإقتصادي.

تتعدد مصادر المعلومات التي يعتمد عليها في تقييم الآداء الإقتصادي بإختلاف المقاصد و الأهداف المراد الوصول إليها، و تنقسم هذه المصادر إلى مصادر داخلية تتمثل أساسا في البيانات و الكشوف المحاسبية للمؤسسة، و مصادر خارجية تتمثل في المؤشرات و المعطيات المستخلصة من محيط المؤسسة الإقتصادي و المالي.[2]

1- المصادر الخارجية: و تتمثل في البيانات و المعلومات التي تتعلق بالبيئة المحيطة بالمؤسسة و تكون مصادرها عادة من أسواق رأس المال و هيئات البورصة و مكاتب الوسطاء الماليين و النشرات الدورية من المؤسسات المتخصصة سواء الحكومية أو الخاصة و مراكز الأبحاث و شركات الإستثمار و كمثال على هذه المعلومات معدلات التضخم و قيمة الفرصة البديلة و الوصول إلى الكلفة الأفضل من بين البدائل المتاحة، و تقييم المركز التنافسي للمؤسسة و مقدار التدفقات النقدية و واقع الأصول الحقيقية و إتجاهاتها المستقبلية و القيود على سياسات توزيع الأرباح و النظام الضريبي المطبق و طبيعة المشاريع المنافسة و درجة الإستقرار الإقتصادي و السياسي و طبيعة الأحداث افقتصادية الهامة المؤثرة و المتوقع حصولها بعد إعداد الميزانية.[3]

2-المصادر الداخلية: و هي عموما المعلومات التي تقدمها مصلحة المحاسبة و تتمثل في الميزانية، حسابات النتائج و الملاحق.[4]

2-1الميزانية: وتعرف أنها: " جدول ذو جانبين يعد بتاريخ معين و يظهر في الجانب الأيمن أصول المؤسسة و بالجانب الأيسر خصومها (أو الأموال الخاصة للمؤسسة و كذا إلتزاماتها نحو الغير).

و تعرف الميزانية في (ن.م.م): عرفت المادة 32 من المرسوم التنفيذي 156/08 الميزانية كالتالي "تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول و عناصر الخصومّ، يبرز عرض الأصول و الخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية و العناصر غير الجارية".

2-2 حسابات النتائج: قد عرفه (ن.م.م) بأنه:" بيان ملخص للأعباء و المنتوجات أي (النواتج) المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. و لا يأخذ في الحساب تاريخ تحصيل أو تاريخ السحب، و يبرز بالتمييز

[1] السعيد فرحات جمعة، **الآداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص 38.

[2] مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 17.

[3] دريد كامل ال شيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 60- 61.

[4] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، 2009، ص 10 .

النتيجة الصافية للسنة المالية الربح / الكسب أو الخسارة أي نتيجة السنة المالية تمثل الفرق بين نواتجها و أعبائها.

كما بين (ن.م.م) أهم النتائج و النواتج و الأعباء التي يجب أن تظهر في حساب النتائج و شكل هذا الحساب الذي يجب إعداده تبعا لطبيعة الأعباء و النواتج غير أنه بإمكان المؤسسات (إضافة إلى حساب النتيجة حسب الطبيعة إعداد هذا الكشف (حساب النتائج) حسب الوظيفة.

III. معايير تقييم الآداء الإقتصادي.

تتطلب عملية تقييم الآداء مجموعة من المعايير لغرض حساب مستوى الآداء المحقق و الوقوف على مستوى تطور أي جانب من جوانب النشاط.

و يعرف المعيار أنه: "أية وسيلة للقياس يمكن الإستعانة بها في إتخاذ قرار حكم موضوعي على حالة معينة" و قد يأخذ هذا المعيار أشكالا مختلفة فقد يكون قاعدة قانونية، إقتصادية، إجتماعية أو سياسية و قد يكون عبارة أو جملة قياسية أو قاعدة رياضية تأخذ شكل نسب و معدلات تغذى بمعلومات إحصائية من واقع المؤسسة.[1]

و يستخدم المحلل المالي مجموعة من المعايير للتعبير عن مستوى الآداء الإقتصادي الإيجابي منها أو السلبي و أهم هذه المعايير:[2]

1- **المعايير التاريخية:** تعتمد هذه المعايير على مجموعة من المؤشرات المالية التاريخية لسنوات سابقة لنفس المؤسسة و مقارنتها مع النتائج الحالية و هي تعبر عن مجموعة المعايير المتولدة داخل المؤسسة و المقبولة من قبل المحلل للمقارنة.

2- **المعايير المستهدفة:** و هي عبارة عن المعايير التي تعتمد على الخطط المستقبلية للمؤسسة و البيانات التي ترد فيها و يمكن للمحلل أن يقارن بين هذه المعايير التخطيطية مع المعايير المتحققة فعلا لفترة زمنية ماضية، و يعبر تطبيق هذه المعايير عن مدى تنفيذ الخطط الموضوعة مسبقا.

3- **المعايير الصناعية:** و هي عبارة عن معايير نمطية موضوعة في ضوء الظروف الطبيعية الجيدة و المقبولة لنشاط المؤسسة و قد تكون هذه المعايير ضمن الصناعة الواحدة محليا أو إقليميا أو دوليا تعتبر من خلال مقارنتها مع ما تحقق عن الآداء المالي المقبول للمؤسسة محليا أو إقليميا أو دوليا في ضوء مؤشرات واضحة معيارية محددة.

[1] مجيد الكرخي، **تقويم الآداء بإستخدام النسب المالية**، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2007، ص 57.

[2] عدنان ناية النعيمي و آخرون، **الإدارة المالية النظرية و التطبيق**، دار المسيرة للنشر و الطباعة و التوزيع، عمان- الأردن، 2007، ص 102.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

IV. أساليب تقييم الآداء الإقتصادي:

يمر تقييم الآداء حسب الأساليب المستخدمة فيه بعدة مراحل أستخدم في كل مرحلة أسلوب معين نوجزها حسب التسلسل التاريخي للإستخدام كما يلي:

1) أسلوب التحليل المالي:

يعتبر أسلوب التحليل المالي أول الأساليب المستخدمة في تقييم الآداء، و تعتبر النسب المالية من أهم أدوات التحليل المالي، و يرى بعض الباحثين أن: "القياس الذي يعبر عن نجاح المؤسسة في بلوغ أهدافها الإستراتيجية تترجمه حساباتها و هو ما تظهره سلسلة من النسب المالية".[1]

إن التحليل المالي على الرغم من أهميته في تقييم آداء المؤسسة إلا أنه يظل أسلوبا غير كافيا نظرا للعيوب التي تشوبه و أهمها:

- إن بعض النسب المالية تعالج إجماليا و هي غالبا ما تكون مظللة.
- إختصار هذه النسب على تقييم جانب معين من أوجه نشاط المنظمة و عدم قدرتها على إظهار آثار العناصر الإنسانية.
- إن النسب المالية بشكل عام لا تقيس الآداء الفعلي لعناصر محددة في المشروع، و إنما تعكس الأثار المتجمعة و المتراكمة لأنشطة المشروع خلال فترة زمنية.
- المفاهيم المستخدمة في تكوين تلك النسب متشابهة و غير موحدة الأمر الذي ينتج عنه تضارب في التفسيرات و الأحكام التي يمكن التوصل إليها من إستقرائها.

2) إستخدام أسلوب المراجعة الإدارية في تقييم الآداء:

لتغطية النقص الذي يسوده التحليل المالي تم اللجوء إلى أسلوب المراجعة الإدارية في تقييم الآداء و قد يصف معظم الباحثين على أن المراجعة الإدارية تتمثل في المجالات التالية:[2]

عناصر النشاط الإداري، المراجعة التسويقية، مراجعة الأفراد، المراجعة المالية و المحاسبية، الهيكل التنظيمي، البحوث و التطوير و مجلس الإدارة.

إن هذا الأسلوب و إن كان أشمل من سابقه إلا أنه يعتبر بمثابة نشوء للموقف المالي و الإقتصادي للمؤسسة في تاريخ معين مما يجعله مقتصرا على النمو على آداء المؤسسة.

---

[1] J.P.Angeler: **Economie industrielle**, ed: OP , Alger, 1993,P110

[2] عايدة سيد خطاب، **الإدارة و التخطيط الإستراتيجي**، دار الفكر العربي، 1985،ط1، ص 407.

3) إستخدام الأهداف و المؤشرات في تقييم الآداء:

يعتمد هذا الأسلوب على مقارنة الإنجازات المحققة مع المؤشرات و الأهداف المحددة مسبقا، و يعتبر الأسلوب الأكثر إستخداما في تقييم الآداء الإقتصادي للمؤسسات حيث لكي يكون الآداء سهلا و موضوعيا يجب على المسيرين أن يحددوا ماذا ينتظرون من مرؤوسيهم ثم الحكم عليهم إنطلاقا مما يحققوه، و أهم المؤشرات المستخدمة في تقييم الآداء هي الربحية، الإستمرارية، الإبتكار، المركز التنافسي، الإنتاجية، المسؤولية الإجتماعية.

لإستخدام هذا الأسلوب لابد من توفر الشروط التالية:

1- تحديد الأهداف بشكل كمي و تفصيلي.

2- تخصيص مجالات النتائج الإدارية المحققة.

3- تحديد أسلوب القياس للآداء الفعلي(الملاحظة الشخصية أو إعداد التقارير) و تعيين المسؤولية عن هذا القياس.

4- تحديد دورة لجميع البيانات اللازمة للتقييم.

5- توافر مراكز للمعلومات لمقارنة ما أنجز فعلا مع ما هو مخطط.

4) إستخدام مدخل التحليل الإستراتيجي في تقييم الآداء:

يتناول التحليل الإستراتيجي للمؤسسة الجوانب التالية:[1]

- مراقبة الإفتراضات عن الإتجاهات الإقتصادية و الإجتماعية و السياسية و التكنولوجية.
- تحليل المسافة التي تنتمي إليها المؤسسة.
- تحليل البيئة التنافسية.
- دراسة أوجه القوة و الضعف بالنظام الداخلي و تشمل هذه الدراسة كافة الأنظمة بالمؤسسة كالنظام التسويقي، الإنتاجي، المالي، الأفراد، و الهيكل التنظيمي.

إن التطور الحاصل في إستخدام هذه الأساليب لا يعني كلما طبق أسلوب ألغي الآخر حيث لا يعوض كل أسلوب الأسلوب الذي سبقه و إنما يكمله حيث لايمكن إستخدام كل الأساليب معا لأن لكل أسلوب عيوب و مزايا قد لا توجد في باقي الأساليب.

[1] المرجع السابق، ص 411.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الرابع: مؤشرات تقييم الآداء الإقتصادي.

إن المؤشرات التي تستخدم لقياس الأداء الإقتصادي لا يمكن حصرها لأنها تختلف حسب الهدف الذي يريد المسير الوصول إليه من خلالها، بالإضافة إلى ذلك فإن المؤشرات المستخدمة لقياس الآداء تختلف من مؤسسة إلى أخرى و يمكن أن نقسم هذه المؤشرات إلى مؤشرات كلية و هي تدل على الآداء الكلي للمؤسسة و مؤشرات جزئية و هي تدل على آداء كل وظيفة من وظائف المؤسسة.

I. <u>المؤشرات الكلية:</u>

تختلف هذه المؤشرات حسب الجانب الآداء الذي يريد المسير معرفته في المؤسسة لأن آداء المؤسسة أكبر من أن يعرف بمؤشر واحد و على العموم تختلف هذه المؤشرات حسب الزاوية التي ينظر منها المسير إلى الآداء مثل: الإنتاجية، الربحية، القيمة المضافة، فعالية الإستثمار،..إلخ.

1. تعرف الإنتاجية على أنها: حاصل قسمة إجمالي الإنتاج على مجموع عناصر الإنتاج خلال فترة زمنية معينة إلا أن عناصر الإنتاج قد لا تكون متجانسة لذلك يعبر عنها بمجموع التكاليف.
2. القيمة المضافة = [المبيعات (70) + إنتاج مخزون (72)+ الإنتاج المثبت (73)+ إعانات الإستغلال (74)] - [المشتريات المستهلكة (60)+الخدمات الخارجية(61)+الخدمات الخارجية الأخرى (62)]
3. الربح من أهم مؤشرات الآداء الإقتصادي و هو أفضل وسيلة فعالة لقياس الآداء في أي مؤسسة إقتصادية هو الربح الذي يعبر في الحقيقة عن الكيفية الت تمارس بها الوحدة الإقتصادية نشاطها على وجه إقتصادي.[1] و يحسب الربح كما يلي: الربح = الإيرادات – التكاليف .

[1] أحمد موسي، **<u>تقييم الآداء الإقتصادي في قطاع الأعمال و الخدمات</u>**، دار النهضة العربية، بيروت، 1996، ص 681.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الجدول(1-1) يوضح أهم المؤشرات الكلية:

مجال القياس	إسم المؤشر	قيمة المؤشر	كيفية القياس
الإنتاجية	الإنتاجية	قيمة إجمالي الإنتاج / قيمة إجمالي التكاليف	تقارن هذه المؤشرات بإنتاجية معيارية أو إنتاجية المؤسسة خلال السنوات السابقة، إنتاجية المؤسسات الأخرى التي تعمل في نفس القطاع.
	الإنتاجية الحدية	التغيير في قيمة الإنتاج / التغير في قيمة التكاليف	
الربحية	ربحية الأموال المستثمرة	الربح الإجمالي / الأموال المستثمرة	كلما إرتفعت هذه المؤشرات كلما كان الآداء أحسن و نقارن هذه المؤشرات مع مؤشرات معيارية، المؤشرات الفعلية للسنوات السابقة، قيمة هذه المؤشرات في في المؤسسات الأخرى.
	عائد الأسهم	الربح الإجمالي / عدد الأسهم	
	ربحية الأجر	الربح الإجمالي / إجمالي الأجور	
القيمة المضافة	القيمة المضافة المتوسطة	القيمة المضافة الإجمالية / الوحدات المنتجة	كلما إرتفعت قيمة هذه المؤشرات كلما كان آداء المؤسسة أحسن، و تقارن هذه المؤشرات بمؤشرات معيارية، مؤشرات السنوات السابقة، مؤشرات المؤسسات الأخرى.
	القيمة المضافة المتوسطة للأجور	القيمة المضافة الإجمالية / إجمالي الأجور	
	القيمة المضافة المتوسطة لرأس المال	القيمة المضافة الإجمالية / رأس المال	

المصدر: من إعداد الطالبة.

II. المؤشرات الجزئية:

المؤشرات الجزئية هي المؤشرات التي تستعمل لقياس آداء فروع أو وظائف المؤسسة كل على حدى حيث أن وظائف المؤسسة عديدة أهمها: وظيفة التموين، وظيفة الأفراد، وظيفة الإنتاج، وظيفة التسويق، الوظيفة المالية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- **مؤشرات وظيفة التموين:**

تعرف وظيفة التموين أنها: " الوظيفة التي توفر للمؤسسة مجموع اللوازم و الخدمات الضرورية لتحقيق الوظائف كالمواد الأولية، المواد القابلة للإستهلاك، قطع الغيار، الإستثمارت، الأغلفة، وسائل التكييف، المنتجات المباعة على شكلها، الطاقة، الخدمات و المعالجة الأولية، النقل و ذلك:

- بالكمية و النوعية و الأجل الضروري و الكافي.
- بأحسن شروط سعر تكلفة عند الإستخدام.
- الأخذ بعين الإعتبار الإمكانيات القمية للمؤسسة.

و تعرف أيضا أنها:" التدفقات مجموعات اللوازم الضرورية (منتوجات، وسائل إنتاج، و التدفقات غير المالية و المالية"[1]و إن كانت التدفقات المالية من إختصاص الوظيفة المالية.

و تنقسم وظيفة التموين إلى قسمين أساسيين هما:

1- **الشراء:** هو" ذلك النشاط المسؤول على إقتناء السلع و الخدمات الضرورية لتشغيل المؤسسة، حيث يجب تحقيق الإقتناء عند مستوى النوعية المطلوبة و بالكميات المرغوبة، و في الوقات الملائمة ظروف الأمن و الخدمة".

2- **التخزين:** هو" تلك الأنشطة التي تهدف إلى المحافظة على المواد و اللوازم، السلع، قطع الغيار...إلخ، تم الحصول عليها قبل تاريخ إستعمالها على الشكل الذي يسمح بإستخدامها عند الحاجة إليها، و هو لا يعني مدخلات العملية الإنتاجية من مواد و لوازم و قطع غيار...إلخ فحسب، بل يخص أيضا مخرجاتها كالمنتجات التامة و النصف مصنعة الفضلات و المهملات... من تاريخ إنتاجها إلى غاية بيعها أو إعادة إستعمالها و بهذا المفهوم فإن التخزين يهدف إلى إستمرارية أنشطة المؤسسة أو بالأحرى إلى التلبية الآنية لمختلف الإحتياجات الداخلية و الطلبات الخارجية".[2]

يقاس آداء و ظيفة التموين حسب التقسيم السابق من ناحيتي الشراء و التخزين بالمؤشرات التي يوضحها الجدول الآتي:

[1] J.P.Louriaux : **Economie de l'entreprise**, ed , dunod , Paris, 1991, p93

[2] عبد المليك مزهودة، **دور و أهمية التسيير في تحسين آداء المؤسسة الإقتصادية**، رسالة ما جستير، (غير منشورة)، جامعة باتنة، 1998، ص 36.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الجدول (1-2): مؤشرات وظيفة التموين.

	مجال القياس	إسم المؤشر	قيمة المؤشر	كيفية القياس
مؤشرات آداء الشراء	ضمان التموين و تكاليفه	نسبة التموين [1]	الكمية المشتراة + التغير في المخزون / الإحتياجات	
		أهمية تكاليف التخزين	تكاليف التموين / تكاليف المؤسسة	
	نوعية المواد المشتراة	نسبة المردودات	المشتريات المردودة / مجموع المشتريات	كلما قلت كلما كان أحسن
	مكانة المؤسسة عند الموردين	نسبة التخفيظات	مجموع التخفيظات / مجموع المشتريات	كلما زادت كلما كان أحسن
		نسبة الطلبيات المؤخرة	عدد الطلبيات المؤخرة عن آجالها / عدد الطلبيات	كلما قلت كلما كان أحسن
		نسبة أسعار الشراء بالنسبة للسوق	متوسط أسعار المواد المشتراة / متوسط الأسعار السائدة في السوق	كلما قلت عن الواحد كلما كان أحسن
	تحكم المؤسسة في نقل المشتريات	نسبة التالف لأسباب النقل [2]	عدد الوحدات التالفة لأسباب النقل / عدد الوحدات المنقولة	كلما قلت كلما كان أحسن
مؤشرات آداء التخزين	التلف الحاصل في المخزونات	نسبة التالف	عدد الوحدات التالفة / عدد الوحدات المخزونة	كلما قلت كلما كان أحسن
	تحكم المؤسسة في حجم مخزوناتها	متوسط المخزون	مخزون الإحتياط + حجم الطلبية / 2	يقارن هذا المؤشر بالمستويات العليا أو الدنيا للمخزونات

المصدر: من إعداد الطالبة.

