

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العربي التبسي - تبسة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية
قسم العلوم التجارية

رقم التسجيل:

مدرسة الدكتوراه-محاسبة وتدقيق-

دراسة مقارنة لأساليب الرقابة ومدى تطبيقها في المؤسسة
الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة في المؤسسة الوطنية
لمناجم الفوسفات "SOMIPHOS" -

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير
- تخصص محاسبة وتدقيق -

تحت إشراف أ.الدكتور
السعدي رجال

إعداد الطالبة
عمامرة ياسمينة

لجنة المناقشة

أ.د: معط الله خير الدين..... رئيساً
أ.د: السعدي رجال..... مقررأ
د: عمر الشريف..... متحنأ
د: ماضي بلقاسم..... متحنأ

دفعة 2011

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إلى من نزل فيهما قرآنا يتلى...

قال تعالى: " وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا أُفٌ وَلَا تَنْهَرْهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا " (الإسراء: الآية 23).

إلى روعي ونور حياتي.....ابنتي الغالية آلاء.

إلى منبع الخير ومَعْقِد الأمل والرجاء.....رمز الثقاني والدي العزيز.

إجلالا وإكبارا

إلى من تدمع عينها لفرحي وحزني.....ينبوع الحنان والذتي الحبيبة.

برا وإحسانا

إلى مصدر الأمان ومذلل الصعوبات.....سندي في الحياة زوجي الغالي.

احتراما وتقديرا.

إلى مصدر الأمل والعطاء.....أخواتي الكريمات.

حبا وفخرا.

إليهم جميعا والى كل من وسعهم قلبي ولم يسعهم قلبي أهدي هذا الجهد المتواضع.

ياسمينة عامرة،،،

الشكر والتقدير

الحمد لله نعمده وهو المستحق للحمد والثناء، الحمد لله عدد ما خلق، ملئ ما خلق، الحمد لله عدد ما في السماوات والأرض، الحمد لله عدد ما أحصى كتابه وعلى ما أحصى كتابه، الحمد لله عدد كل شيء، ملئ كل شيء. فله سبحانه وتعالى كل الحمد أن وفقنا لإتمام هذا العمل، وله الحمد أن جمعنا مع هذه اللجنة الطيبة لإخراج هذا العمل على أحسن وجه، فنسأله سبحانه وتعالى التوفيق والسداد، والصلاة والسلام على أفضل مبعوث للعالمين، سيدنا ونبينا محمد وعلى آله وأصحابه ومن تبع هديه إلى يوم الدين أما بعد:

يطيب لي أن أتوجه بأسمى آيات الشكر والعرفان للأستاذ الدكتور "السعدي رجال" عميد كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة العربي بن مهدي بأم البواقي الذي تكرم بالإشراف على هذه الرسالة كمشرف أساسي بالرغم من كثرة انشغالاته وارتباطاته في مختلف جامعات الوطن، وأسأل الله سبحانه وتعالى أن يجزيه عنها خير جزاء. كما أتقدم بالشكر والتقدير للدكتور الفاضل "عمر جنينه" نائب عميد كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة العربي التبسي بتبسة، الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة كمشرف مساعد، فضلا عن جهوده وملاحظاته القيمة والتي كان لها بالغ الأثر في مسار هذه الرسالة، فأسأل الله العلي القدير أن يجزيه عنها خير جزاء.

كما يطيب لي أن أقدم بخالص الشكر والامتنان لأعضاء لجنة المناقشة، الأستاذ: "معط الله خير الدين" أستاذ التعليم العالي (محاضر) بجامعة قالمة كرئيس اللجنة، الدكتور "عمر الشريف" أستاذ التعليم العالي (محاضر) بجامعة باتنة كعضو في اللجنة، الدكتور "ماضي بلقاسم" عميد كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة سيدي عاشور بعنابه كعضو في اللجنة، الأستاذ الدكتور "السعدي رجال" عميد كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة العربي بن مهدي بأم البواقي كمشرف ومقرر في اللجنة الذين تشرفت بقبولهم مناقشة وإثراء هذه الرسالة فلهم جزيل الشكر.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل من أساتذة وموظفي المكتبة والإدارة بجامعة تبسة، وجامعة أم البواقي، جامعة سوق أهراس، وجامعة عنابه.

كما لا يفوتني في هذا المقام تقديم جزيل الشكر إلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل، فأسأل الله لنا ولهم أن يجعل هذا الجهد في ميزان الحسنات، وأن ينفعنا بما علمنا ويزيدنا علما.

الصفحة	العنوان
	إهداء.
	كلمة شكر.
	قائمة المحتويات.
	قائمة الجداول والأشكال.
	قائمة الملاحق.
أ.ب.ج.د.ه.و.ز.ح.ط. ي.ك.ل.م	المقدمة عامة
الفصل الأول: عملية الرقابة في المؤسسة.	
3	المبحث الأول: ماهية الرقابة.
3	المطلب الأول: طبيعة العملية الرقابية.
9	المطلب الثاني: الخطوات الأساسية في عملية الرقابة وأدواتها.
14	المطلب الثالث: عناصر عملية الرقابة في المؤسسة.
16	المبحث الثاني: الرقابة الداخلية في المؤسسة.
16	المطلب الأول: مفهوم وتطور الرقابة الداخلية.
20	المطلب الثاني: الخطوات الأساسية في عملية الرقابة وأدواتها.
24	المطلب الثالث: عناصر عملية الرقابة في المؤسسة.
34	المبحث الثالث: الرقابة الخارجية للمؤسسة.
34	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الخارجية.
36	المطلب الثاني: أنواع الرقابة الخارجية.
38	المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه الرقابة الخارجية.
الفصل الثاني: أساليب الرقابة في المؤسسة.	
42	المبحث الأول: الإطار العام لعملية المراجعة في المؤسسة.
42	المطلب الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة.
50	المطلب الثاني: الأسس النظرية للمراجعة الداخلية في المؤسسة.
56	المطلب الثالث: الإطار العلمي للمراجعة الخارجية.
64	المبحث الثاني: الإطار العام لعملية التشخيص في المؤسسة.
64	المطلب الأول: ماهية عملية التشخيص.

71	المطلب الثاني: تشخيص البيئة الداخلية للمؤسسة.
78	المطلب الثالث: تشخيص البيئة الخارجية للمؤسسة.
86	المبحث الثالث: الإطار العام لمراقبة التسيير في المؤسسة.
86	المطلب الاول: ماهية مراقبة التسيير.
94	المطلب الثاني: أدوات مراقبة التسيير التقليدية.
100	المطلب الثالث: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير.
الفصل الثالث: أساسيات تقييم المؤسسات.	
111	المبحث الاول: ماهية تقييم المؤسسات.
111	المطلب الاول: مفهوم القيمة في المؤسسة.
115	المطلب الثاني: البحث عن المعلومات وأسلوب عرضها.
117	المبحث الثاني: طرق تقييم المؤسسات.
117	المطلب الاول: أساسيات مدخل الدخل في تقييم المؤسسات.
125	المطلب الثاني: أساسيات مدخل السوق في تقييم المؤسسات.
129	المطلب الثالث: أساسيات مدخل الأصول في تقييم المؤسسات.
133	المبحث الثالث: تقييم المؤسسات للأغراض الضريبية والمحاسبية.
1	المطلب الاول: تقييم المؤسسات للأغراض الضريبية.
135	المطلب الثاني: تقييم المؤسسات للأغراض المحاسبية.
الفصل الرابع: واقع أساليب الرقابة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "somiphos".	
141	المبحث الاول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "somiphos".
141	المطلب الاول: التعريف بالمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات.
143	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة "somiphos".
147	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة.
148	المبحث الثاني: أساليب الرقابة المعتمدة في المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "somiphos".
148	المطلب الاول: المراجعة في مؤسسة "somiphos".
152	المطلب الثاني: التحليل والتشخيص الاستراتيجي في مؤسسة "somiphos".

الفهرس

155	المطلب الثالث: مراقبة التسيير في مؤسسة "somiphos".
164	المبحث الثالث: تقييم أساليب الرقابة في المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "somiphos".
164	المطلب الأول: تقييم أسلوب المراجعة في مؤسسة "somiphos".
165	المطلب الثاني: تقييم أسلوب التشخيص الاستراتيجي في مؤسسة "somiphos".
166	المطلب الثالث: تقييم أسلوب مراقبة التسيير في مؤسسة "somiphos".
169	الخاتمة العامة.
177	قائمة المراجع.
197	الملاحق
206	الملخص

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
55	المقارنة بين المراجعة الداخلية والخارجية	01
73	موارد المؤسسة	02
85	مصفوفة تقييم العوامل الخارجية	03
86	مصفوفة البروفيل التنافسي	04
93	أوجه التشابه والاختلاف بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية	05
137	محاسبة التجميع والشراء-المزايا والعيوب-	06
144	المديريات الأساسية في المؤسسة	07
160	الميزانية التقديرية لمؤسسة "somiphos" لسنة (2009)	08
160	الميزانية الفعلية لمؤسسة "somiphos" لسنة (2009)	09
161	انحرافات الميزانية الفعلية عن الميزانية التقديرية للمؤسسة لسنة(2009)	10

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أنواع الرقابة من حيث الزمن	6
02	خطوات عملية الرقابة	11
03	الرقابة والمراجعة الداخلية	28
04	أشكال ورموز خريطة التدفق	30
05	موضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي	53
06	من التشخيص الطبي إلى تشخيص المؤسسة	65
07	البيئة الإجمالية لمؤسسة	80
08	نموذج القوى لبورتر	84
09	مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي	91

قائمة الملاحق

العنوان	الرقم
الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات "somiphos"	1
برنامج المراجعة الداخلية للمؤسسة لسنة (2010)	2
تقرير المراجعة الداخلية للمؤسسة لتسيير المخزون	3
جدول حسابات النتائج التقديري والفعلي للمؤسسة لسنة (2009)	4
الميزانية التقديرية والفعلية للمؤسسة لسنة (2009)	5
لوحة القيادة العامة للمديرية	6
لوحة القيادة اليومية للمديرية والوحدات	7
لوحة القيادة الشهرية للمديرية والوحدات	8
لوحة قيادة التكاليف للمديرية والوحدات	9

المقدمة العامة

مقدمة عامة

إن التطور الذي شهده النشاط الاقتصادي ألزم المؤسسات الاقتصادية أن تواكب هذا النمو الذي انبثقت عنه عدة وظائف أخرى يصعب عليها التحكم فيها جميعاً، كما تعددت الأطراف المتعاملة معها مما دفعها إلى إيجاد وسيلة تضبط وتقيم وتحمي ممتلكاتها من الضياع وكذا تضمن لها الاستمرار لتحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً وبالتالي تنظيم شامل لطرق أداء العمل والإشراف عليه وتوجيهه ومراجعته ومحاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة التنفيذ والتطبيق.

ونظراً لتعقد العمليات التي تقوم بها أصبح الاهتمام بالوظيفة الرقابية من أولويات القائمين بالإدارة باعتبارها وسيلة لتحقيق نوع من التنظيم والفعالية داخل المؤسسة، وذلك للتأكد من حسن سير العمل لتحقيق الأهداف وكشف الأخطاء أو التقصير أو الانحراف، والعمل على إصلاحه ووضع الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء على أسبابه.

يمكن تنفيذ عملية الرقابة من خلال عدة وسائل وطرق يمكن من خلالها الوصول إلى أهداف تلك العملية دون الوقوع في الأخطاء التي قد تعيق عملية الإدارة داخل المؤسسة، وذلك بانتهاج مختلف أساليب الرقابة التي تمثل أنشطة رقابية مستقلة تساعد الإدارة في القيام بوظيفتها بنجاحة، وتعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية والمالية والتشغيلية.

الأمر الذي جعل كل من أسلوب المراجعة باعتبارها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المتعارف عليها وتبليغ الأطراف المعنية بنتائجها قد يقوم بها مراجع يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى، كما يقوم بها مراجع مستقل خارجي بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.

كما يعد أسلوب التشخيص الاستراتيجي رسداً لما يحدث في بيئة المؤسسة الداخلية ويعمل على إبراز وتمييز نقاط القوة والضعف الموجودة داخل بيئة المؤسسة، وذلك للتركيز على نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف. بالإضافة إلى دراسة وتحليل اتجاهات المحيط بهدف معرفة الفرص والتهديدات المحيطة بالمؤسسة وتحديد الكيفية التي يتم من خلالها الاستفادة من علاقاتها مع هذه البيئة.

كما تنفذ عملية الرقابة من خلال أسلوب مراقبة التسيير في المؤسسة باعتباره يشمل مختلف المعايير والمقاييس والأدوات المحاسبية وغير المحاسبية التي من شأنها تدعيم عملية التسيير داخل المؤسسة والتي لها قدرة على تقييم الأداء ليس المالي فقط وإنما كل أنواع الأداء داخل المؤسسة من خلال إدخال لوحات القيادة و كل الأدوات المحاسبية و كل المؤشرات التي لها دلالة وتعكس مستوى الأداء في المؤسسة.

تعتبر مختلف هذه الأساليب الرقابية بمثابة الأساس الذي يتم من خلاله معرفة حقيقة المركز المالي والإداري في المؤسسة وبالتالي معرفة حقيقة قيمة المؤسسة في السوق وهي خطوة أساسية في عملية بناء وتطوير المؤسسات لزيادة فاعليتها لتكون أكثر قدرة على تحقيق أهدافها، وذلك من خلال تقييم قدرات المؤسسة من ناحية علاقاتها الخارجية وأدائها وفعاليتها كمؤسسة في تحقيق

أهدافها، واستراتيجياتها، ونقاط القوة والضعف فيها بشكل عام، بهدف معرفة مكانة المؤسسة مقارنة مع المؤسسات السائدة في السوق، وكذلك في حالات التصفية أو الاندماج.

مشكلة الدراسة:

تتعرض المؤسسة الاقتصادية في الوقت الحاضر إلى درجة عالية من المنافسة المحلية والدولية نتيجة للتغيرات والتحولات الاقتصادية، مما أوجد الحاجة الملحة لتطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسة بهدف اتخاذ قرارات سليمة، وهذا بدوره فرض تحديات كبيرة بين المؤسسات لإيجاد أنظمة وأساليب رقابية في تسيير المؤسسة. إلا أن الواقع أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية خاصة لا تميز بين مختلف الأساليب الرقابية المتقاربة والتي تظهر نتائج متشابهة فيما يخص حقيقة أداء المؤسسة لتقييمها، وهذا ما دفع للتساؤل عن الإشكالية الموائية: "إلى أي مدى يمكن التمييز بين أساليب رقابة التسيير في المؤسسة؟ وكيف تساهم هذه الأساليب في تحسين أدائها وتقييمها؟".

ومن هذا المنطلق جاءت هذه الدراسة محاولة الإجابة عن التساؤلات والعناصر الرئيسية للمشكلة على النحو التالي:

1. كيف يمكن الحكم على جودة الأساليب الرقابية في تحسين أداء المؤسسة؟
2. هل أن توفير جميع الشروط والمقومات الأساسية للمراجعة تكون وحدها دون اللجوء إلى أساليب رقابية أخرى مماثلة قادرة على بلوغ الأهداف المرجوة منها؟
3. هل يمكن أن يساهم التشخيص باعتباره أسلوب رقابي ساكن في تحقيق الرقابة في المؤسسة بنجاحة؟
4. هل تكون مراقبة التسيير وتقييم الأداء أساليب كافية لتقييم المؤسسة؟
5. كيف يمكن الوقوف على القيمة الحقيقية للمؤسسة؟

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة من خلال إطارها النظري ذو الأبعاد التطبيقية حيث نتناول بالبحث أداة لقياس وتقييم الأداء الشامل في المؤسسات الاقتصادية، ذلك لما لتقييم الأداء من خلال مختلف الأساليب الرقابية من أهمية في عكس صورة صحيحة عن الأداء الفعلي للمؤسسات وهذا يساعد في صناعة القرارات الإستراتيجية والتشغيلية الرشيدة لدى تلك المؤسسات الاقتصادية، وبالتالي الوقوف على الأداء الفعلي للمؤسسات مما يسهل معرفة قيمتها ومكانتها الحقيقية في السوق وتكتسب الدراسة أهميتها بشكل أدق، في أنها:

1. نتناول كل من المراجعة، والتشخيص الاستراتيجي، ومراقبة التسيير لما لها من أهمية بالغة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسات من خلال تقييم أدائها المالي والتشغيلي وفق إطار متكامل من المقاييس الرقابية وبشكل متوازن مما يؤمن معلومات متكاملة عن الأداء الفعلي للمؤسسة.

2. تمثل محاولة للتعرف على واقع الصعوبات التي تحول دون استخدام المؤسسات الاقتصادية لبعض أساليب الرقابة لتقييم الأداء الشامل، لمعرفة نقاط القوة ودعمها ونقاط الضعف والتخلص منها.

3. تلفت نظر إدارات المؤسسات إلى ضرورة مواكبة الأساليب المستحدثة في عملية الرقابة والتميز بين أساليبها المتقاربة في تقييم الأداء، مما يستدعي ضرورة تغيير المقاييس والأساليب التقليدية المستخدمة في الرقابة وتقييم الأداء من أجل الارتقاء وضمان الاستمرارية والمنافسة.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق نتائج تكون حلا لمشكلة البحث ، ويتمثل الهدف الرئيسي في محاولة التمييز والتفرقة بين مختلف الأساليب الرقابية من خلال التطرق لجوانب التشابه والاختلاف بين هذه الأساليب لإزالة الغموض الذي يكتنفها لدى الطبقة المثقفة ومختلف إدارات المؤسسات، وتوضيح دور كل من هذه الأساليب في العملية التسييرية وكيفية مساهمتها في تقييم الأداء.

إن تحقيق الهدف الرئيسي لهذه الدراسة يتم من خلال تناول الأهداف الفرعية التالية:

1. إبراز أهمية ودرجة الاستفادة من الأساليب الرقابية في العملية التسييرية من خلال إظهار الإطار العلمي والعملية لهذه الأساليب كوظائف دائمة داخل المؤسسة.
2. تسليط الضوء على الدور الذي يمكن أن تأخذه المراجعة سواء كانت داخلية أو خارجية في مراقبة وتقييم الأداء في المؤسسات.
3. دراسة مختلف جوانب التشخيص الاستراتيجي باعتباره أسلوب مهم في دراسة العلاقة التأثيرية بين المؤسسات وبيئتها الداخلية والخارجية.
4. بيان دور مراقبة التسيير بمختلف أدواتها التقليدية والحديثة في تنظيم وتسهيل عملية الرقابة وتقييم أداء المؤسسات .
5. محاولة إبراز واقع الأساليب الرقابية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
6. التوصل إلى نتائج وتوصيات علمية مبنية على دراسة ميدانية تحليلية يمكن أن تساعد الجهات المعنية والقيادات الإدارية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية على إدراك أهمية الموضوع.
7. إثراء الساحة البحثية عموما وتزويد المكتبة الجامعية بصفة خاصة بمرجع في حول أساليب الرقابة ومدى تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

فرضيات الدراسة:

انسجاما مع مشكلة الدراسة وعملا على تحقيق أهدافها فان هذه الدراسة تسعى إلى اختبار الفرضيات التالية:

1. تحاول المؤسسات تبني طرق تسييرية رقابية حديثة ومتنوعة تساعدها في تحقيق أهدافها والعمل على تطويرها.
2. إن اعتماد المراجعة الداخلية بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تطبيق أساليب الرقابة الداخلية، كما تزيد توجيهات الخبراء الخارجية من فاعلية المراجعة الداخلية لتحقيق الأهداف المسطرة.
3. يعتبر التشخيص الاستراتيجي عنصر رقابي مهم في تحديد علاقة المؤسسة ببيئتها الداخلية من خلال إبراز نقاط القوة لاعتمادها واستغلالها واكتشاف نقاط الضعف ومحاولة معالجتها وتفاديها مستقبلا، ودراسة علاقة المؤسسة بمحيطها الخارجي من خلال تحليل الفرص والاستفادة منها والتنبؤ بالتهديدات والاستعداد لمواجهةها بأقل الخسائر الممكنة.
4. يعتمد أغلب مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على نظام مراقبة التسيير في إدارة مؤسساتهم.
5. لا توجد علاقة تعاون وتناسق بين مختلف الأساليب الرقابية فكل أسلوب مستقل عن الآخر من حيث الأهداف والنتائج.

منهج الدراسة وأسلوب جمع البيانات:

بغية إعطاء الدراسة صفة الموضوعية وتوافقا مع طبيعتها وسعيا للوصول بها للإجابة عن الفرضيات اعتمدت الدراسة على المنهجين الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي، فقد استخدم المنهج الوصفي التحليلي لعرض وتفسير وتحليل المعطيات والربط بينهما لمحاولة تفسير الظاهرة محل الدراسة واستخلاص النتائج، أما المنهج التاريخي فاستعمل لمتابعة تطور الأساليب الرقابية.

بههدف الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة سواء كانت أولية أم ثانوية تم الاعتماد على المصادر والأساليب الموالية:

1. **المسح المكتبي:** لاغناء الجانب النظري تم الاطلاع على المعلومات المتعلقة بمتغيرات الدراسة في الكتب، والأبحاث والدراسات المنشورة في المجالات والدوريات العلمية المتخصصة العربية منها والأجنبية والرسائل الجامعية.
2. **شبكة الانترنت:** استعملت للاستفادة من أحدث الدراسات والمعلومات المنشورة في المواقع والمننديات المتعلقة بموضوع الدراسة.
3. **الملاحظة المباشرة:** وهذا من خلال الزيارات الميدانية التي تم القيام بها في المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات " SOMIPHOS".

4. **المقابلة:** وذلك من خلال المقابلات المباشرة مع القائمين على تسيير المؤسسة ومسؤولي المديرية التي لها علاقة بموضوع البحث، بهدف جمع معطيات واقعية عن حقيقة التمييز بين الأساليب الرقابية ومدى تطبيقها في تسيير وإدارة المؤسسة.

5. **الوثائق والمستندات الإدارية:** تم الحصول عليها أثناء الزيارات الميدانية وهي تعتبر بمثابة الدليل والإثبات على واقع الأساليب الرقابية في المؤسسة، تم الاعتماد عليها لتكون الدراسة واقعية وأكثر موضوعية وهي مرفقة مع موضوع البحث في شكل ملاحق.

حالة الدراسة:

خصت الدراسة من بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "SOMIPHOS" ويعود اختيار هذه المؤسسة لأسباب متعددة لعل من أهمها أنها أكثر المؤسسات الصناعية ذات الحركية الدائمة في النشاط في الوقت الراهن، كما أنها من أنجح المؤسسات الجزائرية في تعاملاتها مع الأطراف الأجنبية من خلال إنتاج وتصدير الفوسفات الطبيعي، أما أفراد عينة الدراسة فيتمثلون في الأفراد الذين لديهم القدرة على توفير المعلومات المفيدة للدراسة وهم (المراجع الداخلي، مراقب التسيير، المحاسب، محلل مالي، مسؤول العلاقات والاتصالات العامة، مسؤول الاتصالات الداخلية والمعلومات، مسؤول إدارة التسيير).

حدود الدراسة:

شملت الدراسة الحدود التالية:

1. الحدود التطبيقية: يقصد بها مجتمع الدراسة والتي اقتصر على دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "SOMIPHOS".

3. الحدود الجغرافية: يقصد بها مكان عينة الدراسة واقتصر على ولاية تبسة وذلك لوجود مقر المديرية العامة للمؤسسة بها، وكون نظام التسيير والرقابة عليه يكون على مستوى المديرية العامة.

4. الحدود الزمنية: أجريت الدراسة خلال المدة الممتدة من سنة (2009) إلى سنة (2010) ميلادية.

مفاهيم مصطلحات الدراسة:

اشتملت الدراسة على عدد من المصطلحات الأساسية التي مثلت متغيرات الدراسة، وفي ما يلي عرض لمفهومها:

1. **الرقابة:** هي "عملية ضبط سير النشاطات للتأكد من حسن انجازها كما خطط لها ولتصحيح أية انحرافات قد تحدث، حيث تقوم بقياس الأداء وأخذ الخطوات اللازمة لضمان الحصول على نتائج مثمرة بهدف الحصول على مستويات معينة من الأداء المرغوب به".

2. **الرقابة الداخلية:** هي "إجراء تضعه الإدارة العامة بالمشاركة مع المرؤوسين وعمال المؤسسة، في شكل مجموعة من الإجراءات والوسائل والقوانين، من أجل العمل على ضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها بهدف ضمان تأمين كاف ومعقول فيما يخص تحقيق الأهداف المسطرة".

3. **نظام الرقابة الداخلية:** عرفته الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC)¹ التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) نظام الرقابة الداخلية على: "أنه يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، وحماية الأصول، والوقاية و اكتشاف الغش والأخطاء، وتحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية".

4. **الرقابة الخارجية:** تعني "الاستعانة بأفراد أو هيئات خارجية محايدة تقوم بمهمة الرقابة على نشاطات المؤسسة المعنية أو بعض نشاطاتها بهدف التأكد من تطابق القوائم المالية مع وضع الشركة المالي".

5. **المراجعة:** عرفتها منظمة العمل للمحاسبة و المراجعة الفرنسية على أنها: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم".

6. **معايير المراجعة:** تعتبر كمقياس لجودة المراجعة من حيث أداء المراجع للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، فهي تمتاز بعدم التغيير والثبات النسبي.

7. **المعايير العامة:** تتعلق هذه المعايير بتكوين الشخص القائم بعملية المراجعة.

8. **معايير الفحص الميداني:** تتعلق بمجموعة من التوجيهات التي يجب على المراجع أن يأخذ بها عند قيامه بعملية المراجعة وتنفيذه لها.

9. **معايير إعدادا لتقارير:** تتعلق بمبادئ إعداد التقرير النهائي للمراجعة.

10. **المراجعة الداخلية:** يعرفها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (I.I.A)² " أنها نشاط مستقل للتقييم داخل المؤسسة، يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى، وذلك لخدمة الإدارة، كما أنها رقابة إدارية تقوم بقياس وتقييم الوسائل الأخرى للرقابة".

11. **المراجعة الخارجية:** هي "عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل، بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام".

¹: International Fédération of Accountants.

²: Institut of Internal Auditors.

12. **التشخيص:** هو "رصد لما يحدث في بيئة المؤسسة الداخلية و الخارجية من تغيرات إيجابية، أي فرص ونقاط قوة يمكن استغلالها لصالح المؤسسة، ورصد التغيرات السلبية التي تمثل تهديدا ونقاط ضعف للمؤسسة

13. **التشخيص الداخلي :** هو "تحليل البيئة الداخلية للمؤسسة والهدف منه إبراز نقاط القوة لتدعيمها واستغلالها ونقاط الضعف الموجودة داخل المؤسسة لمحاولة تذليلها وتجنبها".

14. **نقاط القوة :** هي أنشطة تدار داخل المؤسسة إدارة جيدة في مختلف الوظائف والأنشطة.

15. **نقاط الضعف:** هي عدم توفر قدرات داخلية معينة ومواقف قد تكون مادية، تؤدي إلى فشل المؤسسة في تحقيق أهدافها لذلك لا بد من معالجتها.

16. **التشخيص الخارجي :** المقصود به دراسة وتحليل اتجاهات المحيط، الهدف منه هو معرفة الفرص والتهديدات الموجودة في المحيط.

17. **الفرصة حسب (KOTLER) :** "تتمثل في تلبية حاجات المستهلكين بطريقة تؤدي إلى تحقيق ربح كما أنها مرتبطة بالسوق".

18. **التهديد حسب (KOTLER) :** هي "مشكلة تنشأ كنتيجة لبعض اضطرابات البيئة والتي لها تأثير سلبي على نشاط المؤسسة، كما أن التهديد يمثل تحد غير مقبول داخل المؤسسة. فالتهديد ليس بالشيء المطلق فقد يكون لفترة معينة وقد يكون من وظيفة معينة، وقد يكون إغراق السوق بمنتج معين لفترة معينة من طرف منافس معين".

19. **مراقبة التسيير:** هي العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءهم ومقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة.

20. **نظام المعلومات:** هو مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في التنظيم.

21. **المحاسبة العامة:** هي مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط المؤسسة ومدى تأثيره على هيكلية أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة، وبالتالي فهي عبارة عن أداة لكشف وتصوير المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتائج نشاطها من حين لآخر.

22. **المحاسبة التحليلية:** هي طريقة يتم من خلالها معالجة معطيات المحاسبة العامة، بهدف معرفة التكاليف المتعلقة بكل وظائف المؤسسة، تحديد أسس التقييم الخاصة ببعض عناصر الميزانية ووضع التنبؤات والتقديرات الخاصة بالأعباء والمنتجات، وكذا معاينة النتائج الفعلية وشرح الانحرافات الناتجة عنها.

23. **التحليل المالي:** هو إيجاد النسب المالية للبنود المتناسقة في القوائم المالية الختامية لاستخلاص المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم نشاط المؤسسة.

24. **الميزانية التقديرية:** هي عبارة عن خطة تفصيلية محددة مسبقاً لأعمال مرغوب في تنفيذها في فترة زمنية في المستقبل مترجماً عنها في شكل نقدي.

25. **لوحة القيادة:** هي مجموعة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها والتي تكشف الاختلافات الحاصلة، وتسمح باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير.

26. **تقييم المؤسسة:** هي "عملية تحديد قيمة المؤسسة والتي هي خطوة أساسية في عملية بناء وتطوير المؤسسات لزيادة فاعليتها لتكون أكثر قدرة على تحقيق أهدافها، وذلك من خلال تقييم قدرات المؤسسة من ناحية علاقاتها الخارجية وأدائها وفعاليتها كمؤسسة في تحقيق أهدافها، واستراتيجياتها، ونقاط القوة والضعف فيها بشكل عام".

27. **منهج الدخل في تقييم المؤسسة:** يعتمد مدخل الدخل في تقدير القيمة على مبدأ أن قيمة ملكية ما تعادل القيمة الحالية الصافية للمنافع الاقتصادية المستقبلية (الدخل) التي ستعود على المالك من ورائها من خلال التدفقات النقدية المحصل عليها.

28. **منهج السوق في تقييم المؤسسة:** يتم تقييم المؤسسات من خلال مدخل السوق بتحديد قيمة مؤسسة معينة بالرجوع إلى مؤسسات معيارية قابلة للمقارنة بدرجة معقولة وقيمها معلومة في السوق، من خلال المقارنة المباشرة أو اعتماد الأسهم والديون في التقييم.

29. **منهج الأصول في تقييم المؤسسة:** وذلك بتحديد قيمة كل الأصول المعنوية والمادية والتزامات المؤسسة حيث يبدأ هذا المنهج بميزانية عامة ذات أساس دفترى قريب قدر الإمكان من تاريخ التقييم، ويعيد بيان الأصول بما في ذلك الأصول غير المسجلة بالقيمة السوقية العادلة، وذلك من خلال القيمة الدفترية والقيمة الاقتصادية العادلة.

30. **القيمة الاقتصادية المضافة:** هي "القيمة التي تدل على المستوى الذي تدره الشركة من أرباح اقتصادية خلال فترة معينة بعد استيفاء حقوق إجمالي الأموال الموظفة، وهي تدل على أداء الإدارة ومدى مساهمتها في تعظيم ثروة المالك".

الدراسات السابقة:

تعد البحوث والدراسات السابقة من المصادر الثانوية للبيانات والمعلومات، وقد تمكنت الباحثة من الإطلاع على عدد منها والاستفادة من إطارها النظري والتطبيقي في التعرف على محتوى الدراسة ومعرفة أوجه التقارب بين أساليب الرقابة وتحليل العلاقة بينها وأهم النتائج التي توصلت إليها.

✓ الدراسات المتعلقة بعملية الرقابة في المؤسسة:

1. دراسة عبد الفتاح محمد الصحن ، فتحي رزق السوافيري (الرقابة و المراجعة الداخلية، 2004): احتوت هذه الدراسة على مدخل لعملية الرقابة من خلال مختلف المفاهيم الأساسية، مع عرض مختلف الأدوات التي تعتمد في انجاز الرقابة وكيفية تقييمها من خلال نظام الرقابة الداخلية

مع التركيز على أهمية الرقابة الداخلية والخارجية في إدارة المؤسسات. وتوصلت الدراسة إلى أن عملية الرقابة ضرورية وأساسية للتسيير الناجح في المؤسسات.

2. دراسة صديقي مسعود (دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، 2003): استهدفت هذه الدراسة عرض أهمية دور نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة باعتباره يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية، التنظيمية والمحاسبية في المؤسسة وبالتالي فهو كفيل بإعطاء صورة فعلية عن أداء المؤسسة خلال فترة معينة. وتوصلت الدراسة إلى أن الرقابة الداخلية هي أساس وأدق الرقابات في المؤسسة لاعتمادها على نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقيّد بالسياسات الموضوعية.

3. دراسة يوسف محمد جربوع (مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع-دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة-فلسطين-2005): ركزت هذه الدراسة على المراجعة الخارجية باعتبارها قائمة على الحياد والاستقلالية عن إدارة المؤسسة وبالتالي تكون أكثر موضوعية في تقييم أداء المؤسسة، واعتمدت الدراسة على أهمية المراجع الخارجي والصلاحيات المخولة له واعتماده على التحليلي المالي لتحديد قيمة المركز المالي للمؤسسة من خلال اكتشاف الأخطاء غير العادية التي تؤثر على نجاح المشروع. وتوصلت الدراسة إلى أن الأخطاء غير العادية أو المعتمدة تخفي حقيقة المركز المالي وبالتالي لا تعكس الأداء الفعلي للمؤسسة.

✓ الدراسات المتعلقة بأسلوب المراجعة:

1. دراسة محمد بوتين (مراجعة ومراقبة الحسابات، 2003): استعرضت الدراسة مفاهيم عامة في شكل مدخل للمراجعة، كما أوضح الباحث عملية المراجعة الخارجية باعتبارها أحدث ما وصلت إليه المراجعة، ثم ختم الباحث دراسته بإظهار كيفية تطبيق عملية المراجعة على عمليات الاستغلال ومراجعة حسابات الميزانية، التسيير وحسابات النتائج. وبذلك تكون هذه الدراسة قد توصلت إلى إعطاء نظرة شاملة واضحة ومفصلة لعملية المراجعة في المؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية.

2. دراسة شعباني لطفي (المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونا طراك الدورة"مبيعات-مقبوضات"، 2004): استهدفت الدراسة إظهار حاجة المؤسسات لوظيفة المراجعة الداخلية لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها، وذلك من خلال عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالمراجعة ومهام المراجع الداخلي مع إظهار العلاقة بين عملية الرقابة والمراجعة الداخلية، ثم ختم الباحث بدراسة ميدانية لمجمع سونا طراك. ومن بين النتائج التي توصل إليها الباحث أن المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة وتعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، وحتى تحقق هذه الوظيفة لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، ومن أهم هذه الشروط نذكر:

- تغطية المراجعة الداخلية لجميع نشاطات و وظائف المؤسسة ؛
- تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة؛
- يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة الداخلية على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان.

3. دراسة سيد محمد (تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة دراسة آراء بعض المهنيين والأكاديميين): استهدفت الدراسة عرض مراحل تطور المراجعة الخارجية وواقعها في الجزائر بالإضافة إلى عرض المعايير الدولية للمراجعة، وذلك بغرض دراسة مدى التوافق بين القواعد المنظمة للمراجعة الخارجية في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة، وإمكانية تطبيق أو تبني هذه الأخيرة في ظل سعي الجزائر إلى الانفتاح الدولي في ظل العولمة. وتوصل الباحث إلى أن المراجعة الخارجية تمارس في الجزائر من خلال قواعد منظمة لكنها لا تتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة، وأرجحها الباحث إلى أن المعايير الدولية لا تصلح للتطبيق على واقع الاقتصاد الجزائري.

✓ الدراسات المتعلقة بأسلوب التشخيص الاستراتيجي:

1. دراسة خري عبد الناصر (التشخيص الاستراتيجي): استهدفت الدراسة إظهار مفاهيم عامة عن التشخيص الاستراتيجي في المؤسسات باعتباره من أساليب الرقابة الهادفة إلى تقييم المؤسسات، وعرضت كل ما تتضمنه البيئة الداخلية للمؤسسة وكيفية تحديد نقاط القوة والضعف وتكيف المؤسسات معها، كما أبرزت ما يحيط بالمؤسسات خاصة في حالات البيئة المتغيرة، وعرضت الدراسة كيفية التنبؤ بالفرص والتهديدات التي تواجه المؤسسات وطرق التعامل معها. وتوصلت الدراسة إلى أن عملية التشخيص ضرورية لاتخاذ القرارات الإستراتيجية وارتبط ظهوره بظهور عملية المراجعة وذلك نظرا لبروز الاختلالات والصعوبات في تسيير المؤسسات.

2. دراسة (le) JEAN - PIERRE THIBAUT
diagnostic d'entreprise-guide ratique,1989

عرضت الدراسة كل ما يتعلق بعملية التشخيص في المؤسسة مع إظهار الجانب العملي والتطبيقي للتشخيص على موارد المؤسسة الداخلية وكذا حالات التعامل مع الفرص والتهديدات التي تحيط بالمؤسسة، وتوصلت الدراسة إلى أن تنفيذ القواعد المنظمة لعملية التشخيص من شأنه أن يوضح رقابة شاملة لأداء المؤسسة كما أنه يساعد في تقييمه.

3. دراسة بن واضح الهاشمي (محاولة لتشخيص البيئة الخارجية لبناء الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة الأقمشة الصناعية الجزائرية Tindal، 2006): استعرضت هذه الدراسة تقييم أو تشخيص البيئة الخارجية لبناء الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث تم التطرق إلى البيئة الخارجية للمؤسسة ومكوناتها، ثم كيفية اكتشاف وتحليل الفرص والتهديدات ليتم بعد ذلك اتخاذ القرار الاستراتيجي. وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسة لا تستطيع أن تعيش منعزلة عن البيئة التي تتغير بصورة مستمرة، ورغم التأثيرات

السلبية التي قد تؤثر على المؤسسة فإنها قد توفر لها فرصا للنجاح، والمؤسسة بدورها كذلك تؤثر على البيئة، إذ أن هذا التأثير قد يكون سلبيًا كما أنه قد يكون إيجابيًا، لذلك فالعلاقة بين المؤسسة والبيئة الخارجية هي علاقة متبادلة، وعملية تقييم البيئة الخارجية تعتبر من المسائل الضرورية لصياغة الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية، بحيث يتم اكتشاف الفرص المتاحة في هذه البيئة بالإضافة إلى التهديدات التي تواجه المؤسسة انطلاقًا من هذا التقييم.

✓ الدراسات المتعلقة بأسلوب مراقبة التسيير:

1. دراسة هباش سامي (دراسة واقع نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، 2008): استهدفت هذه الدراسة الاهتمام بتحسين أداء المؤسسات وتطويرها من خلال الاستعمال الفعال لتقنيات مراقبة التسيير، التي من شأنها المساهمة في ترشيد عمليات صنع القرار وتزويد المسيرين بمختلف المعلومات الضرورية التي تضمن التحكم الجيد والسير السليم للأنشطة. وتوصلت الدراسة إلى غياب أدنى مقومات نظام مراقبة التسيير في المؤسسات، واعتماد المسيرين على أساليب رقابية تنفّر إلى الأسلوب العلمي مما يحول دون تطورها ومساهمتها في عملية التنمية.
2. دراسة قورين حاج قويدر (نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، 2008): تعرضت الدراسة إلى التطور الذي شهدته مراقبة التسيير من خلال مختلف المدارس الفكرية مع إبراز مدى أهمية ودور وهدف نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة. وتوصلت الدراسة إلى أن دور نظام مراقبة التسيير في تحسين الأداء يكون من خلال بعض الأدوات والتقنيات التي تكون هذا النظام، مع الإشارة إلى أن هذا النظام يحتوي على عدد لا يحصى من التقنيات الكمية والكيفية.
3. دراسة نعيمة يحيوي (أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، 2009): استعرضت هذه الدراسة تطور أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية ابتداء من فترة الستينات إلى غاية فترة العشرينات وحاولت الدراسة التعرف على واقع مراقبة التسيير في المؤسسات، وتوصلت الدراسة إلى أن المحيط يلعب دورا في تحديد أدوات التخطيط والتقييم لمراقبة التسيير في المؤسسات، وأن النظرة السابقة لمراقبة التسيير خاصة أدوات التسيير التقديري تمحورت حول قياس وتقييم المعلومة ذات الطابع المحاسبي والمالي تحولت إلى أن أدوات مراقبة التسيير أصبحت تعمل على اختيار المؤشرات والمعالم التي تقيس وتحسن الأداء، وتبحث عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار من جهة وتقييم الأداء من جهة أخرى.

✓ الدراسات المتعلقة بتقييم المؤسسة:

1. دراسة بلخير بكاري (إشكالية تقييم المؤسسات البترولية): استعرضت هذه الدراسة طرق تقييم المؤسسات التي تعتمد على أساس معين في التقييم، فهناك طرق ترتكز على مقارنة الذمة التي تعتمد على تصحيح قيم عناصر الميزانية فتعدلها وفق الأسعار الجارية ووفق القيم الاستعمالية للعناصر ذات الاستغلال الضروري في المؤسسة. وطرق تعتمد على مقارنة التدفقات النقدية تعتمد في تقييمها للمؤسسة على النتيجة المحاسبية وكذا نتائج عملية التشخيص. وطرق ترتكز على

مفهوم فائض القيمة تعتمد على قياس المزايا المعنوية للمؤسسة التي تفسر تحقيق المؤسسة لعوائد أعلى من العوائد العادية للأصل الصافي المحاسبي المصحح. وتوصلت الدراسة إلى أن طرق مقارنة الذمة المالية لا تحتاج دراية كبيرة بالمؤسسة وما يحيط بها، على عكس طرق مقارنة التدفقات وفائض القيمة التي تتطلب التعمق في إمكانيات المؤسسة ومواردها الداخلية والخارجية لتكون التوقعات أكثر صدقا.

2. دراسة طارق عبد العال حماد (التقييم- تحديد قيمة المنشأة وإعادة هيكلة الشركات-2008): استهدفت هذه الدراسة عرض مختلف مفاهيم القيمة والتقييم مع إيضاح مداخل التقييم الثلاث المعتمدة، حيث أن الأولى تعتمد على منهج الدخل في التقييم الذي يعتمد على التدفقات النقدية، والثانية تعتمد على منهج السوق في التقييم الذي يعتمد على الأسهم والديون والمقارنة المباشرة، والثالثة تعتمد على منهج الأصول في التقييم الذي يعتمد على القيمة الدفترية المعدلة والقيمة الاقتصادية المضافة. كما أضافت الدراسة تقييم المؤسسات للأغراض الضريبية والمحاسبية. وتوصلت الدراسة إلى قاعدة في تقييم المؤسسات من خلال هذه المداخل الثلاثة.

3. دراسة توفيق محمد عبد المحسن (التقييم والتميز في الأداء، 2006): استعرضت هذه الدراسة نظرة عن التقييم كمفاهيم عامة بالإضافة إلى طرق التقييم الشائعة والمنطق عليها، وجمعت الدراسة بين التقييم والتميز في الأداء، وتوصلت إلى أن المؤسسات التي تأخذ عملية التقييم باستمرار من الأولويات في نشاطها تكون دائما قريبة من التميز وذلك من خلال إدراكها لقيمتها الحقيقية ومكانتها السوقية.

مضمون الدراسة:

جاءت هذه الدراسة للتعرف على أساليب الرقابة في المؤسسة ومحاولة التمييز والتفرقة بينها لتقاربها في المبادئ والأهداف والنتائج، وقد قسمت إلى أربعة فصول خصص الأول لدراسة عملية الرقابة في المؤسسة وذلك من خلال ثلاث مباحث تناول الأول أسس عملية الرقابة من خلال المفاهيم النظرية التي توضح طبيعة العملية الرقابية، كما تم التطرق إلى الخطوات الأساسية في عملية الرقابة وأدواتها، بالإضافة إلى دراسة عناصر عملية الرقابة. والمبحث الثاني تضمن دراسة الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال التعرض لمفهوم وتطور الرقابة الداخلية، كما تمت دراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، بالإضافة إلى التعرض لمقومات وطرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية. والمبحث الثالث احتوى على دراسة الرقابة الخارجية للمؤسسة من خلال التعرض لمفهومها، ودراسة أنواع الرقابة الخارجية، كما تم التطرق إلى معوقات نجاح الرقابة الخارجية.

وجاء الفصل الثاني ليجمع بين الأساليب الرقابية وقد تضمن ثلاث مباحث تناول الأول دراسة الإطار العام لعملية المراجعة في المؤسسة وذلك من خلال التعرض لمدخل مفاهيمي للمراجعة، ودراسة الأسس النظرية للمراجعة الداخلية، بالإضافة إلى التطرق إلى الإطار العلمي للمراجعة الخارجية. أما المبحث الثاني فقد احتوى على الإطار العام لعملية التشخيص في المؤسسة الذي تضمن دراسة ماهية عملية التشخيص الاستراتيجي، كما تمت دراسة تشخيص البيئة الداخلية للمؤسسة، بالإضافة إلى دراسة تشخيص البيئة الخارجية للمؤسسة. والمبحث الثالث فقد خصص لدراسة الإطار العام لعملية مراقبة التسيير وتضمن التعرض لماهية مراقبة التسيير، ودراسة أدوات مراقبة التسيير التقليدية التي تشمل

نظام المعلومات ، المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية، بالإضافة إلى التطرق إلى أدوات مراقبة التسيير الحديثة التي تضم التحليل المالي، الميزانيات التقديرية ولوحات القيادة كأحدث أداة للتسيير.

والفصل الثالث قام بدراسة أساسيات تقييم المؤسسات وقد اشتمل على ثلاث مباحث تناول الأول دراسة ماهية تقييم المؤسسات من خلال التعرض لمفهوم القيمة في المؤسسة، ودراسة البحث عن المعلومات وأسلوب عرضها. أما المبحث الثاني فقد تضمن دراسة طرق تقييم المؤسسات التي احتوت على أساسيات مدخل الدخل في تقييم المؤسسات القائمة على التدفقات النقدية، كما تضمنت دراسة أساسيات مدخل السوق في تقييم المؤسسات القائمة على منهج الأسهم والديون والمقارنة المباشرة، بالإضافة إلى التعرض لأساسيات مدخل الأصول وهو المدخل المحاسبي الذي يعتمد على القيمة الدفترية المعدلة والقيمة الاقتصادية المعدلة. والمبحث الثالث فقد تضمن دراسة تقييم المؤسسات للأغراض الضريبية والمحاسبية من خلال دراسة تقييم المؤسسات للأغراض الضريبية، ودراسة تقييم المؤسسات للأغراض المحاسبية.

وتضمن الفصل الرابع دراسة ميدانية في شكل دراسة حالة للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "somiphos"، وقد تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث حيث خصص المبحث الأول لعرض تقديم عام للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات " somiphos " والذي تضمن التعريف بالمؤسسة، أحدث هيكل تنظيمي للمؤسسة، مختلف الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، كما خصص المبحث الثاني لدراسة واقع أساليب الرقابة المعتمدة في المؤسسة وهي كل من :المراجعة، التحليل والتشخيص الاستراتيجي ونظام مراقبة التسيير، أما المبحث الثالث فقد خصص لتقييم أساليب الرقابة في المؤسسة وذلك بعرض مختلف إيجابيات ونقائص كل أسلوب معتمد في المؤسسة كاستنتاج لما جاء في الدراسة الميدانية.

واختتمت الدراسة بخاتمة عامة والتي تضمنت ملخص الدراسة النظرية في شكل ملخص للفصول، كما شملت اختبار فرضيات الدراسة وتأكيد ثباتها وعدم صحتها كل واحدة على حدة، كما تم التطرق إلى نتائج الدراسة النظرية والميدانية، كما تضمنت بعض الاقتراحات والتوصيات التي استنتج أنها مهمة وضرورية لموضوع الدراسة، بالإضافة إلى اقتراح بعض آفاق البحث حول موضوع الدراسة.

الفصل الأول: عملية الرقابة في المؤسسة

إنّ النشاط الذي يمارسه مسيرو المؤسسات يقوم على عدد من العمليات، التي يمكن تجميعها في عناصر يتميز بعضها عن بعض من حيث طبيعتها والترتيب الزمني للقيام بها. وتعتبر عملية الرقابة من الأنشطة الضرورية في متابعة أداء المؤسسة للتعرف على مدى مطابقتها للخطة الموضوعية، وحتى إذا ما اكتشفت الإدارة فيها انحرافا كما هو مقرر انجازها يمكنها أن تصحح ذلك الانحراف قبل أن يستفحل أمره، وهذا يقتضى وضع معايير وأساليب رقابية محددة واضحة لكي يقاس عليها تنفيذ الأعمال وتقرير أساليب تصحيح الانحرافات في حالة حصولها.

وقد تكون الرقابة نابعة من داخل المؤسسة حيث يؤخذ في الاعتبار عند وضع الخطة والبنيان التنظيمي أن تقوم بعض الأجهزة بمراقبة أخرى، كما قد تكون الرقابة خارجية حيث تكون هناك سلطة أعلى من المؤسسة يهتما أن تحافظ على نشاطها وتتأكد من أن ما تقوم به من نشاطات وأعمال إنما يخدم مصلحة المجتمع ولا يتعارض معها.

وللتعريف بعملية الرقابة سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة.

المبحث الثاني: الرقابة الداخلية في المؤسسة.

المبحث الثالث: الرقابة الخارجية للمؤسسة.

المبحث الأول: ماهية الرقابة:

تواجه معظم المؤسسات مشاكل إدارية تتعلق بالهدر والفساد وأخلاقيات بعض الأفراد، إلى جانب مشاكل الإنتاج وتخزينه وتسويقه وتصرف المؤسسات موارد كبيرة وتهدر وقت كبير لأهداف تتعلق بإيجاد الحلول المناسبة للتقليل من التكاليف الباهظة التي تتكبدها نتيجة ظهور تلك المشاكل، وبذلك يصعب على مديرها إصلاح أو ترميم ما تهدم. في مقابل ذلك تأتي الرقابة الإدارية كأبرز الحلول الناجحة لتلك المشاكل، فالرقابة ضرورة وحاجة ملحة كونها الأم الساهرة على عمل وأداء جميع الموارد والعمليات وتوزيع الموارد المتاحة بكفاية على النشاطات والمهام وبالتالي تقلل من الهدر والفساد.

المطلب الأول: طبيعة العملية الرقابية:

تحتاج جميع المؤسسات دون استثناء إلى رقابة عملياتها الإنتاجية وجودة منتجاتها وحسن سير موازنتها كما خطط لها، وكذلك إلى رقابة تصرفات وسلوكيات أفرادها وسلامتهم.

أولاً: مفهوم العملية الرقابية:

يمكن تناول مفهوم الرقابة من خلال الجوانب التالية:

1- نشأة الرقابة: هناك العديد من التعاريف التي تبين معنى الرقابة إلا أن المقصود منها يوحى بنفس المعنى، ويمكن تناول تعريف الرقابة من خلال ظهورها كما يلي:

أ- ظهور الرقابة: نبعث الحاجة إلى رقابة العمل منذ القدم، حيث في المراحل الأولى للتقدم البشري كانت طرق التنفيذ بدائية يتولاها أصحابها بسبب قلة العمليات التجارية وعدم اتساعها، وبذلك كان الفرد يقيد ويراقب عمله في نفس الوقت، ومع انتشار التجارة العالمية وانفصال الملكية عن الإدارة زادت الحاجة إلى الرقابة لصالح الإدارة ولصالح أصحاب رؤوس الأموال، ويمكن حصر تطور الرقابة في المراحل التالية:

✓ المرحلة الأولى¹: قبل سنة (1500) ميلادية كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العملية مستقلاً عن الآخر، وبالتالي يمنع التلاعب والاختلاس، وبالتالي كان اقتصار عملية الرقابة على الرقابة الداخلية وليس هناك من يراقب العمل من خارج المشروع، وبتطور النشاط التجاري بين الدول تطور الأسلوب الذي كان متبعاً في الرقابة وأصبح يهتم بالتحقق المفصل لكل عملية أو حدث مالي يتم بين الدول من خلال الجمارك الحدودية.

✓ المرحلة الثانية²: من سنة (1500) إلى سنة (1850) ميلادية اتسع استخدام الرقابة ليشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية، وازدادت أهمية الرقابة بسبب انفصال

1: عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، علي أبو الحسن، الرقابة ومراجعة الحسابات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1989، ص:2.

2: عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004، ص:10.

الملكية عن الإدارة، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة وأدواتها، حيث كان هناك اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب والاختلاس.

✓ المرحلة الثالثة¹: تتمثل في الفترة من (1850) ميلادية إلى ما بعد ذلك، حيث كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور المشروع كبير الحجم وبروز شركات المساهمة وانتقلت الإدارة من الملاك إلى المسيرين، وظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة، واعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي.

2- تعريف الرقابة: للرقابة عدة مفاهيم يمكن تناول منها التعاريف التالية:

✓ الرقابة من النظرية الكلاسيكية²: تناولت النظرية الكلاسيكية الرقابة في سنة (1918) ميلادية مع "قايول" أين كانت الرقابة تنتمي للأنشطة التي نقول عنها إدارية مثل التنظيم، التنسيق. و"قايول" يعرف الرقابة على أنها: "عملية للتحقق ما إذا كانت الأعمال تتم حسب البرنامج المقرر".

بينما تايلور تطرق للرقابة بمفهوم أوسع والذي هو الإدارة: " فالإدارة تعلم بكل ما يجب أن يقوم به الموظفون والعمال، وتتحقق من إذا كان العمل ينفذ بطريقة حسنة والأكثر اقتصادية" وكان ذلك سنة (1957) ميلادية.

✓ الرقابة³: هي عملية ضبط سير النشاطات للتأكد من حسن انجازها كما خطط لها ولتصحيح أية انحرافات قد تحدث، حيث تقوم بقياس الأداء وأخذ الخطوات اللازمة لضمان الحصول على نتائج مثمرة بهدف الحصول على مستويات معينة من الأداء المرغوب به.

✓ الرقابة⁴: هي إحدى جوانب العملية الإدارية التسييرية وتعني قياس الأداء⁵ الحالي ومقارنته بالمعايير المتوقعة للأداء السابق وتحديدها، ومن هذه المقارنة يصبح من الممكن تحديد ما إذا كان الأمر يحتاج إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية لإعادة مستوى الأداء إلى المستوى المخطط.

وعليه فالرقابة هي وظيفة التأكد من أن الأنشطة توفر النتائج المرغوبة من خلال قياس الأداء واكتشاف الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة كما أنها تشمل مختلف المجالات والأنشطة في المؤسسة مثل: نشاط الإنتاج، البيع، تحقيق الإيرادات، مجال الأموال،...

1: المرجع نفسه، ص:11.

2: HEEM.G, un approche conventionnaliste de l'évolutions du contrôle interne, revue français de gestion, Juin_ Guillet et août, 2001, n°143 p: 38.

3: حسن إبراهيم بلوط، المبادئ والاتجاهات الحديثة في إدارة المؤسسات، بيروت، النهضة العربية للنشر، الطبعة الأولى، 2005، ص:456.

4: معن محمود قياصرة، مروان محمد بن نبي أحمد، القيادة و الرقابة والاتصال الإداري، عمان، دار حامد للنشر، 2007، ص: 71.

5 : الأداء:هو القدرة على تحقيق الأهداف باستخدام الموارد المتاحة بأسلوب يتصف بالكفاءة و الفعالية.

3- خصائص الرقابة وشروطها: للرقابة خصائص مميزة تجعلها الأهم في قياس الأداء وتصحيحه، وهي نفسها شروط الرقابة وبدونها لا يكون النظام الرقابي فعال في المؤسسة وهي كما يلي¹:

- ✓ الملاءمة²: حيث من الطبيعي أن يتلاءم النظام الرقابي مع طبيعة نشاط المؤسسة، حجمها، أهدافها، نوع العملاء، طبيعة مخرجاتها، استطلاعاتها المستقبلية. وعلى أساس هذه العوامل يتحدد النظام الرقابي إذا كان معقد وشامل أو مبسط.
- ✓ السرعة في كشف الانحرافات: وذلك من خلال إمكانية التنبؤ بالانحرافات قبل وقوعها، أو اكتشافها فور وقوعها لمعالجتها قبل أن تنتج عنها آثار سلبية.
- ✓ المرونة: تمتاز الرقابة بالمرونة حتى تحتفظ بفعاليتها في مواجهة الخطط المتغيرة أو الظروف غير المتوقعة، وذلك من أجل المحافظة على سير العمليات بالرغم من وقوع الفشل.
- ✓ الوضوح: حيث تكون الرقابة بمختلف وسائلها واضحة وصريحة ومفهومة لجميع العاملين في المؤسسة، كما يمكن الاستعانة بذوي الخبرة والاختصاص لإيضاح الوسائل الرقابية المعقدة.
- ✓ إمكانية تشخيص وتصحيح الأخطاء: حيث تقوم الرقابة بتشخيص الأخطاء وإبراز أسباب وقوعها وتصحيحها في نهاية الأمر.

ثانياً: أهمية الرقابة وأنواعها:

لا جدال في المكانة التي تحوزها الرقابة في المؤسسة كونها الوظيفة الإدارية الساهرة على حسن سير وتطبيق باقي الوظائف الأخرى، وذلك لما لها من أهمية قيمة في المؤسسة وذلك مهما اختلفت أنواعها.

- أهمية الرقابة: تتجلى أهمية الرقابة في الدور الذي تلعبه كوسيلة لقياس الأداء وتصحيحه كما يلي³:

- ✓ تصحيح الأداء مما يجنب المؤسسة الكثير من المخاطر والخسائر؛
- ✓ التأكد من أن الخطة تسير وفق مسارها المرسوم، والعمل على تصحيح ذلك المسار إذا حدث انحراف عن المسار المقرر؛
- ✓ تعتبر الرقابة همزة وصل بين حلقات العملية الإدارية من تخطيط، تنظيم، توجيه، وهي الضامن الأكيد أن الأهداف التي وضعت قد تحققت، وإن لم تتحقق فالرقابة تكشف عن أسباب الانحراف ثم تصححه؛
- ✓ تفسح الرقابة المجال الواسع أمام المديرين للتفرغ للقضايا الأساسية كاتخاذ القرارات واختيار الإستراتيجية المناسبة، وعدم هدر وقتهم في أعمال روتينية كالبحث عن أسباب الانحراف تحديد المسؤول عن الانحراف؛
- ✓ اكتشاف السبب الحقيقي للانحراف بهدف تصحيحه؛

1: بشير العلاق، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، عمان، البازوزي للنشر، الطبعة العربية، 2008، ص ص: 347-348.