[1] عبد المليك مزهودة، مرجع سابق، ص 91.
[2] عامر الحاج، مرجع سابق، ص 48.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- **مؤشرات وظيفة الأفراد:**

تعرف وظيفة الأفراد على أنها:" محتلف المهام و النشاطات المتعلقة بإختيار العاملين ذوي الكفاءات و إستثمار جهودهم و توجيه طاقاتهم، و تنمية مهاراتهم و المحافظة عليهم، بالإضافة إلى تقييم آدائهم و مكافآتهم بناءا على المعطيات الواردة إليها من الوظائف الأخرى حول الواقع الفعلي للأفراد.[1]

قياس آداء وظيفة الأفراد يطرح لنا إشكالية هل يقيس آداء الأفراد ككل في المؤسسة، أم نقيس آداء إدارة الأفراد كوحدة تنظيمية؟ إلا أنه لا يمكن فصل هذه عن تلك و بالتالي سوف نتعرض إلى بعض المؤشرات التي تقيس آداء الأفراد بصفة عامة داخل المؤسسة و أخرى تقيس و ظيفة الأفراد كوحدة تنظيمية .

الجدول رقم (1-3): مؤشرات وظيفة الأفراد.

مجال القياس	إسم المؤشر	قيمة المؤشر	كيفية القياس
إنتاجية العمل	الإنتاجية المتوسطة للعامل.	قيمة الإنتاج أو كمية الإنتاج / عدد العمال	كلما إرتفعت هذه النسب كان أحسن و تقارن هذه النسب بنسب معيارية أو بنسب السنوات السابقة، أو النسب السائدة في المؤسسات الأخرى.
	إنتاجية ساعة العمل.	قيمة الإنتاج أو كمية الإنتاج / عدد ساعات العمل	
	القيمة المضافة المتوسطة لساعة العمل أو العامل.	القيمة المضافة / عدد العمال أو عدد ساعات العمل	
مصاريف الموارد	نسبة مصاريف العمال بالنسبة لمصاريف المؤسسة.	مصاريف العمال / إجمالي التكاليف	كلما قلت هذه النسب كان أحسن و تقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب السنوات السابقة، أو النسب السائدة في المؤسسات الأخرى.
	نسبة مصاريف العمال إلى الإنتاج.	مصاريف العمال / قيمة الإنتاج	

[1] علي عبد الوهاب، **إدارة الأفراد**، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1975، ص 32.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

البشرية	الأجر المتوسط.	مجموع الأجور / عدد العمال	يقارن هذا الأجر بالحد الأدنى للأجور و متوسط الأجر السائد في المؤسسات الأخرى.
رضا العامل	نسبة التغيب.	ساعات التغيب / إجمالي ساعات العمل	كلما إرتفعت هذه النسب دل ذلك على عدم رضا العمال عن ظروف عملهم و هي مسؤولية إدارة الأفراد و العكس بالعكس.
	نسبة الغيابات غير المبررة.	عدد الغيابات غير المبررة / إجمالي الغيابات	
	متوسط الغياب.	ساعات الغياب / عدد العمال	
الصراعات	متوسط الصراعات في اليوم.	عدد الصراعات / عدد أيام العمل	كلما إرتفعت كلما دل ذلك على وجود مشاكل عمل داخل المؤسسة.
حوادث العمل	عدد حوادث العمل	حساب عدد حوادث العمل خلال فترة زمنية معينة.	كلما زادت كلما دل ذلك على عدم توفر الأمن المهني.
التوظيف	نسبة التوظيف	عدد الموظفين خلال فترة معينة / إحتياجات المؤسسة	كلما إقتربت من الواحد كلما كان أحسن.
	نسبة نجاح التوظيف	عدد العمال المسرحين خلال الفترات التربصية / عدد العمال الموظفين	كلما قلت هذه النسب كلما كان أحسن.
	معدل تحويل العمال	عدد العمال المحولين / عدد العمال	
	نسبة نجاح الترقية	عدد العمال المنزلين / عدد العمال المرقين	
	نسبة تاركي الخدمة	عدد تاركي الخدمة / مجموع العمال	

المصدر: من إعداد الطالبة.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- **مؤشرات وظيفة الإنتاج:**

تعرف وظيفة الإنتاج على أنها:" مجموع العمليات الضروية لإعطاء منتوج معين من خلال المواد الضرورية"[1] أو أنها: " تحويل المواد الخامة إلى نظام إنتاجي مما يؤدي إلى إنتاج سلع و خدمات"

" تعتبر وظيفة الإنتاج وظيفة محورية في المؤسسة خاصة من ناحية التكاليف التي تشكل أكبر نسبة من سعر التكلفة المنتوج لذلك فإن التحكم فيها و في العوامل المؤثرة في آدائها كنوعية التكنولوجيا، كفاءة الموارد البشرية، تركيبة المنتوجات، مدى ملائمة العمليات الإنتاجية لها" لا ينعكس على آداء الوظيفة فحسب بل يعكس على المؤسسة ككل، و يساهم في تحسين المردودية من خلال توظيف كل الطاقات الإنتاجية المتاحة و في الإستمرارية من حيث تجديد و صيانة تجهيزات الإنتاج".[2]

الجدول رقم (1-4): مؤشرات وظيفة الإنتاج.

مجال القياس	إسم المؤشر	قيمة المؤشر	كيفية القياس
التشغيل	متوسط الإنتاج الساعي	عدد الوحدات المنتجة / عدد ساعات التشغيل	كلما إرتفعت كلما كان أحسن.
	نسبة إستغلال الوقت المخطط	عدد ساعات التشغيل الفعلية / عدد الساعات المخططة	كلما إقتربت من الواحد دل ذلك على تحقيق المؤسسة خططها.
	نسبة التشغيل	عدد ساعات التشغيل الفعلية / عدد الساعات المتاحة	
التعطل	نسبة مساهمة المعطل في عدم تحقيق إنتاج المخطط	عدد الوحدات المنتجة في ساعات التعطل (نظريا) / الإنتاج المخطط – الإنتاج الفعلي	تقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب السنوات السابقة أو النسب السائدة في المؤسسات الأخرى.
	نسبة الزمن المعطل	الزمن المعطل / الزمن المخطط	
نوعية	نسبة الإنتاج المعيب	حجم أو قيمة الإنتاج المعيب / حجم أو قيمة الإنتاج الكلي	تقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب السنوات السابقة أو النسب السائدة

[1] عبد المليك مزهودة، مرجع سابق، ص96.

[2] عامر الحاج، مرجع سابق، ص 51.

المنتوجات	نسبة تكاليف الإنتاج المعيب.	تكاليف الإنتاج المعيب / تكاليف الإنتاج	في المؤسسات الأخرى.
التصنيع.	نسبة التصنيع	حجم أو قيمة الفضلات / حجم أو قيمة المواد المستعملة	تقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب السنوات السابقة أو النسب السائدة في المؤسسات الأخرى.
	نسبة تكاليف الفضلات.	تكاليف الفضلات / تكاليف الإنتاج	
	نسبة الضياع التكنولوجي .	الضياع التكنولوجي / إجمالي الفضلات	

المصدر: من إعداد الطالبة.

- **مؤشرات وظيفة التسويق:**

يعرف التسويق على أنه: "تنفيذ أنشطة المختلفة التي تهدف إلى توجيه تدفق السلع و الخدمات من المنتج إلى المستهلك أو المستخدم " ، و يعرف أيضا أنه:" إحدى الأنشطة التي تهدف إلى التنبؤ و معاينة حاجات المستهلك أو حتى دفعه و حثه على إثارتها أو تجديدها لتلبيتها بأنواع السلع و الخدمات و كذا لتحقيق التكيف.[1]

الجدول رقم (1-5): مؤشرات وظيفة التسويق.

مجال القياس	إسم المؤشر	قيمة المؤشر	كيفية القياس
فعالية وظيفة التسويق.	تطور رقم الأعمال	رقم الأعمال لسنة المقارنة / رقم الأعمال لسنة الأساس	تقارن هذه النسب بنسب معيارية أو بنسب السنوات السابقة أو النسب السائدة في القطاع و كلما إرتفعت كان أحسن.
	حجم المؤسسة في السوق	رقم أعمال المؤسسة / رقم أعمال القطاع	
	معدل دوران المخزون	رقم الأعمال / متوسط مخزون المنتجات التامة	
	ربحية رقم الأعمال	الربح / رقم الأعمال	

[1] محمد صالح الحناوي، **إدارة التسويق**، الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1984، ص 17.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

مصاريف التسويق.		عائد مصاريف التسويق	رقم الأعمال / إجمالي مصاريف التسويق	كلما إرتفعت كلما كان أحسن.
التوزيع.		نسبة نقاط البيع التابعة للمؤسسة.	عدد نقاط البيع التابعة للمؤسسة / عدد نقاط البيع الموجودة في السوق	كلما إرتفعت كلما كان أحسن.
		متوسط الوحدات المباعة لكل و كيل .	عدد الوحدات المباعة / عدد الوكلاء	
علاقة المؤسسة بزبائنها.	تساهل المؤسسة معهم.	نسبة التخفيضات.	التخفيضات الممنوحة / رقم الأعمال	كلما قلت كلما كان أحسن.
		نسبة المبيعات الآجلة.	المبيعات الآجلة / رقم الأعمال	
	مركز المؤسسة في السوق.	نسبة التسبيقات.	التسبيقات / رقم الأعمال	كلما إرتفعت كلما كان أحسن.

المصدر: من إعداد الطالبة.

- **مؤشرات الوظيفة المالية:**

تكاليف وظيفة المالية على أنها: " الأنشطة التي تهتم بتوفير رأس المال اللازم لنشاط المؤسسة و نموها و التي تضمن حسن تسيير الفوائض النقدية و كذا مراقبة مردودية كل من الإستثمارات و المؤسسة بصفة عامة" [1] و تعرف أيضا أنها " مختلف الأنشطة التي تجمع و تسير الموارد المالية".[2]

إن مؤشرات آداء الوظيفة المالية في أغلبها هي عبارة عن علاقات و نسب تبين بنود و عناصر الميزانية و حساب النتائج أو غيرها من الوثائق المحاسبية، و تهدف هذه المؤشرات إلى معرفة مدى تمكن الوظيفة المالية من تحقيق أهدافها و بأي مستوى من الموارد.

[1] J.P.Louriaux : Op, cit , p 99
[2] G Bressy: **Economie l'entreprise**, ed , sirey,paris,1990

الجدول رقم (1-6): مؤشرات الوظيفة المالية.

مجال القياس	إسم المؤشر	قيمة المؤشر	كيفية القياس
السيولة	نسبة السيولة العامة.	الأصول المتداول / الديون قصيرة الأجل	كلما إرتفعت كلما كان أحسن إذا كانت (≥ 1) المؤسسة لا تعتمد على المخاطرة. إذا كانت (≤ 1) المؤسسة تعتمد على المخاطرة.
	نسبة السيولة الآنية.	القيم الجاهزة / الديون قصيرة الأجل	
الإستقلالية	نسبة الإستقلالية.	الأموال الخاصة / الديون طويلة الأجل + الديون المتوسطة الأجل	كلما إرتفعت كلما دل ذلك على إستقلالية المؤسسة.
التمويل الذاتي	نسبة النمو الذاتي.	التمويل الذاتي / رقم الأعمال	كلما إرتفعت كلما دل ذلك على قدرة المؤسسة التمويل الذاتي.
	القدرة الذاتية على سداد الديون.	التمويل الذاتي / إجمالي الديون	كلما إرتفعت كلما دل ذلك على قدرة المؤسسة على تغطية الديون و الأصول على التوالي بالإعتماد على التمويل الذاتي.
	نسبة التغطية الذاتية للأصول.	التمويل الذاتي / إجمالي الأصول	
المصاريف المالية	نسبة المصاريف المالية	المصاريف المالية / إجمالي المصاريف	كلما نقصت كلما كان أحسن.
	نسبة الإستفادة من التخفيضات المكتسبة.	التخفيضات المكتسبة من طرف الموردين / التخفيضات الممنوحة من طرف الموردين	كلما إقتربت من الواحد كلما كلما كان أحسن.
تجديد الإستثمارات	نسبة الإستثمارات الممكن تجديدها.	الإهتلاكات المتراكمة / القيمة الإجمالية للإستثمارات	كلما إرتفعت كلما كان للمؤسسة قدرة على تجديد على إستثماراتها.
	نسبة الإهتلاك في التكاليف.	القسط السنوي للإهتلاك / التكاليف السنوية	

المصدر: من إعداد الطالبة.

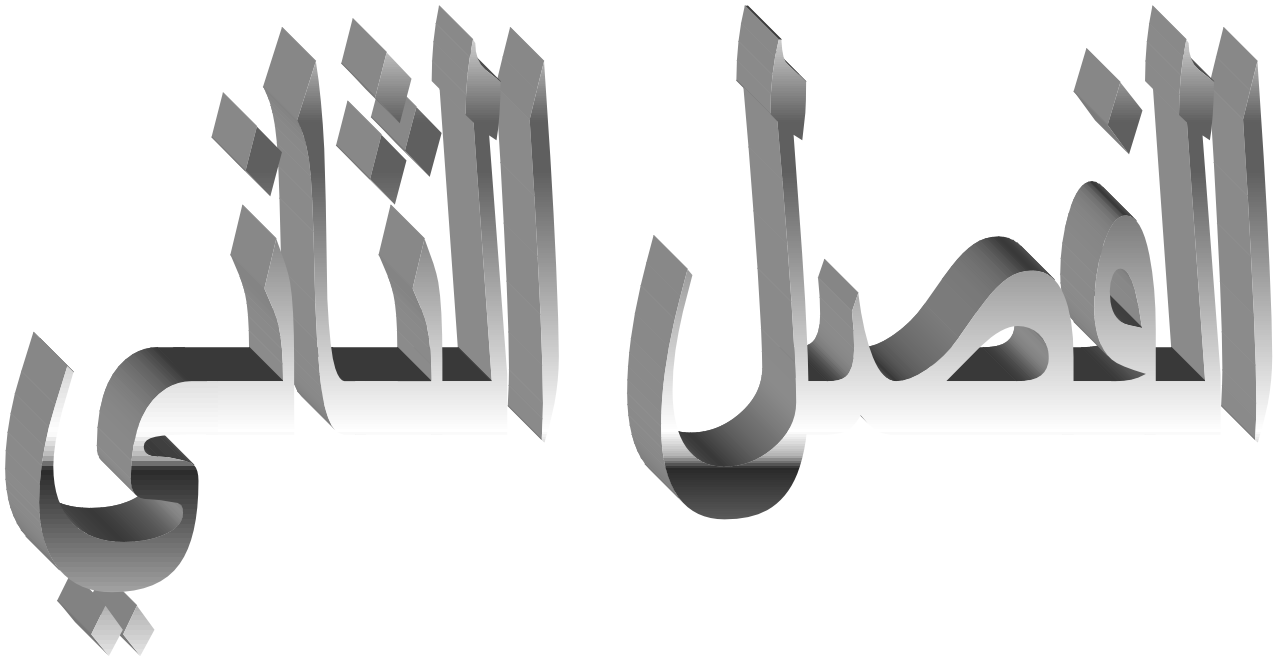
قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية المؤسسة و آدائها الإقتصادي من حيث المفهوم و التقييم و الهدف منه حيث يختلف حسب الأطراف المستفيدة منه إلا أن الهدف الأساسي هو الحكم أو إعطاء تقييم للوضعية الإقتصادية للمؤسسة و معرفة كفاءة الإدارة في إستغلال الموارد لتحقيق الأهداف المرجوة مما يوضح أن عملية تقييم الآداء هي عملية رقابية حيث تتم عملية التقييم و فقا لمعايير محددة، و تقييم الأداء لا يشمل فقط المؤسسات ذات الوضعية المالية الحرجة بل يتعدى إلى المؤسسات السليمة للحفاظ على مستوى الآداء لضمان بقائها و إستمراريتها.

و تقييم الآداء الإقتصادي يتم إنطلاقا من مختلف المعلومات سواء الداخلية أو الخارجية و تعتبر مخرجات نظام المعلومات المحاسبي أهم المصادر الداخلية التي يعتمد عليها في ذلك أما المصادر الخارجية فتتمثل في المعلومات حول المنافسين و العملاء و غيرها، و تتم عملية تقييم الآداء الإقتصادي من خلال المؤشرات المدروسة سابقا.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر


الفصل الثاني

الفصل الثاني: المراجعة و الرقابة الداخلية

المبحث الأول: مدخل للمراجعة.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: ماهية الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني: المراجعة و الرقابة الداخلية.

تمهيد:

من أهم الأسباب التي أدت إلى تطور المراجعة و خروجها كنشاط رئيسي لا يمكن الإستغناء عنه هو زيادة الحاجة على الخدمات التي يقدمها المراجع بواسطة المراجعة، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من مدى صحة البيانات المحاسبية و المالية المقدمة من طرف إدارتها لتفادي الخلط و مختلف الأخطاء المحاسبية و الوقوف وراء حالات الغش و التلاعب بأملاكها.

و تعتبر الرقابة الداخلية من أهم وظائف التسيير داخل المؤسسة، حيث يعتمد عليها المراجع لإنجاز عمله، و لقد مرت الرقابة الداخلية بعدة مراحل، لتصبح على ماهي عليه، حيث يمكننا أن نميز بين مرحلتين الأولى ما قبل الثورة الصناعية، أي عندما كانت تتسم المنشأة بصغر حجمها و عدم إنفصال الملكية عن الإدارة (التسيير)، الثانية كانت بعد الثورة الصناعية، و ظهور ما يعرف بالشركات العملاقة ذات الحجم الكبير(الأنشطة و الفروع)، مما صعب من مهمة الملاك في إدارتها حيث أصبحت الإدارة توكل أشخاص آخرين يصطلح عليهم إسم المسيرون، و من هنا ظهرت مرحلة فصل الملكية عن الإدارة.

و نظرا لأهمية الرقابة الداخلية من حيث أنها تسهر على تحقيق أهداف المؤسسة، و كذا بيان الإنحراف على الخطة الموضوعة مسبقا، و لدراسة أعمق و أشمل لما تم ذكره إرتأينا تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية كالآتي:

- المبحث الأول: مدخل للمراجعة.
- المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.
- المبحث الثالث: ماهية الرقابة الداخلية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الأول: مدخل للمراجعة.

المطلب الأول: ماهية المراجعة.

أولا: لمحة تاريخية لتطور المراجعة.

يعتبر تطور المحاسبة عبر العصور عبارة عن المرآة العاكسة لتطور الحضارة فكلما تطورت الحضارات و جدت المحاسبة مكانة مهمة فيها، و تطورت طرق تطبيقاتها و أصبحت أهميتها و الحاجة إلى معلومات مهمة و واضحة، و من هنا نشأت الحاجة إلى ضرورة إيجاد طريقة للتأكد من سلامة و مصداقية المعلومات التي يعتمد عليها في إتخاذ قرارات مختلفة.[1]

- **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500:** تميزت هذه الحقبة من التاريخ بتوخي الدقة و منع التلاعب أو غش الدفاتر، و كان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القائمين على الشؤون المالية، و كانت عملية المراجعة و التي عرفت في نهاية هذه الفترة تفصيلية 100% مع عدم و جود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية. [2]
- **الفترة من 1500 حتى 1850:** تميزت هذه الفترة عن التي سبقتها ب:

أ - إنفصال الملكية عن الإدارة، مما يؤدي إلى زيادة الحاجة الماسة للمراجعين.

ب- تبني فكرة النظام المحاسبي "بصورة بدائية" و خاصة بعد إكتشاف نظرية القيد المزدوج.

و كنتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع و رغم ذلك إستمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

- **الفترة من 1850 حتى 1905:**[3] في هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها، و بذلك عرفت لأول مرة المراجعة الإختيارية و بذلك أصبحت عملية المراجعة أقل تفصيلا، أما أهداف المراجعة حتى نهاية هذه الفترة كانت كالآتي:

أ- إكتشاف الغش و التلاعب بالدفاتر.