2: الملاءمة: هي إمكانية التحقق من أن الأهداف تتماشى مع الوسائل المتاحة في المؤسسة.

3: زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الإدارية، عمان، الرابحة للنشر، 2009، ص: 36.

- ✓ الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي بقصد تذليلها؛
- ✓ التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية، وسيرها جميعا في اتجاه الهدف الواحد وفقا للسياسات المقررة.

2-أنواع الرقابة: يمكن تقسيم الرقابة إلى أنواع متعددة، وذلك وفقا لعدد من المعايير المتنوعة وهي كما يلي:

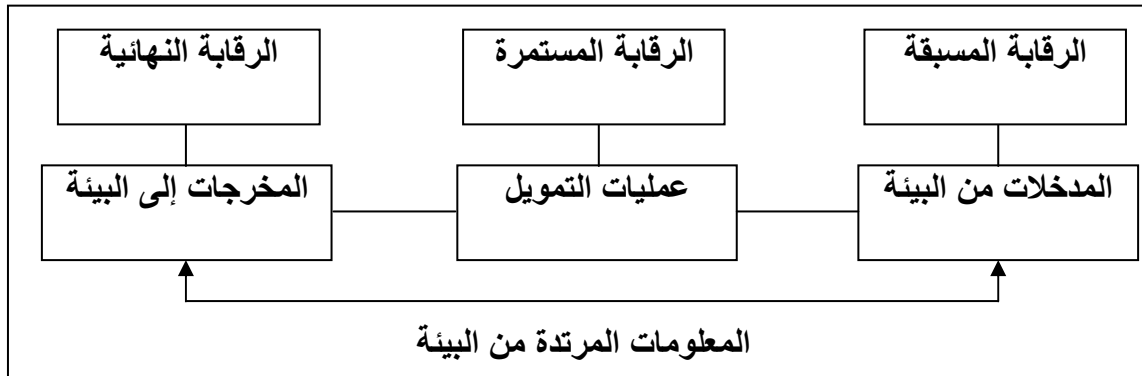
أ- الرقابة من حيث الزمن: يتضمن تقسيم عملية الرقابة حسب توقيت حدوثها إلى ثلاثة أنواع كما يلي:

- ✓ رقابة مسبقة¹: وهي الرقابة المانعة أو الوقائية بمعنى أنها تمنع الأخطاء أو التجاوزات قبل وقوعها وتقي من الانحرافات منذ البداية، حيث تضمن أن التوجيهات والموارد صحيحة وسليمة قبل أن يأخذ العمل مجراه الطبيعي، من خلال متابعة الكميات والجودة من الأصناف المختلفة أو الموارد المختلفة قبل دخولها المؤسسة. يطلق عليها الرقابة الأولية أو الرقابة ذات التغذية الأمامية.

- ✓ رقابة مستمرة²: هي الرقابة المصححة للمشكلات التي تحدث في أثناء مجريات العمليات، تتميز بالاستمرار خلال النشاط وتبدأ مع بداية العملية وتستمر بانتهائها ليتحول إلى رقابة نهائية عند مراجعة وفحص الحسابات والميزانيات الختامية. تهدف إلى التحقق من أن العمل يؤدي بطريقة ملائمة، وأن الأحداث تتم كما هو مخطط.

- ✓ رقابة نهائية³: تتم بعد انتهاء الفترة المطلوبة مراقبتها وذلك عن طريق تقييم الأعمال وحصرها ومقارنتها بالمعايير المقررة، وبذلك يقيم الخطأ بعد وقوعه والهدف منه عدم تكراره وتسمى بالرقابة العلاجية. يركز هذا النوع من الرقابة على السلع والخدمات التي تقدمها المؤسسة ومستوى الجودة فيها.

الشكل رقم (01): أنواع الرقابة من حيث الزمن



المصدر: جلال إبراهيم العبد، إدارة الأعمال مدخل اتخاذ القرارات و بناء المهارات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002، ص:301.

1: زيد منير عبوري، سامي محمد هشام حرير، مدخل إلى الإدارة العامة بين النظرية والتطبيق، عمان، الشروق للنشر، الطبعة الأولى، 2006، ص: 182.

2: عبد الغفار حنفي، أساسيات التنظيم و إدارة الأعمال، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1997، ص: 401.

3: حنفي سليمان، وظائف الإدارة، إسكندرية، الإشعاع للنشر، 1998، ص: 132.

ب- الرقابة من حيث الوظيفة: تضمن عملية الرقابة حسب الوظائف إلى¹:

- ✓ الرقابة الإدارية: تقوم على أساس متابعة الأداء وتقييمه والهدف منها هو الاطمئنان على حسن سير النشاط الإداري بعناصره ووظائفها المختلفة.
- ✓ الرقابة المحاسبية: هي رقابة على البيانات المالية ومهمتها التأكد من صحة المعاملات المالية مع الغير والتأكد من أنها مؤيدة بمستندات قانونية، كذلك تضمن صحة التسجيل والتوجيه المحاسب.
- ✓ الرقابة التشغيلية: تتعلق بالتنفيذ إذا تقييد العمل بقواعد وسيره بصفة مستمرة وأثرها كبير على العمل أن تدفعه للأمام وتقويم سلوك العاملين، وذلك في مختلف وظائف المؤسسة كما يلي:
- ✓ التموين: تتم الرقابة على وظيفة التموين في المؤسسة من خلال عملية التأكد من أن احتياجات الموارد كافية لعملية الإنتاج.
- ✓ الإنتاج: تتم الرقابة من خلال التأكد من أن عملية الإنتاج تسير بالكفاءة والدقة المطلوبة، بالإضافة إلى وضع نظام دقيق للرقابة على الجودة وذلك لكل مرحلة من مراحل الإنتاج بحيث يؤدي ذلك إلى زيادة فعالية إدارة الإنتاج.
- ✓ التسويق: تعمل الرقابة التسويقية على تقليل الانحرافات والفرق بين النشاط المستهدف والمجهودان التسويقية التي تم انجازها، مثل الرقابة على المبيعات، الرقابة على رجال البيع...

ج- الرقابة من حيث المصدر: تنقسم الرقابة من حيث الجهة التي تمارسها إلى ما يلي²:

- ✓ الرقابة الداخلية: بمعنى وجود قسم داخل المؤسسة يقوم بمهام الرقابة تتبناها المؤسسة لحماية الأصول ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها، وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مسبقا.
- ✓ الرقابة الخارجية: بمعنى أن عملية الرقابة يقوم بها أشخاص من خارج المؤسسة على نشاطها مثل رقابة ديوان المحاسبة على مالية المؤسسات و رقابة البنك المركزي على البنوك التجارية.
- ✓ الرقابة الذاتية: تعرف برقابة الضمير تشمل مختلف أنشطة الرقابة التي يقوم بها الفرد شعوريا أو لا شعوريا لتقييم أدائه وسلوكاته ذات العلاقة بالعمل.

د- الرقابة من حيث النطاق: تنقسم الرقابة من حيث نطاق تطبيقها إلى ما يلي³:

- ✓ الرقابة الكاملة: حيث يتم مراقبة القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، وقد تكون الرقابة كاملة تفصيلية أي رقابة القيود بأكملها، كما تكون الرقابة كاملة اختيارية وذلك بأخذ جزء من العمليات والسجلات كعينة لاختبارها ثم تعميم الرأي على كافة العمليات المماثلة.
- ✓ الرقابة الجزئية: وهي رقابة جزء من أنشطة المؤسسة كرقابة النقديات أو جرد المخازن ...

1: أحمد ماهر، الإدارة المبادئ و المهارات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004، ص: 564.

2: محمد نصر مهنا، تحديث في الإدارة العامة و المحلية، القاهرة، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، 2005، ص: 259.

3: عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية و مراقب المالي من الناحية النظرية، بيروت، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، ص: 26-27.

وهنا يتم الخروج برأي حول القوائم المالية المحددة و الخاضعة للرقابة دون غيرها من القوائم المالية الأخرى.

هـ - من حيث المستوى التسييري: هناك ثلاثة أنواع للرقابة حسب هذا الأساس كالاتي¹:

- ✓ الرقابة الإستراتيجية: هي رقابة تأخذ في الاعتبار التغيرات الممكنة في المحيط ومدى قدرة المؤسسة على إجراء تعديلات في استراتيجياتها للتكيف مع هذه التغيرات، لتحديد دخولها أو تخليها عن السوق الإنتاجي.
- ✓ الرقابة التكتيكية: موضوعة كمواجهة بين الرقابة الإستراتيجية والعملية، فهي تسمح بالتعديل قصير الأجل مع مراقبة تنفيذ الأهداف طويلة الأجل في المؤسسة.
- ✓ الرقابة العملية: تطبيق أو فحص العمليات التي تسمح بتعديل التطورات التكرارية (إنتاجية وإدارية)، وتتفقد الالتزام بقواعد العمل.

ثالثا: أهداف الرقابة والمستويات الرقابية:

تستمد العملية الرقابية أهميتها من الأهداف الهامة التي تسعى لتحقيقها وذلك في مختلف المستويات الرقابية.

1- أهداف الرقابة: يتمثل هدف الرقابة الأساسي في مساعدة الإدارة في ضمان أن الأداء يتم وفقا للخطط الموضوعة إلا أن هناك أهداف أخرى جانبية أهمها:

- ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي أنشطة المؤسسة؛
- ✓ قياس أداء المؤسسة وتقييمه ومقارنته بالأهداف المرسومة سابقا؛
- ✓ الكشف المبكر عن نقاط الاختلال والأخطاء لمعالجتها بسرعة، حتى يستمر ويتواصل نشاط المؤسسة؛
- ✓ الكشف عن المواقف التي تسير فيها الأمور أفضل مما هو متوقع، واستغلال الفرص المواتية التي تحقق نتائج ايجابية؛
- ✓ الحد من تراكم الأخطاء وذلك باكتشافها ومعالجتها والحد من تكرار حدوثها وبالتالي زوالها؛
- ✓ التحقق من أن الموارد والوسائل المتاحة تمكن من تحقيق الأهداف بكل كفاءة وفعالية².

2- المستويات الرقابية: تشمل الرقابة مختلف المستويات الإدارية ويختلف تأثيرها على هذه المستويات باختلاف حجم الأعمال ومسؤوليات المديرين. ويمكن تقسيم المستويات الرقابية إلى ثلاث مستويات كما يلي³:

1: نهال فريد مصطفى، أساسيات الأعمال، الإسكندرية، الإشعاع للنشر، ص:137.

2: الفعالية: هي استخدام أقل ما يمكن من المدخلات للحصول على أكبر قدر ممكن من المخرجات أي الحصول على مستوى جيد في الأداء مقابل أقل ما يمكن من الموارد.

3: خليل محمد الشماخ، خضير كاظم محمود، نظرية المنظمة، عمان، دار ميسرة للنشر، الطبعة الأولى، 2007، ص: 319 .

أ- الرقابة على مستوى المؤسسة: يسعى هذا النوع من الرقابة إلى محاولة تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وعلى هذا يتحدد إلى أي مدى تقوم المؤسسة كوحدة واحدة لتحقيق الأهداف المقررة، ومدى الرقي بالأداء الكلي لأنشطتها، ومن المعايير المستخدمة في هذا النوع من الرقابة: معدل العائد على الاستثمار، والربحية، وحصة المؤسسة في السوق.

ب- الرقابة على مستوى العمليات: يخص هذا النوع من الرقابة الأداء اليومي لنشاطات الأفراد والمجموعات العاملة في مستويات إشرافية، مع التشديد على مطابقة نتائج العمليات مع معايير الأداء المطلوب، وتشمل هذه الرقابة مجموعة من العمليات التشغيلية، والخدماتية، والإنتاجية التابعة لمختلف أقسام المؤسسة. ومن المعايير المستخدمة في هذا النوع من الرقابة: إجمالي عدد الوحدات المنتجة إلى عدد الساعات التشغيلية للآلة لمعرفة مدى فاعلية ساعة التشغيل للآلة.

ج- الرقابة على مستوى الأفراد: يختص هذا النوع من الرقابة بمحاولة تقييم أداء الأفراد، والرقابة على نواتج أعماله وسلوك أدائه وتصرفات الأفراد حيال العمل وطرق وتوقيت انجازه. ومن المعايير المستخدمة في هذا النوع من الرقابة: ميزانية الحوافز إلى عدد العمال لتوضيح نصيب العامل الواحد من الحافز وينتج استخدام مثل هذه المعايير زيادة مهارة الأفراد عن طريق تحفيزهم أو تدريبتهم.

وكخلاصة لما سبق فالرقابة هي قياس نتائج أعمال المرؤوسين وتصحيح أخطائهم، بغرض التأكد من أن الخطط المرسومة قد نفذت، وأن الأهداف الموضوعه قد حققت على أكمل وجه.

المطلب الثاني: الخطوات الأساسية في عملية الرقابة وأدواتها:

نظرا لأهمية الرقابة في المؤسسات باعتبارها مجموعة العمليات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعه بقصد التعرف على أية انحرافات و معالجتها في الوقت المناسب، وبذلك يتضح أنه لا يمكن للرقابة أن تعمل بمعزل عن وجود خطط وسياسات وإجراءات واضحة ومتكاملة.

أولا: الخطوات الأساسية في عملية الرقابة:

يكتتمل عقد دورة العملية الرقابية بعد مرور الرقابة بالخطوات التالية:

1-وضع المعايير¹: تعتمد هذه الخطوة على درجة وضوحها، والتي تعتبر جزء من وظيفة التخطيط، حيث أن ترجمة أهداف المؤسسة في صورة أهداف محددة قابلة للقياس الكمي والتي تعتبر بمثابة المعايير التي يمكن استخدامها لتقييم الأداء الفعلي هي تعبير عن الخطوة الخاصة بوضع المعايير، وعملية وضع المعايير ليست بالمهمة السهلة لحاجاتها لإدراك حقيقي لمحيط العمل الفعلي ونوعية الأهداف أو النتائج المطلوب تحقيقها وقدرات العاملين وغيرها من الاعتبارات، فتحديد معيار الأداء عادة ما يتضمن عدة أوجه أو عدة معايير وليس وجها أو معيارا واحدا.

1: كامل بربر، الاتجاهات الحديثة في الإدارة وتحديات المديرين، بيروت، دار المنهل اللبناني للنشر، الطبعة الأولى، 2006، ص: 331.

أما بخصوص أنواع المعايير ومستويات الأداء فهي تتعدد وتختلف باختلاف وتعدد الأنشطة والمستويات الإدارية، والأهداف التي تسعى المؤسسة لبلوغها ومن أمثلة معايير ومستويات الأداء ما يلي:

- ✓ معايير الربحية: معدل نمو الأرباح المستهدف، رقم الربح المطلوب تحقيقه؛
- ✓ معايير تسويقية: حصة المؤسسة في السوق، حجم نمو معين، معدل نمو المبيعات؛
- ✓ معايير تكنولوجية: ابتكار وتقديم منتج معين، تطوير استخدامات السلعة، تحقيق مستوى جودة معين؛
- ✓ معايير زمنية: إنجاز مهمة معينة أو إنتاج عدد معين من الوحدات خلال فترة زمنية معينة؛
- ✓ معايير إنتاجية: حجم معين من الإنتاج، نسبة استغلال الطاقة؛
- ✓ معايير مالية: نسب معينة من الإنتاج، نسبة استغلال الإمكانيات المالية؛
- ✓ معايير ترتبط بالقوى العاملة: أنواع برامج التدريب المطلوبة تنفيذها، مستوى معين من الأجور والحوافز؛
- ✓ معايير التكلفة: تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من السلعة..

2- قياس الأداء¹: وذلك بقياس الأداء الفعلي أي قياس الأداء الحالي، لذلك يجب التعبير عن الأهداف في شكل كمي أو كيفي حتى يسهل قياسه من خلال الملاحظة الشخصية، التقارير الشفوية وذلك في حالة إمكانية التحكم في الأداء. أما إذا كان الأداء مكثف ولا يمكن قياسه بالملاحظة، في هذه الحالة يتم اللجوء إلى التقارير الرقابية المكتوبة والرسمية، التي تعبر عن قياس الأداء بأكثر مصداقية، وذلك من خلال الموازنات التقديرية، التقارير الإحصائية، الخرائط والمعلومات التي توضح الأداء الفعلي مقابل الأداء المقرر.

3- التعرف على الانحرافات: وذلك من خلال مقارنة الأداء مع أهداف ومعايير الأداء التقديرية لاكتشاف الفروق الحاصلة بين الأداء الحالي والمعايير المحددة، وهذه المقارنة تتخذ الاحتمالات التالية:

- ✓ تجاوز الأداء للمعايير المحددة؛
- ✓ تدنيا لأداء عن المعايير الموضوعه له؛
- ✓ تعادل الأداء مع المعايير المقررة سابقا.

ومن أهم وسائل المقارنة نجد المعطيات التاريخية، أو عوا مل مقارنة داخل وحدات المؤسسة أو أقسام المؤسسة التي تتعلق بالأداء السابق واعتبارها كمؤشر للدلالة لتقييم الأداء الحالي، كذلك المقارنة النسبية كمقارنة إنتاج وحدة من وحدات المؤسسة مع باقي الوحدات الأخرى.

1: جلال إبراهيم العبد، إدارة الأعمال مدخل اتخاذ القرارات وبناء مهارات الإدارة والمديرين-وظائف الإدارة والمهارات الإدارية-الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003، ص: 204 .

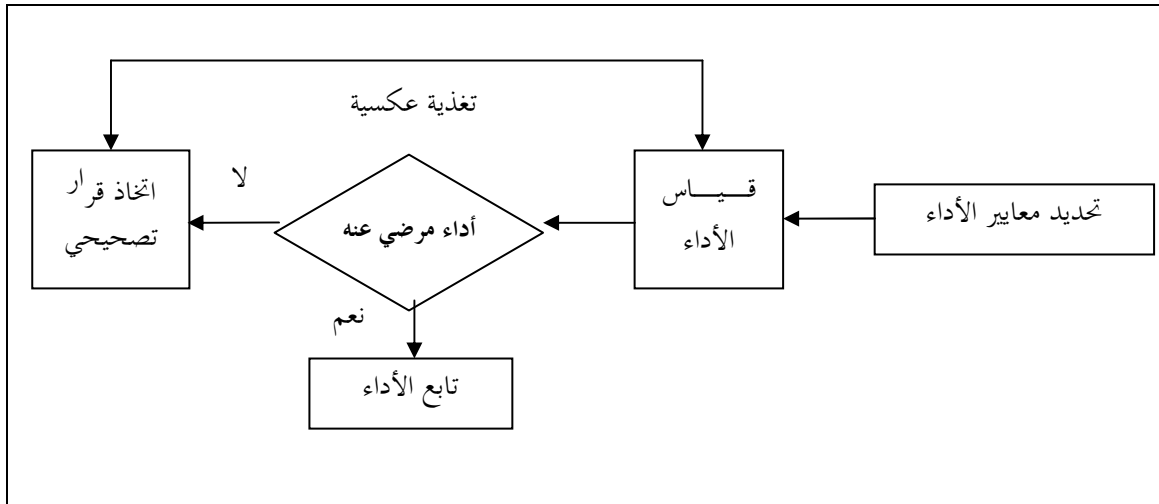
4-اتخاذ الإجراءات الضرورية: تعتبر الخطوة الأخيرة من خطوات عملية الرقابة، حيث يتخذ صانع القرار الإجراءات الضرورية وهي مرحلة تنفيذ ما اكتشفته الرقابة من انحرافات، حيث يختار المديرون لتسهيل عمل هذه الخطوة الإجراءات التالية¹:

أ-تصحيح الأداء الحالي: وذلك بتغيير الإستراتيجية المتبعة أو تغيير الهيكل التنظيمية الحالية أو إعادة النظر ببرامج المؤسسة وإعادة هندسة الوظائف.

ب-إعادة النظر بالمعايير: قد تكون أمرا مفيد للإدارة الرقابية إذا وجدت أن المعايير الموضوعية غير واقعية أو صعبة التحقيق، فالأهداف قد تكون عالية التوقعات وغير قابلة للتحقيق أو العكس تماما.

ج-ترك الأمور كما هي: تعتبر خطوة لا رقابية كون الهدف من الرقابة تصحيح الانحرافات ووضع الأمور في مسارها الصحيح.

الشكل رقم (02): خطوات عملية الرقابة



المصدر: محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الثاني، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995، ص: 215.

ثانيا: أدوات وأساليب الرقابة:

يستعان عادة لمتابعة وقياس الأداء وتقييمه بعدد من الأساليب، وهي تختلف باختلاف ظروف المؤسسة وحاجتها ويمكن حصر أهمها من خلال ما يلي:

1-الموازنات التقديرية²: تعتبر أكثر وسائل الرقابة انتشار بين المؤسسات حتى أصبحت كلمة موازنة مرادفة لكلمة رقابة. وعرفت الموازنة بأنها: "عبارة عن خطة مالية للمؤسسة تتضمن تفصيلات خاصة

1: علي عباس، أساسيات علم الإدارة، عمان، ميسرة للنشر، الطبعة الرابعة، 2009، ص: 190.

2: فركوس محمد، الموازنات التقديرية-أداة فعالة للتسيير-الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص: 4.

بكيفية الإنفاق والحصول على الأموال، وأداة تساعد المؤسسة على تحسين الأداء كما أنها عبارة عن الجهود المستمرة للقيام بالعمل بأفضل طريقة ممكنة وتحقق الخصائص الرئيسية التالية: التخطيط، التنسيق، الرقابة والتحفيز". ويمكن تقسيم الموازنات إلى ما يلي:

أ- الموازنات التقديرية التشغيلية¹: وهي الموازنات التي تتناول جميع العناصر التي تدخل في الدورة التشغيلية لنشاط المؤسسة وتختص بمراقبة التكاليف، والإيرادات، والأرباح.

ب- الموازنات التقديرية المالية: تختص بتحقيق التكامل والتطابق بين الخطة المالية للمؤسسة وخططها التشغيلية ومن أهمها²:

- ✓ الموازنة التقديرية للنفقات الرأسمالية: تعد هذه الموازنات الرأسمالية لغرض وضع خطة رقمية لاستبدال الأموال أو الحصة على معدات مستحدثة أو التوسع في خطوط إنتاجية جديدة مثل تخصيص الإنفاق الرأسمالي في الاستثمارات المادية كالمباني، والأراضي، والآلات،...
- ✓ الموازنة التقديرية النقدية: وهي الموازنة التي يتم من خلالها التنبؤ بالمقبوضات والمدفوعات النقدية والتي على أساسها تحدد الانحرافات النقدية بمقارنتها بالمقبوضات والمدفوعات النقدية الفعلية.
- ✓ الموازنة التقديرية التمويلية: تختص هذه الميزانية بالاحتياجات التمويلية التقديرية للمؤسسة.

أما الأساليب الأخرى يمكن تناولها من خلال ما يلي:

2- **البيانات الإحصائية**³: أي عرض جميع الأنشطة وعمليات المؤسسة في شكل بيانات إحصائية، تكون إما بيانات تاريخية، أو بيانات عن فترات مقبلة. ويفضل أن عرض هذه البيانات في شكل خرائط ورسوم بيانية إلا أن هذه الطريقة تحتاج إلى تحليل.

3- **التقارير والتحليل الخاصة**: بالرغم من أن الحسابات التقليدية والتقارير الإحصائية الدورية تقدم قدرا كبيرا من المعلومات الضرورية، إلا أن هناك في بعض المجالات والمناطق لا يصلح لها ذلك. وفي هذه الحالة فإن التقارير والتحليل الخاصة يمكنها سد هذه الثغرة.

4- **تحليل نقطة التعادل**⁴: يتم استخدام نقطة التعادل من خلال إظهار العلاقة بين المبيعات والتكاليف بطريقة يمكن معها معرفة الحجم الذي تكون عنده الإيرادات مساوية للتكاليف، والتي تعرف بنقطة التعادل حيث عند حجم أقل من حجم التعادل تتحمل المؤسسة خسائر، وفي حالة زيادة الحجم عن حجم التعادل فإنها تحقق ربحا.

1: خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الجزائر، د. المطبوعات الجامعية، ط2، 2006، ص: 27.

2: عدنان تايه النعيمي وآخرون، الإدارة المالية النظرية و التطبيق، عمان، ميسرة للنشر، ط2، 2008، ص: 375.

3: حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، عمان، دار حامد للنشر، ط1، 2006، ص: 318.

4: ضرار العتيبي، نضال الحواري، إبراهيم خريس، العملية الإدارية-مبادئ وأصول علم وفن، عمان، اليازوري للنشر، الطبعة العربية،

2007، ص: 25.

5- **المراجعة الداخلية**¹: حيث تشمل وظيفة تقييمه مستقلة تنشأ داخل المؤسسة، بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة سواء في الأداء المحاسبي والمالي، أوفي الأداء التسييري بمختلف نواحيه. ويقوم بهذه المراجعة هيئة من المراجعين الداخليين للمؤسسة أو بواسطة المسيرين أنفسهم.

6- **الملاحظات الشخصية**²: بالرغم من تطورات أساليب الرقابة إلا أنه لا يمكننا تجاهل أهميتها عن طريق الملاحظة الشخصية، لأن مهمة العملية التسييرية في الأخير هي التأكد من أن أهداف المؤسسة تتحقق بواسطة الأفراد من خلال قياس الأنشطة التي يقومون بها.

7- **تحليل القوائم المالية**³: وهي عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة بهدف الحصول على معلومات تفيد في تقييم الأداء واتخاذ القرار، كما تبين حجم ونوع التمويل المناسب لكل نوع من الأصول من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، كما أن تحليل القوائم المالية يحدد قرار الاستثمار طويل الأجل من خلال تحليل طرق تقييم مقترحات الاستثمار، أسعار الفرصة البديلة وأسس حساب مخاطر الاستثمار. كذلك يحدد قرار التمويل قصير أو طويل الأجل من خلال دراسة أفضل هيكل تمويلي للمؤسسة، إدارة رأس المال العامل ورفع الكفاءة في تحصيل المقبوضات. يكون ذلك من خلال ما يلي⁴:

أ- قائمة المركز المالي: تعني ظاهرة الوضعية المالية للمؤسسة في أول الدورة المالية أي الميزانية الافتتاحية أو في آخر الدورة أي الميزانية الختامية، وتتوقف مصداقيتها على مدى تمثيلها للوقائع.

ب- قائمة النتائج: تتمثل في تحليل النسب المالية لمعرفة حقيقة المركز المالي والتوازن المالي للمؤسسة وذلك من خلال:

- ✓ نسب السيولة: حيث تقيس قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها في المدى القصير.
- ✓ نسب الديون: تقيس أهمية التمويل المقدم من الدائنين أو مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي عن طريق فوائدها.
- ✓ نسب الدوران: تقيس قدرة المؤسسة على الحركة والنشاط مثل سرعتها في بيع البضائع.

يتضح مما تقدم أن الرقابة هي وظيفة التأكد من أن الأنشطة التي توفر لنا النتائج المرغوبة، كما أن الرقابة تتعلق بوضع الأهداف، قياس الأداء، اتخاذ الإجراء التصحيحي، وبدل وجود الرقابة على أن اتخاذ القرارات والاتصالات غير كاملة، وأن التعقيد الكبير لمؤسسات اليوم الممزوجة باعتماد الأفراد على النظام والاستقرار، يجعل وظيفة الرقابة ذات ضرورة ملحة سواء كانت الرقابة من داخل المؤسسة أو من خارجها.

1: بشير العلاق، مبادئ الإدارة، عمان، اليازوري للنشر، 2008، ص: 137.

2: نبيل الحنيني النجار، ناجي فوزي خشبة، الإدارة المتقدمة أفضل الممارسات، مصر، المكتبة العصرية للنشر، 2007، ص: 245.

3: عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998، ص: 34.

4: قورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، مجلة العلوم الإنسانية، الجزائر، السنة الخامسة، العدد 37، ربيع 2008، ص: 24.

المطلب الثالث: عناصر عملية الرقابة في المؤسسة:

تتكون عملية الرقابة في المؤسسة من مجموعة من العناصر المكونة لها وذلك بشكل متتابع كما يلي:

أولاً: التنظيم والتوجيه:

يعتبر التنظيم والتوجيه أساس تنفيذ عملية الرقابة وذلك كما يلي:

1- يعتبر التنظيم العنصر الأول من عناصر الرقابة لأنه يهدف إلى ترتيب تنفيذ الأداء الفعلي ترتيباً منطقياً منتظماً ويتطلب هذا الترتيب ما يلي¹:

- ✓ توضيح العلاقات المختلفة بين العاملين في المستويات الإدارية والتنفيذية المتعددة بالمؤسسة؛
- ✓ تنسيق هذه الأعمال المترابطة بإدارات المؤسسة وأقسامها المختلفة.

فالأعمال في المؤسسة تحدد والواجبات أو الاختصاصات من كل شخص واضحة. وبذلك تحدد مسؤولية كل شخص بقدر اختصاصه وفقاً لما منح له من سلطة، وبذلك يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في تنفيذ نشاط المؤسسة، وبمقتضى محاسبة المسؤولية فالتخطيط لازم في صورة موازنة تخطيطية أو ميزانية تقديرية يتم تحديد معدلات تقديرية أو نمطية ترتبط بأشخاص معينين. وعند التنفيذ يتم ربط الأداء الفعلي بهذه المعدلات التقديرية المطلوب منهم تنفيذها والسلطة الممنوحة لهم للقيام بهذه الواجبات.

أما الناحية الإدارية للتنظيم فتختص بمنح السلطة لكل فرد صدرت له واجبات للقيام بها، وبمقتضى السلطة الممنوحة فالشخص يصبح مسؤولاً أمام إدارته مباشرة عند تنفيذ واجباته المحددة وفقاً للمعدلات التقديرية التي وضعت عند التخطيط.

2- التوجيه: إن توجيه الأفراد في أثناء أدائهم لمهامهم يساعد على التنفيذ الفعلي للمهام طبقاً لما خطط لها فالتوجيه يتمثل في ما يلي²:

- ✓ إرشاد العاملين في المستويات الإدارية المختلفة؛
- ✓ توجيه العاملين توجيهاً سليماً يؤدي إلى إخلاء مسؤولياتهم؛
- ✓ قيام العاملين بأداء واجباتهم المطلوبة بطريقة تحقق أحسن النتائج وبأقل التكاليف.

أ- التوجيه المحاسبي: هو قياس الأحداث المالية لنشاط المؤسسة، ويتم القياس بواسطة النظم المحاسبية الموجودة في المؤسسة مثل النظام المحاسبي المالي، والنظام المحاسبي الإداري.

1: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005، ص: 25.

2: عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004،

ص: 23.

ب-التوجيه الإداري: هو القياس المحاسبي الذي يقيس الأداء الفعلي للنشاط ومدى مساهمته في تحقيق الأهداف الموضوعية في التخطيط. إن اعتماد التوجيه الإداري على المعلومات المتدفقة عند القياس المحاسبي يتطلب أن تكون هذه المعلومات دقيقة يمكن الاعتماد عليها عند اتخاذ القرار أو عند التوجيه.

ثانيا: المراقبة والتقييم:

بعد التنظيم والتوجيه لنشاط المؤسسة تأتي عمليتي مراقبة الأداء وتقييمه وذلك من خلال ما يلي:

1-**المراقبة¹**: مراقبة الأداء تهدف إلى التأكد من مدى كفاءة الأداء أي أن التنفيذ يتم بما يحقق أهداف المؤسسة بأقل تكلفة وأحسن كفاية وإنتاجية وربحية ممكنة. مراقبة الأداء تأتي بمقارنة الأداء الفعلي بالمعدلات التي وضعت عند التخطيط وتسجيل الانحراف، إذا كان موجبا فيشجع عن طريق منح الحوافز للعاملين وإذا كان سالبا يدرس ويحلل ويقترح حلول لها. وإذا لم يكن في المؤسسة خطة موضوعية فإن المراقبة تعمل على التأكد من كفاءة وجود مستوى الأداء الفعلي طبقا لما صدر من تعليمات ووضع من قواعد ورسم من إجراءات تصف وتحدد طريقة الأداء وكيفية القيام به كما يجب أن يكون. ودور الإدارة في المراقبة في ظل عدم وجود خطة هو مراقبة تطبيق التعليمات الإدارية بشأن استخدام عوامل الإنتاج و تكاليف هذه العوامل، بجانب متابعة نظم الإنتاج والتسويق والتخزين والتدريب ، وذلك للتأكد من القيام بدورها في تنفيذ نشاط المشروع.

2-**التقييم²**: بعد مراقبة الأداء الفعلي سواء كان مخطئا أو غير مخطط، فإن عملية التقييم تلي عملية المراقبة لغرض التأكد من النتائج أنها تمت طبقا لما أريد لها أن تتم، وتقوم المحاسبة بالدور الأكبر في التقييم من حيث تحليل هذه النتائج وهي الانحرافات الناتجة عن مقارنة الأداء مع المعدلات التقديرية الموضوعية في إطار الخطة. وفي حالة عدم وجود خطة حتى يتم تحليل الانحراف فإن الأداء الفعلي هو الذي يقارن بالأداء المثيل أو الأداء السابق. وتقوم إدارة المؤسسة بتقييم نتائج التحليل المحاسبي لتحديد أسبابه سواء نتيجة لسوء التخطيط أو لسوء الأداء الفعلي، أو سواء لأسباب إدارية ارتكبه العنصر الإنساني بالمؤسسة أو لأسباب غير إرادية بسبب قصور أو عجز في عنصر من عناصر الإنتاج أو لتغير الظروف بسبب عوامل قهرية.

ثالثا: التقرير:

يعتبر التقرير آخر عناصر عملية الرقابة والمرحلة الرقابية المكتملة للمراحل السابقة وذلك من خلال ما يلي³:

التقرير هو وسيلة الاتصال لتوصيل المعلومات من المصدر إلى المتلقي، فلا بد من توصيل النتائج إلى المستويات الإدارية المختلفة لتصحيح واتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، ويتمثل

1: عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، الإسكندرية، مرجع سابق، ص: 26.

2: عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998، ص: 26.

3: عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006، ص: 30.

دور المحاسبة في إعداد التقارير المناسبة للمستويات الإدارية المختلفة وتشمل على المعلومات الكافية عن أسباب الانحراف والمسؤول عنه والمرحلة التي حدث فيها وكان الحدوث. بينما يتمثل دور الإدارة في اتخاذ الإجراءات أو القرارات التصحيحية وفقا للمعلومات المقدمة في التقارير المحاسبية، والتي تتضمن الاقتراحات بالحلول المختلفة كبدائل أمام الإدارة لاتخاذ القرار المناسب. وتشمل التقارير على الانحرافات أو الأخطاء دون الأعمال الروتينية ويتمشى هذا مع مفهوم الإدارة بالاستثناء، أي أن يتناول التقرير الاستثناءات التي تحتاج إلى قرار إداري في المستوى الإداري المناسب. وتمكن الإدارة بالاستثناء إدارة المؤسسة إلى أن تتفرغ الإدارة من رسم السياسات بدلا من ضياع الوقت في الاطلاع على الأعمال الروتينية أو نتيجة الأداء الفعلي ما دام هذا الأداء يتم طبقا لمل أريد له أن يتم به.

المبحث الثاني: الرقابة الداخلية في المؤسسة:

تعتبر الرقابة بمثابة وظيفة ينبغي القيام بها في كافة مجالات الأنشطة التي تمارسها المؤسسة الإدارية، والمالية، والتنظيمية. وضمانا لتحقيق الأهداف المخططة ومع تطور حجم المؤسسات الاقتصادية زاد الاهتمام الإداري بنظام الرقابة الداخلية في محاولة الوفاء بالأهداف والمسؤوليات الملقاة على عاتق الإدارة وذلك لما يتميز به نظام الرقابة الداخلية من مقومات تجعله يحقق الأهداف والنتائج بكل نجاعة سواء كانت هذه المقومات محاسبية أو إدارية، ولا يكون النظام الرقابي فعال إلا من خلال فحصه وتقييمه للتأكد من أن سيره في المسار المرسوم.

المطلب الأول: مفهوم وتطور الرقابة الداخلية:

يمارس المديرون الرقابة إما بالاعتماد على الأشخاص أو بالإشراف المباشر على العمل واستخدام ما أتيح لهم من أجهزة إدارية مساعدة.

أولا: تعريف الرقابة الداخلية:

يمكن تناول مفهوم الرقابة الداخلية من خلال الجوانب التالية:

1- **التعريف:** هناك العديد من التعاريف التي تدور حول معنى الرقابة الداخلية إلا أن أهمها ما يلي:

- ✓ تعريف الجمعية الأمريكية¹: الرقابة الداخلية تشمل مخططات التنظيم والأساليب والإجراءات المطبقة داخل المؤسسة لحماية أصولها، وضمان دقة وصحة المعلومات المالية والمحاسبية، وذلك للرفع من مردودية العمليات وكذا تطبيق السياسات المحددة من الإدارة.
- ✓ تعريف آخر²: الرقابة الداخلية هي عبارة عن الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق ولمقاييس المتبعة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى

1: HaminiAllet, **le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable**, ALGER, opu, 1993, p22.

2: حسين القاضي و آخرون، دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، مجلد 28، العدد2، سنة2006، ص: 175 .

الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية.

وعموماً فالرقابة الداخلية هي إجراء تضعه الإدارة العامة بالمشاركة مع المرؤوسين وعمال المؤسسة، في شكل مجموعة من الإجراءات والوسائل والقوانين، من أجل العمل على ضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها بهدف ضمان تأمين كاف ومعقول فيما يخص تحقيق الأهداف المسطرة والتي يمكن تصنيفها كما يلي:

- ✓ تحقيق أمثل للعمليات (الكفاءات، المرودية، حماية الأصول،...)
- ✓ صحة ودقة المعلومات المالية (الجدول، الحالة المالية، الجرد،...)
- ✓ التزام وتطبيق القوانين والقواعد المعتمدة بالمؤسسة (القوانين العامة، القوانين الخاصة، الاحتياجات،..)

ثانياً: خصائص الرقابة الداخلية وأهدافها:

بما أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من القواعد والإجراءات والإرشادات توضع في صورة مكتوبة تتضمن لوائح تلزم من يعمل في المؤسسة بإتباعها، فهي تتميز بمجموعة من الخصائص التي تميزها كما أنها تسعى لتحقيق مجموعة من الأهداف.

1- **خصائص الرقابة الداخلية:** تتميز الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص التي تميزها من أهمها ما يلي¹:

- ✓ تعتمد الرقابة الداخلية في إجراءاتها على البيانات والمعلومات المحاسبية والإدارية المعتمدة داخل المؤسسة؛
- ✓ يمتد تأثير الرقابة الداخلية في المؤسسة إلى الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات وأي عملية من خلال النشاط الذي تقوم به المؤسسة؛
- ✓ تعتبر الرقابة الداخلية عامل هام لحماية ممتلكات المؤسسة وبالتالي منع الاختلاس؛
- ✓ تشجيع المبادرات الفردية والمشاركة في وضع الأهداف والمعايير المحددة؛
- ✓ تعطي للأفراد حق المحاسبة الذاتية على الأعمال التي كلفوا بها وانجازها ضمن توقعات الأداء المسموح به.

ومنه يتضح أن الرقابة الداخلية هي الرقابة التي تمارسها هيئة داخلية تابعة للمؤسسة، وذلك من أجل حماية أصول المؤسسة ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية وإدارية ممكنة للمؤسسة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

2- **أهداف الرقابة الداخلية:** إن الرقابة الداخلية تتضمن كل المقاييس التي تضمن لإدارة المؤسسة

1: إبراهيم عبد الله، الرقابة و أهميتها في تطوير تنافسية المؤسسة، مرجع سابق، ص: 24.

تحقيق عدة أهداف أهمها¹:

- ✓ حماية موارد المؤسسة من الإسراف والاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير بالمؤسسة؛
- ✓ التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية الصائبة؛
- ✓ ضمان الاستجابة للسياسة الموضوعية من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، ومن خلالها يتم التأكد من الاستجابة للسياسة الموضوعية؛
- ✓ تقييم مستوى الأداء في كل قطاعات المؤسسة سواء في الإنتاج، أو التسويق، أو البيع، أو التمويل، أو الأداء الإداري حيث تتطلب الرقابة الداخلية الفصل بين حيازة الأصل ومسك السجل عن ذلك الأصل.

ثالثاً: أنواع الرقابة الداخلية:

ازدادت أهمية الرقابة الداخلية نظراً للأهداف القيمة التي تسعى لتحقيقها على اختلاف تقسيماتها نتيجة لكبر حجم المؤسسات وتعدد نشاطاتها، بالإضافة إلى حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة، انفصال الملكية عن الإدارة. ويتم إظهار أنواع الرقابة الداخلية، حيث هناك عدة تقسيمات للرقابة الداخلية تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر بها إليها وأهمها ما يلي:

1- من حيث الجهة التي تقوم بالرقابة الداخلية: تخضع المؤسسة للرقابة الداخلية المباشرة وغير المباشرة، حيث يراقب التقسيم من قبل المدير المسؤول عنه ومن قبل تقسيمات أخرى متخصصة بإجراء الرقابة الدورية الاستثنائية وأهمها ما يلي²:

أ- الرقابة الداخلية المباشرة: تشمل الرقابة المباشرة قيام المدير برقابة أداء التقسيم المسؤول عنه باعتبار أن الرقابة هي إحدى وظائفه، وذلك لتحديد أوجه انحراف الأداء عن المستهدف له، حيث يتم تصحيح الانحراف وإعادة الأداء إلى نصابه المخطط وباستثناء الأخطاء التي قد تحصل في وضع المعايير ذاتها مما يتسبب في بعض الانحرافات، فإن أهم الأسباب وراء الانحرافات السلبية، عدا ذلك هي اللاتأكد وضعف الخبرات والتجارب والمعلومات المحدودة المتاحة للمدير، أما العامل الثاني فيشمل العديد من المجالات التي تؤثر سلباً في الأداء مثل تعيين مدراء غير أكفاء.

ب- الرقابة الداخلية غير المباشرة (المراجعة): يوجد في المؤسسات تقسيم متخصص بالتدقيق الداخلي هدفه تدقيق المعاملات المالية إما قبل تنفيذها أو لاحقاً لذلك، فالنوع الأول يقوم على أساس تقادي وقوع الخلل والتأكد من صحة وسلامة المعاملات المالية، أما الرقابة الداخلية اللاحقة فغرضها التأكد من أن ما تم كان بالفعل صحيحاً ثم مراجعة الأداء المالي خلال وفي نهاية السنة المالية، وكلما كانت الإدارة المالية مقتدرة في انجاز مهماتها كلما خف الضغط على الرقابة الداخلية.

1: سطاتم بن عبد العزيز المقرن، تصميم أنضمه الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي-دراسة تحليلية وصفية- المملكة العربية السعودية، ديوان المراقبة العامة، 1426هـ، ص: 3-5.

2: خليل محمد حسن الشماع، مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال، عمان، ميسرة للنشر، ط5، 2007، ص: 347-348.

ج-التدقيق الإداري الذاتي: يقصد بذلك قيام المؤسسة دوريا بتقييم أدائها ككل في جميع الأنشطة والتقسيمات ومن بين المجالات الأساسية التي يشملها ذلك تحديد الوضع الحالي للمؤسسة في السوق ودرجة تحقيقها لخططها وأية تعديلات لازمة في أهدافها والسياسات الجديدة التي يترتب عليها الأخذ بها، وما لم تتكيف المؤسسة لها فإنها ستواجه احتمال فقدانها للأسواق والأطر الفنية والإدارية.

2-من حيث الوظائف: يمكن تقسيم الرقابة الداخلية حسب الوظائف إلى ما يلي¹:

أ-الرقابة الإدارية: ويتضمن هذا الجانب رقابة السياسات الإدارية والإجراءات السابق وضعها من خلال الخطة التنظيمية التي توضح المستويات الإدارية، الوظائف الإدارية، خطوط السلطة والمسؤولية. هذا إلى جانب مدى سلامة القرارات التي تم اتخاذها وجدواها وعائدها على المشروع، وتقييم مدى كفاءة أداء الأعمال والأنشطة التي تمارسها بما يتفق والسياسات الإدارية المناسبة. ومن الأدوات المناسبة في هذا المجال:

- ✓ الموازنات التخطيطية؛
- ✓ أنظمة التكاليف المعيارية؛
- ✓ التحليلات الإحصائية والرياضية؛
- ✓ دراسات الزمن والحركة؛
- ✓ التقارير الدورية.

ب-الرقابة المحاسبية: يتضمن هذا الجانب رقابة البيانات المحاسبية في الدفاتر المحاسبية وسجلات الأصول المختلفة، ومراجعة القيود التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية وترحيلها إلى دفتر الأستاذ، وفحص الإجراءات والقواعد والطرق المحاسبية، وأساليب حماية الأصول من الضياع أو التلف أو الإسراف وأخيرا تقييم مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها.ومن الأدوات الهامة في هذا المجال ما يلي:

- ✓ المراجعة المستندية والفنية؛
- ✓ الرقابة المالية على جميع العمليات والبيانات؛
- ✓ إتباع نظام محاسبي سليم متكامل؛
- ✓ مدى توافر نظام متكامل للضبط الداخلي.

ج-الضبط الداخلي: إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف معين بعملية كاملة، ولذلك يعرف الضبط الداخلي بأنه: "مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل، وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب

1: خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، عمان، دار وائل للنشر، 2000، ص: 167.

والاختلاس في أمور المؤسسة وسجلاتها وحساباتها". ولتحقيق قواعد نظام الضبط الداخلي يجب الاستعانة بما يلي¹:

- ✓ الإثبات في الدفاتر من واقع المستندات؛
- ✓ استخدام حسابات المراقبة الإجمالية؛
- ✓ إتباع أسلوب المصادقات والجرد الفعلي؛
- ✓ وضع نظام سليم لمراقبة البريد الصادر والوارد وإنشاء ملفات لها.

ومنه نستنتج أن الرقابة الداخلية بصفة عامة هي الرقابة التي تقوم بها هيئة من داخل المؤسسة بهدف حماية مواردها واكتشاف الاختلال والانحراف لتصحيحه، ونظرا لأهميتها فهي تمتاز بخصائص تميزها، وأهداف قيمة تسعى لتحقيقها مهما اختلف نوع الرقابة الداخلية في المؤسسة. كما تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المدقق عمله، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب.

المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية، والتنظيمية والمحاسبية، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقيّد بالسياسات الموضوعية. فنظام الرقابة الداخلية الفعال يعتبر بمثابة الوقاية من عملية المراجعة، لذلك يقوم المراجع بتقييم النظام قصد تحديد نطاق عمله.

أولاً: ماهية نظام الرقابة الداخلية:

إن السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية هو كبر حجم المؤسسات وتعدد نواحيها الإدارية، المالية والتنظيمية، الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية. كما أصبح نظام الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة حيث أن قوة أو ضعف نظام الرقابة يتوقف عليه توسيع نطاق المراجعة أو عدم توسيعه.

1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية: تعددت مفاهيم نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها وتعدد المعرفين له لذلك سيتم دراسة هذا المفهوم من خلال الجوانب التالية:

أ- تعريف نظام الرقابة الداخلية: هناك العديد من التعاريف التي توضح المقصود بنظام الرقابة الداخلية إلا أن أهمها ما يلي:

1: شعباني لظفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة-دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونا طراك الدورة-مبيعات-مقبوضات"، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة الأعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، دفعة 2004، ص: 100.

✓ نظام الرقابة الداخلية¹: أتت به المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا (CNCC)² وهو شكل من الإجراءات الرقابية المحاسبية، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من حماية الأصول، مصداقية وصحة التسجيلات المحاسبية، تطابق القرارات مع سياسة الإدارة.

✓ تعرفه الفيدرالية الدولية للمحاسبة (IFAC)³: نظام الرقابة الداخلية مكون من مجمل السياسات والإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة من أجل تحقيق تسيير محكم ونجيب لأنشطتها، فهذه الإجراءات تعطي احترام سياسات التسيير، وحماية الأصول، والرقابة من حالات الغش والأخطاء، واستخراج الوثائق المالية في الوقت المناسب عند حاجتها، حيث قام تحري (IFAC) بتوسيع مجال تطبيق نظام الرقابة الداخلية إلى تسيير الأنشطة. منذ عدة سنوات تدخل مفهوم نظام الرقابة الداخلية في كل المجالات والأنشطة الاقتصادية وفي معظم البلدان وفي القطاع الخاص والعام، كل هذا أدى إلى تعدد التعاريف المتناولة لنظام الرقابة الداخلية ولكن ما يمكن ملاحظته أنها تصب كلها في مجرى واحد.

✓ حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC): التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة نظام الرقابة الداخلية مشكل من مجمل الإجراءات الرقابية المحاسبية والخطة التنظيمية، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها، تشمل على احترام السياسة الإدارية، وقاية أو اكتشاف الغش أو الأخطاء وتحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية.

✓ حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين: "نظام الرقابة الداخلية عبارة عن خطة تنظيمية وسيرورة موضوعية من طرف مجلس الإدارة وكل المقاييس المعتمدة داخل المؤسسة، من أجل حماية الأصول والمحافظة على سير الأنشطة وفقا للسياسات المرسومة.

ومن التعاريف السابقة يتبين أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الوسائل والقوانين والخطط التنظيمية التي توضع من طرف الإدارة من أجل العمل على ضمان التحكم في وظائف المؤسسة، بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها. فنظام الرقابة الداخلية وبالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو بمثابة أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب وفي أسرع الأجل.

2-عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية: إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاتها قديمة وسادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك و نذكر منها:

1: Mikol.A, *les audits financiers*, Nathan, PARIS, 1999, p: 83.

2: Compagnie Nationale des Commissaire aux Comptes.

3: International Fédération of Accountants.

أ- كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها¹: وهذا راجع إلى النمو الضخم في حجمها وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، وكل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها.

ب- توزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات²: حيث يتم توزيعها إلى بعض من الإدارات الفرعية فيمكن إرجاعه إلى التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات الذي يدعو إلى توزيع السلطات والمسؤوليات على المديرات الفرعية مما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق هذه المديرات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى.

ج- البيانات الدورية: التي تحتاجها إدارة المؤسسة فهي تظهر من خلال حصول هذه الأخيرة على تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل اتخاذ أنجع القرارات وأنسبها لتصحيح الانحرافات، وحتى تكون هذه التقارير صحيحة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

ثانيا: وسائل نظام الرقابة الداخلية:

تعتمد إدارة المؤسسة في تنفيذ نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الوسائل التالية:

1- الخطة التنظيمية³: أجمعت تعاريف نظام الرقابة الداخلية على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب للقرارات المتخذة ومحاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديرات الفرعية للمؤسسة. ويجب أن تشمل الخطة على ما يلي:

- ✓ تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛
- ✓ تحديد الهيكل التنظيمي ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية للأنشطة؛
- ✓ تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.

2- الطرق و الإجراءات⁴: تعتبر الطرق والإجراءات من أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية إذ تشمل الطرق على طريقة الاستغلال، والإنتاج، والتسويق، وتأدية الخدمات وكل ما يخص الإدارة. كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح النقاط

1: خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، عمان، وائل للنشر، الطبعة الأولى، 1998، ص: 162.

2: صديقي مسعود، مراجعة نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص محاسبة، دفعة، 2000، ص: 83.

3: صديقي مسعود، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي، مرجع سابق، ص: 82.

4: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الجزائر، ديوان المطبعة الجامعية، الطبعة الثانية، 2005، ص: 87.

الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

3-المقاييس المختلفة: تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- ✓ درجة مصداقية المعلومات؛
- ✓ مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛
- ✓ احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

ثالثا:العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية:

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام الرقابة الداخلية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبير عن وضعية المؤسسة الحقيقية.لذلك أصبح من الضروري ربط مصداقية المعلومات بقوة نظام الرقابة الداخلية حيث أن حساسية وأهمية هذا النظام أملت الاهتمام به في ظل العوامل العديدة المساعدة على تطوره وهي كما يلي:

1-الأصناف العديدة للمؤسسات¹: تختلف تقسيمات أصناف المؤسسات سواء من ناحية طبيعة نشاطها أو من ناحية طبيعتها القانونية أو من ناحية حجمها.لذا كان من الضروري تكوين مجلس إدارة لإدارة المؤسسة و تقييم أدائها من خلال مقارنة ما توصلت إليه الهيئة المسيرة من نتائج مع الكشوفات الفعلية بما تم رسمه في الخطة التنظيمية.

2-تعدد العمليات²: تقوم المؤسسة بعدة وظائف وداخل كل وظيفة تقوم بعدة عمليات،حيث يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة. وبذلك فان نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكيف مع التنوع في العمليات.

3-توزيع السلطات و المسؤوليات³: بسبب التوسع في أنشطة المؤسسات أصبح من الضروري توزيع السلطات والمسؤوليات على المديرية الفرعية لتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسب. لذا فان نظام الرقابة الداخلية يتكيف مع أنشطة مختلف الفروع والوظائف.

4-الحاجة الدائمة للمعلومات⁴: يهدف نظام المعلومات إلى توفير المعلومات للأنظمة الأخرى داخل المؤسسة وخارجها والى نظام اتخاذ القرار بصفة خاصة.وبالتالي فنظام المعلومات يعمل على توليد مخرجات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية الأمر الذي يعكس مدى مصداقية نظام الرقابة الداخلية.

1: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي،المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسة التطبيقية-الجزائر، د. المطبوعات الجامعية، 2003، ص: 93.

2: [http //www acc4arab com./ACC/showthead , phpt=1840, 6/01/2010, 1h-3h](http://www.acc4arab.com/ACC/showthead , phpt=1840, 6/01/2010, 1h-3h)

1: [http//etudiantdz.com/vb/t1450.html, 10/01/2010, 8h-9h.](http://etudiantdz.com/vb/t1450.html, 10/01/2010, 8h-9h)

4: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص: 94.

5- حماية أصول المؤسسة¹: تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال إنشاء حماية مادية ومحاسبية تتجلى الأولى في المحافظة على الأصول من العوامل الجوية أو من السرقة المادية. لذا يجب القيام بتكليف نظام الرقابة الداخلية بشكل يعمل على ضمان التأمينات اللازمة لأصول المؤسسة.

6- اعتماد مراجعة اختباريه²: يزيد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من المراجعة، ويكون ذلك باستعمال طريقة العينات في اختيار بعض المفردات التي ستجرى عليها المراجعة ثم تعميم نتائج الفحص على مجموع المفردات. يتوقف تحديد حجم العينة على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة.

المطلب الثالث: مقومات وطرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتوقف نجاح وفعالية الرقابة الداخلية كنظام في أي مؤسسة على مدى توافر مجموعة من المقومات الضرورية والعناصر الهامة اللازمة لخلق نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية داخل المؤسسة، بالإضافة إلى أهمية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية سواء من طرف المراقب الداخلي أو المراقب الخارجي للتأكد من نجاحه لاعتماده في اتخاذ القرارات السليمة.

أولاً: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز، والتي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه، وتتمثل هذه المقومات في المقومات المحاسبية والمقومات الإدارية والتي سيتم التطرق إليها فيما يلي:

1- المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية: يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق والوسائل والتي يمكن تناولها على النحو التالي:

أ- الدليل المحاسبي: ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى، فعند إعداد الدليل المحاسبي يجب مراعاة ما يلي³:

✓ يجب على الدليل المحاسبي أن يكون مرآة لنتائج وأعمال المؤسسة ومركزها المالي؛
✓ ضرورة توافر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطاء غير المتعمدة لأن الأخطاء المتعمدة غالباً ما يحدث مرتكبها توازن لتغطية هذه الأخيرة.

3: <http://www.djelfa.info/vb/showthreadpht=1452,11/01/2010,9H-10H> .

2: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص: 96.

3: جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001، ص: 90.

ب- **الدورة المستندية:** إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز بالخصائص القانونية والشكلية التالية¹:

- ✓ التنسيق والترابط بين التنظيم المستندي والمحاسبي والإداري حتى يسهل حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب؛
- ✓ تحديد عدد الصور المناسبة والمطلوب إعدادها لكل عملية مستندية لإمكان المتابعة والرقابة؛
- ✓ منع ازدواج المستندات أو جميع البيانات حتى يتسنى اتخاذ القرارات السليمة ومتابعة نتائجها؛
- ✓ العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكتبي وتسيير الإجراءات في المؤسسة.

ج- **المجموعة الدفترية:** تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة، ودفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد، كما يجب مراعاة عند إعداد المجموعة الدفترية ما يلي²:

- ✓ ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة؛
- ✓ التركيز على إثبات العمليات وقت حدوثها لتجنب الفجوات الزمنية لتحقيق الرقابة وتقليل الوقوع في الأخطاء كلما أمكن ذلك؛
- ✓ تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام والاطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

د- **الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة:**³ تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال وأحسن مثال على ذلك آلات عد وتسجيل الأوراق النقدية المحصلة، بدون نسيان الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها. كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة والحد من حدوث الأخطاء.

ه- **الجرد الفعلي للأصول:**⁴ معظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي، وبالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة، ومعظم الاستثمارات من آلات وسيارات وأراضي ومباني وأثاث، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.

1: عنان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، عمان، ميسرة للنشر، الطبعة الأولى، 2006، ص: 210.

2: حازم هاشم الأوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول، عمان، النهضة العربية للنشر، 2003، ص: 238.

3: خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، عمان، الصفاء للنشر، 1999، ص: 231.

4: صديقي مسعود، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، جامعة ورقلة، 22-23 أبريل 2003، ص: 88.

و-الموازنات التخطيطية¹: يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديداً دقيقاً للتنظيم وأهدافه ووظائفه، كذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة، لكن ما يجب الإشارة له هو أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاماً كاملاً للرقابة ولكن جزءاً منه فقط.

ز- أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة لإجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية²: تعتمد أنظمة التكاليف المعيارية على وضع المعايير العلمية والعملية لعناصر التكلفة المختلفة سواء كانت تكاليف مباشرة، أو غير مباشرة، أو صناعية، أو غير صناعية تسعى الإدارة لتحقيقها أثناء نشاطها ثم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية وتحليل انحراف التكاليف واتخاذ إجراءات التصحيح.

بعد التطرق للمقومات المحاسبية، سوف يتم التطرق فيما يلي إلى المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية.

2- المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية: يتضمن الشق الإداري لمقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق والوسائل التي تزيد من كفاءته والتي يمكن عرضها على النحو التالي:

أ- هيكل تنظيمي كفاء³: تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها، والهدف من إنشاء هيكل تنظيمي كفاء في التنظيم هو تحديد الإدارات والأقسام واختصاصات كل منها، تعيين حدود درجات المسؤولية بالنسبة لكل شخص.