ب- إكتشاف الأخطاء الفنية.

ت- إكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

---

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 1

[2] إدريس عبد السلام الشتيوي، **مراجعة معايير و الإجراءات**، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ط 4، ص ص14- 15

[3] نفس المرجع السابق، ص ص 15- 16

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

❖ **الفترة من 1905 حتى وقتنا الحاضر:**[1] تميزت هذه الفترة بأستخدم أسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، أما الهدف الأساسي للمراجعة أصبح إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي و نتائج الأعمال للشركات، أما إكتشاف الأخطاء و التلاعب يعد كنتيجة لقيام المراجع المؤهل علميا و عمليا بمهمته على أحسن وجه.

ثانيا: تعريف المراجعة:

لقد تعددت و إختلفت تعاريف المراجعة نذكر منها:

تعرف المراجعة على أنها:«عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر و السجلات المحاسبية و الأدلة المدعمة للتسجيلات المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، و كذلك التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، و هي عملية تمكن المراجع من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها و مدى الإلتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها».[2]

كما تعرف المراجعة على أنها:« تمثل عملية منهجية منظمة للحصول على التنفيذ بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات و خاصة بالتصرفات و الإجراءات الإقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات و المعايير المقررة و توصيل النتائج للمستخدمين المعنيين».[3]

«المراجعة تمثل عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الإستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، و ذلك و فقا لمجموعة من المعايير الموضوعة، تعكس إحتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية، لمساعدتها في الحكم على مدى جودة و نوعية هذه المعلومات و تحديد مدى الإعتماد على تلك القوائم».[4]

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها:«عملية منتظمة للحصول على القرائن بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية».[5]

---

[1] إدريس عبد السلام الشتيوي، نفس المرجع السابق، ص ص 16- 17

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ، ص 10

[3] محمد الفيومي و عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 09

[4] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة و آليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003، ص 10

[5] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 09

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

من خلال التعاريف السابقة يمكن إستخلاص أن المراجعة تتركز على ثلاث نقاط مهمة و التي تتمحور حولها المراجعة عادة و هي:[1]

أولا:الفحص:

يقصد به فحص البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها، أي فحص القياس المحاسبي و هو القياس الكمي و النقدي للأحداث الإقتصادية لنشاط المؤسسة.

ثانيا:التحقيق:

يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كآداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة و على تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة. و بما أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية بصفة أتوماتيكية، لذلك فالمراجعة بإمكانها إكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية و المحافظة على إستمراريتة في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها ليسمح لهذا الأخير بتوليد معلومات ممثلة للوضعية الحقيقية المؤسسة.

ثالثا:التقرير:

يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول:« بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجع و ثمرتها ».

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 11

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثاني: أهداف و أهمية المراجعة.

أولا: أهداف المراجعة.

1) الأهداف الأساسية:

أ- ارع**الإنتظام:** هو المطابقة للقوانين و المبادئ التشريعية و كذا القواعد المعدة من طرف القضاء و المعايير المعدة من طرف المنظمات المتخصصة.

ب-الصدق: و الصدق هو تطبيق بنية خالصة لكافة القوائم و الإجراءات طبقا للمعرفة التي يجب أن تكون عامة لدى مسؤولي الحسابات حول حقيقة و أهمية العمليات و الحوادث و الوضعيات، و الصدق يفترض النية للمسيرين، و قد تطور تدريجيا نحو مفهوم الصدق الموضوعي، و حسب لجنة عمليات البورصة (o. c .b) بفرنسا «الصدق ينتج عن التقييم الصحيح من طرف المسيرين للقيم المحاسبية، بالإضافة إلى التقدير المعقول للأخطار و التدنيات».

ج-الصورة الوفية: تلعب الصورة الوفية دور المراجع أثناء إنشاء الحسابات السنوية، و المخطط المحاسبي يعيد أخذ هذا المبدأ بالتحديد من أجل تقديم الصورة الوفية لوضعية المؤسسة و عملياتها، فإن على المحاسبة أن تستجيب في إطار إحترام القواعد المحاسبية، و هكذا فإن الصورة الوفية تتجسد بمعلومات إضافية عن الميزانية و جدول حسابات النتائج.[1]

2) الأهداف الثانوية:

أ- **الوجود و التحقق:** يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الإقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية الموجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عن تاريخ معين و كمية معينة فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو الجرد المادي للمخزونات.

ب-الملكية و المديونية: تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك المؤسسة و الخصوم هي المتنازل عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها و الديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، و التي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

ج-الشمولية و الكمال: بما أن الشمول من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية توليد معلومات معتبرة و شاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال إحتواء هذه

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن، ط 1، 2006،ص 13.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المعلومات المقدمة على المعطيات و الحركات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث، بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة و صحة البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، و الذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

د- **التقييم و التخصص:** تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأهداف المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهتلاك الإستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، و بإنسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

ثانيا: أهمية المراجعة.

تكمن أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية و تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف، تستخدم القوائم المالية في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة و يجب أن يلاحظ أن المراجع لا يبدي رأيا في حسابات فردية و لكن يبدي رأيا فنيا يتعلق بجميع الحسابات ذات الأرصدة الهامة لتقدم كأساس لإبداء رأيه في القوائم المالية ككل، و من بين هذه الأرصدة مايلي:

1) **إدارة المنشأة:** تعتبر المراجعة مهمة لإدارة المشروع حيث أن إعتماد الإدارة في عملية التخطيط و إتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية، و الرقابة على المراجعة يجعل من عمل المراجعة حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك تؤدي مراجعة القوائم المالية إلى توجيه الإستثمار الذي يمثل هذه المنشأة.
2) **المؤسسات المالية و التجارية و الصناعية:** تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة تمثل هذه المؤسسة عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع، حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية إتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح و الذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.[1]
3) **المستثمرون:** تعتمد فئة المستثمرون على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في إتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص المدخرات الإستثمارات، بحيث تحقق لهم أكبر عدد ممكن في ظل إختيار البديل الأمثل من مجمل البدائل المتاحة مع إعتبار توفر الثقة في مصداقية هذه المعلومات.

فالمعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها من نسبة المخاطرة في إتخاذ القرارات المختلفة من طرف المستثمرين.[2]

4) **الهيئات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها التشريعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الضرائب و لا

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق ، ص 19

[2] يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2000، ط1، ص 09.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها، و معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا و إبداء الرأي الفني المحايد و العادل عليها.

المطلب الثالث: مبادئ و فروض المراجعة.

أولا : مبادئ المراجعة: و تنقسم إلى:

1. **المبادئ المرتبطة بركن الفحص:**

أ- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** و يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة و آثارها الفعلية و المحتملة على كيان المنشأة و علاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، و الوقوف على إحتياطات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

ب- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختياري:** و يعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية و الفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة.

ج- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** و يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص و ذلك بالإستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع.

د- **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنتاجية: و** يشير هذا المبدأ إلى و جوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة.

2. **المبادئ المرتبطة بركن التقرير:**

أ- **مبدأ كفاية الإتصال:** و يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير مراجع الحسابات آداة لقفل العمليات الإقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

ب- **مبدأ الإفصاح:** و يشير إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المنشأة و مدى التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية و إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية و إبراز جوانب الضعف إن وجدت في نظام الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر و السجلات. [1]

ج- **مبدأ الإنصاف:** و يشير هذا المبدأ أن تكون محتويات تقارير المراجع و كذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمنشأة داخليا و خارجيا.

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان- الأردن، ط 2، 2005 ص ص 23- 24.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

د- **مبدأ السببية:** و يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادل يواجه به المراجع و أن تبنى تحفظاته و مقترحاته على الحقيقة و الموضوعية.

ثانيا : فروض المراجعة:

تقوم المراجعة على جملة من الفروض هي:[1]

أ- **قابلية البيانات للفحص:** تتمحور المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، يتبع هذا الغرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة، و مصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، و تتمثل هذه المعايير في العناصر التالية: ملائمة المعلومات، قابلية الفحص، عدم التحيز في التسجيل، قابلية القياس الكمي.

ب- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة:** يقوم هذا الفرض على التبادل في بين المراجع و الإدارة من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تتم مراجعتها من طرف المراجع بغية إتخاذ على أساسها قرارت صائبة و العكس كذلك بالنسبة للمراجع يمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأيا فنيا محايدا صائبا على الواقع و حقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

ج- **خلو القوائم المالية من أية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية:** يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن إكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، و عدم مسؤوليته عن إكتشاف و التلاعبات التي تتم و التواطئ فيها خاصة عند تقييده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

د- **و جود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن وجود نظام سليم و قوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء و التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا كما يجعل المراجعة إقتصادية و عملية بتبني المراجعة الإختيارية بدلا عن التفعيلية.

هـ- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:** يقوم هذا الغرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها و فق المبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الإلتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية و عن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي و الحقيقي لها.

و- **العناصر و المفروضات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، و ضمن نظام سليم للرقابة الداخلية سيكون كذلك في المستقبل، و العكس صحيح لذا بات من الضروري على المراجع

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 13.

في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات و نظام الرقابة الداخلية المفروضة.

ز- **مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع:** يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، و ذلك وفق ما توضحه الإتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة و المراجع على أن لا تخل هذه الإتفاقية المبرمة بمعايير المراجعة و على رأسها إستقلالية المراجع في عمله، نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة و أن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.

المطلب الرابع: أنواع المراجعة.[1]

أولا: من زاوية الإلزام القانوني.

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض مؤسسات الشركات كشركة المساهمة و عدم إلزامية المراجعة إلى غيرها من مؤسسات الشركات كشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة تضامن، لذلك سنميز نوعين من المراجعة في هذا البند:

أ- **المراجعة الإلزامية:** و هي المراجعة التي يتحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة من خلال القانون المعمول به.

ب-**المراجعة الإختيارية:** و هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني و بطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، بغية الإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية و عن نتائج أعمال المركز المالي.

ثانيا: من زاوية مجال أو نطاق المراجعة.

أ- **المراجعة الكاملة:** في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه إذ يقوم بفحص البيانات و السجلات و القيود المثبتة قصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل، فعملية المراجعة لابد أن تتقيد بمعايير.

ب-**المراجعة الجزئية:** تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية، كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها.

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 20-23.

ثالثا: من زاوية مدى الفحص أو حجم الإختبارات.

أ- **المراجعة الشاملة (التفصيلية):** تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات و السياسات المحاسبية، و هذا النوع قد يكون شاملا بالنسبة إلى بند معين و قد يكون شاملا لجميع عمليات المؤسسة، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع و أصحاب المؤسسة.

ب- **المراجعة الإختيارية:** يستند هذا النوع على إختبار جزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة على كل أو مجموع المفردات بيد أن هذا النوع يتجلى خاصة في مؤسسات كبيرة الحجم و المتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة.

رابعا: من حيث موعد القيام بالمراجعة:[1]

أ- **مراجعة مستمرة:** هي المراجعة التي تتم على مدار السنة المالية و غالبا ما تتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الحسابات و الدفاتر المحاسبية، و ذلك بغية التحقق من التسويات النهائية اللازمة لإعداد القوائم المالية الختامية.

ب-**مراجعة نهائية:** هي المراجعة التي تتم بعد إنتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات و إقفال الدفاتر و إعداد الحسابات الختامية و الميزانية.

خامسا: من حيث القائم بعملية المراجعة.

أ- **المراجعة الخارجية:** هي المراجعة التي تتم من قبل طرف من خارج الوحدة الإقتصادية حيث يكون مستقلا عن إدارة الوحدة، و الهدف الأساسي لهذا النوع يتجلى في إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية.

ب-**المراجعة الداخلية:** هي نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص و تقويم أنشطتها كخدمة المنشأة ذاتها.

[1] حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ط 1، ص51.

المطلب الخامس: معايير المراجعة.

يمكن الإستناد إلى معايير المراجعة لقياس آداء المراجع الذي يعمل على تحقيق الأهداف المنتظرة من عملية المراجعة، فالمعايير التي سيتم التطرق إليها تعتبر كنموذج يستخدم للحكم على مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع فالمعايير المتعارف عليها للمراجعة تعتبر دولية و تتميز بالثبات النسبي في مختلف الأنظمة الدولية، و يمكن التطرق إليها كالتالي:

أولا: المعايير العامة:

المعايير العامة هي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن يؤولون مهنة المراجعة و من هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية و تتكون المعايير العامة من ثلاث عناصر هي:

1. **معيار التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية:**

على حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الإعتماد كمراجع للحسابات الآتي:

أ- **من ناحية التأهيل العلمي:**

و يعني ذلك ضرورة أن يكون لدى المراجع درجة من التأهيل الغني في مجال المواد المحاسبية و المراجعة، و يتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة و يقصد بالتأهيل العلمي أو الفني في هذا الصدد لا يقتصر على جوانب المحاسبة فقط و لكن يتطلب جوانب المعرفة الأخرى و التي تمكن المراجع من إبداء الرأي الفني يعرض عليه من قوائم و تقارير. [1]

ب- **من ناحية التأهيل العملي أو الخبرة المهنية:**

فكما هو الحال في جميع المهن الأخرى و التي تتطلب ممارسة مهنية بين بعض أعضائها لفترة زمنية محددة، فإن مهنة المحاسبة و المراجعة تتطلب كذلك من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العلمي قبل البدء في مزاولتها.[2]

2. **معيار الإستقلال و الحياد:** إن الإستقلال الكامل للمراجع الخارجي أو مؤسسة المراجعة أو الجهاز الحكومي المرتبط بعملية المراجعة و التدقيق من أهم القواعد العامة التي يجب توفرها حتى تتم عملية الفحص و المراجعة بجدية تامة دون أي ضغوط من أي طرف قائم بعملية المراجعة، و لكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم يجب أن يتم مراجعتها من قبل شخص يتمتع بالإستقلال و الحياد لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى إستقلالية المراجع:[3]

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، ط 2، 2004، ص 55.

[2] محمد سمير الصبان و عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص ص 63- 64.

[3] محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 190.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- ✓ عدم وجود مصالح مادية للمراجع.
- ✓ وجود إستقلال ذاتي.

3. **معيار العناية المهنية:** إن معيار العناية المهنية اللازمة يستوجب تحمل المسؤولية عند آداء المهمة فيؤدي ذلك بكل إخلاص و أمانة و كذلك المراجع لا بد أن يفي بالمعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي و العملي و الإستقلال في آداء مهمته.[1]

ثانيا: معايير الآداء المهني أو العمل الميداني.

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، و تمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة و مدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند إستخدام هذه الإجراءات، و تحتوي على ثلاثة معايير هي:[2]

1. **التخطيط السليم لعملية المراجعة:**

على المراجع وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة و مراقبة الحسابات و الإشراف على أعمال مساعديه، و عليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها، و له أن يساعده في ذلك أعوان على أن يشرف على أعمالهم، إذ ليس له حق تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة الكاملة من طرفهم، و هو المسؤول مسؤولية كاملة.

2. **معيار كفاية الأدلة:**

على المراجع جمع أدلة و قرائن الإثبات تبرز الرأي الفني المحايد و تكوين ملفين يبرز الرأي الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة بالإعتماد على جملة من الأدلة الأساسية، فهناك الملف الدائم الذي يتعلق بالوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للإستعمال في الدورات اللاحقة تتعلق بحياة المؤسسة، و عملها و مراحل تطورها، و هياكلها و نظمها ، و ملف جاري (ملف المراجعة) يتعلق بالسنة الحالية يتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة المالية و المحاسبية منها أدلة الإثبات التي جمعها.[3]

بالإضافة إلى هذين الملفين فإن المراجع يدون كل ملا حظاته و كل التساؤلات و الإستفسارات و ما يجب عمله في سجل (أوراق عمل) تمهيدا لكتابة التقرير النهائي.

---

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 41.

[2] حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 64.

[3] محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص ص 40-41.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3. تقييم نظام الرقابة الداخلية:

على المراقب الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام مراقبتها في مرحلة ثانية، و فحص الحسابات في مرحلة ثالثة و أخيرة، غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، و المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة و بالإعتماد على التقييم النهائي لهذا النظام يمكنه تخطيط أعماله و نطاق التدخل و تحديد الإختبارات التي ينبغي إجرائها مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة و معالم تقريره النهائي.

ثالثا: معايير إبداء الرأي أو إعداد التقرير.

هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة على التقدير الشخصي عند تطبيقها، و من ثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكسبها من مزاولة المهنة.[1]

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت القوائم المالية أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP.
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما التي تم إستخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، و قد إختلفت عن المبادئ التي أستخدمت عند إعداد القوائم المالية الخاضعة بالفترة السابقة.
- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات و الإيضاحات كافة التي يجب إعلام القارئ بما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك.
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة، و في الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، و يجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص الخدمة التي يقوم بها المراجع و طبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة آداء هذه الخدمة.

إن إختلاف رأي المراجع في القوائم المالية تبعا لإختلاف النتائج التي يتوصل إليها يعني و جود أنواع متعددة من التقارير هي:

1) التقرير النظيف:

يطلق على التقرير النظيف إسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات و يبين هذا التقرير أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي و نتائج العمليات و التدفقات النقدية بالإنسجام مع

[1] حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 65.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، و يشير الرأي النظيف أيضا ضمنيا إلى أنه قد تم تحديد تأثير التغيرات في المبادئ المحاسبية و طرق تطبيقات الإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.

2) التقرير التحفظي:

يعتبر التقرير التحفظي إمتداد معدل للتقرير النظيف، كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، في هذا الإطار يشير المراجع إلى هذه التحفظات بكل وضوح و صراحة و يحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية و على القوائم المالية للمؤسسة و المركز المالي لها.

يرتبط التقرير النظيف بالأهمية النسبية لهذه التحفظات و بمدى تأثيرها على صحة المعلومات المحاسبية و المالية، إذ يشترط ألا تأثر هذه التحفظات إلى حد التظليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة و على القوائم المالية الختامية لها.[1]

و يمكن ذكر أهم أسباب التحفظات على النحو التالي:

أ- تحفظ بسبب قيود على نطاق المراجعة.

ب- تحفظ بسبب عدم إتباع (مخالفة) المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

ج- تحفظ بسبب عدم كفاية الإفصاح.

د- تحفظ بسبب عدم الإستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

هـ- تحفظ بسبب عدم التأكد.

و- تحفظ بسبب عدم التأكد من إستمرار المشروع.

3) التقرير السالب:

يصدر المراجع هذا التقرير إذا قام بعملية المراجعة و فقا لمعاييرها و رأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها و فقا لمعالجة سليمة و لم يراعى في معالجتها و عرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، كأن يقيم و يسجل جزءا كبيرا من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها، أو يسجل جزء كبير من المصروفات الإرادية على أنها مصروفات رأسمالية، بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراء القوائم المالية فإنه ينبغي على المراجع أن يصدر هذا الرأي إلا إذا إعتقد فعلا أن هناك خروجا خطيرا عن تطبيق المبادئ المحاسبية.