ب- كفاءة الأفراد⁴: إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائم، ولكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسة ذات درجة عالية من الكفاءة، وبصفة خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية حيث أن النظام الجيد للرقابة الداخلية يتطلب برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة لتتقيد مجتمع المؤسسة.

ج- مستويات ومعايير أداء سليمة⁵: إن سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم يتأثر بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء فتتقدم الإجراءات الموضوعية الخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما يجب أن تقدم مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا

1: عادل حسن، علي شريف، تنظيم وإدارة الأعمال، بيروت، النهضة للنشر، ص: 430.

2: كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002، ص: 287.

3: أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، عمان، دار الصفاء للنشر، 2000، الطبعة الأولى، ص: 81.

4: محمد سمير سلطان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003، ص: 243.

5: أحمد عبد المالك محمد، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003، ص: 10.

يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، ذلك لمحاولة المقارنة بين الأداء المخطط مع الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

د-سياسات وإجراءات لحماية الأصول¹: يعتبر وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها، ومنع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات للتقارير المالية والمحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري، كذلك كبر حجم المؤسسات وانتشار وحداتها يحتم على المسؤولين وضع وسائل رقابية للتأكد من إنجاز القرارات واللوائح المختلفة وعلى كافة المستويات، فتزداد أهمية هذه السياسات والإجراءات كلما وصف تنظيم المؤسسة باللامركزية. ومن الوسائل الخاصة بحماية الأصول نذكر التأمين ضد السرقة، الحرائق والكوارث.

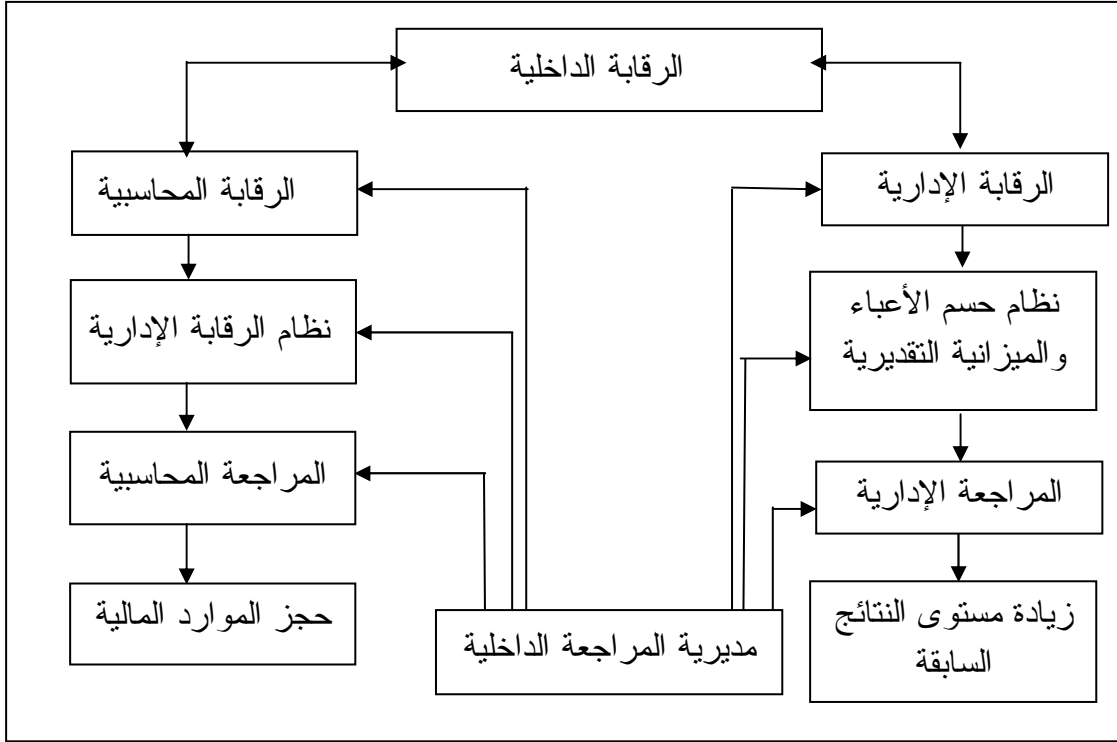
ه-قسم المراجعة الداخلية²: من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة "المراجعة الداخلية"، والذي مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات والسياسات، واللوائح الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، كما يعمل هذا القسم على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، وكذلك التأكد من عدم وجود أي تلاعب أو مخالفات، أو بصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق وإنجاز مهمات الرقابة الداخلية.

إن أي قصور في مقومات الرقابة الداخلية سواء كانت محاسبية أو إدارية فإنه يؤثر بالسلب على أداء نظام الرقابة الداخلية لدوره وعلى تحقيق أهدافه، فكلما توفرت هذه المقومات بالشكل السليم والفعال كلما ازدادت فاعلية الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها.

1: عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، مرجع سابق، 2004، ص: 154.

2: يحيى حسين، إبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة- الأبعاد العلمية ومعايير التطبيق، مصر، الجلاء للنشر، ط1، 2001، ص: 273.

الشكل رقم (03): الرقابة والمراجعة الداخلية



المصدر: khelassiReda ,l'audit interne –audit opérationnel ,Alger,edition Houma 2 édition ,2007,p :73.

ثانيا: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية التي يقوم بها المراجع سواء كان المراجع داخلي أو خارجي ويعتمد في ذلك على مجموعة من الأساليب التالية:

1- الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية¹: يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات حيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

ولكن ما يعاب على هذه الطريقة الصعوبات التالية:

- ✓ صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو في بعض العناصر الرقابية؛
- ✓ صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي لاعتماد المراجع القائم بالمهمة على أسلوبه الخاص.

1: يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، عمان، الوراق للنشر، ط1، 2000، ص: 113.

2-خرائط التدفق:¹ عن طريق هذا الأسلوب يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيّب الإجراءات الداخلية (**Manuels des procedures internes**) في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها. ولتسهيل العمل يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية في المؤسسة في شكل خريطة تدفق معبرا عنها على شكل رموز أو رسومات تبيّن الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية أي المصدر الذي أعد المستند أو الجهة التي يرسل إليها، والمستندات التي تعد في كل مرحلة والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها. ويجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط:

- ✓ يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكوين خريطة سهلة الفهم؛
- ✓ إضافة معلومات أسفل الخريطة إذا لم تكن واضحة، وذلك لزيادة الإيضاح؛
- ✓ يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند والجهة التي ترسل إليه.

ومن الميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسرعة وسهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته، ويعاب على هذه الطريقة ما يلي:

- ✓ إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة؛
- ✓ لا تبيّن الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

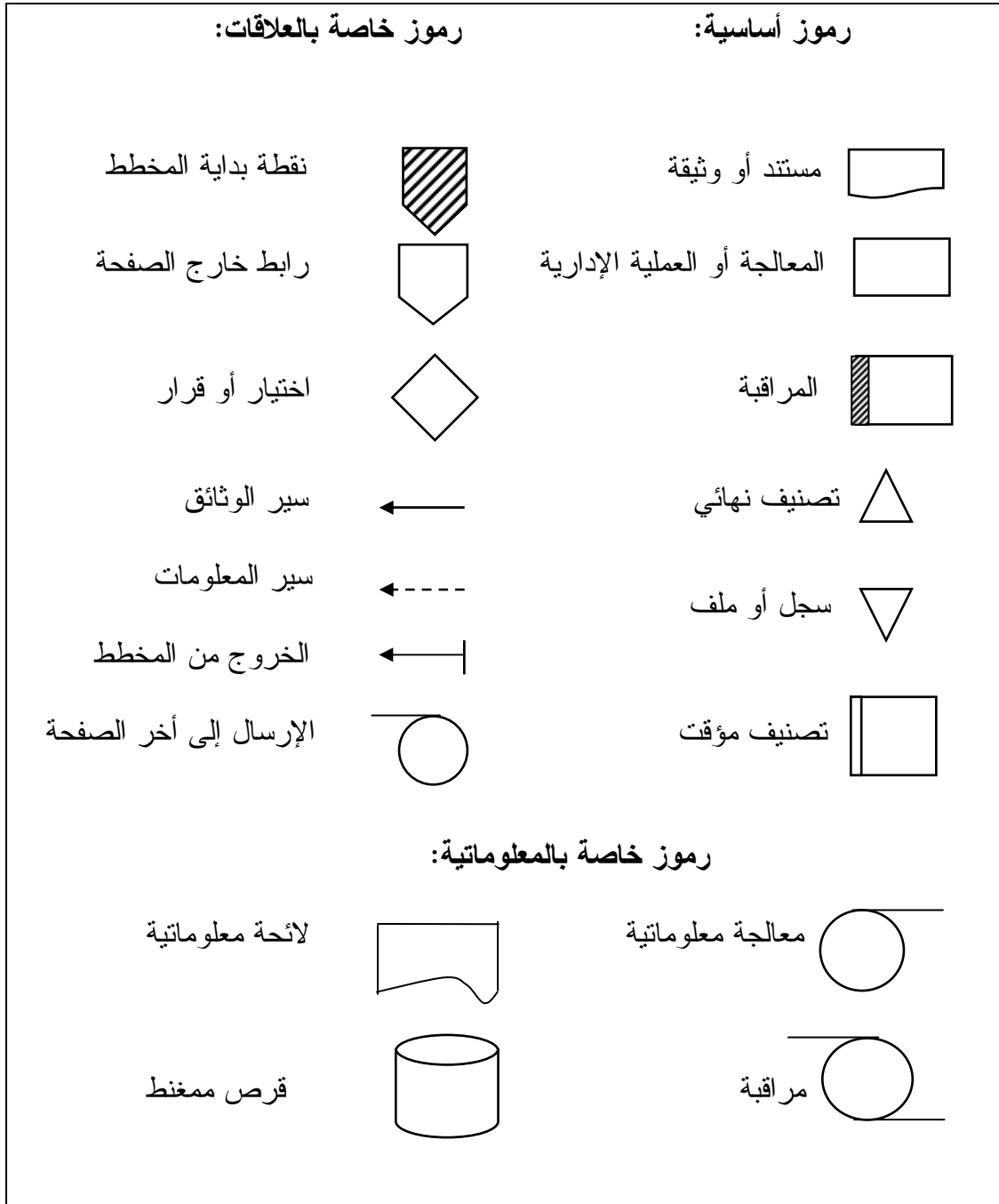
كما يلاحظ أن هناك نوعين من خرائط التدفق وهما:

أ-خرائط التدفق العمودية: يتميز هذا النوع من خرائط التدفق بالانتقال من مصلحة إلى أخرى بشكل عمودي حيث في هذا النوع من الخرائط لا يمكن تتبع إلا خط واحد للتدفق.

ب-خرائط التدفق الأفقية: في هذا النوع من خرائط التدفق يتم الانتقال من مصلحة إلى أخرى أفقيا، أي بين المصالح المتماثلة في المستوى الإداري.

2:Batude.D, l'audit comptable et financier, Nathan, PARIS, 1997, p: 58.

الشكل رقم(04): أشكال و رموز خريطة التدفق



المصدر: P.Candau, I.Tougard, audit des associations, Organization. Collection audit, 1990, p: 50.

3- أسلوب الاستقصاء: ويسمى كذلك قوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالاً من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والمراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، وعمليات الشراء والبيع، وأرصدة الدائنين والبنوك... الخ.

ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها بمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات بـ "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية ومن مزايا هذا الأسلوب ما يلي¹:

- ✓ إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهتم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال؛
- ✓ إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلاً وخبرة، بعكس الحال عن استخدام الأساليب التي تطرقنا إليها سابقاً.

كما يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من العيوب منها:

- ✓ إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة والتي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا؛
- ✓ تعتبر الإجابة بـ "نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلاً، مع وجود خطر احتمال أن تنتقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

ثالثاً: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، ويتم عرض هذه الخطوات كما يلي:

1- وصف الأنظمة والإجراءات:² على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوة وضعف الرقابة الداخلية. في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق، بالإضافة إلى طريقة الاستجابات.

وتتم هذه المرحلة من خلال ما يلي:

- ✓ التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة؛

1: كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001، ص: 293.

2: يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص: 133.

- ✓ تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها، التعبير عنها؛
- ✓ كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجابات و ذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب؛
- ✓ خرائط التدفق والأسلوب الوصفي: وذلك انطلاقاً من الملاحظات و الاستجابات، يعبر المراجع عن نظراته للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعية، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات الرقابية المنفذة.

2- التحقق من فهم الأنظمة:¹ بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلاً الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة، ويتم ذلك من خلال ما يلي:

- ✓ اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها؛
- ✓ العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه المرحلة هو التعرف على الدورات العملية الرئيسية لاختبارها، فميدانياً هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها، بداية أنه ممكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرض بأن كل دورة استغلال تتم على حدا عند القيام بعملية الاختبار، مثلاً عملية التخزين، فإذا كان للمؤسسة عدة مصانع وكل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع أن يختبر كل واحدة منها على حدا؛
- ✓ القيام بعملية الاختبار: في هذه المرحلة يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة، ويجب التأكيد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية، واختبار المراجع لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط؛
- ✓ الأهمية الكمية للاختبارات: كما ذكر سابقاً، فاختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية، فالأهمية الكمية التي يجب على المراجع إعطاؤها لهذا الاختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الإجراءات وليس مدى كفايتها، فمستوى اختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة. وبعد انتهاء المراجع من هذه المرحلة يمكن له الانطلاق في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:² تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة والضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها. ولتقييم الرقابة الداخلية يستعمل المراجع قوائم الاستقصاء أو الاستبيان والتي تعتبر الأكثر استعمالاً في هذه العملية. كما تجدر الإشارة إلى أن استعمال قوائم الاستقصاء أو الاستبيان المغلقة لفهم الإجراءات

1: السيد أحمد لظفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006، ص:415.

2: محمد سمير الصبان، المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1996، ص:224.

والقيام بعملية تقييم الرقابة الداخلية أي أن التقييم يقتصر على استعمال القوائم فقط، وهذا ما يجب تفاديه قدر الإمكان وذلك للأسباب التالية:

- ✓ قوائم الاستقصاء والاستبيان لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات؛
- ✓ يمكن لهذه القوائم أن لا تبيّن أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.

4-التأكد من تطبيق النظام:¹ يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية وأن هذه الإجراءات تطبق فعلا وكما يجب من طرف المؤسسة. وذلك كما يلي:

- ✓ اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها: لتحقيق هذه المرحلة يستعمل المراجع اختبارات الديمومة والتي تستعمل لتحديد نقاط القوة للنظام، والتي يفترض أنها تضمن كافة الإجراءات والتسجيلات وأنها تشتغل فعلا على طوال السنة المالية فاستعمال اختبارات الديمومة تمكن المراجع من إيجاد كل الانحرافات التي تسجلها الإجراءات والتي يمكن لها أن تحدث؛
- ✓ القيام بعملية الاختبارات: يقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعية؛
- ✓ مجال اختبارات الديمومة: هدف هذه الاختبارات يتمثل في الإدلال عن مدى اشتغال الإجراءات، ويجب أن تكون الاختبارات موزعة على مدة زمنية كافية حتى يتم التأكد من ديمومة تطبيق الإجراءات، فنظريا اختبارات المراجع تكون طوال السنة المالية. كما يمكن تحديد عدد الاختبارات التي ينفذها المراجع وذلك بـ :

- ✓ استعمال وسائل إحصائية لتحديد حجم العينات ومدى توسيعها؛
- ✓ حكم المراجع بأن يكون هذا الأخير خال من الذاتية.

5-التقييم النهائي:² تسمح اختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص في التصميم التي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية. فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام. وانطلاقا مما سبق يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام على صحة ومصداقية الحسابات، كما أن هذا التقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.

1: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة، القاهرة، النهضة العربية للنشر، 1998، ص:9.

2: السيد محمد، المراجعة و الرقابة المالية- المعايير و القواعد-الجزائر، دار الكتاب الحديث للنشر، 2008، ص: 100.

المبحث الثالث: الرقابة الخارجية للمؤسسة:

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية في المؤسسة لا يغني عن رقابة أنشطة المؤسسة ومراجعة حساباتها بواسطة مراقب خارجي مستقل، وذلك لوجود اختلاف بين الرقابتين الداخلية والخارجية أهمها انعدام الحياد في الرقابة الداخلية، لأن المراجع الداخلي خاضع لتبعية الإدارة ويخدم أهدافها. بينما يتوفر مبدأ الاستقلال في الرقابة الخارجية حيث يكون المراجع وكيل بأجر من طرف المؤسسة أو من طرف هيئات أخرى لها مصلحة رقابة المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الخارجية:

تعتبر إستراتيجية الرقابة الخارجية نوع آخر من الممارسات الرقابية التي تشدد على دور الرؤساء في تطبيق قواعد وإجراءات العمل، فهي شبيهة بالرقابة البيروقراطية التي تفرض على المرؤوسين التقيد بأنظمة المؤسسة وسياساتها.

أولاً: تعريف الرقابة الخارجية وخصائصها:

مهما اختلفت مفاهيم الرقابة الخارجية إلا أنها تسعى لتحقيق نفس الهدف المتمثل في قدرة تمثيل القوائم المالية المنشورة لنتائج أداء المؤسسة ومركزها المالي.

1- تعريف الرقابة الخارجية: يمكن تناول مفهوم الرقابة الخارجية من خلال أهم التعاريف التالية:

- ✓ الرقابة الخارجية¹: تعني الاستعانة بأفراد أو هيئات خارجية تقوم بمهمة الرقابة على نشاطات المؤسسة المعنية أو بعض نشاطاتها كما هو الحال في مراقبة ديوان المحاسبة على النشاطات المالية في الدوائر الحكومية والمؤسسات العامة، ورقابة وزارة الصناعة والتجارة على المؤسسات الخاصة، كذلك توجد الرقابة الخارجية التي تطلبها المؤسسة من طرف خبير متخصص خارجي لرقابة أداء المؤسسة، بالإضافة إلى الجولات التفتيشية التي يقوم بهامد ير عام المؤسسة على قسم معين في هذه الحالة هي رقابة داخلية على مستوى المؤسسة وخارجية على مستوى القسم.
- ✓ الرقابة الخارجية²: يقصد بها أن عملية الرقابة يقوم بها أشخاص من خارج المؤسسة بهدف التأكد من تطابق القوائم المالية مع وضع الشركة المالي لهذا يقوم بها شخص خارجي مستقل محايد عن إدارة المؤسسة.

وعليه فعملية الرقابة الخارجية هي قيام شخص خارجي عن المؤسسة بقياس أداء المؤسسة تصحيحه من خلال اكتشاف الانحرافات وتقديرها وعلى أساسها يتم اتخاذ القرارات التصحيحية للتأكد من أن نشاط المؤسسة يتبع المسار المخطط وفق الإجراءات والقواعد المحددة سابقاً.

1: Sophia Antipolis , **contrôle de gestion-cour et application**, 2édition, Epreuve n°7, universités MSTCF, 2001, p:18.

2: أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، عمان، جهينة للنشر، 2006، ص: 23.

2-خصائص الرقابة الخارجية: تتميز الرقابة الخارجية بمجموعة من الخصائص التي تجعلها أكثر مصداقية ومن بينها ما يلي¹:

- ✓ تفرض النظام على الأفراد وتحاسبهم على مدى تقيدهم بقواعدها وإجراءاتها؛
- ✓ تعمل على التحقق من قيام المؤسسة بواجباتها نحو المجتمع بشكل صحيح، وتحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية المتوخاة من حيث الكم والزمان والأساليب المستخدمة؛
- ✓ في حالة قصور معايير المؤسسة فإن المراقب يعتمد على معايير الرقابة المراجعة الدولية، أي إمكانية الاعتماد على المعايير الدولية في تطبيق الرقابة الخارجية؛
- ✓ تضمن التأكد من أن تصرفات الأفراد العاملين في المؤسسة لا تشكل إخلالا أو خروجا عن القواعد والقوانين المقررة؛
- ✓ تمارس من طرف هيئات متخصصة في الرقابة مثل جهاز الرقابة الإدارية، وهيئات قضائية وتشريعية وذلك للتأكد من شرعية وقانونية أداء المؤسسات؛
- ✓ ترتبط بالنظام السياسي المطبق في الدولة، الفلسفة التي تقوم عليها النظم الرقابية، والعرف المحاسبي السائد؛
- ✓ إمداد المؤسسة بجوانب ايجابية كالبحوث ودراسات السوق مما يؤهل المؤسسة في تحقيق أهدافها وإزالة العقبات التي تعترض طريق النشاط.

ثانيا: أهداف الرقابة الخارجية و أسباب اعتمادها:

نظرا للمفهوم الواسع للرقابة الخارجية وتعدد الدوافع والحاجات الملحة لاعتمادها، زيادة على تطبيق نظام الرقابة الداخلية تنوعت أهدافها في المؤسسة ويمكن دراسة هذه الجوانب من خلال ما يلي:

1-أهداف الرقابة الخارجية: تهدف الرقابة الخارجية إلى تحقيق الأهداف التالية²:

- ✓ مراقبة حسابات الجهة الخاضعة للرقابة من ناحية الإيرادات، المصروفات، المشروعية، الدقة المحاسبية؛
- ✓ التأكد من مدى الالتزام بإجراءات وقواعد الرقابة المحددة؛
- ✓ الكشف والتحقق في المخالفات الإدارية والمالية والمحاسبية التي تقع فيها المؤسسة؛
- ✓ إبداء الرأي الفني المحايد نحو قدرة تمثيل القوائم المالية لنتائج أداء المؤسسة ومركزها المالي؛
- ✓ التحقق من كفاءة وفعالية أداء المؤسسة في انجاز أهدافها وبرامجها ومشاريعها؛
- ✓ الحصول على مؤشرات تبين ما إذا كانت سياسات المؤسسة سليمة أم تحتاج إلى تعديل.

2-أسباب اعتماد الرقابة الخارجية: من الدوافع والحاجات الملحة لاعتماد الرقابة الخارجية زيادة على

1: <http://Islam to day.net/nawafeth/art show 58-7351.ht> .20.12.2009. 9h-11h.

2: يوسف حمدان، ليث عبد اللطيف، www.w.laith white .cjb. com.16.12.2009. 13h-15h.

تطبيق نظام الرقابة الداخلية الأسباب التالية¹:

- ✓ عدم كفاية نظام التقارير المعتمد من طرف المؤسسة؛
- ✓ عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية؛
- ✓ فشل إدارة الرقابة الداخلية في تقييم أداء المؤسسة وتصحيحه؛
- ✓ تخفيض وقت وتكلفة عملية المراجعة.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الخارجية:

تختلف أنواع الرقابة الخارجية حسب الزاوية التي ينظر بها إليها وهي كما يلي:

أولاً: من حيث الجهة التي تقوم بالرقابة:

تتعد الجهات التي تقوم بالرقابة الخارجية حسب النظام الاقتصادي، وهناك اتجاه عالمي لتحرير المؤسسات قدر المستطاع من الرقابة الخارجية غير الضرورية، والمكلفة، والمعوقة لعمل المؤسسة وتفادي الازدواج فيها وأهم هذه الجهات ما يلي²:

1- مراقب الحسابات الخارجي: تخضع المؤسسات إلى رقابة خارجية تتمثل بقيام المحاسب القانوني أو مراقب الحسابات الخارجي بمراجعة عملياتها مع التركيز على الجانب المالي فيها، وهي رقابة لاحقة للأداء تنتهي بإعداد الكشوفين الماليين الرئيسيين هما: كشف الدخل والميزانية العمومية مع إبداء الرأي في صحة الحسابات وسلامة التعامل المالي، وأوجه الخلل والمجالات التي تحتاج إلى تعديل. وتنفيد إدارة المؤسسة وخاصة مجلس الإدارة أو الإدارة العليا من هذه الكشوفات والتقارير التي تعد من التحليلات المستندة إليها في رقابة العمليات والمعاملات المالية وتعمل على تصحيح ومعالجة أوجه النقص والخلل في الأداء.

2- الرقابة الإدارية الخارجية: يقصد بذلك قيام مكتب خارجي متخصص بالإدارة بتقييم أداء المؤسسة دورياً على غرار ما يقوم به مراقب الحسابات، تتسع مهمة هذه الرقابة على مختلف الأنشطة من العمليات، والتسويق، والموارد البشرية، والبحث والتطوير،... وذلك لمعرفة مدى توافق الأداء الفعلي مع الأهداف الفرعية. مع التأكيد على تشخيص وتحديد مواطن الضعف والقوة وتحديد التوجه الإيجابي الذي أساسه التقويم والتطوير والتجديد.

3- الجهات الخارجية الأخرى: تتعدد هذه الجهات وتتنوع مهمتها سعة وعمقا بحسب النظام الاقتصادي ومن أهمها ما يلي:

1: يوسف محمد جربوع، مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبيه بفشل المشروع- دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة- فلسطين- مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، يناير، 2005، ص: 265.

2: خليل محمد حسن الشماخ، مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال، مرجع سابق، ص: 349- 351.

أ- الرقابة التشريعية: باعتبار أنها الممثل الشرعي لإرادة المجتمع وتنبؤ عنه في رقابة تنفيذ السياسات في الدولة للتأكد من أن تنفيذها يتم لصالح المواطن.

ب- الرقابة القضائية: تتمثل بسلطة المحاكم في الحكم على شرعية تصرفات المؤسسة، والأفراد العاملين فيها.

ج- الوزارة القطاعية: التي ترتبط بها المؤسسة، مع اتجاه واضح لتخفيف هذا النوع من الرقابة وإطلاق يد المؤسسات للتصرف واتخاذ القرارات.

د- وزارة المالية: من خلال الموازنة العامة للدولة والتخصيصات وتنفيذها.

هـ- وزارة العمل: تمارس وزارة العمل والشؤون الاجتماعية الرقابة فيما يتعلق بشؤون العمال في القطاعين الخاص والمختلط.

و- الرقابة الشعبية: المتمثلة بالمنظمات المهنية والشعبية والصحافة ووسائل الإعلام،... أساسها توسيع قاعدة الحوار والمناقشة في الجانب الإيجابي للرقابة مع تشخيص السلبيات والمخالفات لمعالجتها.

ثانيا: من حيث طبيعة ونوع المؤسسة:

هناك من يقسم الرقابة الخارجية حسب نوع وطبيعة المؤسسة إلى الأنواع التالية:¹

1- بالنسبة للمؤسسات والشركات ذات الطابع الاقتصادي: بالنسبة لهذه الشركات فإن الرقابة الخارجية تهدف إلى إضفاء الثقة على القوائم المالية وتقديم التقرير النهائي للجهات المعنية في المؤسسة كمجلس الإدارة، أو تنفيذ الرقابة الخارجية من طرف:

أ- المستثمرون: بغرض اتخاذ القرار بالإقبال أو الإحجام عن الاستثمار مع الشركة.

ب- البنوك: من خلال القاعدة المعيارية يتحدد تعامل البنك مع المؤسسة فيما يتعلق بالتمويل بإفراضها القروض أو الرفض.

ج- نقابات العمال: فيما يتعلق بمطالبهم المهنية والاجتماعية بناء على رقابة أداء ونشاط المؤسسة.

د- الضرائب: على أساس العلم بنشاط المؤسسة يتحدد النظام الجبائي المطبق على المؤسسة إن كان النظام الحقيقي أو النظام الجزافي.

2- بالنسبة للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري: يتمثل هذا النوع من المؤسسات في مختلف المؤسسات العمومية: العدالة، والتربية، والصحة،... وكون هذه المؤسسات والهيئات ترتبط ارتباطا عضويا بالمصلحة العامة للدولة، كما أن تمويل مختلف أنشطتها يعتمد على ميزانية الدولة أي

1: أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، مرجع سابق، ص ص: 23- 24.

أنها تخضع لقواعد المحاسبة العمومية. فالأطراف التي تهتم برقابة الوضعية المالية لهذه المؤسسات والهيئات هي الجهات الوصية عليها المتمثلة في مختلف الوزارات التابعة لها.

يتبين من ذلك أن مفهوم الرقابة الخارجية مفهوم واسع يختلف باختلاف الأنظمة السياسية والاقتصادية التي تخضع لها كل مؤسسة، كما أن نظام الرقابة الخارجية قد يكون ضاغط على أداء المؤسسة بقواعده وإجراءاته الصارمة والملزمة.

المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه الرقابة الخارجية:

تمارس المؤسسات الرقابة الداخلية في مختلف نشاطاتها إلا أن اعتماد المؤسسات على الرقابة الخارجية يكاد يكون مهمل وذلك لتعرض الرقابة الخارجية للعديد من الصعوبات والعوائق التي تؤدي إلى عدم فعاليتها في تقييم أداء المؤسسة.

1- معوقات نجاح الرقابة الخارجية: تعاني الرقابة الخارجية من مقاومة العاملين بهاو يرجع ذلك إلى¹:

أ- الرقابة الزائدة: حيث يقبل العاملون عادة درجة معينة من الرقابة وإذا ازدادت عنها تؤدي إلى رفضها.

ب- التركيز في غير محله: تركيز بعض النظم الرقابية الخارجية في أحيان كثيرة على نقاط معينة لا تتفق مع وجهة نظر العاملين حيث تعكس من وجهة نظرهم رؤية محدودة جدا مما قد يثير المسؤولين ضد هذه الرقابة.

ج- عدم التوازن بين المسؤوليات والصلاحيات: حيث يشعر العاملون أحيانا بأن المسؤولية الواقعة عليهم تفوق ما هو مسموح لهم من صلاحيات وفي نفس الوقت قد يتطلب النظام الرقابي الرقابة اللصيقة والمراجعة التفصيلية لكل جزئيات العمل مما يرتبط سلبا بقبول العاملين والتجارب مع النظم الرقابية.

د- عدم التوازن بين العائد والتكاليف: قد يكون عدم كفاية العائد أو المكافآت التي يحصل عليها العاملون لهذه النظم الرقابية.

ه- عدم الحيادية: قد يؤدي عدم تصميم النظام الرقابي الخارجي بشكل محايد إلى عدم قبول المسؤولين بهذه النظم.

ومما تقدم يتضح أن الرقابة الخارجية هي نوع من أنواع الرقابة على المؤسسات تمارسها أجهزة أو هيئات من خارج المؤسسة، تعمل على التحقق من قيام المؤسسة بواجباتها نحو المجتمع وعلى ذلك يلتزم المراجع الخارجي بأخلاقيات وسلوكيات المهنة الصادرة من الهيئة أو الاتحاد الدولي للمحاسبين. حيث تخطط وتنفذ عملية الرقابة بالكفاية المهنية أي إتقان العمل وتجويده بهدف إبداء الرأي المحايد والمستقل لأداء المؤسسة.

1: http://étudiant dz .com./vb't 1785 ; htm 18, 12, 2009, 9H_11H.

خاتمة

تشكل الرقابة أحد المرتكزات الأساسية في بناء أي مؤسسة وعنصر جوهري في الحياة الاقتصادية إذ أن التحولات الاقتصادية أضفت على الرقابة عنصر الأهمية. وقد ساهم امتداد النشاط الرقابي إلى المؤسسات التي تعاني من مشاكل عديدة إلى تقليل ارتكاب الموظفين للأخطاء والحد من سوء استعمال الموارد وحمايتها من الضياع أو الاختلاس عن طريق وضع تعليمات تحدد الإجراءات اللازمة للحفاظ على موجوداتها من ناحية، ودقة بياناتها المحاسبية والمالية من ناحية أخرى. وبموجب الإجراءات الرقابية يمكن حماية الموجودات، واكتشاف أية مخالفات أو انحرافات في وقت مبكر لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها سواء تعلقت بالنتائج المنبثقة عن النشاط أو تعلقت بمنجزات الأفراد أنفسهم من خلال وظيفة التوجيه والقيادة.

وذلك من خلال تنفيذ مخططات التنظيم والأساليب والإجراءات المطبقة داخل المؤسسة لحماية أصولها وتحقيق أهدافها، وأيضا من خلال الاستعانة بأطراف خارجية لممارسة الرقابة على أنشطة المؤسسة إما بطلب منها أو بإلزام من طرف هيئات أخرى لها سلطة الرقابة على المؤسسة.

الفصل الثاني: أساليب الرقابة في المؤسسة

نتيجة للتغيرات الاقتصادية المتسارعة والمتجددة تعقد نشاط المؤسسات فأصبح لزاما على المسيرين والإداريين اعتماد الأساليب الرقابية لاستغلال المنافع وتدارك نقائص ومشاكل التسيير والنشاط والتي تؤثر على قيمة المؤسسة اقتصاديا.

أصبحت المراجعة محل اهتمام العديد من المهنيين والمؤسسات والهيئات الحكومية والباحثين والمفكرين، فكانت هناك حاجة ملحة من داخل المؤسسة إلى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفعالية وكفاءة، كما كانت هناك حاجة لكل من له علاقة بالمؤسسة بما يضمن التعامل معها بشفافية بالغة.

إن أي مؤسسة تعمل في ظل بيئة معينة تخضع للعديد من المتغيرات المستمرة، وهذه التغيرات قد تتيح للمؤسسة فرص معينة يمكن استغلالها أو تهديدات يجب محاولة تفاديها، فالتشخيص الاستراتيجي يعتبر أحد الموضوعات الهامة في إعداد استراتيجيات حيث يتوقف عليه جمع المعلومات واكتشاف التهديدات والفرص.

كما أصبحت المؤسسة تبحث عن طرق وأساليب جديدة تضمن لها السير الحسن لعملياتها وتمكنها من تقييم نشاطها والكشف عن مدى كفاءة عملياتها ونجاعة عملية التسيير، وتلعب وظيفة مراقبة التسيير دورا هاما في التنبؤ بالفرص المتاحة والأخطار التي تواجهه المؤسسة.

وللتعرف أكثر على هذه الأساليب الرقابية سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: الإطار العام لعملية المراجعة في المؤسسة؛

المبحث الثاني: الإطار العام لعملية التشخيص في المؤسسة؛

المبحث الثالث: الإطار العام لمراقبة التسيير في المؤسسة.

المبحث الأول: الإطار العام لعملية المراجعة في المؤسسة

عرفت المراجعة تغيرات جذرية منذ ظهور أول ممارسة لها إلى غاية اليوم، ولقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة، أصبح للمراجعة أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي، وهذا لما ظهر من حاجات ملحة من داخل المؤسسة إلى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفعالية وكفاءة، تضمن به تحقيق أهدافها ومحاولة التقليل أقصى ما يمكن من الانحرافات، كما كانت هناك حاجة لكل من له علاقة بالمؤسسة بما يضمن التعامل معها بشفافية بالغة.

المطلب الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة:

إن أول من عرف المراجعين هم قدماء المصريين واليونانيين، الذين استخدموا المراجعين من أجل التأكد من صحة الحسابات العامة، وخلوها من التلاعب والأخطاء وإثبات صحة عمليات التسجيل.

أولاً: الطبيعة الأولية للمراجعة:

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجياته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام، واختيار النقود كوحدة للقياس.

1- تطور مفهوم المراجعة: بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها، تولدت الحاجة إلى الاستعانة بجهاز رقابي محكم مما أدى إلى تطور الممارسة المهنية للمراجعة.

أ-لمحة تاريخية: لقد مر ظهور المراجعة بالمراحل التالية: الفترة من العصر القديم حتى سنة (1500) ميلادية¹: تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن استماع أصحاب ملاك الأراضي للحسابات التي كانت تتلى عليه، كما تم استعمال مصطلح (Audire) ذات الأصل اللاتيني للدلالة عن المراجعة ومن ثم اشتقاق كلمة (Audit) والتيما يزال استعمالها إلى يومنا هذا.

✓ الفترة ما بين (1500) و(1850) ميلادية²: تميزت بالتمهيد للثورة الصناعية، ومن نتائجها انفصال ملكية الإدارة كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي وظهر نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.

✓ الفترة ما بين (1850) و(1905) ميلادية³: بعد انطلاق الثورة الصناعية وظهر الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني الذي أقر ضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة.

✓ الفترة ما بين (1905) ميلادية إلى يومنا⁴: تميزت بالاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع، وكذلك المراجعة الاختبارية، كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء

1: حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، دمشق، مطبعة ابن حيان، 1972/1979، ص: 13.

2: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص: 07.

3: يحيى حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة-الأبعاد العلمية و معايير التطبيق-مصر، الجلاء للنشر، 2001، ط1، ص: 10.

4: السقا السيد أحمد، المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية، السعودية، الجمعية السعودية للنشر، 1997، ط1، ص: 127.

الرأي الفني والمحاييد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

ب-تعريف عملية المراجعة: إن تعدد الزوايا التي يتم من خلالها معالجة مصطلح المراجعة، أدى إلى تعدد التعاريف والتي منها ما يلي:

- ✓ تعرف المراجعة¹: بأنها اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات والقوانين في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف.
- ✓ عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية²: عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية.

وعليه فإن عملية المراجعة عبارة عن الفحص الانتقادي لمعلومات المؤسسة حيث تشتمل على الفحص والتحقق والتقرير.

ج-فروض المراجعة: إن طبيعة ونوعية المشاكل وتتنوعها جعل وضع مجموعة من الفرضيات والتي تمثل الإطار الفكري الذي يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة أمراً ضرورياً وتتمثل في العناصر التالية³:

- ✓ البيانات المالية قابلة للفحص وخلوها من الأخطاء غير المادية؛
- ✓ وجود نظام للرقابة الداخلية سليم يبعد احتمال حدوث أخطاء؛
- ✓ التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية يؤدي إلى قوائم مالية سليمة ؛
- ✓ العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي تبقى إلا إذا ثبت العكس؛

2- أهمية وأهداف المراجعة: تتجلى أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، حيث تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها وأهدافها.

أ- أهمية المراجعة: تعتبر المراجعة مهمة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للبيانات المالية ومنهم⁴:

- ✓ مسيرو المؤسسات: وذلك من خلال التأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم بلوغها والتحقق من أن نظام المتابعة والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة، عبارة عن معلومات مقنعة وصادقة.

1: عبد الفتاح الصحن، مبادئ و أسس المراجعة علما وعملا، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1993، ص: 4.

2: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1996، ص: 9 .

3: توماس وليام، أمرسونهنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، المملكة العربية السعودية، المريخ للنشر، 1989، ص: 51.

4: خلاصي ر، المراجعة الجبائية تقديمها، منهجيتها-دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، دفعة 2001، ص:12.

- ✓ المساهمون وملاك المؤسسة: حيث يتجه اهتمامهم إلى نتائج المراجعة وهذا للتأكد من قدرة تسيير المسؤولين، والاستغلال الجيد والأمن للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.
- ✓ الدائنون والموردون: حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم.
- ✓ المستثمرون: حيث تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات إضافية.

- ✓ الهيئات الحكومية: تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط، والمراقبة، والضريبة على قاعدة التقرير المعد من طرف المراجع وكذا لحماية المؤسسات وخاصة العمومية منها.
- ✓ إدارة الضرائب: إن احترام النصوص التشريعية، والقانونية تسمح بتحقيق خاصية المصادقية والثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية وكذا لتحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصادقية للتصريحات الضريبية.
- ✓ البنوك: عند منحها للقروض فهي تقوم بفحص ومراجعة مختلف البيانات والمعلومات المالية المستخلصة من المؤسسات والشركات.

ب- أهداف المراجعة: إن تطور المراجعة انعكس على أهدافها فانتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة، فمن الأهداف التقليدية ما يلي¹:

- ✓ التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها؛
- ✓ اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- ✓ التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء؛

ومؤخرا أصبحت المراجعة تهدف إلى ما يلي²:

- ✓ مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات؛
- ✓ تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات وتحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية؛
- ✓ اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت؛

3- أنواع المراجعة: تعدد أنواع المراجعة بتنوع الزاوية التي ينظر منها إليها وهي كما يلي:

أ- من حيث القائم بعملية المراجعة: تنقسم المراجعة حسب هذا التقسيم إلى نوعين أساسيين هما³:

- ✓ المراجعة الداخلية: تقوم بها مصلحة بداخل المؤسسة، ولها حرية الحكم والاستقلالية في التصرف، تخول لها مهام التقييم والمراقبة والتطابق والتحقق.

1: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006، ص: 31.

2: أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية-الإطار النظري والمحتوى السلوكي-عمان، البشير للنشر، 1990، ص: 41.

3: HaminiAllel, **audit comptable et financier**, BERTI, 1er édition 2002, P07.

✓ المراجعة الخارجية: تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، وتتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة.

ب- من حيث الالتزام القانوني: تنقسم المراجعة من حيث الالتزام القانوني إلى نوعين¹:

✓ المراجعة الإلزامية: تقوم عملية المراجعة بأحكام القانون حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بها وقوع المؤسسة في مخالفة.
✓ المراجعة الاختيارية: تسمى بالمراجعة الخاصة وهي تتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة، كما يمكن أن تكون هذه المراجعة إما كاملة أو جزئية.

ج- من حيث مجال المراجعة: في هذا النوع نجد نوعين من المراجعة²:

✓ المراجعة الكاملة: يكون الإطار الذي يعمل فيه المراجع غير محدد وبدون قيود أو مجال عمل، ويتعين على المراجع إبداء الرأي الفني والمحايد عن مدى سلامة القوائم المالية كاملة.
✓ المراجعة الجزئية: حيث يختار المراجع قسما من أقسام المؤسسة ويقوم بمراجعتها، ولكن في هذه الحالة لا يستطيع المراجع الخروج برأي نهائي حول كل القوائم المالية.

د- من حيث حجم الاختبارات: عند تصنيف المراجعة حسب حجم الاختبارات، فإن هناك نوعين³:

✓ المراجعة الشاملة: هذه المراجعة تصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير وذلك لإمكانية فحص جميع القيود والمفردات محل الفحص وبالتفصيل.
✓ المراجعة الاختيارية: تعني قيام المراجع بمراجعة جزء من الكل، أي اختيار عدد من العناصر والقوائم المالية والمحاسبية التي تمثل المجتمع، ثم يقوم المراجع بإبداء رأيه انطلاقا من هذه العينة.

هـ- من حيث توقيت عملية المراجعة: هناك نوعان من المراجعة من حيث توقيت عمليتهما وهي كما يلي⁴:

✓ المراجعة النهائية: يقوم بها المراجع بعد انتهاء الفترة المالية وانتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية.
✓ المراجعة المستمرة: هي القيام بمراجعة الحسابات طوال السنة المالية من خلال قيامه بزيارات متعددة والتي يمكن أن تكون مفاجئة.

ومن هي تبين أن عملية المراجعة ميدان واسع عرف تطورات كبيرة متواصلة صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل المستعملة.

1: يحيى حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة-الأبعاد العلمية ومعايير التطبيق - مرجع سابق، ص: 37.

2: السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية- المعايير والقواعد، بيروت، الكتاب الحديث للنشر، 2008، ص: 46-48.

3: شعباني لطفى، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مرجع سابق، ص: 29.

4: نفاذ أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفصيل القرار-دراسة حالة مجمع صيدال-مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة عمار تليجي بالأغواط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، دفعة 2007، ص: 46.

ثانيا: معايير المراجعة

يمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، فهي تمتاز بعدم التغيير والثبات النسبي.

1-المعايير العامة: تتعلق هذه المعايير بتكوين الشخص القائم بعملية المراجعة، لذلك يطلق عليها اسم المعايير العامة أو الشخصية وتكون هذه الأخيرة من المعايير التالية:

أ- **معيار التأهيل العلمي والتدريب العملي:** يعتبر هذا المعيار أول وأهم معايير التكوين الشخصي للمراجع من حيث التأهيل الدراسي المناسب والتدريب العلمي على أعمال المحاسبة والمراجعة لدى أحد المكاتب المرخص لها بممارسة المهنة وهذا المعيار يتطلب ما يلي¹:

✓ أن يكون على درجة من التأهيل المهني مع تقييم ذلك لتحديد إذا كان قادر على انجاز المهام بكفاءة؛

✓ يجب على المراجع أن يكون متعدد التكوينات في المحاسبة، والقانون، والاقتصاد، والضرائب؛

✓ إلى جانب التأهيل العلمي لا بد من وجود الخبرة الكافية التي تسمح بأداء المهام بشكل كفاء.

ب- **معيار الحياد والاستقلالية والموضوعية:** يعني هذا المعيار أن المراجع يبقى مستقلا ظاهرا وواقعا عند قيامه بعملية المراجعة، حيث ترتبط الاستقلالية بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية، يتطلب هذا المعيار ما يلي²:

✓ يجب على المراجع أن يكون مستقلا استقلالا تاما في جميع ما يتعلق بمهنته؛

✓ يجب على المراجع الالتزام بالحياد والموضوعية عند تقييم الأدلة والقرائن؛

✓ يجب على المراجع تجنب ما يحمل الآخرين على الشك في استقلاله وحياده وموضوعيته.

ج- **معيار العناية المهنية اللازمة³:** تعني إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة، أي لا يكفي المراجع أن يكون مؤهلا ومستقلا حتى ينجز عملية المراجعة، وما يلاحظ من هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بمسؤوليته.

2-معايير الفحص الميداني: تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المراجع أن يأخذ بها عند قيامه بعملية المراجعة وتنفيذه لها، يمكن ذكرها كالتالي:

1: أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005، ص: 52.
2: عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005، ص: 15.
3: عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية، الرياض، معهد الدارة العامة للنشر، 1994، ص: 81.

أ- **معايير وضع الخطة والتخطيط السليم والإشراف على المساعدين:** إن برنامج المراجعة يجب أن يكون على شكل خطة مكتوبة، وتتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها، والوقت المحدد لذلك مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة. ولتحقيق هذا المعيار يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية¹:

- ✓ وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة المراجعة التي ينشط فيها المراجع؛
- ✓ تخصيص المساعدين على مهام الفحص؛
- ✓ الإشراف على عمل المساعدين وتقييم أدائهم.

ب- **معايير الرقابة والتوثيق**²: ضمانا لتنفيذ العمل المخطط لابد من توفر مستوى معين من الرقابة والإشراف على أداء فريق العمل، إلى جانب حتمية توثيق كل الأعمال التي يقام بها أثناء أداء المهام. يتم الاحتفاظ بأوراق العمل في نوعين من الملفات إحداها ملف دائم، والآخر ملف جاري.

ج- **معايير جمع الأدلة الكافية والملائمة**³: لتحقيق هذا المعيار يجب النظر إلى المراجعة بأنها وسيلة أو عملية منتظمة ومتكاملة لتجميع الأدلة، وتحقيق هدف المراجعة لا يتحقق إلا بوجود دليل مادي لهذه القوائم والسجلات المحاسبية، فكلما يصل المراجع إلى جمع أكبر حجم من الأدلة كلما كان رأيه النهائي ذو صحة ومصداقية.

3- **معايير إعدادا لتقارير:** يعتبر التقرير بمثابة دليل أو مؤشر على إنجاز المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة وإعداده يجب:

أ- **إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية**⁴: هذه المبادئ تتصف بالقوة القانونية، فلا تحض البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول إلا إذا ثبت أن المبادئ المحاسبية المتفق عليها مطابقة، لذلك يقوم المراجع بإبداء رأيه في المبادئ المحاسبية ومدى تطبيقها من طرف المؤسسة.

ب- **إبداء الرأي في مدى تطبيق المبادئ المحاسبية خلال مختلف السنوات السابقة**⁵: يهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية، لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف للفترات المالية السابقة وبالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة.

ج- **احتواء القوائم المالية على كل الإيضاحات والبيانات**⁶: إن القوائم المالية يجب أن تحتوي على كل البيانات والإيضاحات حتى يتسنى لمستعملها فهمها بطريقة مباشرة دون أي غموض كان، أما في حالة

1: Simon, **Audit financier, Organisation**, Paris, 1987, P23.

2: أحمد أمين السيد لطفي، **معايير المراجعة و التأكيد الدولية**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008، ص: 64.

3: توماس وليام، امرسونهنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص: 58.

4: محمد بوتين، **المحاسبة العامة**، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص: 34.

5: محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998، ص: 64.

6: طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، مصر، الدار الجامعية، 2004، ص: 87.

عدم احتواء القوائم المالية على الإيضاحات والبيانات اللازمة، فعلى المراجع أن يذكر هذا الخلو في تقريره النهائي الذي يسلمه للمؤسسة محل المراجعة.

د- إمام تقرير المراجع بجميع القوائم المالية¹: إن هذا المعيار لا يعني أن على المراجع إعطاء موافقة تامة أو رفض على كل القوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن للمراجع إعطاء موافقة تامة عليها، فلا يقوم برفضها بصفة حتمية.

وعليه يتضح أنه يمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، لأنها تعتبر كنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم عن مدى جودة العمل.

ثالثا: منهجية المراجعة:

إن المنهجية المقدمة تنطبق على جميع التحقيقات والفحوص الخاصة بكل مهام المراجعة في المؤسسة.

1- اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة²: يقوم المراجع بجمع معلومات ومعطيات عامة عن المؤسسة وذلك من خلال:

أ- البحث عن المعلومات: يبحث المراجع عن المعلومات المهمة والتي ستؤثر على طبيعة التدقيق، سواء كانت هذه المعلومات داخلية أو خارجية وذلك باستعمال الوثائق والمستندات، وزيارة أقسام المؤسسة، استجواب الأفراد والمسيرين داخل المؤسسة.

ب- تحديد أهداف المهمة: انطلاقا من إمام شامل لبعض المعلومات العامة حول المؤسسة يستطيع المراجع تحديد أهداف المراجعة. فكل خطوة من مهمته لا بد أن تدرج ضمن هدف معين وواضح، إذ أنه من المستحيل مراجعة وفحص كل العمليات المحققة في المؤسسة.

2- تقييم نظام المراقبة الداخلية: نظرا لأهمية نظام المراقبة الداخلية في المؤسسة فإنه يتم تقييمه من خلال ما يلي:

أ- تنظيم المؤسسة: لا بد من تحليل التنظيم الداخلي للمؤسسة كمرحلة أولية للتقييم، ويمكن حصر هذا التنظيم فيما يلي³:

- ✓ تنظيم العمل: والذي يتوقف على التكنولوجيا المستعملة في تنفيذ العمليات؛
- ✓ التنظيم الإداري: ويتمثل في العمليات التقنية لكنها مجسدة ومسجلة في وثائق يمكن متابعتها من خلال نظام معلومات خاص؛

1: محمود السيد ناغي، المراجعة في إطار النظرية والممارسة، الإسكندرية، الجلاء للنشر، ط2، ص: 34.

2: G.Bendict .R.Keravel. Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit, Foucher, 1990, p22.

3: K.Belamiri , méthodologie de vérification des comptes, Revue S.N.C N° 1, P: 23.

✓ التنظيم المحاسبي: يترجم كل العمليات التقنية والإدارية إلى لغة النقود، تعرض في شكل قوائم مالية.

ب- خصائص المراقبة الداخلية: لإقامة نظام للمراقبة الداخلية يسمح بالسير الحسن للعمليات اليومية، يجب توفر العناصر التالية¹:

- ✓ خطط السير والتنظيم؛
- ✓ دفاتر خاصة تشرح بالتفصيل الإجراءات الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ مؤهلات وكفاءات ملائمة للموظفين.

3- تنفيذ مهمة المراجعة: على أساس المعلومات المحصل عليها في المرحلة الأولية، يخطط المراجع مهمته ويحدد العمليات والمواطن الحساسة للتدقيق، مع مراعاة الوقت وحدود التحقيق.

أ- إعداد المهمة: بناء على ما تم تحديده في برنامج العمل والأهداف، يقوم المراجع بتطبيق البرنامج مع التدقيق والفحص في الأجوبة باستعمال الاختبارات والوسائل التي يراها مناسبة وذلك كما يلي²:

- ✓ تحديد الأنظمة أو الأنشطة والوظائف التي ستخضع لعملية المراجعة المبيعات، والمخزون...
- ✓ محاولة التدقيق في النظام وذلك عن طريق تحديد مسار انتقال الوثائق والملفات ؛
- ✓ تحديد عناصر المراقبة الداخلية.

ب- تنفيذ المراقبات: يتم تنفيذ المراقبات من خلال ما يلي:

- ✓ فحص المطابقة³: يتمثل في الملاحظة والمشاهدة العينية لمختلف مراحل وإجراءات العمليات الممثلة في مخطط السير. ثم يتم تحديد مناطق الخطر (Zone de Risque) ولتحقيق ذلك، يلجأ المراجع إلى استعمال الوسائل الملائمة لتكشف تدريجياً عن حقيقة سير العمليات.
- ✓ التصديق⁴: يقوم بالتصديق على وضعية المؤسسة بعد التأكد التام والدقيق لصحتها وذلك من خلال: الملاحظة العينية أو الفيزيائية، أو التحقيق المباشر مع الطرف الآخر، أو اختبار الوثائق، أو الاستعانة بتفسيرات المسؤولين.

ج- مراحل تنفيذ المراجعة⁵: بغرض تحقيق أهداف المراجعة يستلزم على المراجع استخدام مجموعة من الفحوص والمراقبات الخاصة بكل جانب من جوانب الظاهرة المدروسة ونميز بين ثلاث مراحل للتدقيق وهي مراجعة المعطيات المالية، والإحصائية، وعمليات التسيير، وعمليات إدارية.

1: K.Belamiri, B.D. P:24.

2: شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مرجع سابق، ص:49.

3: G.Renard, *théorie et pratique de l'audit interne, organisation*;1994;p:53.

4: K.Belamiri, *méthodologie de vérification des comptes*, OPCIT.P.30.

5: L.Collins et G.Vallin, *audit et control intern*, Dalloz,1986,p:208.

د- إعداد التقرير: تعتبر المرحلة النهائية ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم وتقدير المراجع لنظام المعلومات في المؤسسة. ويمكن تقسيم المرحلة النهائية للمراجعة إلى جزأين كما يلي¹:

✓ الاجتماع النهائي: تتجلى أهميته في عرض وتوضيح كل النقاط والإثباتات التي تحصل عليها المراجع أثناء مهمته. يتطلب نجاح الاجتماع النهائي تحضير جيد من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات.

✓ تقرير المراجعة: يشكل وثيقة رسمية ومصدرا للمعلومات كما يعتبر أداة عمل للمراجعين والمسيرين وعلى هذا يتم توضيح في التقرير ما يلي: تقييم نظام المراقبة الداخلية، الكشف عن الأوضاع السائدة، واقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات...

وبالتالي فعملية المراجعة عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة.

المطلب الثاني: الأسس النظرية للمراجعة الداخلية في المؤسسة:

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر العين الساهرة على المؤسسة ووسيلة لتحكم مسؤوليها في العمليات التي هم بصدد إدارتها وتسييرها.

أولاً: ماهية المراجعة الداخلية:

حتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها، كان لابد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه اسم قسم " المراجعة الداخلية "، بهدف مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.

1- تطور مفهوم المراجعة الداخلية: لقد تطور مفهوم المراجعة الداخلية بتطور المؤسسات وكذا الحاجة إليها منذ عصور مضت وذلك كما يلي:

أ- **ظهور المراجعة الداخلية²:** يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينات بالولايات المتحدة الأمريكية، وبقي دورها مهماً إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة (1941) ميلادية وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (I. I. A)³ الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها.

ثم قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة (1947) ميلادية ثم سنة (1957) و (1971) ميلادية. أما في وقتنا الحاضر بدأت بنطاق ضيق يقتصر على مراجعة القيد والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.

1: HaminiAllel, **le control interne et l'élaboration du bilan comptabl**,opcit,p:55.

2: أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية المحتوى النظري والإطار السلوكي، مرجع سابق، ص:12.

3: Institut of Internal Auditors.

ب- تعريف المراجعة الداخلية: تتعدد تعاريف المراجعة الداخلية التي تتميز بالتنوع والتعدد بتعدد المختصين والهيئات المهتمة بها.

✓ المراجعة الداخلية¹: منهم من يعرفها بأنها "وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، تعبّر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلب الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى".

✓ المراجعة الداخلية²: كما عرفها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (I.I.A) أنها: "نشاط مستقل للتقييم داخل المؤسسة، يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى، وذلك لخدمة الإدارة، كما أنها رقابة إدارية تقوم بقياس وتقييم الوسائل الأخرى للرقابة".

ومن التعريفين السابقين، يمكن استخراج مجموعة من المظاهر الهامة لوظيفة المراجعة والتي يتعين التركيز عليها وهي³:

- ✓ يشير اصطلاح "داخلي" إلى أن تنفيذ وظيفة المراجعة يتم أساسا داخل المؤسسة؛
- ✓ عدم إقامة حدود أو قيود على حكم المراجع الداخلي، فهذه الوظيفة يجب أن تتميز بالاستقلالية؛
- ✓ تقوم المراجعة الداخلية بالبحث عن الحقائق وتقييم النتائج و ذلك خدمة للإدارة؛

2- أهمية وأهداف المراجعة الداخلية: تستمد المراجعة الداخلية أهميتها من الضرورة والحاجة الملحة لاعتمادها، بالإضافة للأهداف القيمة التي تسعى لبلوغها وذلك من خلال ما يلي:

أ- أهمية المراجعة الداخلية: من العوامل التي ساعدت على نشأة وتطور المراجعة الداخلية وبالتالي أكسبتها أهمية بالغة ما يلي⁴:

- ✓ تطور حجم المنشآت وانتشارها جغرافياً وعلى نطاق واسع؛
- ✓ ظهور الشركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسلامة استثمار أموالها؛
- ✓ الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المنشأة؛
- ✓ انتهاز أسلوب اللامركزية في الإدارة وقد لجأت المؤسسات الكبيرة والمنتشرة جغرافياً إلى تفويض السلطات.

ب- أهداف المراجعة الداخلية: لتحقيق أهداف المؤسسة تسعى المراجعة الداخلية لتحقيق الأهداف التالية⁵:

- ✓ التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر للاعتماد عليها كأساس لرسم السياسات؛
- ✓ المحافظة على أصول المؤسسة من أي ضياع أو اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال؛

1: جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، عمان، الصفاء للنشر، 2000، ط1، ص: 61.

2: عطاء الله، دراسات متقدمة في المراجعة، القاهرة، مكتب الشباب، 1994، ص: 202.

3: أمين السيد أحمد لطفى، الاتجاهات الحديثة في المراجعة و الرقابة على الحسابات، القاهرة، النهضة العربية للنشر، 1997، ص: 155.

4: أحمد أمين السيد لطفى، المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال، مصر، دار الجامعية، 2005، ص: 232.

5: أيوب توفيق، طبيعة التدقيق الداخلي، مجلة المحاسب القانوني العربي، الأردن ، 1998 ، عدد97 ، ص: 25.