4) تقرير عدم إبداء الرأي:

يتم عادة إصدار تقرير عدم إبداء الرأي في الأحوال التي لا يتمكن فيها المراجع من تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى ضرورة إستخدامها للحصول على الأدلة و البراهين اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية.[1]

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص55- 56.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.

إن توسع حجم المؤسسات و تعدد أنشطتها عقد من مهام الإدارة، خاصة من حيث المراقبة، و حتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها، كان لا بد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه إسم قسم " المراجعة الداخلية "و الهدف منه مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات عن طريق تلك الرقابات التي تقوم بها.

المطلب الأول: نشأة و تعريف المراجعة الداخلية

أولا: نشأة المراجعة الداخلية.

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينيات، و ذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، و من الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل مع الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها، و بقي دور المراجعة الداخلية مهمشا بحيث أنها لم تحض بالإهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن إنتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 و كونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين(I I A) الذي عمل مند إنشائه على تطوير هده المهنة و تنظيمها.

و تماشيا مع التطورات الإقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1947 ثم سنة 1957 و 1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محظة، تعتمد على إكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل نشاطات و وظائف المؤسسة.

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية بإعتبارها آداة إدارية يمكن الإعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث إبتدأت بنطاق و مجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود و السجلات المالية، ثم إتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية و التشغيلية نتيجة الظروف الإقتصادية.[2]

[1] حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 135.

[2] أحمد صالح العمرات، **المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي**، دار البشير، عمان، 1990، ص 12.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ثانيا: تعريف المراجعة الداخلية.

سنتناول فيما يلي بعض تعاريف المراجعة الداخلية التي تتميز بالتنوع و التعداد بتعدد المختصين و الهيئات المهتمة بهذه المهنة، و من أهم هذه التعاريف نذكر:

– " المراجعة الداخلية هي و ظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلب الإدارة أو العمل على حسن إستخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى.[1]

بينما يعرف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين المراجعة الداخلية على أنها:

– " نشاط مستقل للتقييم داخل المؤسسة، يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية و المالية و الأعمال الأخرى، و ذلك لخدمة الإدارة، كما أنها رقابة إدارية تقوم بقياس و تقييم الوسائل الأخرى للرقابة".[2]

فهدف المراجعة الداخلية يتمثل في مساعدة موظفي المؤسسة في القيام بمسؤولياتهم بفعالية، و يعتبر هذا واسع بشكل كاف لدرجة أنه يشمل العديد من الأنشطة التي يتم تنفيذها في ظل المفهوم العام للمراجعة الداخلية سواء في القطاع العام و الخاص.

و من التعاريف الشاملة و الحديثة للمراجعة الداخلية تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة و المستشارين الداخليين IFACI الذي عرف المراجعة الداخلية على أنها:

"المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل و موضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين وخلق القيمة المضافة".

ثالثا: وظيفة المراجعة الداخلية و أهدافها.

1. وظيفة المراجعة:

إن زيادة حجم المؤسسات و تعقد الأنشطة التي تقوم بها أدى إلى ضرورة وجود آداة إدارية تقوم بمراقبة و متابعة نظام الرقابة ذاته، فإدارة المؤسسة ترغب في التحقق من أن نظم الرقابة تعمل، بصفة مرضية، ذلك أنه مهما أحسنت الإدارة التخطيط فإن التنظيم ككل سيكون معرضا للخطر إذا كانت الإجراءات الرقابية غير كافية أو لا تنفذ بطريقة سليمة.

فمسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية تقع على إدارة المؤسسة بينما متابعة هذا النظام فيكون من مهام المراجعين الداخليين.[1]

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 61.

[2] عطاء الله محمود شوقي، **دراسات متقدمة في المراجعة**، مكتب الشباب، القاهرة، 1993، ط 1، ص 203.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2. أهداف المراجعة:

إن الهدف الأساسي من المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء الإدارة في تنفيذ مهامهم و مسؤولياتهم بقيام المراجع الداخلي بعمليات الفحص و التقييم و إعطاء نصائح للإدارة و تعاليق حول العمليات التي تم مراجعتها.

و بصفة عامة و لتحقيق أهداف المؤسسة، تسعى المراجعة الداخلية لتحقيق الأهداف التالية:[2]

– التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و السجلات حتى يتمكن الإعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات.

– المحافظة على أموال المؤسسة و موجوداتها من أي ضياع أو إختلاس أو تلاعب أو سوء إستعمال.

– إطلاع الهيئات المسؤولة بالمؤسسة عن مدى مسايرة التطبيق العملي للخطط و السياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة.

– التقييم للخطط الموضوعة و الإجراءات التنفيذية و السياسات المعمول بها بصدد الشؤون المالية و المحاسبية و ما يتعلق بهما من أمور و إبداء الرأي في الإقتراحات البناءة لتطوير هذه الخطط و السياسات مما يحقق كفاية إنتاجية أكبر للمؤسسة ككل.

و مما سبق يتضح أن عمل المراجعة الداخلية تمثل أهداف بعيدة المدى بحيث يتطلب الوصول إليها و تحقيقها القيام بالعديد من الدراسات و التقييمات و التحليلات.

المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية.

تعتبر معايير المراجعة الداخلية من الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الداخليين الأمريكي و التي وضعت حتى تحكم الممارسة المهنية لهذه الأخيرة فمن أهم معايير المراجعة الداخلية المتمثلة في:[3]

أولا: إستقلالية المراجع الداخلي.

إن هدف وجود المراجعة الداخلية كوظيفة هو خدمة المؤسسة، فرغم المناداة بإستقلال عمل المراجع الداخلي إلا أن مجال و نطاق عمله محدد من طرف الإدارة، كما أنه يتلقى تعليمات و أوامر يمتثل لها. فالتعارض بين

---

[1] محمد سمير الصبان و إسماعيل إبراهيم جمعة وفتح رزق السوافيري، **الرقابة و المراجعة الداخلية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 1996، ص 12.

[2] أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003، ص 233.

[3] شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك**، رسالة ماجستير (منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 38.

إستقلال المراجع و تبعيته للإدارة واضح، إذ يصعب ضمان هذه الإستقلالية نظرا لأن من واجبه تقديم تقاريره إلى فرد أو مسؤول في المؤسسة، و هو مسؤول أمامهم عن أعماله.[1]

و لضمان الإستقلالية في تدخلات المراجع الداخلي، يجب توفر مكانة خاصة تتمتع بإمتيازات داخل المؤسسة، و خصائص تضمن للمراجع القيام بعمله بكل إستقلالية و موضوعية.

ثانيا: التأهيل العلمي و العملي.

على المراجع الداخلي أن يقوم بعمله بروح مهنية، و ذلك حتى يضمن أن أعماله و أعمال مساعديه يمكن لها في النهاية أن تخرج برأي و نتائج ذات أسس صحيحة، و مطابقة مع المسؤولية المخولة له و لتحقيق هذا المعيار على المراجع الداخلي من جهة وضع سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية المطلوبة و من جهة أخرى التطبيق الدائم للمعاييير المهنية.

ثالثا: نطاق عمل المراجعة الداخلية.

يشمل نطاق عمل المراجع الداخلي فحص و مراجعة جميع العمليات المالية المسجلة في دفاتر و السجلات و كذلك تقييم مدى كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة حتى لو تم ذلك بالتعاون مع المراجع الخارجي، و تقييم مستوى آداء الأفراد لمسؤولياتهم و مهامهم.

رابعا: تنفيذ عمل المراجع.

على المراجع أن يقوم بعملية التخطيط لعملية المراجعة مع فحص و تقييم المعلومات و التقرير عن النتائج و متابعة التوصيات، و يتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف و نطاق العمل، و الحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها، و تحديد المورد اللازمة لآداء هذه العملية و الإتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة، و قيام المراجع بعملية مسح للتعرف على مختلف الأنشطة و المخاطر المحتملة، و الإجراءات الرقابية و ذلك لتحديد الجوانب التي تحتاج إهتماما أكبر أثناء القيام بهذه العملية، و كتابة برنامج المراجعة، و تحديد كيف و متى و لمن ترسل نتائج عملية المراجعة و أخيرا الحصول على موافقة من المشرف على مصلحة المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة.

[1] عطا الله محمود شوقي، مرجع سبق ذكره، ص 209.

خامسا: تسيير مصلحة المراجعة الداخلية.

يأتي هذا المعيار لتحديد كيفية تسيير مصلحة المراجعة الداخلية بالمؤسسة، و ذلك بإحترام القواعد المهنية المتعارف عليها و التي هي كالآتي:[1]

- التحديد الدقيق للمسؤوليات و ذلك بوجود لائحة تحدد ذلك.
- إعداد الخطط الخاصة بالأنشطة.
- تسيير الموارد البشرية.
- التكامل بين المراجعين الداخليين و المراجعين الخارجيين.

المطلب الثالث: مهمة المراجعة الداخلية.

إن معايير المراجعة العامة و المراجعة الداخلية خاصة تشير إلى ضرورة التخطيط المسبق، وهذا بوضع منهجية يتبعها القائم بعملية المراجعة و التي تساعده في إتخاذ القرارات الصائبة .

أولا: تحضير مهمة المراجعة الداخلية:

إن مهمة المراجعة الداخلية تستوجب تحضيرا جيدا حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة و التي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تداخلها فمهمة المراجعة تبدأ غالبا بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى مصلحة المراجعة الداخلية.

1. الأمر بالمهمة:

يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى مصلحة المراجعة الداخلية من أجل إعلام المسؤولين بالإنطلاق في عملية المراجعة.

2. خطة التقرب:

بعد حصول مصلحة المراجعة الداخلية على الأمر بالمهمة، تنطلق هذه المصلحة في جمع معلومات أولية حول المحيط الإقتصادي و تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة المراجعة الداخلية.

كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، فتحليل المخاطر يمكن أن يكون بالتحدث مع الطالب لمهمة المراجعة إلى الأعمال الأساسية و التي يجب القيام بها.

[1] شعباني لطفي، المرجع السابق، ص ص 51-52.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3. جدول القوى و الضعف:

هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة و مبررة ملاحظات أو رأي المراجع حول كل ما قام بدراسته، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي.

4. التقرير التوجيهي:

يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية و حدودها، و يعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف المراجعة الداخلية و المعنيين بها.

5. برنامج التحقق:

يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بمصلحة المراجعة، فهو يعرف أعمال المراجعين، و ذلك للتحقق منها، و من حقيقة نقاط القوة، و مدى تأثير نقاط الضعف.[1]

ثانيا: العمل الميداني للمراجعة الداخلية.

تعتبر هذه المرحلة كالإنطلاقة الرسمية لعملية المراجعة و التي تهدف إلى الوصول لنتائج و أجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدمتها.

1. تخطيط عمل المراجعة:

يعمل تخطيط عمل المراجعة على تنظيم مهمة المراجعة زمانا و مكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المراجعين الداخليين المنفذين للمهمة.

2. ورقة التغطية:

هي وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق، و إبراز النتائج المستخلصة فيه.

3. ورقة إبراز و تحليل المشاكل:

ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المراجع عند قيامه بمهمته، و عند جمع و ترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة كذلك الحلول المقترحة للمشكل.

[1] نفس المرجع السابق، ص 55.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ثالثا: إنهاء مهمة المراجعة الداخلية.

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة المراجعة الداخلية و التي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم لطالب خدماتها.

1. هيكل التقرير:

يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز و تحليل المشاكل من جهة و النتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

2. العرض النهائي:

يتمثل هذا الأخير في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المراجع المسؤول هامة و أساسية، إذ يتم هذا العرض بعد إنهاء المراجع للعمل الميداني.

3. تقرير المراجعة الداخلية:

يرسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لأهم المسؤولين المعنيين و الإدارة لإعلامهم بنتائج المراجعة، و يعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة المراجعة الداخلية .

4. حالة أعمال التحسين:

بعد إقتراح المراجع لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها إنطلاقا من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات، و تنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة و التي صادقت عليها الإدارة.

و نظرا لأهمية المراجعة الداخلية و الخارجية نبين في الجدول التالي الفروق بينهما:[1]

الجدول(2-1): الفرق بين المراجعة الداخلية و الخارجية.

	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء و يقدم بيانات سليمة و دقيقة للإدارة و يكون الهدف كشف و منع الأخطاء و الإنحراف عن السياسات الموضوعة.	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية، بينما إكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي.
نوعية القوائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة و يعين بواسطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الإقتصادية يعين بواسطة الملاك.
درجة الإستقلال	يتمتع بإستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارة مثل إدارة الحسابات المالية و لكن يخدم رغبات و حاجات الإدارة جميعها.	يتمتع بإستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص و التقويم و إبداء الرأي.
المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص و الدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	مسؤول أمام الملاك، و من ثم يقدم تقريرة عن نتائج الفحص و رأيه الفني في القوائم المالية إليهم.
نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤولية التي تعهد للمراجعة الداخلية يكون نطاق عملها.	يحدد ذلك أمر التعيين و الأعراف السائدة و المعايير المهنية و ما تنص عليه القوانين و الأنظمة.
توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية و قد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة.

المصدر: حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي،مرجع سابق، ص 53.

[1] حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 53.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثالث: ماهية الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة بوضع و تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة و التي تخص الجوانب المالية، التنظيمية و المحاسبية، و ذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة و التقيد بالسياسات الموضوعة.

فنظام رقابة داخلية فعال يعتبر بمثابة الوقاية من عملية المراجعة، لذلك يقوم المراجع بتقييم النظام قصد تحديد نطاق عمله.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية و عوامل نشأته.

إن السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية هو كبر حجم المؤسسات و تعقد نواحيها الإدارية، المالية و التنظيمية، الشيء الذي أدى إلى زيادة الإهتمام بالوظيفة الرقابية.

كما أصبح نظام الرقابة الداخلية أمرا حتميا تقتضيه الإدارة للمحافظة على الموارد المتاحة بحيث أن قوة أو ضعف نظام الرقابة يتوقف عليه توسيع نطاق المراجعة أو عدم توسيعه.[1]

أولا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت المفاهيم حول الرقابة الداخلية و كان أول تعريف لها ما وضعته جمعية المدققين الأمريكيين و نص على أن: "الرقابة الداخلية مجموعة الطرق و المقاييس التي تتبعها المنشأة بقصد حماية موجوداتها و التأكد من دقة المعلومات المحاسبية".[2]

و يعرف كذلك على أنه" خطة تنظيمية و كافة الطرق و الأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها، و التأكد من دقة و إمكانية الإعتماد على بياناتها المحاسبية و تنمية الكفاءة التشغيلية و تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية ".[3]

و يعرف أنه" هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع و ما يربط من وسائل و مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول و إختيار دقة البيانات المحاسبية و مدى الإعتماد عليها لتنمية الكفاءة الإنتاجية و تشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم".[4]

---

[1] بشير بن عيشي، محاضرات تدقيق و محافظة حسابات، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.

[2] عطا الله سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية و التدقيق في بنية تكنولوجيا المعلومات**، دار الراية للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ط 1، ص 45.

[3] وليام توماس، أمرسون هنكي، تعريب و مراجعة أحمد حجاج كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ، 1997، ص 365.

[4] عبد الفتاح الصحن و أحمد أنور، **الرقابة و مراجعة الحسابات**، مؤسسة شباب الجامعة، للطباعة و النشر، الإسكندرية، ص 165.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ثانيا: عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاتها قديمة و سادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الإهتمام بها إزداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك و نذكر منها: كبر حجم المؤسسات و تعدد العمليات التي تقوم بها، إضطرار الإدارة إلى توزيع و تفويض السلطات و المسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة، حاجة الإدارة إلى بيانات و معلومات دورية دقيقة، و العامل الرئيسي لتطور نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة للإدارة لحماية وصيانة أموال المؤسسة.

فكبر حجم المؤسسات و تعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو في حجمها من خلال الإندماج و التفرع هذا أدى إلى صعوبة الإتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الإعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية.[1]

تفويض السلطات و المسؤوليات كما يتوضح في شركات المساهمة أين ظهر إنفصال واضح بين أصحاب رؤوس الأموال و الإدارة الفعلية لها.[2]

و من العوامل الرئيسية لنشأة نظام الرقابة الداخلية هي الحاجة الماسة لإدارة المؤسسة لصيانة و حماية أموالها من خلال توفير نظام للرقابة الداخلية سليم يحد ويمنع حدوث الأخطاء و الغش أو تقليل إحتمال إرتكابها.[3]

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية و علاقتها بالمراجعة الداخلية

تشمل الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية إدارية و طريقة للتنسيق بالإضافة إلى مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها و أملاكها، و بجانب كل ذلك تهدف الرقابة الداخلية إلى الإرتقاء بالكفاية الإنتاجية و إلى متابعة تطبيق السياسة الإدارية التي تضعها الإدارة و العمل على السير في حدود الخطط المرسومة.

---

[1] خالد أمين عبد الله، **التدقيق و الرقابة في البنوك**، دار وائل، عمان، 1998، ط 1، ص 162.

[2] صديقي مسعود، **مراجعة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجستير منشورة، العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص 83.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 162

أولا: أنواع الرقابة الداخلية

مما سبق يمكن أن نستخلص ثلاثة أنواع من الرقابة الداخلية هي:

1. نظام الرقابة الإدارية:

و تشمل على خطة التنظيم و الوسائل و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة و ضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الأحصائي و دراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الآداء، الرقابة على الجودة و إلى غير ذلك من أشكال الرقابة.

2. نظام الرقابة المحاسبية:

يشمل هذا النوع من الرقابة على خطة التنظيم و الوسائل و الإجراءات التي تخص بصفة أساسية للمحافظة على أصول المؤسسة و مدى الإعتماد على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و السجلات المحاسبية و يتحقق ذلك عن طريق تصميم نظام فعال لأنظمة الضبط الداخلي و توفير جهاز كفء للقيام بعملية المراجعة الداخلية.

3. نظام الضبط الداخلي:

إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم العمل، و تحديد السلطات و المسؤوليات، و الفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة، و لذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه:" مجموعة من الوسائل و المقاييس و الأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية و مستمرة لضمان حسن سير العمل، و عدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الإختلاس في أصول المؤسسة و سجلاتها و حساباتها".[1]

ثانيا: دراسة العلاقة بين الرقابة و المراجعة الداخلية

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية و حتى تحقق هذه الوظيفة أهدافها التي وجدت لأجلها لابد من توفر الشروط التي تسمح لها بآداء مهامها بفعالية، و أهم هذه الشروط:

- الشمولية:

و هذا يعني أن على المراجعة الداخلية أن تغطي جميع نشاطات و وظائف المؤسسة المختلفة من جميع النواحي.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 99.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- الإستقلالية:

لابد من تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف.

- الكفاءة:

لابد أن يكون الشخص المكلف بآداء مهمة أو وظيفة المراجعة على درجة كبيرة من النزاهة و الإلمام بالميدان، مما يسمح له بآداء وظيفته على أكمل وجه.

و مهام المراجعة الداخلية يقوم بها شخص تابع لإدارة المؤسسة، فهو يسعى لخدمتها من خلال عملية الرقابة، و يبرز إهتمام المراجع الداخلي بهذه العملية من خلال النقاط التالية:

- يساهم المراجع الداخلي بفاعلية لتحقيق الوظيفة الإدارية و ذلك ضمانا للوظائف الفرعية الأخرى.