- ✓ إطلاع الهيئات المسؤولة بالمؤسسة عن مدى مسابرة التطبيق العملي للخطط والسياسات المرسومة؛
- ✓ التقييم الخطط الموضوعة والإجراءات التنفيذية والسياسات المعمول بها.

3- معايير المراجعة الداخلية: وضعت حتى تحكم الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وأهمها ما يلي:

أ- **استقلالية المراجع الداخلي**¹: رغم المناداة باستقلال عمل المراجع الداخلي إلا أن مجال ونطاق عمله محدد من طرف الإدارة، فالتعارض بين استقلال المراجع وتبعيته للإدارة واضح، إذ يصعب ضمان هذه الاستقلالية نظرا لأن من واجبه تقديم تقاريره إلى فرد أو مسؤول في المؤسسة، وهو مسؤول أمامهم عن أعماله.

ب- **التأهيل العلمي والعملي**²: لتحقيق هذا المعيار على المراجع الداخلي من جهة وضع سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية المطلوبة ومن جهة أخرى التطبيق الدائم للمعايير المهنية. ويجب أن تكون التأهيلات اللازمة للقيام بهذه المهمة تحت طلب مصلحة المراجعة الداخلية، أما في حالة عدم وجود هذه الأخيرة، فعلى إدارة المؤسسة أن تأتي بمختصين خارجيين للقيام بالمهمة.

ج- **نطاق عمل المراجعة الداخلية**³: يشمل نطاق عمل المراجع الداخلي فحص ومراجعة جميع العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات وكذلك تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة حتى لو تم ذلك بالتعاون مع المراجع الخارجي، وتقييم مستوى أداء الأفراد لمسؤوليتهم ومهامهم.

د- **تنفيذ عمل المراجع**⁴: يتضمن قيام المراجع بعملية مسح للتعرف على مختلف الأنشطة والمخاطر المحتملة، والإجراءات الرقابية وذلك لتحديد الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء القيام بهذه العملية، وكتابة برنامج المراجعة، وتحديد كيف ومتى ولمن ترسل نتائج عملية المراجعة وأخيرا الحصول على موافقة من المشرف على مصلحة المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة.

ه- **تسيير مصلحة المراجعة الداخلية**: وذلك باحترام القواعد المهنية المتعارف عليها وهي⁵:

- ✓ التحديد الدقيق للمسؤوليات، وذلك بوجود لائحة تحدد ذلك؛
- ✓ إعداد الخطط الخاصة بالأنشطة؛
- ✓ تسيير الموارد البشرية؛
- ✓ التكامل بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.

1: عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسات المهنية بالمملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، إدارة البحوث، 1994، ص:34.

2: حسين حسين شحاتة، المحاسب والمراجع القانوني الإسلامي-التأهيل العلمي والإعداد المهني، جامعة الأزهر، ص: 10.

3: كمال مصطفى الدهراوي، محمد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001، ص: 179.

4: كمال مصطفى الدهراوي، محمد سرايا، نفس المرجع، ص: 190.

5: Etien Barbier. L'audit interne, organisation, 1996, p:24.

ثانيا: الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية:

لكي تؤدي المراجعة الداخلية دورها بصورة سليمة وبفاعلية كبيرة يجب أن تحظى بمجموعة من الخصائص التي تؤهل قسم المراجعة الداخلية لأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية وجدية.

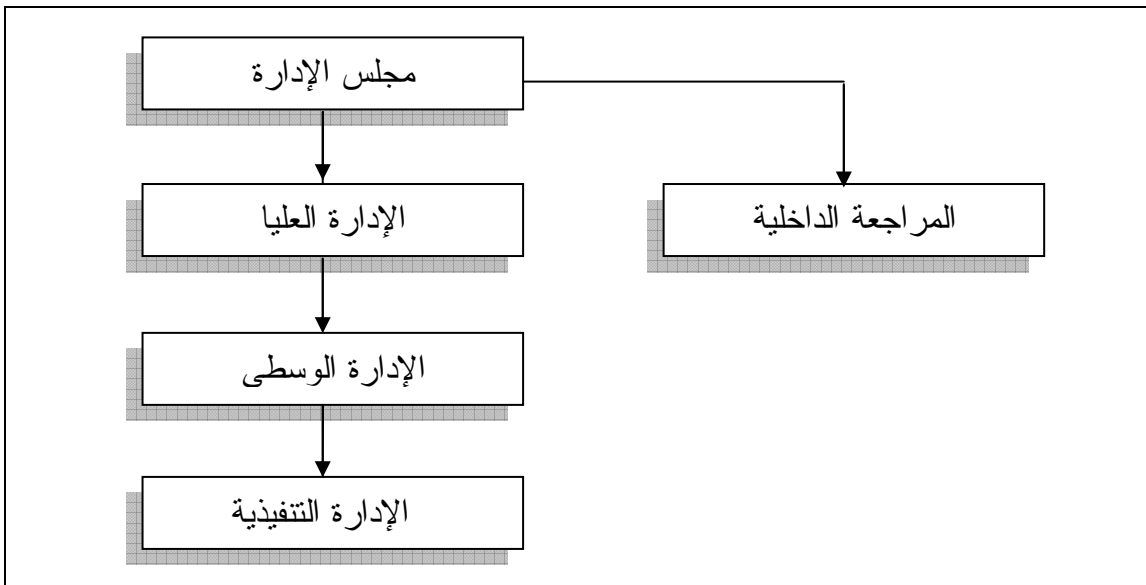
1- تنظيم المراجعة الداخلية: يتحدد شكل وحجم المراجعة الداخلية بمعاييرين أساسيين هما¹:

أ- **حجم المؤسسة:** يعتبر حجم المؤسسة محددا أساسيا لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، فلا يمكن في هذا المجال تصميم هيكل للمراجعة الداخلية موحدًا بين المؤسسة المحلية، أو الوطنية أو الدولية.

ب- **مركزية ولا مركزية المراجعة:** إن كبر وحجم المؤسسات واتساعها جغرافيا يحتم وجود هياكل قادرة نسبيا لتسيير الأنشطة في مناطقها بغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل ومنها مراجعة داخلية مركزية، ومراجعة داخلية لا مركزية، ومراجعة داخلية مختلطة.

2- **موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري²:** إن مجال المراجعة الداخلية يتسع ويجعلها أداة رقابية للمستويات العليا للمؤسسة، ويمكن إظهار موقع قسم أو دائرة المراجع الداخلي من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (05): موضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي



المصدر: عماد الحانوتي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، مجلة، مرجع سابق، ص:24.

1: مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، 2004/2003، ص 54.

2: محمد أمين، المراجعة الداخلية، مركز الخبرات الإدارية والمحاسبية، مارس 2001، ص 9h.04 - www. camecenter.com 11h,23/01/2010

3-آلية عمل المراجعة الداخلية: بعد وضع البرنامج الذي يراه المراجع كافيًا لإتمام عملية المراجعة يقبل على مباشرة عملية المراجعة والتي تتلخص في ما يلي:

أ- **الفحص**¹: يشمل الفحص السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، والهدف من ذلك يتمثل في التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية، وسلامة التوجيه المحاسبي.

ب- **التحليل**²: يقصد بالتحليل الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات، ويتطلب إجراء المقارنة والربط بين العلاقات، والتعمق بقصد اكتشاف الأمور الغير طبيعية.

ج- **الالتزام**³: يقصد بها لالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة بأداء العمليات وفقا للطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم، كما أن إدارة المراجعة الداخلية لا تقتصر على المحاسبين والمراجعين، وإنما يمكن أن تزود بقانونيين ومختصين في خصوصيات نشاط المؤسسة، هذا للإلمام بجميع نواحي النشاط.

د- **التقييم**⁴: ينتج عن عملية الفحص والتحليل مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه، مما ينعكس على التقرير الشخصي الموضح لمدى كفاءة وفعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تدير عليها المؤسسة.

هـ- **التقرير**⁵: يبرز التقرير الذي يقدمه المراجع الداخلي آراء فنية حول المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليها من نتائج وتوصيات. وتتبلور قدرة المراجع الداخلي على العرض الواعي والواضح لما قام به من فحص وتقصي.

ومنه يتبين أنه لكي تؤدي المراجعة الداخلية دورها بصورة سليمة وبفاعلية كبيرة يجب أن تحظى بمجموعة من الخصائص التي تمس قسم المراجعة الداخلية في حد ذاته.

ثالثًا: تأثيرات المراجعة الداخلية:

يحدد المراجع الخارجي للمراجع الداخلي ما ينبغي القيام به، من أجل بناء نظام رقابة قوي وفعال، ويستفيد هو الآخر من المراجعة الداخلية من خلال التنبيهات التي يقدمها المراجع الداخلي.

1- **علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية**: إن التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية له آثار إيجابية على العملية التسييرية بصفة عامة، ويمكن دراسة هذه العلاقة من خلال ما يلي:

1: نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار-دراسة حالة مجمع صيدال، مرجع سابق، ص:64.
2: محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص:188.
3: محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، نفس المرجع، ص:190.
4: عماد الحانوتي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، مرجع سابق، ص:23.
5: عماد الحانوتي، نفس المرجع، ص:25.

أ- التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية: يمكن أن نميز بين المراجعة انطلاقاً من عدة زوايا وهي:

الجدول رقم(01):المقارنة بين المراجعة الداخلية والخارجية

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
تنفذ المراجعة من شخص مستقل تماماً عن المؤسسة	تنفذ مهمة المراجعة من شخص داخل المؤسسة (مأجور)
المراجعة الخارجية تعتبر إجبارية على المؤسسة فالمشرع يفرض عليها تدقيق محافظ حسابات	المراجعة الداخلية تعتبر اختيارية للمؤسسة، فإنشاؤها يدخل ضمن استراتيجيات وأهداف المؤسسة
التدقيق في العمليات قصد تحديد مدى فعالية نظام المراقبة الداخلية ومصادقية المعلومات المالية	التدقيق في العمليات هدفه وضع تحسينات وتطبيق صحيح للسياسات والإجراءات، فالتدقيق لا يقتصر على الجانب المالي فقط
يكون المراجع مستقل تماماً عن إدارة المؤسسة في كل عمليات الفحص والتقييم	من الضروري أن يكون المراجع مستقل عن الخزينة ومصالحة المحاسبة وكذا باقي وظائف المؤسسة، لكنه يبقى يتبع الأوامر الصادرة من إدارة المؤسسة
المراجعة تكون بصفة دورية، يحددها المراجع حسب برنامج تدخلاته	مراجعة العمليات في المؤسسة تكون بصفة مستمرة، على مدار أيام السنة

المصدر: Amini Allel, **Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable** ,opcit,p:43.

ب-التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية: يتمثل في استعمال نتائج المراجع الداخلي لأجل تقييم الأعمال بكيفية جيدة، إن الفائدة من هذا التكامل تكمن في ما يلي¹:

- ✓ إن أعمال التنسيق بين المراجع الخارجي والداخلي تمكن من منع الازدواجية وتكرار العمل؛
- ✓ إن التكامل الإيجابي يؤدي إلى تبادل المنافع والمصالح بين المراجع الخارجي والداخلي؛
- ✓ إن عملية التنسيق والتعاون بين الاثنين لا بد أن تفقد خاصية الاستقلال لكلا المراجعين.

1- مجالات المراجعة الداخلية: تطبق المراجعة الداخلية في العديد من المجالات التي لها تأثير على العملية التسييرية في المؤسسة وهي:

1: شوقي عطاء الله، المراجعة كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، مصر، العدد الثامن، 1967، ص118

أ- **مراجعة العمليات**¹: تشمل فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية جودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم المختلفة من تسويق، ونقل، وإنتاج، وإدارة المخزون ...

ب- **مراجعة الأداء**²: تركز مراجعة الأداء على الكفاءة والفاعلية، وتتطلب ضرورة وضع معايير تشغيلية تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، إن ما توفره تقييمات المراجعة الداخلية يعتبر مصدراً للمعلومات لمساعدة الإدارة ذاتها في عملية تقييم الأداء.

ج- **مراجعة الالتزام بالسياسات**³: تهدف إلى تحديد ما إذا كان التنظيم يراعي عملية الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين والتعليمات الحكومية بالإضافة إلى تحديد درجة هذا الالتزام، وتعتبر طبيعة مراجعة الالتزام بالسياسات أكثر موضوعية بالمقارنة بتطبيقات المراجعة الداخلية الأخرى وبصفة خاصة للمراجعة الإدارية.

د- **المراجعة المالية**⁴: عادة تعتبر مراجعة إدارة الحصول على واستخدام أموال المؤسسة - التمويل - بمثابة مراجعة عمليات أو مراجعة إدارية، وتهتم المراجعة المالية بنطاق تدفق الأموال والمحاسبة عن هذه الأموال.

تعتمد المؤسسة على مجموعة من الأنظمة والإجراءات تساعدها على تطبيق السياسات التسييرية المنتهجة، إذ تلتزم بسلسلة مترابطة من الحلقات الرقابية تعمل بانسجام مع بعضها البعض من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.

المطلب الثالث: الإطار العلمي للمراجعة الخارجية:

مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية والمادية والمالية المستعملة يصعب فيها يوماً بعد يوم تسيير المؤسسة، لذلك تلجأ المؤسسة زيادة على اعتماد مراجعة داخلية لتقييم أدائها إلى اعتماد مراجعة خارجية من أجل الوقوف على رأي مستقل محايد على صحة البيانات المحاسبية والمالية.

أولاً: المفاهيم الأولية للمراجعة الخارجية:

جاءت المراجعة الخارجية لخدمة أطراف خارج المؤسسة، من أجل تأكيد صدق المعلومات المالية المعلن عنها من قبل الإدارة، مما يؤدي إلى تفسير الأداء التسييري لهذه الإدارة.

1- تطور مفهوم المراجعة الخارجية: تعرف المراجعة الخارجية بالمراجعة الحديثة للحسابات ويمكن دراسة تطور ظهورها وتطبيقها كما يلي:

أ- **تطور الحاجة للمراجعة الخارجية**: إن التطور الذي طرأ على البيئة الاقتصادية منذ العصور الوسطى قد انعكس بصورة واضحة على نمو مفهوم المراجعة.

1: فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص: 130.

2: عطا الله، دراسات متقدمة في المراجعة، مرجع سابق، ص: 65.

3: أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007، ص: 29.

4: هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، عمان، وائل للنشر، 2004، ط2، ص: 23.

- ✓ في العصور الوسطى¹: كان يسود النظام الإقطاعي ولم يكن هناك للنشاط التجاري والصناعي أي أهمية تذكر، وهنا لم تظهر المراجعة الخارجية وكانت الرقابة تتم عن طريق الاستماع لتقرير العمل الشفهي.
- ✓ في عصور النهضة²: مع كبر حجم النشاط التجاري وظهور الرأسمالية التجارية ظهرت حاجة الملاك إلى معلومات تساعد على حماية ممتلكاتهم من السرقة والاختلاس من خلال الاعتماد على المراجعة الداخلية.
- ✓ في العصور الحديثة³: نتيجة للثورة الصناعية ظهرت الحاجة إلى وجود شخص مستقل يقوم بفحص حسابات المؤسسة وسجلاتها ويقدم تقرير للمساهمين بنتائج الفحص والتقييم وهو ما أدى إلى ظهور المراجعة الخارجية وبصورة جلية.

ب- مفهوم المراجعة الخارجية: يمكن تناول أهم تعاريف المراجعة الخارجية في ما يلي:

- ✓ عرفت المراجعة الخارجية بأنها⁴: " عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بنتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية، لتحديد مدى تماشي هذه الأدلة مع المعايير المحددة، وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصلحة في المؤسسة".
- ✓ كما عرفت المراجعة الخارجية بأنها⁵: " عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل، بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام".

من خلال ما سبق يتضح أن المراجعة الخارجية هي أصل الممارسة المهنية لعملية المراجعة، وعادة ما تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون هذه الجهة شركة أو مكتب من مكاتب المراجعة والمحاسبة.

ج- خصائص المراجعة الخارجية: بما أن المراجعة الخارجية تمارس من خلال خبير محاسبي مؤهل محايد، فهي تتميز بالخصائص التالية⁶:

- ✓ عملية هادفة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية المختلفة: قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي...؛
- ✓ تمارس وفق إطار متكامل ومنظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة؛
- ✓ يمارسها مراجع مستقل حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة، كما أنه يقوم بعملية المراجعة دون الخضوع لضغوط الغير باعتباره وكيل عن أملاك أصحاب رؤوس الأموال.

1: Emil Wolf, **auditing to day**, 3rd ed, 1982, p:1.

2: أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، الجزء الثالث، القاهرة، دار الكتب العلمية للنشر، 1996، ط2، ص:10.

3: أحمد أمين السيد لطفى، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005، ص:2.

4: عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، الإسكندرية، الدار الجامعية، ص:13.

5: Pier Conso. Farouk Hémici, **l'entreprise en 20 leçons, stratégie, gestion, fonctionnement**, dunod, paris, 2006, 4^e édition, p:254.

6: عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1999، ص ص:7-9.

2- أهداف وافتراضات المراجعة الخارجية: تسعى المراجعة الخارجية لتحقيق مجموعة من الأهداف وذلك في ظل افتراضات المراجعة الخارجية.

أ- أهداف المراجعة الخارجية: تستهدف المراجعة الخارجية في المقام الأول أن يبدي المراجع رأيا فنيا محايدا للقوائم المالية ويساعد الرأي الفني المحاييد على تحقيق الأهداف الفرعية التالية¹:

- ✓ مساعدة الطرف الآخر وخاصة المساهمين في مراقبة الأداء المالي والاقتصادي للإدارة؛
- ✓ التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة؛
- ✓ حماية حملة الأسهم غير المشاركين في الإدارة من عدم كفاءة الإدارة وخداعها.

ب- افتراضات المراجعة الخارجية: في مجال المراجعة يجب أن تتوفر الافتراضات التالية²:

- ✓ إمكانية التحقق من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وإلا لن يكون هناك معنى لوجود المراجعة؛
- ✓ التزام المراجع الخارجي عند إبداء الرأي في مدى صدق وسلامة القوائم المالية بما ينطوي عليه الإطار النظري للمحاسبة المالية من مبادئ ومفاهيم وخصائص للمعلومات؛
- ✓ التزام المراجع الخارجي عند انجازه لعملية المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها؛
- ✓ معرفة كل من الإدارة والمراجع الخارجي لحدود العلاقة بينهما.

3- خدمات المراجعة الخارجية: يمكن تمييز الخدمات التي يمكن أن تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة إلى مجموعتين كما يلي:

أ- الخدمات التقليدية: هي الخدمات التي استقر إسنادها لمكاتب المحاسبة والمراجعة دون غيرهم وهي كما يلي³:

- ✓ خدمة المراجعة: تنطوي على نشاط الفحص المستقل للسجلات والحسابات الخاصة بالمؤسسة وذلك بغرض إبداء الرأي في مدى صدق وسلامة القوائم المالية للمؤسسة.
- ✓ خدمات ضريبية: يبدو قيام هيئات المراجعة بهذه الخدمة أمرا طبيعيا بسبب تشابه الأسس المستخدمة في تحديد صافي الدخل المحاسبي (النتيجة المحاسبية) وصافي الدخل الضريبي.
- ✓ خدمات محاسبية: تشمل الخدمات المتعلقة بقيام هيئات المراجعة بتسجيل العمليات الخاصة بإحدى الشركات في الدفاتر والحسابات باستخدام المستندات الأصلية، أو بإعداد القوائم المالية.

ب- الخدمات غير التقليدية: وهي الخدمات التي تشمل اتجاهات حديثة في مجال المراجعة تؤديها هيئات المراجعة بخلاف الخدمات التقليدية وتشمل المجالات التالية⁴:

1: محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1997، ص:180.
2: عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص:26-27.
3: عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1992، ص:51-52..
4: عبد الفتاح الصحن، عبد الوهاب نصر، أصول المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1994، ص:15-18.

- ✓ الاستشارات والخدمات الإدارية: مثل دراسات الجدوى للمشروعات الجديدة أو التوسعات في المشروعات القائمة. وإدخال الحاسب الآلي في تشغيل النظام المحاسبي وتصميم أنظمة تكاليف متطورة.
 - ✓ المراجعة الإدارية: حيث يقوم المراجع بفحص وتقييم ومراجعة مدى كفاءة وفعالية الإدارة في أداء وظائفها المعروفة، يبدي رأياً فنياً في هذا الشأن للجمعية العامة.
 - ✓ مراجعة الموازنات التخطيطية: من خلال مراجعة أسس ومبادئ وإجراءات إعداد وعرض الموازنات التخطيطية، وإعداد تقرير برأيه في هذا الشأن لذوي الاهتمام.
 - ✓ مراجعة البرامج: من خلال قيام المراجع الخارجي ببناء على طلب بعض الجهات الحكومية وبعض الجهات المانحة للإعانات الخارجية بفحص وتقييم تخطيط وتنفيذ البرامج.
- وعليه فالمراجعة الخارجية تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص، والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام.

ثانياً: إجراءات المراجعة الخارجية

يمارس مراقب الحسابات تنفيذ المراجعة الخارجية وفق إجراءات معينة وذلك من خلال أدوات يعتمد عليها مراقب الحسابات.

1- أدوات المراجعة الخارجية: يستعين مراقب الحسابات في إتمام عملية المراجعة بالأدوات التالية:

أ- الأدوات الفحصية: وهي الأدوات التي يستعين بها المراجع في فحص مستندات المؤسسة وتشمل الأدوات التالي¹:

- ✓ السبر الإحصائي: إن استخدام أسلوب العينة يقوم على عدة فروض أساسية أهمها:
- ✓ يفترض في العينة أن تكون ممثلة لخصائص المجتمع؛
- ✓ إن استخدام أسلوب العينات يختصر الجهد والوقت ويتفق مع انتشار تطبيق أساليب الرقابة الداخلية؛
- ✓ المحادثة: تستخدم لفهم الجوانب التطبيقية للعمليات التي يقوم بها مختلف المستخدمين داخل المؤسسة.
- ✓ البحث الآلي: تم إدخال الإعلام الآلي إلى جميع مستويات المعالجة في الوظائف المختلفة فيشكل برامج ومن بينها النظام المحاسبي الذي يسعى إلى توليد معلومات تعكس الواقع الفعلي للمؤسسة.
- ✓ الفحص والتحقق: إن الحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة
- ✓ ينبغي اعتماد الممارسة الميدانية من خلال البحث على أدلة الإثبات الممكنة وذلك من خلال²:

1: شركس م، المراجعة والمفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية الإلكترونية، دار السلاسل للنشر، ط1، ص ص: 241-242.
2: محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الإسكندرية، دار الجامعية، 2002، ص: 95.

✓ الفحص: من خلال التأكد من أن المستندات المعتمد عليها في التسجيلات المحاسبية معدة وفقا لما ينص عليها لقانون والتنظيم الداخلي للمؤسسة؛

✓ التحقق: يعمل المراجع على التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة وعلى تسجيلها تسجيل اي وافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة.

ب- الأدوات الوصفية: هي الأدوات التي تعتمد من أجل تقييم أداء المؤسسة إلى جانب الأدوات الفحصية وتشمل ما يلي¹:

✓ الملاحظة: يستعمل المراجع الملاحظة كأداة أساسية يؤكد من خلالها مدى تمثيل العنصر لواقع الأداء.

✓ الهيكل التنظيمي: يعتبر الهيكل التنظيمي المرآة العاكسة لتوزيع مختلف الوظائف والمهام الجزئية للمؤسسة على مختلف الأقسام، لذا ينبغي أن نراعي في إعدادة حجم وطبيعة نشاط المؤسسة وتحديد المسؤوليات.

2- مراحل المراجعة الخارجية: باعتبار المراجعة عملية منظمة فإنها تتم من خلال عدة مراحل متتابعة منطقيا وهي كما يلي:

أ- مرحلة قبول التكاليف²: تشمل هذه المرحلة استلام خطاب التكلفة، والإمام بطبيعة نشاط العمل وتحديد احتياجات التكلفة من الموارد المالية والبشرية، مع تقييم مدى قدرة المكتب على أداء التكلفة والرد بقبول التكلفة من خلال خطاب الارتباط.

1. مرحلة تخطيط أعمال المراجعة³: تشمل هذه المرحلة على أداء الإجراءات التحليلية الضرورية، وتحديد حدود الأهمية النسبية ومستوى خطر المراجعة المقبول، فهم الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية وتقدير مستوى خطر الرقابة، مع إعداد الخطة العامة لأعمال المراجعة وبرنامج المراجعة المبدئي.

ج- مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة⁴: تشمل هذه المرحلة على أداء اختبارات الفحص التحليلي باستخدام الأدوات الفحصية، واختبارات التفاصيل لأرصدة الحسابات وأداء الاختبارات الإضافية للتفاصيل.

د- مرحلة تحديد نتائج المراجعة وإعداد التقرير⁵: تشمل هذه المرحلة على فحص الأحداث الطارئة في تاريخ الميزانية، وتجميع الأدلة النهائية والحكم النهائي عليها وتقييم نتائج المراجعة وإعداد التقرير، وإتمام الاتصال بلجنة المراجعة وإدارة المؤسسة.

1: صديقي مسعود، براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الخارجية على الأداء الرقابي، مؤتمر دولي حول-الأداء المتميز للمنظمات والحكومات-جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم علوم التسيير، 8-9 مارس، ص:27.

2: عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق رأس المال، مرجع سابق، ص:14.

3: جمعة أحمد، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، عمان، دار الصفاء للنشر، 2000، ط1، ص:81.

4: حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة الحديد والفسفات فرع نقل الموارد

المنجمية "sotramine"- مذكرة 0645ي-مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة باتنة، دفعة 2009، ص:35.

5: حسين القاضي، حسين دحوح، أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية، عمان، الرواق للنشر، 1999، ص:124.

3- **جودة المراجعة الخارجية:** تعتبر جودة المراجعة هدفا في حد ذاتها لمكتب المحاسبة والمراجعة ولأنها ترتبط بالمراجعة كمنتج لذلك اهتمت التنظيمات المهنية بإنشاء لجان وإصدار معايير تستهدف الارتقاء بجودة المراجعة.

أ- **مفهوم جودة المراجعة الخارجية:** يمكن دراسة جودة المراجعة الخارجية من خلال النقاط التالية¹:

✓ مفهوم جودة المراجعة: يقصد بجودة المراجعة مجموعة الخصائص الفنية النوعية في المراجعة والتي تشبع حاجات أصحاب المصلحة في المؤسسة بشأن توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمؤسسة.

✓ مفهوم الرقابة على جودة المراجعة: يقصد بها مجموعة الطرق والأساليب والآليات المستخدمة للتأكد من وفاء مراقب الحسابات بمسؤولياته المهنية نحو عملائه، وتشمل هذه الطرق الهيكل التنظيمي لمنشأة المحاسبة والمراجعة والإجراءات التي تم وضعها وتنفيذها لمراقبة الجودة.

ب- **عناصر الرقابة على جودة المراجعة الخارجية:** جرت العادة ألا تحدد المؤسسات المهنية إجراءات معينة لمراقبة الجودة في مكاتب المحاسبة والمراجعة، لأن هذه الإجراءات تختلف من مكتب إلى آخر وهي كما يلي²:

✓ الاستقلال والاحترام والموضوعية: ومن أهم الإجراءات التي تكفل لمكتب المحاسبة والمراجعة الالتزام بهذا العنصر الرقابي، وعمل استقصاء سنوي بخصوص الاستقلال والمصالح المادية المباشرة وغير المباشرة يجب عليه كل شريك، والتأكد من أن كل أعضاء المكتب ليس لديهم مصالح مع العميل.

✓ إدارة الأفراد: يتطلب هذا العنصر أن تقوم إدارة المكتب بوضع السياسات والقيام بالإجراءات التي تقدم للمكتب تأكيدا معقولا بأن كل الأفراد في الأماكن المحددة لهم.

✓ القبول والاستمرار مع العملاء والتكليفات المهنية: من خلال وضع السياسات والإجراءات اللازمة لاتخاذ قرار القبول أو الاستمرار في العلاقة مع العميل، والعمل على تدنيّة خطر الارتباط مع عميل ذو إدارة غير محترمة.

✓ أداء التكليف: يتطلب وجود سياسات وإجراءات للتأكد من أن العمل الذي يقوم به المساعدون يتماشى مع المعايير المعنية والمتطلبات اللائحة ومعايير مراقبة الجودة المهنية الخاصة بالمكتب.

✓ المتابعة: تتطلب المتابعة وجود سياسات وإجراءات للتأكد من أن عناصر مراقبة الجودة السابقة تطبق بفعالية.

✓ الاتصال المتكامل: يتطلب وجود قنوات وآليات ووسائل اتصال تسمح بتوصيل سياسات وإجراءات المكتب لمراقبة الجودة إلى العاملين بالمكتب بطريقة تقدم تأكيد معقول بأن هذه السياسات والإجراءات قد تم فهمها وتطبيقها.

1: عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال-المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الإسكندرية، دار الجامعية، ص:43.

2: عبد الوهاب نصر علي، نفس المرجع، ص:44-47.

ثالثاً: المراجع الخارجي:

تعددت ألقاب المراجع الخارجي من دولة إلى أخرى، إلا أنها لم تغير الدور الأساسي له سواء من ناحية المهام التي يمارسها في تنفيذ عملية المراجعة أو من ناحية المسؤولية التي تقع على عاتقه.

1- التعرف على مراجع الحسابات: يمكن التعرف على المراجع الخارجي من خلال الجوانب التالية:

أ- تعريف مراجع الحسابات: تعددت تعاريف مراجع الحسابات من دولة إلى أخرى حسب القانون التجاري المطبق وأهمها:

✓ **حسب القانون التجاري الجزائري¹**: وفق المادة (715) مكرر (4) من المرسوم التشريعي رقم (08/93) المؤرخ في 25 أبريل 1993 كما يلي: "تعين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة 3 سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتشمل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها".

ب- **الخصائص المهنية لمحافظ الحسابات**: من بين الخصائص الواجب توفرها في محافظ الحسابات ما يلي²:

✓ **المؤهلات**: يقصد بها التكوين النظري والتطبيقي والذي يشمل المعرفة المعمقة في المحاسبة وتقنيات المراجعة، والاقتصاد العام وتسيير المؤسسات، وقانون الأعمال.

✓ **الاستقلالية**: تتمثل استقلالية محافظ الحسابات في الزوايا الأخلاقية كالحياض والإخلاص والزوايا المادية.

2- **مهام المراجع الخارجي**: تتبع مهام المراجع الخارجي من الدور الذي يقوم به، ويختلف هذا الدور باختلاف طبيعة المؤسسة وهي:

أ- **في المؤسسات الخاصة**: يتمثل هذا الدور في حماية مصالح أصحاب الملكية والتي تتمثل في الحصول على أقصى الأرباح ويتطلب ذلك قيام المراجع الخارجي بمهمتين أساسيتين:

✓ **المراجعة المستندية³**: تبدأ مهام مراجع الحسابات بدراسة مدى انتظام السجلات المحاسبية من خلال التحقق من أن جميع العمليات الفعلية قد أثبتت في الدفاتر بطريقة سليمة، والتحقق من أن جميع العمليات المثبتة في الدفاتر تخص المؤسسة فقط ومؤيدة بمستندات سليمة، مع فحص أنظمة الرقابة الداخلية.

1: نادية فوضيل، القانون التجاري، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1993، ص:184.
2: حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم علوم التسيير، دفعة 2009، ص:38-40.
3: حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم علوم التسيير، دفعة 2009، ص:38-40.

✓ المراجعة الفنية¹: تعتبر الحلقة الأخيرة في إجراءات المراجعة الخارجية تنتهي بإعداد تقرير المراجعة وتعني فحص القوائم المالية الختامية لقياس مدى صحتها وسلامتها في التعبير عن النتائج الحقيقية.

ب- في المؤسسات العامة: يتمثل في المحافظة على الكائن الاقتصادي داخل الهيكل الاقتصادي للمجتمع، ولذلك لا ينظر إلى الربح كمقياس لكفاءة الإدارة في المؤسسات العامة بعد أن سلبت حريتها في التخطيط وتنقسم مهام المراجع الخارجي إلى ما يلي²:

✓ مهام تقليدية: تماثل مهام المراجعة الخارجية في المؤسسات الخاصة كما سبق إيضاها.
✓ مهام جديدة: فرضتها طبيعة المؤسسات العامة ومن أهمها متابعة تنفيذ الشركة لنصيبها من الخطة العامة للدولة، مع اكتشاف الانحرافات في التنفيذ الفعلي، والحكم على مدى كفاءة الإدارة بمستوياتها المختلفة عن طريق التأكد من حسن استخدامها للموارد، والإفصاح عن الإسراف واقتراح وسائل تجنبه في جميع نواحي النشاط.

3- مسؤولية المراجع الخارجي: تختلف مسؤولية المراجع باختلاف الطرف المسؤول أمامه وهي كما يلي:

أ- مسؤولية المراجع تجاه العميل³: تتمثل مسؤولية المراجع الخارجي تجاه العميل بالالتزام بنصوص العقد المبرم بين المراجع والعميل وتنفيذ جميع بنوده، وبذل العناية المهنية المطلوبة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها مع اكتشاف التلاعب وعدم الإدلاء بأية معلومات أو آراء يعلم أنها غير حقيقية، والمسؤولية عن الإهمال الجسيم الذي قد يصل إلى حد التلاعب.

ب- مسؤولية المراجع تجاه الغير: تتمثل في مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث في ظل القوانين السائدة كما يلي⁴:

✓ في ظل قواعد القانون العام: تنشأ نتيجة لاعتمادهم على رأي المراجع الذي يزيل به الغموض عن القوائم المالية ويحدد فيه رأيه عن مدى الاعتماد على تلك القوائم المالية، وتقع هذه المسؤولية في حالة وجود قوائم مالية مضللة وقوع خسائر مالية على الطرف الثالث.
✓ في ظل التشريعات القائمة: لقد تحول المستخدم الأخير للقوائم المالية التي يتم مراجعتها من طرف مالك المؤسسة إلى المتعاملين معها، ولحمايتهم تم وضع تشريعات قائمة لحماية أصولهم وحقوقهم بالمؤسسة.

ج- المسؤولية الجنائية للمراجع⁵: لا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة الجمهور المستفيد من خدمات المراجعة، حيث أن

1: محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص: 194.

2: محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص: 164.

3: محمد سمير الصبان، عوض لبيب فتح الله، لأصول العلمية والمهنية للمراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1997، ص: 197.

4: محمد سمير الصبان، عوض لبيب فتح الله، نفس المرجع ص: 202.

5: محمد سمير الصبان، عوض لبيب فتح الله، لأصول العلمية والمهنية للمراجعة، مرجع سابق، ص: 206.

المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية فكل من يقترف الأفعال التي يعاقب عليها القانون يتحمل هو شخصيا العقوبة حتى ولو كان المراجع نفسه.

د- **المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي**¹: إن التزام المراجع بالمسؤولية المهنية سوف يكون بعيدا عن أية مساءلة قانونية أخرى، لذلك فإن الإخلال بها يؤدي إلى خروج المراجع من المهنة تماما. وتسعى الهيئات المهنية المختلفة لوضع تشريعات ولوائح تحدد طبيعة هذه المسؤولية من خلال وضع آداب وسلوك المهنة.

إن عمل المراجعة على تحسين و تصحيح الإجراءات الرقابية الموسوعة من طرف إدارة المؤسسة يهدف بالدرجة الأولى إلى حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم ومسؤوليتهم، وذلك بقيام المراجع بعمليات الفحص والتقييم لأداء المؤسسة طريق إبداء رأي فني محايد حول تلك البيانات المفحوصة سواء من طرف مراجع داخلي أو مراجع خارجي الذي يشترط فيه أن يتحلى بقواعد السلوك المهني المحددة لمهنة المراجعة وذلك في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها.

المبحث الثاني: الإطار العام لعملية التشخيص في المؤسسة

إن أي مؤسسة تعمل في ظل بيئة معينة تخضع للعديد من المتغيرات المستمرة، وهذه التغيرات قد تتيح للمؤسسة فرص معينة يمكن استغلالها أو تهديدات يجب محاولة تفاديها، وبناءا على تشخيص البيئة وما يتبعها من تغيرات يجب على المؤسسة أن تقوم بتغيير نظرتها إلى محيطها.

المطلب الأول: ماهية عملية التشخيص:

إن عملية التشخيص ضرورية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، ويمكن التعرف عليها كما يلي:

أولا: مدخل مفاهيمي لعملية التشخيص:

ارتبط ظهور التشخيص في المؤسسات بظهور عملية المراجعة وذلك نظرا لبروز الاختلالات والصعوبات في تسيير المؤسسات.

1- تطور مفهوم التشخيص: يمكن دراسة عملية التشخيص باعتبارها من أساليب الرقابة على أداء المؤسسة من خلال الجوانب التالية:

أ- **ظهور التشخيص**²: التشخيص والمراجعة مفهومان يتم الخلط بينهما أحيانا لتحديد ما يتم تشخيصه، ومن المهم التفريق بين التشخيص والمراجعة بالنسبة لمعايير مختلفة. حيث أن المراجعة هي التحقق من الامتثال لقياس الأداء والانحراف عن المعايير المعمول بها، أما التشخيص فهو نشاط لرصد عملية القبض على كيان لتحديد ما ينبغي اتخاذه من إجراءات.

1: محمد سمير الصبان، عوض لبيب فتح الله، نفس المرجع، ص:208.

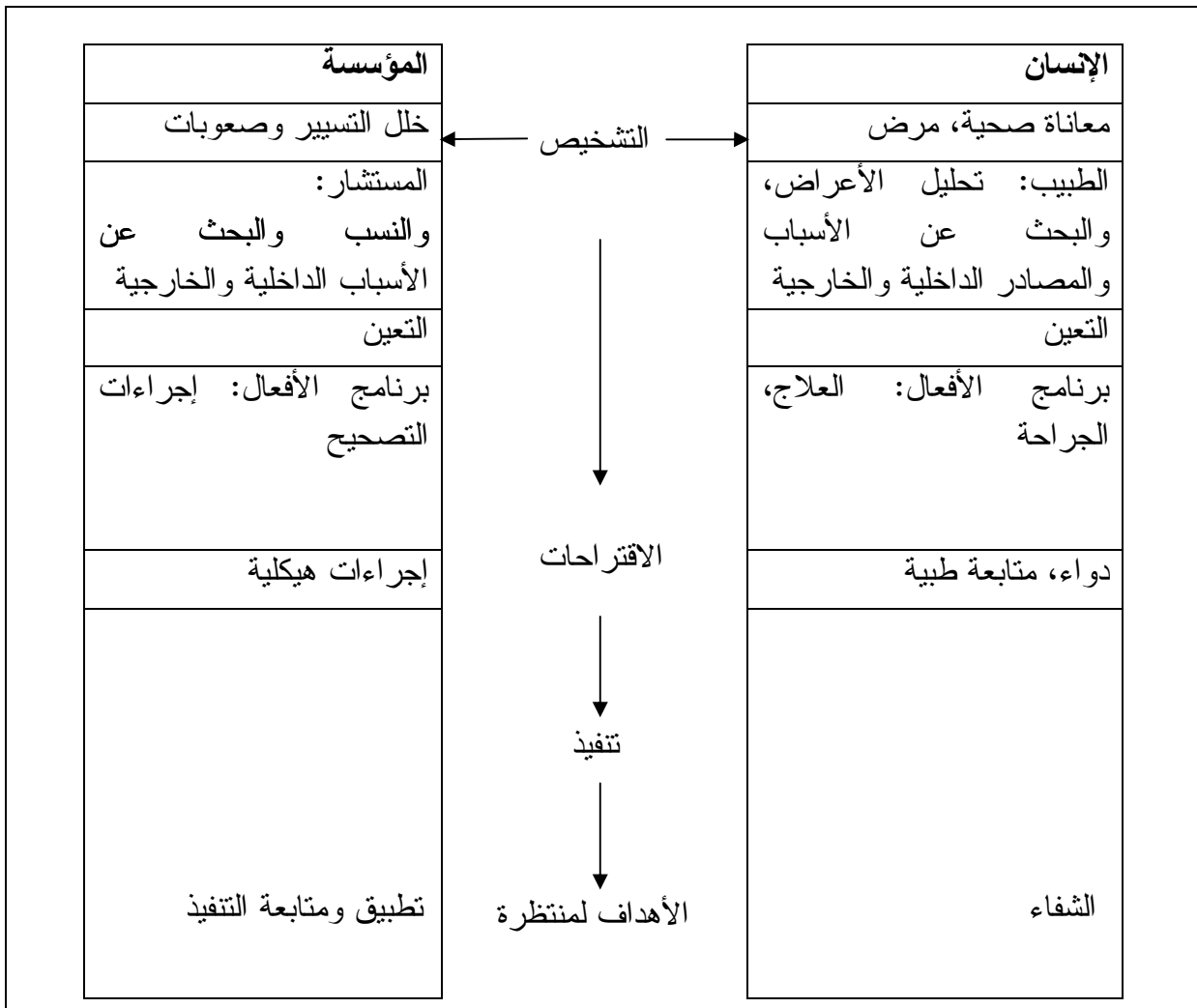
2: G.Brawn, *Le diagnostic d'entreprise*, paris, entreprise moderne d'édition,1970,p:15.

ب- مفهوم التشخيص: هو تعيين المرض من خلال أعراضه، أو تعيين طبيعة عدم الأداء الوظيفي الجيد، أما اقتصاديا فقد عرف بأنه:

✓ التشخيص¹: هو "العملية التي تهدف في الغالب إلى التصريح عن نقاط القوة والضعف للمؤسسة بغية تصحيحها أولا والاستفادة منها بقدر المستطاع ثانيا، ويستمد التشخيص طبيعته من طبيعة الموضوع المعني بالفحص والتحليل فإذا كان الموضوع تجاري كان التشخيص تجاري،..."

✓ كما عرف بأنه²: "عملية تحديد عناصر البيئة الداخلية للمؤسسة، وكشف ما بها من نقاط قوة ونقاط ضعف، وتحديد عناصر البيئة الخارجية للمؤسسة وتقييم ما بها من فرص أو تهديدات".

الشكل رقم (06): من التشخيص الطبي إلى تشخيص المؤسسة



المصدر: Jean-Pierre Thibaut , **le diagnostic d'entreprise- guide pratique**, paris, édition d'organisation, 1989 , p14 .

1: Kamel Hamdi, **comment diagnostique et redresser un entreprise**, Alger, 6 edition rissala , 1995, p:10

2: <http://acpss.ahram.org.eg/vb/phpt?=4569> , 12/02/2010, 11h-12h.

ج- خصائص التشخيص: يتميز التشخيص بالخصائص التالية¹:

- ✓ يعتبر هوية المؤسسة فهو يحدد السياسة العامة للمؤسسة من خلال تحديد المخاطر التي تتعرض لها؛
- ✓ يعتبر المرشد لاختبار الاستراتيجية المناسبة وذلك من خلال تحديد نطاق نشاط المؤسسة، معرفة المنافسين الحاليين والمحتملين، تميز الاستراتيجية الحالية؛
- ✓ يمثل نظام إدارة المؤسسة وذلك من خلال إجراءات القرارات البيروقراطية، الطارئة، العملية...؛
- ✓ يقوم بتجزئة إستراتيجية المؤسسة على عدة مراحل تتناسب مع سياستها.

2- أهمية التشخيص وأهدافه: يتميز التشخيص بمجموعة من الأهداف التي أظهرت أهميته وهي ما يلي:

أ- أهمية التشخيص²: الأهمية الكبرى للتشخيص هي الحصول على صورة واضحة ومتكاملة على جوانب القوة والضعف لدى المؤسسة، والفرص والتهديدات في بيئتها الخارجية التي تؤثر على حاضرها ومستقبلها ومحاولة إيجاد التعديلات أو الحلول الممكنة أو البديلة التي من شأنها المساهمة في تجاوز الصعاب والمخاطر المحتملة واستغلال الفرص. كما أن الأهمية الأخرى للتشخيص هي التهيئة التامة لاتخاذ القرارات.

ب- أهداف التشخيص: يهدف التشخيص إلى تحقيق ما يلي³:

- ✓ تقييم مختلف المهام من خلال تقييم أداء المؤسسة والكشف عن الاختلال لتنفيذ خطة المؤسسة؛
- ✓ توقع ومعرفة احتياجات المؤسسة حيث يساعد على تحليل احتياجات المستقبل التقديرية؛
- ✓ حل المشاكل الحقيقية من خلال تنصيب مستشار أو مشخص المشاكل والاختلالات الملاحظة؛
- ✓ اتخاذ قرارات إستراتيجية لضمان استمرارية المؤسسة من خلال التشخيص الوظيفي الداخلي.

ثانيا: المكلف بالتشخيص ومراحل:

المكلف بالتشخيص هم الكفاءات من الموارد البشرية والمسيرين الفعالين قصد الحصول على المعلومات.

1- المكلف بالتشخيص: قد تعتمد المؤسسة عند القيام بعملية التشخيص على مشخص داخلي أو تلجأ إلى المكاتب الاستشارية وذلك لاختيارات المؤسسة ويظهر ذلك من خلال ما يلي:

أ- الأطراف المتدخلة في عملية التشخيص: بعد ثبوت الحاجة إلى إجراء عملية التشخيص، يجب تحديد الجهة التي توكل إليها هذه المهمة وقد تكون:

1: TurgrulAtamer ,Roland Calori ,diagnostic et décisions strategiques,paris,edition d'organisation, 1989,p:48.

2: C.Bottin,diagnostic et changement, paris, édition d'organisation,1991,p:53.

3: G. Brawn,le diagnostic d'entreprise, paris, entreprise moderne d'Eetion, 1970,p:45.

✓ المشخص الداخلي¹: يتمثل في المؤسسة نفسها وتتمثل ايجابياته في: ربح الوقت وعدم تضيقه في الاتصالات مع المشخص الخارجي، القيام بالتشخيص من طرف المؤسسة يجعله أكثر عمقا كون المؤسسة على دراية أكثر من غيرها بوضعيتها.

✓ المشخص الخارجي²: يتمثل في المشخص التابع للمكاتب الاستشارية وتتمثل ايجابياته في تجربته المكتسبة من خلال تشخيصات سابقة تسمح له بالوصول مباشرة إلى النتائج قد تكون له نظرة جديدة تسمح له بتسليط الضوء على النقاط الحساسة في المؤسسة، ووجهة النظر الخارجية تكون أقل تأثرا بالأمر الشخصية وبالتالي أكثر ابتعادا عن التزييف واللاموضوعية.

ب- **التزامات ومؤهلات المشخص**: بعد إسناد مهمة التشخيص إلى إحدى الجهتين فإنه يفترض فيها الاستجابة إلى شروط معينة والتي يمكن اختصارها كما يلي³:

✓ الشروط الفردية: يجب أن تتوفر في المشخص عدة شروط فعليه أن يكون رجل اتصال مرن ودبلوماسي حتى يكون مقبولا من طرف الجميع، وأن يتحلى بالموضوعية وإلا سينبذ سريعا من طرف الجهة التي كلفته بالتشخيص.

✓ المعارف العامة: إن الطرف المكلف بالتشخيص يجب أن يكون ذا معارف متنوعة حتى يعطي لتحليله صبغات متنوعة ويدرس الجوانب من جميع الزوايا الممكنة من أجل تكوين فكرة كاملة.

✓ معرفة المؤسسة بشكل عام: فالمعرفة الجيدة والشاملة للمؤسسة بمختلف هياكلها ودوائرها ومستخدميها، تعطي للمشخص إمكانيات أكبر ومجال أوسع لممارسة مهاراته في التحليل والتحقيق.

✓ الخبرة السابقة: يفضل أن يتوفر المشخص على خبرة معتبرة في ميدان التشخيص، حيث يكون على دراية بمختلف أنواع المشاكل التي تعترض المؤسسة، وكذا الحلول الشائعة والملائمة لها.

2- **مراحل سير عملية التشخيص**: تتضمن عملية التشخيص عدة مراحل متسلسلة وهي كما يلي⁴:

أ- **الاجتماعات التحضيرية**: وتكون من خلال اتصال أولي بين المشخص ومسئول المؤسسة. هذا الأخير يتوجب عليه طرح المشاكل كما يراها دون زيادة أو نقصان.

ب- **التحضير السيكولوجي**: يجب تحضير الأفراد وخاصة الإطار والمسؤولين، من خلال شرح الأهداف من إجراء التشخيص مع الابتعاد عن كل إشارات الاتهام وتجميل المسؤولية، شرح وتوضيح الطريقة التي يسري بها التشخيص بناء على المعطيات المادية والمعنوية.

ج- **جمع المعلومات**: إن المشخص مطالب بإعطاء كل الأهمية لعنصر المعلومة بحكم كونها المادة الأولية في عملية التشخيص، كما أن عددا هاما من المعلومات يوضع تحت تصرف المشخص وهي ذات مصادر متنوعة. وعلى المشخص بعد ذلك إجراء تصنيف كمي ونوعي لهذه المعلومات.

1: khelifatiNour, **introduction a l'organisation et au diagnostic de l'entreprise**, berti édition, P:45.

2: khelifatiNour, **ddb**, p:46.

3: Thompson.A and Strickland.A, **strategic management-concepts and cases**, newyork, 1998, p:27.

4: Luc Boyer, Michel Poirée, Elie Salin, **précis d'organisation et de gestion de la production**, les édition d'organisation, paris, p:568-572.

د- **الملاحظة:** تقتضي تسجيل كل الأحداث البسيطة والدقيقة قصد تحليلها، وحتى تكون هذه التحاليل سليمة يجب على المشخص أن يكون حذرا في تسجيل الملاحظات حتى لا تشكل خطرا على التشخيص وكذا النتائج المترتبة عنه.

ه- **النقد:** إن اقتراحات التغيير والتحسين المترتبة عن عمليات التحليل لمختلف الملاحظات التي يسجلها المشخص، لا يجب أن تتبع بقرارات جزئية بل يجب التحفظ دائما على هذه النتائج المتوصل إليها، وذلك بنقدها بكل دقة وموضوعية ونفاذي التسرع في تطبيقها إلى غاية التأكد من سلامتها.

و- **التركيب:** يتم إعداد مصلحة عامة حول مجمل مراحل التشخيص ثم إعداد برنامج إجراءات وتوصيات مقترحة، ثم يتم تحرير تقرير عن التشخيص الذي يسمح للجهات المهتمة بالتفكير مليا في الملاحظات والتحليل، والانتقادات والتشجيعات التي يقترحها المشخص.

ز- **مباشرة العمل:** أخيرا يتم تطبيق مجموع الإجراءات المتعلقة بالحل المختار من بين مجموعة الحلول المقترحة من طرف المشخص، وذلك بعد التعرف على الأهداف الجزئية والعامة من اختياره حيث يكون هذا الحل يراعي جميع الجوانب المرتبطة بالمؤسسة ومحيطها.

3- **العوامل المؤثرة في التشخيص:** رغم المزايا التي يوفرها التشخيص إلا أنه يبقى محدود الاستعمال وذلك للأسباب التالية¹:

أ- **تكاليف التشخيص:** تكون تكلفة الحصول على المعلومات والإحصاءات كبيرة، كما أنه لا يمكن إثبات بصورة مؤكدة أن وجود هذه المعلومات والإحصاءات سوف يؤدي إلى ربحية المؤسسة على المدى الطويل.

ب- **الكفاءات المهنية المطلوبة للقيام بالتشخيص:** من أجل تحقيق النجاح لعملية التشخيص فإنه يجب على المؤسسة أن تمتلك القدرة على تحقيق الجذب والحفاظ على الموارد البشرية التي تستلزمها عملية التشخيص.

ثالثا: أنواع التشخيص في المؤسسة:

يتنوع التشخيص في المؤسسة حسب طبيعة الموقف الذي يحتاج إلى تشخيص ويمكن دراسة ما يلي:

1- **التشخيص المالي والاقتصادي:** التشخيص المالي والاقتصادي يسمح بتقييم المؤسسة لقياس نتائجها في النشاط الإنتاجي من حيث المردودية والربحية وتضخم رقم الأعمال ومقارنتها مع معدلات المؤسسات الأخرى في نفس القطاع.

1: خري عبد الناصر، التشخيص الاستراتيجي، مجلة الجمعية العلمية، نادي الدراسات الاقتصادية، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم علوم تجارية، تخصص تسويق، ص:35.

أ- **معنى التشخيص المالي**¹: يقصد به: " عملية تحليل الوضع المالي للمؤسسة باستخدام مجموعة من الأدوات والمؤشرات المالية بهدف استنتاج نقاط القوة ونقاط الضعف لمسايرتها. وتعتبر المعطيات المالية التي تقدمها كل من المحاسبة العامة والتحليلية قاعدة أساسية للتحليل بصفتها مصدر المعلومات الداخلية، كما تحتاج عملية التشخيص إلى معلومات حول المحيط المالي للمؤسسة".

ب- **طرق التشخيص المالي**: يعتمد المحلل المالي في تحليله لوضعية المؤسسة المالية الطرق التالية²:

- ✓ التشخيص التطوري: من خلال تحليل الوضعية المالية السابقة من أجل تشخيص الوضع الحالي ويرتكز هذا النوع على تطور كل من النشاط، وأصول المؤسسة، والمردودية، والهيكل المالي.
- ✓ التشخيص المقارن: من خلال الحكم على وضعية المؤسسة بناءً على معطيات مؤسسات أخرى رائدة في نفس القطاع بهدف مراقبة الأداء المالي بناءً على التغير في المحيط خاصة في المحيط غير المستقر.
- ✓ التشخيص المعياري: من خلال الحكم على وضعية المؤسسة باستخدام معدلات معيارية يتم اختيارها بناءً على دراسة شاملة لقطاع معين من طرف مؤسسات ومكاتب دراسات متخصصة.

ج- **المردودية والخطر**: يعتبر أساس التشخيص المالي تحليل كل من المردودية والخطر وذلك من خلال

- ✓ المردودية: هي النتائج المحققة مقارنة بالوسائل التي تم استخدامها وتنقسم إلى³:
- ✓ مردودية مالية: هي العائد الصافي الذي يعود على أصحاب رؤوس الأموال وتعويض عن مخاطر الاستثمار؛
- ✓ مردودية تجارية: هي العائد المحقق من خلال مجموع المبيعات؛
- ✓ مردودية اقتصادية: هي العائد المحقق من موجودات المؤسسة أو رأسمالها الاقتصادي.
- ✓ الخطر: يعرف بأنه مدى تعرض الأموال للضياع نتيجة لزيادة العبء المالي على المؤسسة وينقسم إلى ما يلي⁴:
- ✓ الخطر الاقتصادي: هو الخطر الناجم عن دورة استغلال المؤسسة بسبب عجز تمويل الدورة بواسطة مستحقات الزبائن؛
- ✓ الخطر المالي: هو الخطر المتعلق بالمردودية المالية الذي يتحمل عبئه المساهمون؛
- ✓ خطر الإفلاس: يعود هذا الخطر على المؤسسة وجميع من يتعامل معها من بنوك، عملاء...

1: الياس بن ساسي، التسيير المالي - الإدارة المالية -، عمان، دار وائل لنشر، الطبعة الأولى، 2006، ص:45.

2: www.manager.go.com.finance.pagesimilaire.22/02/2010.10h-11h.

3: woelfel.C, **financialstatementanalysis**, chirago,1994,p:95.

4: الياس بن ساسي، التسيير المالي - الإدارة المالية - مرجع سابق، ص:267.

2- **التشخيص الوظيفي:** إن التشخيص الداخلي للمؤسسة يسمح بتقييم وتحليل شامل لنقاط القوة والضعف، في مختلف الوظائف بهدف كشف اختلالات الوظائف وتحسينها.

أ- **تشخيص الوظيفة المالية والإدارية¹:** تسمح بتعريف نقاط القوة والضعف في تحليل العلاقات المالية والإدارية، كما أنه يوضح أساس العلاقة بين التنظيم والإدارة، ويرتكز هذا النوع على مقابلة الإدارة لمراقب التسيير ودراسة إجراءات ومنهجية العمل المطبقة، تحليل تدفق المعلومات الداخلية وشكل سيرها، ومراجعة الميزانية ومعرفة احتياجات رأس المال العامل.

ب- **تشخيص الوظيفة التجارية والتسويقية²:** تسمح بتحليل الاستراتيجية التجارية انطلاقاً من دراسة مخططات السوق والعروض التجارية المعروضة، وتحليل محيط المؤسسة والسوق، وتحليل المنافسة وتحليل نوع التوزيع المعتمد من طرف المؤسسة، ودراسة مستوى الأسعار، وطريقة الترويج، وجودة المنتج.

ج- **تشخيص الوظيفة الإنتاجية³:** يتم اعتماد تشخيص الوظيفة الإنتاجية من خلال تحليل مشاكل تطور الإنتاج وتحديد الأساليب والوسائل الإنتاجية الفعالة وطرق عرض الأنظمة الفيزيائية للإنتاج.

د- **تشخيص تسيير الموارد البشرية⁴:** يهدف إلى تحقيق تحليل مصادر الموارد البشرية على المخطط القانوني، والمالي، والتنظيمي والعلائقي في المؤسسة ويسمح بتحليل أنواع عقود العمل، وعلاقات العمال والحضور، وتقييم توزيع الأجور وعلاقتها بالمستوى المهني.

3- **التشخيص الاستراتيجي:** يقصد به تحليل واقعية القرار الاستراتيجي في المؤسسة، الذي يسمح بمعرفة نقاط القوة والضعف وكيفية التعامل مع الفرص والتهديدات المتاحة في البيئة المحيطة بها وينقسم إلى ما يلي:

أ- **التشخيص الداخلي للمؤسسة:** يتم بتحليل مختلف موارد المؤسسة الذاتية التي تعتمدها في نشاطها وذلك كما يلي⁵:

- ✓ تشخيص سلسلة المنافع: قدم بورتر فكرة سلسلة المنافع كأسلوب لتشخيص الإمكانيات الداخلية للمؤسسة بالنظر إليها باعتبارها سلسلة من الأنشطة تهدف إلى خلق مجموعة من المنافع المنفصلة للعميل فإذا كانت المؤسسة توفرها بطريقة أفضل من المنافسين فإن هذا يمثل نقطة قوة للمؤسسة.
- ✓ تشخيص الموارد: تشخيص الموارد يسمح بتحليل موارد المؤسسة المالية، والمادية، والبشرية، والتقنية.

1: Jean-Pierre Thiaut, **le diagnostic d'entreprise**, opcit,p:48-83.

2: A.Cmartinet, **le diagnostic strategique**,vunibert,1988, p:103.

3: TugrulAtmer, Roland Calori, **diagnostic et décisions stratégiques**, opcit,p:244.

4: TugrulAtamer, Roland Calori, **diagnostic et dicision d'entreprise**, opcit,p:256.

5: أحمد ماهر