- قيام المراجع الداخلي بتزويد الإدارة بالمعلومات الرقابية، فالمراجع الداخلي يتأكد من تطابق الآداء الفعلي مع الآداء المخطط، وهذا ما يؤكد على إعتماد إدارة المؤسسة على المراجعةالداخلية لتحقيق الآداء.

- عمل المراجع الداخلي بالمؤسسة بإعتباره أحد العاملين بها، تجعله قريب من السجلات المالية و على دراية كاملة نسبيا بالمشاكل التي تمس المؤسسة، هذا ما يدفعه و يساعده على القيام بعملية الرقابة للأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات و الوثائق المالية.

-يشمل نشاط المراجعة الداخلية مراجعة مالية و أخرى لمراجعة مدى الإلتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعة، و مراجعة العمليات للأنشطة وكافة الإجراءات و العمليات للتحقق من كفايتها و مدى إنتظامها، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات و درجة الأمان المصاحبة لها، فقيام المراجع بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة.[1]

أما بالنسبة لسير المعلومات في نظام الرقابة الداخلية، فوجوده كنظام فعال يعتبر أحد العوامل الرئيسية لنجاح المؤسسة في خلق أو تحويل المنافع بأقصى كفاية ممكنة بحيث تتمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الإتصال و الرقابة بين موظفي المؤسسة.[2]

[1] فتح رزق السوافيري و محمد سمير الصبان و محمود مراد مصطفى، **الإتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 43.

[2] أحمد صالح العمرات، مرجع سابق، ص 221.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثالث: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز، و التي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه، و تتمثل هذه المقومات في المقومات المحاسبية و المقومات الإدارية و التي سنتطرق إليها فيما يلي:

أولا:المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية

يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق و الوسائل و التي يمكن تناولها على النحو التالي:

1. **الدليل المحاسبي:**

ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلائم مع طبيعة المؤسسة و نوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، و الأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى.[1]

2. **الدورة المستندية:**

إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، بإعتبارها المصدر الأساسي للقيد و أدلة الإثبات.[2]

3. **المجموعة الدفترية:**

تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة و خصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة و ما يرتبط به من يوميات مساعدة.

4. **الوسائل الإلكترونية: و الآلية المستخدمة:**

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط و إنجاز الأعمال و أحسن مثال الحاسوب الإلكتروني وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية و معالجتها.

5. **الجرد الفعلي للأصول:**

معظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي، و بالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ماهو موجود فعلا.

[1] فتح رزق السوافيري و محمد سمير الصبان و محمود مراد مصطفى ، مرجع سابق، ص 26.

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 82.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

6. الموازنات التخطيطية:

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة و النتائج الفعلية و بيان أسباب الإنحرافات لمحاولة تفاديها.[1]

ثانيا: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية[2]

تتمثل المقومات الإدارية في مجموعة من الطرق و الوسائل التي تزيد من كفاءتته و التي هي كما يلي:

1. هيكل تنظيمي كفء:

تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلائم مع الأهداف المسطرة من قبلها، كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة و الوضوح حتى يسهل فهمها.

2. كفاءة الأفراد:

إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم و تنظيم إداري ملائم، و لكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين و رؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسة ذات درجة عالية من الكفاءة.

3. مستويات و معايير آداء سليمة:

إن سلامة الواجبات و الوظائف في كل قسم يؤثر بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية و على كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الآداء فتمدنا الإجراءات الموضوعة بالخطوات التي يتم بمقتضاها إعتماد العمليات و تسجيلها و المحافظة على الأصول، كما يجب أن تمدنا مستويات الآداء بالوسائل التي تضمن دقة إتخاذ القرارات و التسجيل.

4. سياسات و إجراءات لحماية الأصول:

يعتبر وجود مجموعة من السياسات و الإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها و منع تسربها أو إختلاسها و لضمان صحة البيانات للتقارير المالية و المحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري، و من الوسائل الخاصة بحماية الأصول نذكر التأمين ضد السرقة، الحرائق و الكوارث.

[1] فتح رزق السوافيري و محمد سمير الصبان و محمود مراد مصطفى، المرجع السابق، ص 30

[2] بوسماحة محمد، **المراجعة و تطبيقاتها في الجزائر**، رسالة ماجستير (منشورة)،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2002، ص 96

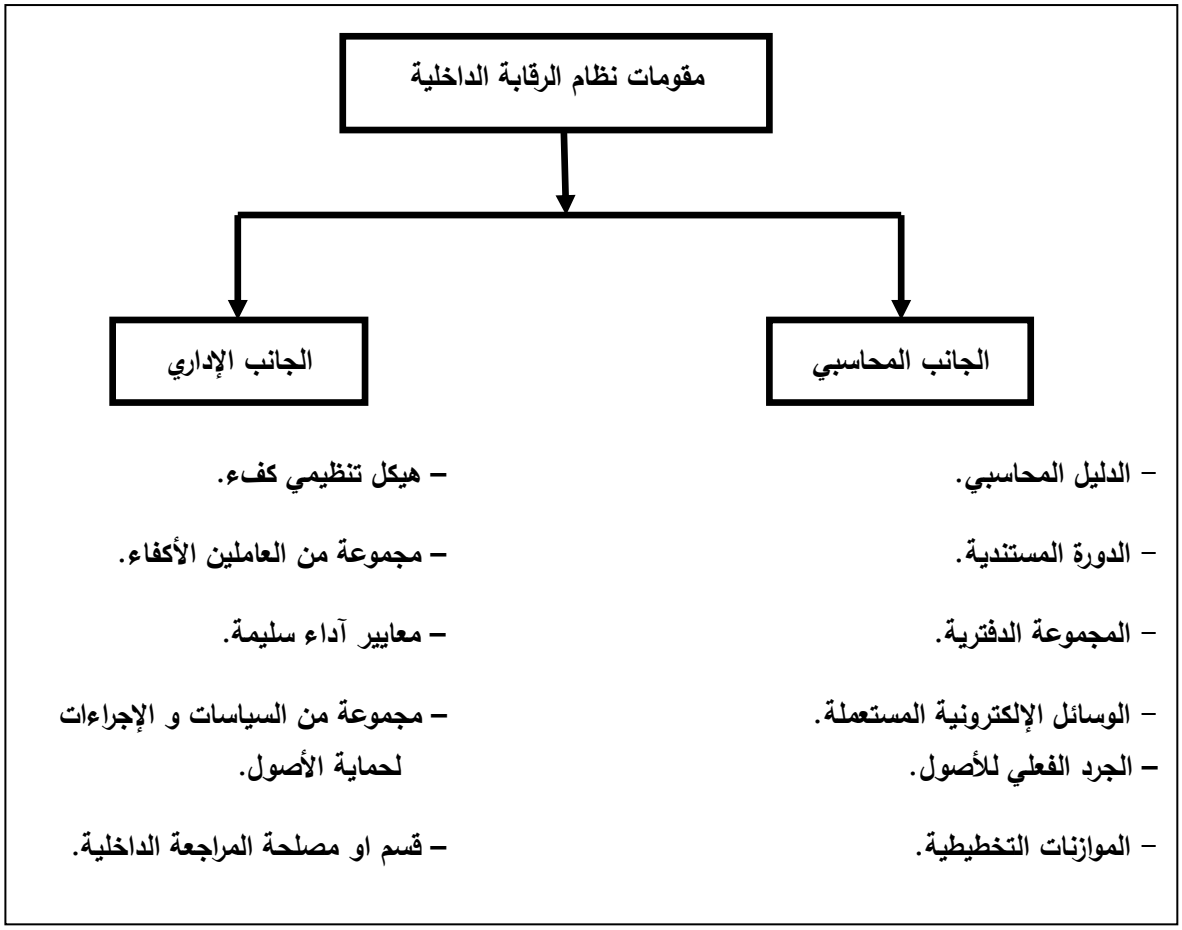
WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

5. قسم المراجعة الداخلية:

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه إسم قسم أو مصلحة" المراجعة الداخلية" و الذي مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات و السياسات و اللوائح الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، كما يعمل هذا القسم على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، و كذلك التأكد من عدم وجود أي تلاعب أو مخالفات، أو بصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق و إنجاز مهام الرقابة الداخلية.

و الشكل الموالي يلخص كل من المقومات المحاسبية و الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

الشكل(2-1): مقومات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: فتح رزق السوافيري و محمد سمير الصبان و محمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 36.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ثالثا: الإجراءات الواجبة لتحقيق أهداف المقومات

إن تحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية أهدافها يتطلب من الإدارة إتخاذ مجموعة من الإجراءات، والتي يمكن التطرق إليها و تلخيصها فيما يلي:[1]

1. الإجراءات التنظيمية و الإدارية:

و تضم هذه الإجراءات مايلي:

- تحديد إختصاصات الإدارات و الأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ أو الإهمال.
- تقسيم العمل بين الإدارات و الموظفين
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب.

إجراءات محاسبية:

و تضم هذه الإجراءات ما يلي:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش و التلاعب كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة.
- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به بل يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص آخر.
- إستعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي و يقلل من إحتمالات الخطأ و يقود إلى السرعة في الإنجاز.
- إستخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة و حسابات المراقبة الإجمالية.
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج و بين الأرصدة في الدفاتر و السجلات كما في حالة البنوك و الموردين و مصادقات العملاء....إلخ.

_ القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية و البضاعة و الإستثمارات و مطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 166- 167.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2. إجراءات عامة:

و تضم هذه الإجراءات مايلي:

– التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها من حرق أو إختلاس.

– وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.

– إستخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع الشيكات و التصرف في النقدية....إلخ.

المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند قيام المراجع بمهمته فإن الشئ الذي يتوجه إليه هو نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، و هذا لمعرفة مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعة و الأهداف المرجوة، و كذا معرفة مدى الإلتزام بهذه العناصر و حتى يصل المراجع لهذه المعرفة يقوم بتقييم هذا النظام بإستعمال مجموعة من الوسائل و الأدوات وفق خطوات منهجية متعارف عليها.

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب و التي من أهمها نذكر:

أولا: الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، و يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن آداء كل عملية فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية و الإجراءات التي يمر بها و المستندات التي تعد من أجلها و الدفاتر التي تسجل بها، و قد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها و يحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.[1]

ولكن مايعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطول و الإجراءات، مما يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر لرقابية.

[1] يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص 113.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ثانيا: خرائط التدفق

عن طريق هذا الأسلوب يقوم المراجع بفحص كل دورات الإستغلال و التي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة و جوده بالمؤسسة ، و كذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة و الذين لهم دور في سير هذه الدورات، و الهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات و المعطيات إنطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا و تقييدها.

و من ثم يقوم المراجع بإنجاز إستمارات أسئلة من نوع إمتحان و التي تتلائم مع نوع المؤسسة، و في النهاية يستطيع هذا الأخير أن يقدم وصفا دقيقا و عمليا للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، و من أجل بلورة ذلك يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح كما أن لخرائط التدفق نوعين:خرائط التدفق العمودية و خرائط التدفق الأفقية.[1]

ثالثا: أسلوب قوائم الإستقصاء

و تسمى كذلك قوائم الإستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر إستعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة و المراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، و خاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء و البيع، أرصدة الدائنين و البنوك...إلخ.

يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الإسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها و من ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة و من مزايا هذا الأسلوب نذكر:[2]

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.

- إمكانية إستخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم مما يجعل من الممكن إستخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.

- إمكانية إستخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلا و خبرة.

كما يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من العيوب منها:

- تعتبر الإجابة ب "نعم"أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- أسلوب قوائم الإستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال.

---

[1] Batude. D :**L'audit comptable et financier**. Nathan. Paris.1997.p58.

[2] يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص 116.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

و فيما يلي نموذج لقائمة إستبيان لبعض أوجه النشاط المالي الخاصة بجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات.

الجدول(2-2): الرقابة الداخلية على المبيعات.

رقم مسلسل	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
1	المبيعات: هل تخضع طلبات الزبائن للفحص و الموافقة من قبل: أ- قسم المبيعات و أوامر البيع؟ ب- قسم الإئتمان؟				
2	هل تستخدم إشعارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقامها مسلسلة مسبقا؟				
3	هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة: أ- الكميات الواردة بها؟ ب- الأسعار المستخدمة؟ ج- العمليات الحسابية؟ د- شروط البيع؟				
4	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن؟				
5	هل تعالج العناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الإستلام؟				
6	هل يتم تلخيص الفواتير و تبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم المحاسبة و ذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة؟				
7	هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح و بدوة مماثلة للمبيعات العادية للزبائن. أ- المبيعات للموظفين؟ ب- السلع التالفة؟ ج- المبيعات النقدية؟				

المصدر: يوسف محمد جربوع، نفس المرجع السابق، ص 119.

المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان المراجع داخلي أو خارجي:[1]

و حتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية:

أولا: وصف الأنظمة و الإجراءات

على المراجع في هذه الحالة أن يتمعن في الإجراءات و يحاول فهم كيفية عملها، و ذلك بإستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من إستعمالها في إطار تقييمه لقوى و ضعف الرقابة الداخلية.

في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي و خرائط التدفق، بالإضافة إلى طريقة الإستجوابات.

ثانيا: التحقق من فهم الأنظمة

بعد إنتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور إختبارات التطابق فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب إنطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة.[2]

ثالثا: التقييم الأولي نظام الرقابة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة و الضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق للإجراءات الوصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها و الحفاظ على نقاط قوتها.[3]

رابعا: التأكد من تطبيق النظام

يتم التأكد من تطبيق النظام بإستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية و أن هذه الإجراءات تطبق فعلا و كما يجب من طرف المؤسسة.[4]

---

[1] Pigé. B: **Aduit et contrôle interne**. Litec. Paris.1997. p 66.
[2] Chadefaux. M **:l'audit fisc**al. Litec. Paris. 1987. P 190.
[3] Raffegeau J. Dufils. P et Gonzalez.R**: A audit Contrôle des comptes**.Publi- Union. Paris. 1979. p 191

[4] نفس المرجع السابق، ص ص73- 74 .

خامسا: التقييم النهائي

تسمح إختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية بالإضافة إلى النقائص في التصميم التي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

فإختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

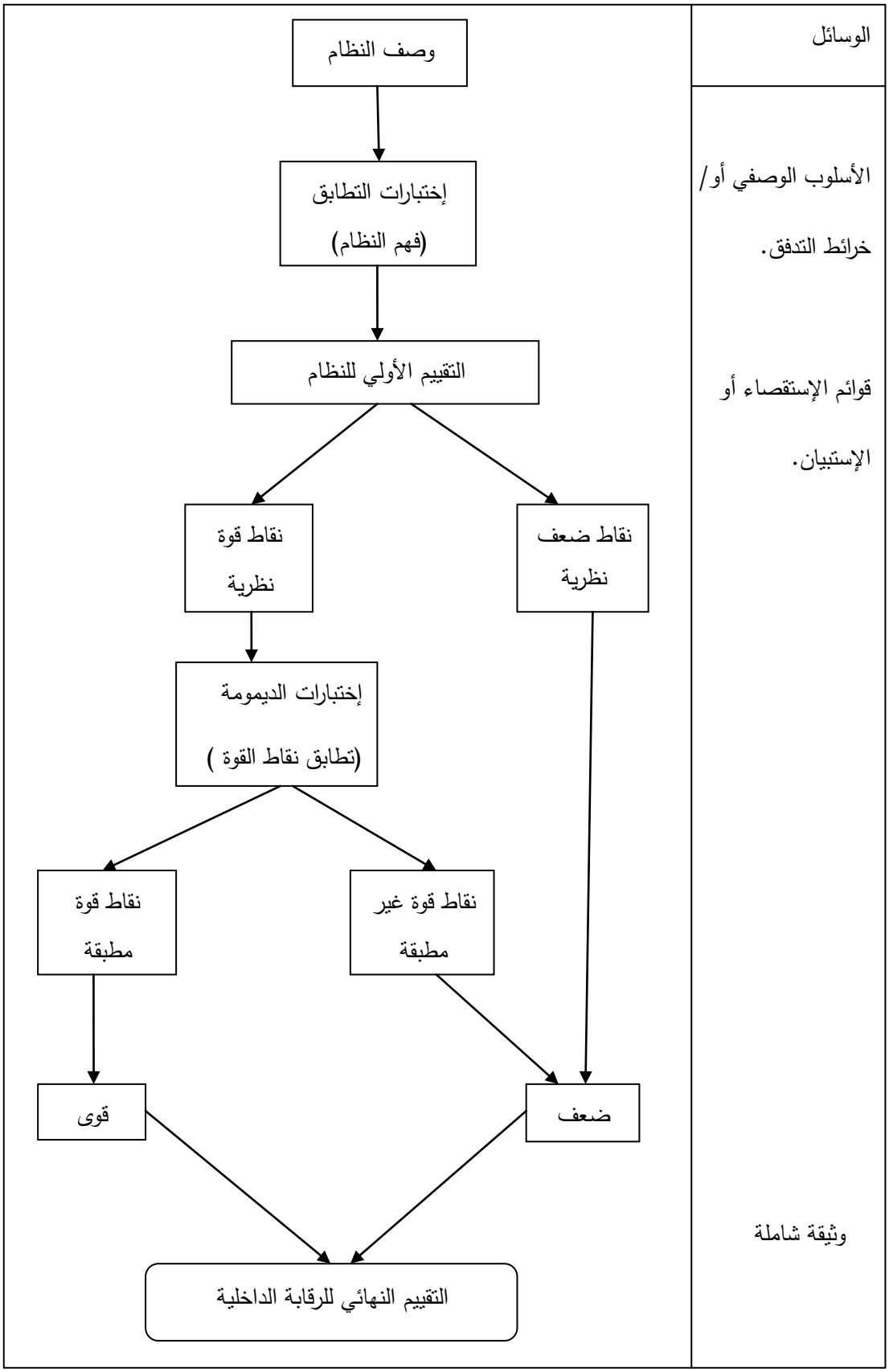
و إنطلاقا مما سبق، يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام على صحة و مصداقية الحسابات[1]، كما أن هذا التقييم النهائي يسمح للمراجع بإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.[2]

كما يمكن تلخيص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك في الشكل الموالي:

[1] Raffegeau J. Dufils. P et Gonzalez.R: Op.Cit. P109
[2] Chadefaux M : : Op.Cit. P 191

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الشكل(2-2): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك.



Sources: Raffegeau j . Dufils. P et Gonzalez R:Op. p 88

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خلاصة الفصل.

إن عمل المراجعة الداخلية على تحسين و تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة يهدف بدرجة أولى إلى حماية أصولها و أموالها و مساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم و مسؤوليتهم، و ذلك بقيام المراجع الداخلي بعمليات الفحص و التقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بإستعمال مجموعة من الوسائل و إعطاء نصائح للإدارة و تعاليق حول العمليات التي تمت مراجعتها.

كما أن عملية المراجعة الداخلية لا يمكن لها أن تشمل جميع العناصر المكونة للإجراءات عند تقييمها و مراجعة جميع العمليات مراجعة تفصيلية نظرا لكبر حجم المؤسسات و تعدد عملياتها، أما العلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية، تظهر عند مقارنة أهداف كل منها، و ما يمكن إستخلاصه هو أن المراجعة الداخلية ما هي إلا إمتداد لتطور الرقابة الداخلية، خاصة أن أهم مهمة تكلف بها المراجعة الداخلية تتمثل في التأكد من وجود و كفاية الرقابة الداخلية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر


الفصل الثالث

الفصل الثالث: دراسة حالة ديوان الترقية و التسيير العقاري

المبحث الأول: عرض لديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة.

المبحث الثاني:مساهمة المراجعة في تحسين آداء ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تمهيد:

إن حال المؤسسة الجزائرية هو حال أي مؤسسة تريد النهوض بما يتوفر لديها من إمكانات للوصول إلى تعظيم منافعها والتحلي بصفات المؤسسة الفعالة، فقد مرت بمجموعة من التغيرات الهيكلية التي جاءت لتلبية متطلبات إصلاح الإقتصاد الوطني، فوجدت نفسها أمام مجموعة من التحديات، فرضت عليها التصرف المناسب لتدارك الصعوبات ومواجهتها، والتكيف مع التطورات الحاصلة في محيطها، من أجل المحافظة على بقائها و إستمراريتها، وتحسين آدائها ولبلوغ ذلك جعل المؤسسة الإقتصادية الجزائرية تعمل على تبني الطرق والمناهج التسييرية الحديثة، فسعت إلى توفير جو رقابي يتابع ويدير من خلاله نشاطاتها فحرصت على إيجاد وتطبيق وسائل وقائية لممارسة أعمالها بفاعلية وكفاءة، بغرض تحقيق الأهداف المرسومة، والمحافظة على موجوداتها، والوقوف على حقوقها والإمتثال إلى الإلتزامات القائمة عليها وما يساعدها على ذلك هو إعداد منظومة متكاملة من أساليب وإجراءات رقابية تعمل على إرساء سبل العمل التي تشرف على تصميمها الإدارة العليا للمؤسسة ويسهر على تنفيذها مع جميع العاملين في نظامها الداخلي لتوفير قدر مقبول من الثقة لتحقيق ما تصبو إليه من أهداف وغايات.

وفي هذا الفصل سيتم إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع وذلك من خلال دراسة ميدانية أجريناها بمؤسسة إقتصادية جزائرية تتمثل في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الأول: عموميات حول ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

يعد ديوان الترقية والتسيير العقاري إحدى أهم المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر ومن أهمها، فلها تاريخها ومكانتها على المستوى الوطني، ومن خلال هذا المبحث يتم التعرف على المؤسسة وعلى مهامها ونشاطها الإقتصادي.

المطلب الأول: التعريف بديوان الترقية والتسيير العقاري.

أولا: نشأة وتطور ديوان الترقية والتسيير العقاري "OPGI":

مر إنشاء ديوان الترقية والتسيير العقاري حتى أخذ الشكل الذي هو عليه الآن بفترات مختلفة، كل فترة حكمتها مراسيم وقوانين محددة من أجل تحقيق الأهداف والمهام الإجتماعية والإقتصادية الموكلة له.

كما عملت هذه القوانين والمراسيم على تقييم حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري من حيث الإستقلالية المالية.

وتتلخص مراحل تطوره من خلال الفترات المختلفة التالية:

1- الفترة 1962-1976: بعد الإستقلال تم إلغاء جميع القوانين الفرنسية وذلك من أجل تجسيد السيادة الوطنية، وفي مجال الإسكان وضع (القانون 157/62 من 31/12/1962) المتعلق بتنظيم المؤسسات العامة المسؤولة عن تطوير العقارات، وكأول إجراء تم إنشاء دواوين عامة للإسكان ذات الإيجار النموذجي des Offices Public d'Habitation à Logement Modelé (OPHLM) في العديد من ولايات البلاد، وفقا للمرسوم رقم 53/68 المؤرخ في 03/05/1968 المتعلق بإنشاء دواوين العامة للإسكان في جميع ولايات.

وخلال هذه الفترة، لم يكن لدى الدواوين العامة للإسكان قوانين محددة لإدارتها بصرف النظر عن بعض أحكام القانون الفرنسي الخاص بالتخطيط الحضري، وكانت هذه الدواوين العامة ذات طابع إداري، وتتميز بالإستقلال المالي والقانوني، تسير عن طريق مجلس إداري مسؤول عن إدارة الديوان بالتعاون مع مسيرين معينين عن طريق مرسوم من وزارة "الأشغال العامة والبناء".

وبتاريخ 1976/10/23 صدر مرسوم رقم 144/76 الخاص بتأسيس دواوين الترقية والتسيير العقاري في الولايات، الذي أدى إلى تفكيك وحل الدواوين العامة للإسكان ونقل ممتلكاتها وحقوقها والتزاماتها إلى هذه الهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

2- الفترة 1976-1982: خلال هذه الفترة، لم يكن هناك أي تغير ملموس إلى غاية عام 1984، تم تنفيذ عملية نقل الملكية إلى دواوين الترقية والتسيير العقاري وفق للمرسوم رقم 207 المؤرخ في 24/2/1984، والنقل تعلق فقط

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

بإدارة هذه الأصول، وأصبحت بذلك دواوين الترقية والتسيير العقاري تعمل وتنشط في إطار قانوني محدد ومنظم جيدا، وأهم العوامل المحددة: الطبيعة القانونية، السلطات والمسؤوليات والوظائف.

*** الطبيعة القانونية للدواوين:**

• **الديوان كمؤسسة عامة ذات طبيعة إدارية:** هذه الطبيعة القانونية تستخلص من القواعد والسياسات التي إعتمدت خلال تلك الفترة، فكانت المهمة الرئيسية تلبية إحتياجات المجتمع من السكن الإجتماعي.

وقد وضع المشرع الجزائري نظام أساسي إجتماعي ذو طابع إداري وفقا للأمر الإداري 93/76 المؤرخ في

23/11/1985 الذي وضع الشروط اللازمة لتنظيم وإنشاء وتشغيل دواوين الترقية والتسيير العقاري.

وهذه الدواوين تمتع بالإستقلال المالي، والشخصية القانونية، ونطاق أعمالها يغطي كامل أراضي الولاية.

• **الديوان كمؤسسة عامة ذات طابع إقتصادي:** أول تغيير أدخل على الطبيعة القانونية للدواوين بعد 9 سنوات من إنشائها، فقد كان من المهم تغيير النظام القديم، والأخذ بنظام جديد وذلك للتعديل والوصول إلى نتائج إقتصادية وإجتماعية جديدة وكان التغيير مجسدا في المرسوم 270/85 المؤرخ في 11/5/1985 الخاص بعملية التحول إلى مؤسسات دواوين الترقية والتسيير العقاري، وساد هذا الوضع حتى عام 1991.

3- الفترة من 1991 إلى الوقت الحالية: في إطار الإنفتاح على إقتصاد السوق القائم على المنافسة والجودة، كان من اللازم على دواوين الترقية والتسيير العقاري آداء المهام الإقتصادية والإجتماعية الأساسية، وتنفيذ برامج الإسكان، وكان لابد من إجراء تحول جذري في جميع المجالات وتم ذلك بموجب المرسوم 147/91 المؤرخ في 12/5/1991 والمتعلق بتغيير الوضع القانوني للدواوين وتحديد شروط تنظيم وسير عملها.

ولقد إعتمد على هذا المرسوم في سرد كل المعلومات العامة التسييرية و التنظيمية الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة ومن خلال هذا المرسوم أصبحت دواوين الترقية والتسيير العقاري مؤسسات عامة ذات طابع صناعي وتجاري، تتمتع بالشخصية القانونية و الإستقلال المالي وتخضع لقواعد القانون التجاري.

ثانيا: التنظيم العملي لديوان الترقية والتسيير العقاري:

حسب المرسوم 147/91 المؤرخ في 12/5/1991 يمكن لدواوين الترقية والتسيير العقاري أن يكون مقرها الرئيسي أين تمارس نشاطاتها في كل ولاية من ولايات الوطن.

ويدير دواوين الترقية والتسيير العقاري مجلس إدارة ويشرف عليه مدير عام، يعين بمرسوم تنفيذي بناء على إقتراح من الوزير المكلف بالسكن.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ويتشكل مجلس الإدارة من:

- أربعة(04) خبراء يقترحهم الوزير المكلف بالسكن.
- خبيرين(02) يقترحهما الوزير المكلف بالمالية.
- خبيرين(02) يقترحهما الوزير المكلف بالجماعات المحلية.

ويشارك المدير العام في إجتماعات مجلس الإدارة بصفة إستشارية ويتولى أيضا أمانة المجلس.

ويمكن لمجلس الإدارة أن يستعين بكل شخص لديه كفاءة من شأنه أن يفيد في المسائل المدرجة في جدول الأعمال، وينتخب رئيس مجلس الإدارة من طرف نظرائه لمدة مهمته.

ويعين أعضاء مجلس الإدارة بمقرر من الوزير المكلف بالسكن لمدة ثلاث (3) سنوات، وفي حالة توقف أي عضو من الأعضاء يعوض بالأشكال نفسها إلى غاية إنتهاء المهمة، ويتقاضى أعضاء مجلس الإدارة تعويضات حسب الشروط المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.

ويتداول مجلس الإدارة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها ويصادق على:

1 – مشروع نظامه الداخلي. 2 – برنامج عمل الديوان.

3 – النظام الداخلي للديوان. 4 – القروض والمصادقة على المخطط السنوي لتمويل الديوان.

5 – القواعد العامة لإستعمال الأموال القابلة للتصرف و توظيف الأموال الإحتياطية.

6– قبول الهبات والوصايا. 7– إقتناء العقارات وتأجيرها والتصرف فيها وتبادل الحقوق المنقولة والعينية.

8– الشروط العامة لإبرام الصفقات والعقود والإتفاقات والإتفاقيات والصفقات الأخرى التي يكون الديوان فيها طرفا ملتزما.

9– المسائل المرتبطة بالقانون الأساسي وشروط التوظيف ودفع الأجور وتكوين المستخدمين.

10– الحصائل وحسابات النتائج وإقتراحات تخصيص النتائج.

11– وبصفة عامة، كل القضايا التي يعرضها عليه المدير العام والتي من شأنها تحسين تنظيم الديوان وعمله والتشجيع على تحقيق أهدافه.

بالإضافة إلى ذلك يعين مجلس الإدارة محافظ للحسابات ويحدد مرتبه.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

كما يجتمع مجلس الإدارة بإستدعاء من رئيسه كلما إقتضت مصلحة الديوان ذلك، أربع (4) مرات في السنة على الأقل، بالإضافة إلى الإجتماعات الإستثنائية ويتعين على الرئيس دعوة المجلس للإنعقاد بناء على طلب من ثلثي أعضائه على الأقل.

ولا تصح مداولات مجلس الإدارة قانونا إلا بحضور ثلثي أعضائه على الأقل، وفي حالة عدم إكتمال النصاب، يعقد إجتماع آخر بعد أجل ثمانية (8) أيام ويتداول المجلس حينئذ قانونا مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين.

يصوت على القرارات بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تعادل الأصوات، يرجح صوت الرئيس.

وتدون مداولات مجلس الإدارة في محاضر وتسجل في سجل خاص يوقع عليه رئيس المجلس وترسل محاضر الجلسات خلال أجل مدته خمسة عشر (15) يوما إلى الوزير المكلف بالسكن وأعضاء مجلس الإدارة.

ثالثا: التعريف بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة "OPGI":

ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة مؤسسة وطنية عمومية تحت وصاية وزارة السكن والعمران، ذات طابع صناعي تجاري (OPIC) تأسست بموجب مرسوم 143/76 المؤرخ في 1976/10/23 بطابع إداري وقد تغيرت الطبيعة القانونية للمؤسسة بموجب مرسوم 147/91 المؤرخ في 1991/05/12، وبذلك يتمتع ديوان الترقية والتسيير العقاري بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي ويعد تاجر في علاقاته مع الغير وتخضع لقواعد القانون التجاري، ويسيره مدير عام تحت إشراف مجلس إدارة مكون من مدير الإدارة المحلية ومدير السكن والتجهيزات العمومية، وأمين الخزينة لولاية بسكرة، ومدير التخطيط والتهيئة العمرانية وعضو لجنة المشاركة تحت إشراف وزارة السكن والعمران تشغل393 عامل، وتبلغ كتلة الأجور الشهرية 15.250 مليون دينار جزائري، ويتم تحصيل الإيجار عن طريق 08 وكالات مالية مهامها تحصيل الإيجار وتمثيل الديوان على مستوى المناطق.

موزعة عبر تراب الولاية كمايلي:

- 3 وكالات بمدينة بسكرة.

- وكالة واحدة في كل من سيدي عقبة، لوطاية، أولاد جلال، طولقة، أورلال.

وبلغ معدل تحصيل الإيجار بنسبة 34 % خلال سنة 2012.

تبلغ حضيرة المؤسسة إلى غاية 2012/09/30 عدد 13.185 مسكن منها 3843 سكن مباع في إطار القانون 81/01 كما تضم الحضيرة 1091 محلا تجاريا بيع منها 148 محلا، كما تتوفر المؤسسة على 2042 سكن غير موزعة عبر الولاية وكذا 258 سكن في طور التوزيع، إلا أن تعداد السكنات الجاري إستغلالها حتى نهاية 2012 أصبحت تقدر ب 13.487 مسكن و1123 محلا تجاريا.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

كما تقوم المؤسسة بأعمال الصيانة في إطار الضريبة على السكن بلغت قيمة 98،64.697 دج، كما تقوم بأشغال صيانة في إطار أشغال الصيانة الكبرى تبلغ 54،25.402.792 دج من حساب الإستغلال وقد بلغ الإستهلاك المالي للسكن الإجتماعي إلى غاية 2012/10/31 مبلغ 35،1.484.494.183 دج.

رابعا: نشاطات وأهداف ديوان الترقية والتسيير العقاري.

في إطار تجسيد السياسة الإجتماعية للدولة، تتولى دواوين الترقية والتسيير العقاري ترقية الخدمة العمومية في ميدان السكن لاسيما بالنسبة للفئات الإجتماعية الأكثر حرمانا.

♦مهام ديوان الترقية والتسيير العقاري:

كجزء من أهدافه، والمهام الرئيسية لديوان الترقية والتسيير العقاري، وكما يشير إسمها بذلك، هي:

– المقاول الرئيسي لصالح الدولة عن طريق أداء العمل المطلوب بشكل يعود بالنفع على الدولة.

– تطوير وترقية العقارات والأراضي.

– إدارة العقارات.

ويدير ممارسة هذه المهام الرئيسية من قبل تشريعات محددة جدا ويمكن شرح المهام المذكورة أعلاه فيمايلي:

* **المقاول الرئيسي لصالح الدولة:** في إطار المشاركة في تنفيذ سياسة الدولة، يقوم ديوان الترقية والتسيير العقاري بتعزيز الخدمة العامة في مجال الإسكان لا سيما بالنسبة للفئات الإجتماعية الأكثر فقرا.

– **تطوير العقارات والممتلكات:** ويتم ذلك على مستوي جميع أنحاء أراضي الولاية، فديوان الترقية والتسيير العقاري هو المسؤول، ولديه التبعية إلى:

• الترقية العقارية.

• تطوير الأراضي.

• إتخاذ الإجراءات لتقديم الخدمات لضمان صيانة وترميم الأملاك العقارية وإعادة الاعتبار إليها وإعادة هيكلة القطاع العقاري.

• وبالإضافة إلى ذلك من حقه أن يفوض له إدارة الممتلكات الموكلة إليه إنجازها.

* **إدارة الممتلكات:** تخول دواوين الترقية والتسيير العقاري، فضلا عن ذلك تسيير الأملاك العقارية المسندة لها، تحدد إتفاقية نموذجية شروط وكيفيات التكفل بهذه المهمة توضح بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالسكن.

ويكلف ديوان الترقية والتسيير العقاري في ميدان التسيير العقاري بمايلي:

- تأجير المساكن والمحلات ذات الإستعمال المهني والتجاري والحرفي، أو التنازل عنها.
- تحصيل مبالغ الإيجار والأعباء المرتبطة بالإيجار وكذا ريوع التنازل عن الأملاك العقارية التي تسيرها.
- المحافظة على العمارات وملحقاتها قصد الإبقاء عليها بإستمرار في حالة صالحة للسكن.
- إعداد جرد للعمارات المكونة للحظيرة العقارية التي تسيرها، وضبطه ومراقبة وضعية النظام القانوني لشاغلي الشقق والمحلات الكائنة بهذه العمارات.
- تنظيم جميع العمليات التي تستهدف الإستعمال الأمثل للمجمعات العقارية التي تسيرها وتنسيق ذلك.
- ضمان تسيير جميع الأملاك التي ألحقت بها أو سوف تلحق بها، حسب شروط خاصة، في أطر وحدوية وقواعد تسيير الممتلكات العقارية.
- كل العمليات الأخرى التي تندرج في إطار التسيير العقاري.

♦أهداف ديوان الترقية والتسيير العقاري:

يعتبر ديوان الترقية والتسيير العقاري المسؤول على تنفيذ ما يتعلق بالسياسة الإجتماعية للدولة:

- إنجاز المعاملات المتعلقة بملكية المنازل السكنية.
- تعزيز برامج الإسكان العام، كالمشاريع التساهمية والترقوية.
- تولي مسؤولية إدارة عملية تنظيف وإعادة هيكلة المباني ضمن برنامج خاص لإعادة التأهيل.

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة:

أولا: الهيكل التنظيمي الأول لديوان الترقية والتسيير العقاري سنة 1991

يصادق الوزير المكلف بالسكن بمقرر على الهيكل التنظيمي للديوان بناء على إقتراح مجلس إدارة ديوان الترقية والتسيير العقاري، ففي بادئ الأمر وحسب المرسوم رقم 147/91 كان الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري يتكون وتحت إشراف المدير 3 دوائر، وفي كل دائرة 3 مصالح مع إمكانية رفع هذا العدد إلى أربعة على الأكثر وذلك حسب أهمية الممتلكات، ويحدد مجلس الإدارة صلاحيات كل مصلحة بناء على إقتراح من المدير العام.

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

وكان يحتوي الهيكل التنظيمي عند تغيير الشكل القانوني لديوان الترقية في سنة 1991 كمايلي:

1- دائرة الإدارة والمالية: تضم

- مصلحة الموارد البشرية. - مصلحة المحاسبة والميزانية. - مصلحة الوسائل العامة.

2- دائرة تسيير الممتلكات: وتضم

- مصلحة إستغلال الممتلكات. - مصلحة التنازل عن الممتلكات. - مصلحة الصيانة والترميم.

3- دائرة التحكم في انجاز المشاريع: وتضم

- مصلحة الدراسات والصفقات. - مصلحة إنجاز البرامج السكنية الاجتماعية.

- مصلحة الترقية العقارية.

ثانيا: الهيكل التنظيمي المستحدث لديوان الترقية والتسيير العقاري سنة 2005:

ولوجود عدة أسباب إدعت الضرورة لتغيير الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومن أهمها مايلي:

- تغيرات المحيط الخارجي للمؤسسة ودخول الجزائر إلى نظام إقتصاد السوق.

- مواكبة التطورات.

- زيادة مهام ونشاطات المؤسسة بزيادة حجم المشاريع المقررة من طرف الدولة وإحتياجات أفراد المجتمع.

- ظهور برامج سكنية جديدة كمشاريع السكن التساهمي والترقوي مما زادت الحاجة للمورد البشري.

وعن طريق القرار الوزاري رقم 05/512 المؤرخ في 2005/04/25 المعدل والمتمم للقرار الوزاري رقم 43/م.خ/98 المؤرخ في 1998/10/19 المتضمن الهياكل التنظيمية لدواوين الترقية والتسيير العقاري.

وبناء على محضر مجلس الإدارة رقم 2005/02 المؤرخ في 2005/19/19 المتضمن الهياكل المصادقة على الهيكل التنظيمي للديوان وإقتراح الإطارات المسيرة له، وبناءا للمرسوم الرئاسي 2006/176 الصادر 2006/05/25 أصبح الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة يتكون من خمسة (05) دوائر على النحو التالي:

* المدير

* نائب مدير مساعد يتضمن 5 دوائر وهي:

1. **دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة:** وتتضمن:

* مصلحة الموارد البشرية. *مصلحة الوسائل العامة. *مصلحة المنازعات.

2. **دائرة المالية والمحاسبة:** وتضم:

* مصلحة المحاسبة. * مصلحة المالية.

* مصلحة الاستثمارات. * مصلحة التحصيل.

3. **دائرة تسيير وصيانة الحضيرة:** وتحتوي

* مصلحة إستغلال. * مصلحة التنازل. * مصلحة الصيانة.

4. **دائرة التحكم في المشاريع:**

* مصلحة الدراسة والبرمجة. * مصلحة الأسعار والصفقات.

* مصلحة متابعة العمليات.

5. **دائرة الترقية العقارية والعقار:**

* مصلحة الترقية العقارية والعقار * مصلحة تجارية.

وكذا ثلاثة (03) هياكل خاصة منظمة في شكل خلايا وهي:

* الأمن الداخلي للمؤسسة. * التدقيق الداخلي للمؤسسة.

* التنظيم وأنماط الإعلام والاستقبال.

ويمكن عرض الهيكل التنظيمي لديوان الترقية و التسيير العقاري في الملحق رقم (1).

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثاني:مساهمة المراجعة في تحسين آداء ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة.

مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري تبدي إهتماما كبيرا بالمراجعة، وهذا ما يعكس سعيها لتحسين أدائها وتطويره من أجل الوصول إلى أهدافها المسطرة وتأدية نشاطها على أحسن وجه، و يتضمن هذا المبحث دراسة الواقع الإقتصادي للمؤسسة محل الدراسة من خلال قائمتين ماليتين(الميزانية و حساب النتائج) و هذه الدراسة للسنتين 2010- 2011 وتقيم الواقع الإقتصادي من خلال ثلاث مؤشرات تم إختيارها(الإنتاجية، الربحية، القيمة المضافة) ثم مقارنة مؤشرات الآداء قبل و بعد عملية المراجعة.

المطلب الأول: واقع الآدء الإقتصادي للديوان قبل و بعد المراجعة.

سيتم من خلال هذا المطلب عرض الواقع الإقتصادي للديوان من خلال الميزانية الختامية و حساب النتائج.

جدول (3-1) الميزانية الختامية لسنة 2010

الأصول				
البيان	الملاحظة	الإجمالي2010	إهتلاك الرصيد 2010	صافي 2010	صافي 2009
أصول غير جارية		0,00	0,00	0,00	0,00
فارق الشراء		0,00	0,00	0,00	0,00
تثبيتات غير معنوية		2005433,00	759541,32	1245891,68	0,00
تثبيتات عينية		5406870285,74	1069855715,53	4337014570,21	4393492568,57
التثبيتات الجاري إنجازها		60826587,17	0,00	60826587,17	51567483,57
تثبيتات مالية أخرى		0,00	0,00	0,00	0,00
سندات موضوعة موضع معادلة		0,00	0,00	0,00	0,00
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها		0,00	0,00	0,00	0,00
سندات أخرى مثبتة		0,00	0,00	0,00	0,00
قروض و أصول مالية غير جارية		0,00	0,00	0,00	0,00
ضرائب مؤجلة على الأصل		0,00	0,00	0,00	0,00
مجموع الأصول غير الجارية		5469702305,91	1070615256,85	4399087049,06	4445060052,14
أصول جارية		0,00	0,00	0,00	0,00
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ		107639028,69	0,00	107639028,69	68608496,12
حسابات دائنة و إستخدامات مماثلة		0,00	0,00	0,00	0,00
زبائن		561318178,01	0,00	561318178,01	319971780,49
المدينون الآخرون		162438997,48	0,00	162438997,48	166318054,03
الضرائب		903536,17	0,00	903536,17	903536,17
الأصول الجارية الأخرى		0,00	0,00	0,00	0,00
الموجودات و ما شابهها		0,00	0,00	0,00	0,00
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى		0,00	0,00	0,00	0,00
الخزينة		416483435,46	0,00	416483435,46	655845513,95
مجموع الأصول الجارية		1248783175,81	0,00	1248783175,81	1211647380,76
المجموع الإجمالي للأصول		6718485481,72	1070615256,85	5647870224,87	5656707432,90
الخصوم					
البيان	الملاحظة	الإجمالي2010	إهتلاك الرصيد 2010	صافي 2010	صافي 2009

رؤوس الأموال الخاصة		0,00	0,00	0,00	0,00
حساب المستغل		0,00	0,00	0,00	0,00
رأس المال غير المستعان به		0,00	0,00	0,00	0,00
علاوات و إحتياطات- إحتياطات مدمجة (1)		0,00	0,00	0,00	0,00
فارق إعادة التقييم		0,00	0,00	0,00	0,00
فارق المعادلة (1)		0,00	0,00	0,00	0,00
نتيجة صافية (نتيجة صافية حصة المجمع)		38702,60	0,00	38207,60	2472715,59
رؤوس أموال خاصة ترحيل من جديد		-802929438,35	0,00	- 802929438,35	-802933019,94
حصة الشركة المدمجة (1)		0,00	0,00	0,00	0,00
حصة ذوي الأقلية (1)		0,00	0,00	0,00	0,00
المجموع (1)		-802929438,35	0,00	- 802891230,75	-800460304,35
خصوم غير جارية		0,00	0,00	0,00	0,00
قروض و ديون مالية		240150837,32	0,00	240150837,32	216634163,74
ضرائب مؤجلة و مرصود لها		0,00	0,00	0,00	0,00
ديون أخرى غير جارية		0,00	0,00	0,00	0,00
مؤونات و منتجات ثابة مسبقا		5185940049,31	0,00	5185940049,31	5185940049,13
مجموع الخصوم غير الجارية		5426090886,63	0,00	5426090886,63	5402574213,05
خصوم جارية		0,00	0,00	0,00	0,00
الموردون و الحسابات المرتبطة بها		5046601,68	0,00	5046601.68	1482779,53
الضرائب		29737442,35	0,00	29737442,35	23954096,83
ديون أخرى		989886524,96	0,00	989886524,96	1029156647,84
خزينة سلبية		0,00	0,00	0,00	0,00
مجموع الخصوم الجارية		1024670568,99	0,00	1024670568,99	1054593524,20
المجموع الإجمالي للخصوم		5647870224,87	0,00	5647870224,87	5656707432،90
تستخدم فقط لعرض الحالة المالية المدمجة		0,00	0,00	0,00	0,00

المصدر: تقرير محافظ حسابات المؤسسة.

جدول(3-2) حساب النتائج لسنة 2010

البيان	الملاحظة	2010	2009
رقم الأعمال		555184083,52	173586448,68
تغيير مخزونات المنتجات المصنعة و منتجات قيد الصنع		0,00	23689404,94
الإنتاج المثبت		0,00	0,00
إعانات الإستغلال		0,00	420459927,02
إنتاج السنة المالية		555184083,52	617735780,64
المشتريات المستهلكة		296588612,10	38588994,04
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى		28779096,49	10067140,03
إستهلاك السنة المالية		325367708,59	48656134,07
القيمة المضافة للإستغلال		229816374,93	569079646,57
أعباء المستخدمين		202463689,13	192724819,52
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		4333465,45	2808231,86
الفائض الإجمالي عن الإستغلال		23019220,35	373546595,19
المنتجات العملياتية الأخرى		59878149,84	109758808,57
الأعباء العملياتية الأخرى		397110,49	0,00
المخصصات و الإهتلاكات و المؤونات		82040654,81	143859277,47
إستئناف عن خسائر القيمة و المؤونات		0,00	0,00
النتيجة العملياتية		459604,89	339446126,29
المنتوجات المالية		0,00	1956668,46
الأعباء المالية		421397,29	7551554,85
النتيجة المالية		-421397,29	-5594886,39
النتيجة العادية قبل الضرائب		38207,60	333851239,90

الضرائب الواجب دفعها من النتائج العادية		0,00	0,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		0,00	0,00
مجموع منتجات الأنشطة العادية		615062233,36	727451257,67
مجموع أعباء الأنشطة العادية		615024025,76	395600017,77
النتيجة الصافية		38207,60	333851239,90
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			0,00
العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			331378524,31
النتيجة غير العادية		0,00	−331378524,31
النتيجة الصافية للسنة المالية		3820760	2472715,59
النتيجة الصافية للمجموع المدمج		0,00	0,00
حصة ذوي الأقلية (1)		0,00	0,00
حصة المجمع (1)		0,00	0,00
تستخدم فقط لعرض الحالة المالية المدمجة		0,00	0,00

المصدر: تقرير محافظ حسابات المؤسسة.

جدول (3-3) الميزانية الختامية لسنة 2011

الأصول					
البيان	**الملاحظة**	**الإجمالي2011**	**إهتلاك الرصيد 2011**	**صافي 2011**	**صافي 2010**
أصول غير جارية		0,00	0,00	0,00	0,00
فارق الشراء		0,00	0,00	0,00	0,00
تثبيتات غير معنوية		4474567,00	1943243,99	2531323,01	1245891,68
تثبيتات عينية		5550000287,08	1140912661,00	4409087626,08	4337014570,21
التثبيتات الجاري إنجازها		99916437,58	0,00	99916437,58	60826587,17
تثبيتات مالية أخرى		0,00	0,00	0,00	0,00
سندات موضوعة موضع معادلة		0,00	0,00	0,00	0,00
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها		0,00	0,00	0,00	0,00
سندات أخرى مثبتة		0,00	0,00	0,00	0,00
قروض و أصول مالية غير جارية		0,00	0,00	0,00	0,00
ضرائب مؤجلة على الأصل		0,00	0,00	0,00	0,00
مجموع الأصول غير الجارية		5654391291,66	1142855904,99	4511535386,67	4399087049,06
أصول جارية		0,00	0,00	0,00	0,00
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ		167740106,29	0,00	167740106,29	107639028,69
حسابات دائنة و إستخدامات مماثلة		0,00	0,00	0,00	0,00
زبائن		710231379,53	0,00	710231379,53	561318178,01
المدينون الآخرون		202913919,32	0,00	202913919,32	162438997,48
الضرائب		903536,17	0,00	903536,17	903536,17
الأصول الجارية الأخرى		0,00	0,00	0,00	0,00
الموجودات و ما شابهها		0,00	0,00	0,00	0,00
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى		0,00	0,00	0,00	0,00
الخزينة		474493935,11	0,00	474493935,11	416483435,46
مجموع الأصول الجارية		1556282876,42	0,00	1556282876,42	1248783175,81
المجموع الإجمالي للأصول		7210674168,08	1142855904,99	6067818263,09	5647870224,87
الخصوم					
البيان	**الملاحظة**	**الإجمالي2011**	**إهتلاك الرصيد 2011**	**صافي 2011**	**صافي2010**

رؤوس الأموال الخاصة		0,00	0,00	0,00	0,00
حساب المستغل		0,00	0,00	0,00	0,00
رأس المال غير المستعان به		0,00	0,00	0,00	0,00
علاوات و إحتياطات- إحتياطات مدمجة (1)		0,00	0,00	0,00	0,00
فارق إعادة التقييم		0,00	0,00	0,00	0,00
فارق المعادلة (1)		0,00	0,00	0,00	0,00
نتيجة صافية (نتيجة صافية حصة المجمع)		-4536523,34	0,00		38207,60
رؤوس أموال خاصة ترحيل من جديد		-802929438,35	0,00	-802929438,35	-802929438,35
حصة الشركة المدمجة (1)		0,00	0,00	0,00	0,00
حصة ذوي الأقلية (1)		0,00	0,00	0,00	0,00
المجموع (1)		-807465961,69	0,00		
خصوم غير جارية		0,00	0,00	0,00	0,0
قروض و ديون مالية		503996148,64	0,00	503996148,64	240150837,32
ضرائب مؤجلة و مرصود لها		0,00	0,00	0,00	0,00
ديون أخرى غير جارية		0,00	0,00	0,00	0,00
مؤونات و منتجات ثابة مسبقا		5198285727,31	0,00	5198285727,31	5185940049,31
مجموع الخصوم غير الجارية		5702281875,95	0,00	5702281875,95	5426090886,63
خصوم جارية		0,00	0,00	0,00	0,00
الموردون و الحسابات المرتبطة بها		2456457,59	0,00	2456457,59	5046601,68
الضرائب		37810976,37	0,00	37810976,37	29737442,35
ديون أخرى		1132734914,87	0,00	1132734914,87	989886524,96
خزينة سلبية		0,00	0,00	0,00	0,00
مجموع الخصوم الجارية		1173002348,83	0,00	1173002348,83	1024670568,99
المجموع الإجمالي للخصوم		6067818263,09	0,00	6067818263,09	5647870224,87
تستخدم فقط لعرض الحالة المالية المدمجة		0,00	0,00	0,00	0,00

المصدر: تقرير محافظ حسابات المؤسسة.

جدول (3-4) حساب النتائج لسنة 2011

البيان	الملاحظة	2011	2010
رقم الأعمال		589962232,19	555184083,52
تغيير مخزونات المنتجات المصنعة و منتجات قيد الصنع		0,00	0,00
الإنتاج المثبت		0,00	0,00
إعانات الإستغلال		0,00	0,00
إنتاج السنة المالية		589962232,19	555184083,52
المشتريات المستهلكة		343404863,29	296588612,10
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى		16255811,36	28779096,49
إستهلاك السنة المالية		359660674,65	325367708,59
القيمة المضافة للإستغلال		230301557,54	229816374,93
أعباء المستخدمين		226778281,26	202463689,13
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		8493616,06	43334465,45
الفائض الإجمالي عن الإستغلال		-4970339,78	23019220,35
المنتجات العملياتية الأخرى		84794088,94	59878149,84
الأعباء العملياتية الأخرى		514435,23	397110,49
المخصصات و الإهتلاكات و المؤونات		83364104,14	82040654,81
إستئناف عن خسائر القيمة و المؤونات		0,00	0,00
النتيجة العملياتية		-4054790,21	459604,89
المنتوجات المالية		0,00	0,00
الأعباء المالية		481733,13	421397,29
النتيجة المالية		-481733,13	-421397,29
النتيجة العادية قبل الضرائب		-4536523,34	38207,60

الضرائب الواجب دفعها من النتائج العادية		0,00	0,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		0,00	0,00
مجموع منتجات الأنشطة العادية		674756321,13	615062233,36
مجموع أعباء الأنشطة العادية		679292844,47	615024025,76
النتيجة الصافية		−4536523,34	38207,60
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)		0,00	
العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)		0,00	
النتيجة غير العادية		0,00	0,00
النتيجة الصافية للسنة المالية		4536523,34	3820760
النتيجة الصافية للمجموع المدمج		0,00	0,00
حصة ذوي الأقلية (1)		0,00	0,00
حصة المجمع (1)		0,00	0,00
تستخدم فقط لعرض الحالة المالية المدمجة		0,00	0,00

المصدر: تقرير محافظ حسابات المؤسسة.

المطلب الثاني: تقييم الآداء الإقتصادي قبل و بعد عملية المراجعة.

من خلال هذا المطلب سيتم عرض نتائج المؤشرات التي تم إختيارها لتعبيرها عن الأداء الكلي للمؤسسة محل الدراسة.

1) عرض نتائج مؤشرات الآداء قبل عملية المراجعة:

جدول (3-5) مؤشرات الآداء قبل عملية المراجعة.

السنوات / إسم المؤشر	2009	2010
الإنتاجية.	1,56	0,90
الربحية.	2472715,59	3820760
القيمة المضافة.	569079646,57	229816374,93

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معطيات المؤسسة.

2) عرض نتائج مؤشرات الآداء بعد عملية المراجعة:

جدول (3-6) مؤشرات الآداء بعد عملية المراجعة.

السنوات / إسم المؤشر	2010	2011
الإنتاجية.	0,90	0,86
الربحية.	3820760	4536523,34
القيمة المضافة.	229816374,93	230301557,54

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معطيات المؤسسة.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1) مقارنة مؤشرات الآداء قبل و بعد عملية المراجعة:

جدول (3-7) مقارنة مؤشرات الآداء قبل و بعد عملية المراجعة.

السنوات / إسم المؤشر	2010 / 2009	2011 / 2010
الإنتاجية.	− 0,66	−0,04
الربحية.	1348044,41	715763,34
القيمة المضافة.	−33926327,6	485182,80

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معطيات المؤسسة.

التعليق:

من خلال الجدول (3-7) نلاحظ أنه:

- ✓ رغم تراجع نسب الإنتاجية خلال السنتين 2009 / 2010 و السنتين2010 / 2011 على التوالي بقيم متتالية 0,66− و 0,04− إنها تتناقص لتأخذ الإشارة الموجبة و بالتالي يمكننا القول أن المؤسسة قد يتحسن آدائها خلال السنوات القادمة.
- ✓ إن المؤسسة محل الدراسة في ربحية متزايدة بقيمة 1348044,41دج للسنتين 2009 / 2010 و بقيمة 715763,34دج للسنتين 2010 / 2011 و بالتالي يمكننا القول أن آدائها حسن.
- ✓ إن تراجع قيمة القيمة المضافة للسنتين 2009 / 2010 **راجع لتغير تطبيق المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي** إلا أن المؤسسة تداركت الوضع في السنتين المواليتين 2010 / 2011 و بالتالي يمكننا القول أن آدائها حسن.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خلاصة الفصل:

إن ديوان الترقية والتسيير العقاري (O.P.G.I) هو المهتم بإنتاج السكن الإجتماعي التساهمي والترقوي، ومنذ ظهور المرسوم رقم 91- 147 المؤرخ في 12 ماي 1991 الخاص بالإطار التشريعي والقانوني الجديد لدواوين الترقية والتسيير العقاري وبتحويلها إلى مؤسسات عمومية ذات طابع صناعي، تجاري، منحت له صلاحيات الإستثمار والترقية العقارية في إطار التوجه الجديد للبلاد لإقتصاد السوق، فديوان الترقية والتسيير العقاري له دور في ترقية الخدمة العمومية في ميدان السكن خاصة لصالح الفئات الإجتماعية الأكثر حرمانا، وتنفيذ مشاريع الدولة للإسكان وكذا إدارتها وتسييرها وإتخاذ الإجراءات اللازمة لتقديم خدمات صيانة وترميم الأملاك العقارية وإعادة الإعتبار إليها وإعادة هيكلتها.

وعموما فإن ديوان الترقية والتسيير العقاري يهتم كثيرا بمجال المراجعة الداخلية وتعتبر وسيلة و وظيفة، تمكن من إختبار الرقابة الداخلية، للكشف عن الأخطاء التسييرية ويقترح على المسؤولين، التحييد عن أي إضطراب يعرقل آداء المؤسسة، ويحاول التحسين والتطوير الدائم له وفقا لمتطلباتها لأنه يساهم بدرجة كبيرة في إتخاذ القرار، فالمراجعة الداخلية هو الوسيلة التي يستطيع الديوان من خلاله تحقيق الأهداف المراد الوصول إليها، ولما لا تحقيق الآدء الأمثل للديوان.

والمتتبع لمراحل تحضير أو إعداد مهنة المراجعة مهما كان نوعه إلى غاية إعداد التقارير التي تستعمل كمعلومات دقيقة تعين المؤسسة على تحقيق الآداء الأمثل، حيث يوقن أنه من مصلحة المؤسسة وضع بطاقة تعريفية لها بين يدي المدقق كمرحلة مبدئية والمباشرة في تقييم نظم المراقبة الداخلية المعمول بها والوقوف على مقوماته مع إعطاء النصح في حالة ضعفها ثم إجراء الفحص والتحقيق وإبداء رأي فني محايد يعبر حقيقةً عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة مما يضفي نوع من المصداقية في صحة المعلومات ويتيح الفرصة أمام المؤسسة لبناء إستراتيجيات مثلى جديدة على قاعدة صحيحة من المعلومات وكذا ضمان البقاء و الإستمرارية في ظل وجود تحديات راهنة وحتمية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر


الخاتمة

بعد الثورة الصناعية و نتيجة لكبر حجم المنشآت و تعدد أعمالها إنفصلت الملكية عن الإدارة و تحول دور الإدارة في تسيير المؤسسة كوكيل عن ملاكها و أصبحت العلاقة بين الإدارة و الملاك(المساهمين) علاقة وكالة، و بناء على ذلك إبتعد الملاك عن تسيير المؤسسة و لم يتمكنوا من الإطلاع مباشرة على كثير من المعلومات التي تعني مؤسساتهم و كذلك عدم تأكدهم من صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة في شكل تقارير و قوائم مالية و من هذه المعلومات ما تعكس مستوى آداء المؤسسة و مدى فعالية القرارات التي تتخذها الإدارة فيما يخص جانب التشغيل و فعالية إستخدام الموارد المتاحة و مراقبة التنفيذ و المحافظة على أصول المؤسسة و كفاءة إدارتها.

و نتيجة لحاجة الملاك لطرف أكثر حيادية و موضوعية يحكم على مستوى آداء المؤسسة و فعالية الرقابة الداخلية و على صدق المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، جهة تتمتع بإستقلال أكثر من عملية المراجعة الداخلية و بذلك إستعان الملاك بالمراجع الخارجي فبالإضافة إلى عمله الأساسي و هو الحكم على صحة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية فإن المراجع يقدم تقرير عن كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية و تحديد الثغرات التي يحتويها هذا النظام ، و هذا من شأنه أن يعمل على زيادة فعاليته بما يعمل على تحسين آداء المؤسسة من خلال تقوية نظام الرقابة الداخلية لديها.

كما أن المراجع يستخدم التحليل المالي كإجراء و خطوة من خطوات المراجعة عند قيامه بعملية الإختبارات التحليلية و مقارنة نسب الآداء خلال فترات مختلفة لنفس المؤسسة و كذلك مع مؤسسات تعمل في نفس المجال لنفس الفترة، و تحليل الإنحرافات لمعرفة الأسباب و يشير المراجع في تقريره إلى سبب هذه الإنحرافات و من خلال هذه المعلومات يمكن للإدارة إتخاذ قرارات تعمل على تحسين الآداء أو تعديل القرارات السابقة.

و إلى جانب مهمة المراجعة الخارجية في الحكم على مدى صحة المعلومات من خلال الرأي الفني الذي يبديه المراجع الخارجي هناك مهمة أخرى لمكاتب المراجعة الخارجية و هي تقديم الخدمات الإستشارية للإدارة و التي تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات المناسبة التي تمكنها من تحقيق أهدافها المنشودة و ذلك نتيجة للخبرة و الكفاءة التي يتمتع بها المراجعين الخارجيين و التي قد تفتقر لها المؤسسة و بذلك فإن المراجع الخارجي يعمل على تحسين الآداء في المؤسسة.

من خلال ما سبق قد حاولنا في البحث بعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانبه في فصوله الثلاثة، توصلنا للنتائج الخاصة بإختبار الفرضيات مع مجموعة من التوصيات.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

❖ **نتائج إختبار الفرضيات:** فقد أدت معالجة البحث إلى الآتي:

- **أما الفرضية الأولى:** لكي تتمكن إدارة المؤسسة من تحقيق نتائج مرضية لآصحاب المشروع اللذين ترتبط معهم بعلاقة الوكالة نتيجة إنفصال الملكية عن الإدارة فيجب عليها تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية يحافظ على أصول المؤسسة، و يشرف على عملياتها و يراقب مستوى الآداء و درجة الإلتزام بتنفيذ قراراتها.
- **أما الفرضية الثانية:** المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة للتأكد من مدى صدق و شرعية تلك المعلومات و إعطاء الرأي الفني المحايد عن سلامتها فإنه يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى متانته حتى يمكن له تقدير مستوى الخطر و تحديد حجم الإختبارات التي يجب القيام بها و قد يتطلب منه القيام بالتقرير عن فعالية الرقابة الداخلية حتى تتمكن المؤسسة من تدارك الثغرات إن وجدت، و يستخدم المراجع نسب التحليل المالي عند إجراء الإختبارات التحليلية بمقارنة المؤسسة عبر الزمن و من هذه النسب نسب الآداء للتأكد من مستوى آداء المؤسسة و إذا كان هناك إنحرافات يعمل على زيادة الفحص لمعرفة سبب الإنحراف و تفسيره و إذا كان هناك غش أو تلاعب يشير إلى ذلك في تقريره و هذا يساعد على تقييم الآداء و تصحيح الإنحرافات السلبية و المحافظة على الإيجابية و تنميتها.
- **أما بالنسبة للفرضية الثالثة:** حول إعطاء المراجعة الخارجية نصائح لمتخذي القرار بالمؤسسة لإتخاذ إجراءات تصحيحية كنتيجة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- **أما الفرضية الرابعة:** فيما يخص تقرير المراجع فإنه يلعب دور الموجه للمراجع الداخلي للإستفادة من خبرة المراجع الخارجي و آداة ضغط على الإدارة العليا للقيام بالتصحيحات اللازمة التي تؤدي إلى تحسين الأداء.

أما الفرضية الخامسة: حول مساهمة المراجعة الخارجية في تحقيق أهداف المؤسسة، فالمراجعة تعمل على إظهار نقاط القوة و الضعف و تقدم التوصيات للإدارة العليا على شكل تحسينات و مقترحات يتضمنها التقرير النهائي حول مراجعة النظام المتبع.

❖ **التوصيات المقترحة:** جاءت كالآتي:

- الإهتمام برأي المراجع الخارجي المستقل و الذي يشير فيه إلى حالة نظام الرقابة الداخلية و إلى الإنحرافات في آداء المؤسسة عبر السنوات و خصوصا الإنحرافات السلبية و العمل على تداركها و الحفاظ على الإنحرافات الإيجابية و تنميتها.
- نشاط المراجعة الخارجية يعمل على إختبار مدى الإلتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعة، و المراجعة المالية و العملياتية للأنشطة و كافة الإجراءات و العمليات للتحقق من كفايتها و مدى إنتظامها.

- تعمل المراجعة الخارجية على منع وتقليل حدوث الأخطاء و هذا ما يزيد الحاجة لها، فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين و المراجعين الداخليين في محاولة لتقليل و منع الأخطاء، تسعى المراجعة الخارجية أيضا للحد من الإسراف و الضياع الشيء الذي يزيد من المردودية و تحسين الآداء، و بالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة و الحفاظ على سمعتها.
- إن الإستعانة بالخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الخارجية التي يتميز أعضائها بالخبرة الواسعة في عدة مجالات (إقتصادية مالية تسويقية..إلخ) تلعب دورا كبير في ترشيد الإدارة نحو إستعمال أفضل الطرق لتحقيق الإستغلال الأمثل لموارد المؤسسة و طاقاتها لتحقيق آداء مرض.

❖ **آفاق البحث:**

إن معرفة الدور المراجعة الخارجية في تحسين آداء المؤسسة من خلال الأدوات المختلفة التي يتم إستخدامها و كذلك الخدمات المتعددة في هذا المجال تجعل الأفق واسع أمام الدارسين للتعمق في جانب من جوانب المراجعة الخارجية و دورها في تحسين آداء المؤسسة.

❖ **الصعوبات:**

ـ صعوبة الترجمة من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية.

- صعوبة الحصول على المعلومات لإجراء دراسة ميدانية لإسقاط الجانب النظري للبحث على الواقع.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

1) أحمد موسي، **تقييم الآداء الإقتصادي في قطاع الأعمال و الخدمات**، دار النهضة العربية، بيروت، 1996.

2) السعيد فرحات جمعة، **الآداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000.

3) إدريس عبد السلام الشتيوي، **مراجعة معايير و الإجراءات**، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ط 4.

4) أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان– الأردن، ط 2، 2005.

5) أحمد صالح العمرات، **المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي**، دار البشير، عمان، 1990.

6) أحمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 2003.

7) أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003.

8) دريد كامل ال شيب، **مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان– الأردن، 2007.

9) وائل محمد صبحي إدريس و طاهر محسن منصور الغالبي، **أساسيات الآداء و بطاقة التقييم المتوازن**، دار وائل للنشر،2009.

10) وليام توماس، أمرسون هنكي، تعريب و مراجعة أحمد حجاج كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ، 1997.

11) فتح رزق السوافيري و محمد سمير الصبان و محمود مراد مصطفى، **الإتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.

12) عمر صخري، **إقتصاد المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008.

13) عمر صخري، **مبادئ الإقتصاد الجزئي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1986.

14) عبد الرزاق بن حبيب، **إقتصاد وتسيير المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.

15) عمرو حامد، **تقييم الاداء المؤسسي في الوحدات الحكومية**، منشورات المؤسسة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009

16) عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، 2009.

17) عدنان ناية النعيمي و أرشد فؤاد التميمي، **التحليل و التخطيط المالي**، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان– الأردن، 2008.

18) عدنان ناية النعيمي و آخرون، **الإدارة المالية النظرية و التطبيق**، دار المسيرة للنشر و الطباعة و التوزيع، عمان– الأردن، 2007.

19) عايدة سيد خطاب، **الإدارة و التخطيط الإستراتيجي**، دار الفكر العربي، 1985،ط1.

20) عطاء الله محمود شوقي، **دراسات متقدمة في المراجعة**، مكتب الشباب، القاهرة، 1993، ط 1.

21) علي عبد الوهاب، **إدارة الأفراد**، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1975.

22) عطاء الله محمود شوقي، **دراسات متقدمة في المراجعة**، مكتب الشباب، القاهرة، 1994.

23) فلاح حسن عدي الصيني، **الإدارة الإستراتيجية**، دار وائل للنشر، عمان، ط 2، 2006.

24) غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن، ط1 ، 2006

25) حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن ،2009.

26) يعقوب عبد الكريم ، **المحاسبة التحليلية** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.

27) يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2000.

28) لياس بن ساسي و يوسف قريشي، **التسيير المالي**، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2006.

29) محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

30) مصطفى كمال طه، **الشركات التجارية– الأحكام العامة في الشركات شركات الأشخاص شركة الأموال أنواع خاصة من الشركات** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

31) مجيد الكرخي، **تقويم الآداء بإستخدام النسب المالية**، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2007.

32) محمد الفيومي و عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.

33) محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة و آليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003.

34) محمد سمير الصبان و السوافيري، **الرقابة و المراجعة الداخلية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 1996.

35) محمد سمير الصبان و عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

36) محمد سمير الصبان و إسماعيل إبراهيم جمعة وفتح رزق السوافيري، **الرقابة و المراجعة الداخلية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 1996.

37) محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.

38) محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003.

39) مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

40) معن محمود عباصرة و مروان محمد بني أحمد، **القيادة و الرقابة و الإتصال الإداري**، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان – الأردن، 2008.

41) محمد صالح الحناوي، **إدارة التسويق**، الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1984.

42) ناصر دادي عدون، **إقتصاد وتسيير المؤسسة** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1998.

43) ناصر دادي عدون و نواصر فتحي، **دراسة الحالات المالية**، دار الآفاق، الجزائر، 1991.

44) خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، ط 2، 2004.

المذكرات و المحاضرات:

1) العربي دخموش، **محاضرات في إقتصاد المؤسسة**، مطابع جامعة منتوري قسنطينة، 2001.

2) بشير بن عيشي، **محاضرات تدقيق و محافظة حسابات**، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.

3) بومديين بن يوسف، **دراسة أثر الجودة الشاملة على الآداء الحالي للمؤسسات الإقتصادية(حالة المعمل الجزائري الجديد – للمصبرات– الحاصل على شهادة الجودة العالمية ISO)**، رسالة دكتوراه في علوم التسيير(غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

4) بوسماحة محمد، **المراجعة و تطبيقاتها في الجزائر**، رسالة ماجستير (منشورة)،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2002.

5) عامر الحاج، **دور تحليل الإنتاج و بحوث العمليات في تحسين الآداء الإقتصادي اللمؤسسات دراسة حالة مركب صناعة الكوابل ببسكرة (1998- 2001)**، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية (منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2003.

6) صديقي مسعود، **مراجعة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجستير منشورة، العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000.

7) عبد المليك مزهودة، **دور و أهمية التسيير في تحسين آداء المؤسسة الإقتصادية**، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة باتنة، 1998.

8) قديدة فوزية، **المورد البشري و تحسين آداء المؤسسة (دراسة تطبيقية لبنك الفلاحة والتنمية الريفية)**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال(غير منشورة)، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005.

9) شعباني لطفي،**المراجعة الداخلية و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك**، رسالة ماجستير (منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003

الملتقيات و المؤتمرات و المجلات:

1) إلهام يحياوي ، **الجودة كمدخل لتحسين الآداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية- دراسة ميدانية بمؤسسة الإسمنت عين التوتة باتنة**- مجلة الباحث، العدد 05، 2007.

2) بلعور سليمان، صيعافى عبد اللطيف، **إعادة الهندسة مدخلا للآداء المتميز**، المؤتمر العلمي الدولي حول الآداء المتميز للمنظمات و الحكومات، جامعة ورقلة، يومي 09/08 مارس 2005.

3) ددان عبد الغني و كماسي محمد الأمين، **الآداء المالي من منظور المحاكاة المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الآداء المتميز للمنظمات و الحكومات**، جامعة ورقلة، يومي 09/08 مارس 2005.

4) دادن عبد الغني، **قراءة في الآداء المالي و القيمة في المؤسسات الإقتصادية**، مجلة الباحث، العدد 04، 2006.

5) عبد المليك مزهودة، **الآداء بين الكفاءة و الفعالية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر، 2001.

6) مفيدة يحياوي، **تحديد الهيكل المالي الأمثل للمؤسسات العمومية الجزائرية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 03، جامعة محمد خيضر، بسكرة، أكتوبر 2002.

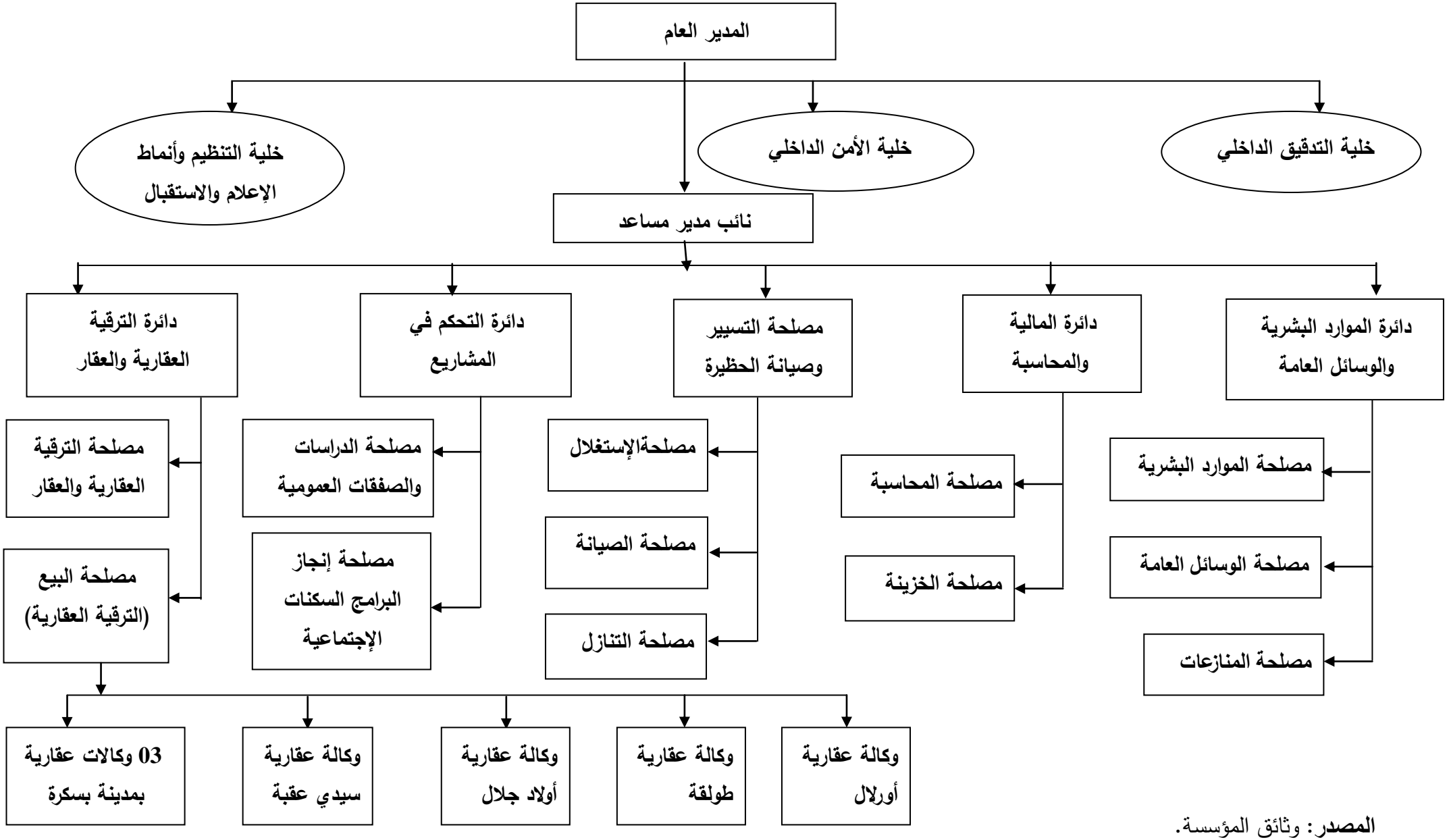
7)

المراجع باللغة الفرنسية : ***Le ouvragés***

1) Abdellatif Khemkhem **la dynamique du contrôle de gestion** Dunod Paris 2Ed 1976.
2) Bernard Martory. **Contrôle de gestion sociale**. Librairie Vuibert. Paris. 1999.
3) Batude. D :**L'audit comptable et financier**. Nathan. Paris.1997.
4) Chadefaux. M **:l'audit fisc**al. Litec. Paris. 1987.
5) G Bressy: **Economie l'entreprise**, ed , sirey,paris,1990.
6) J.P.Angeler: **Economie industrielle**, ed: OP , Alger, 1993.
7) J.P.Louriaux : **Economie de l'entreprise**, ed , dunod , Paris, 1991.
8) Pigé. B: **Aduit et contrôle interne**. Litec. Paris.1997.
9) Raffegeau J. Dufils. P et Gonzalez.R**: A audit Contrôle des comptes**.Publi-Union. Paris. 1979

الملاحق

الملحق (1): الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.



المصدر: وثائق المؤسسة.

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM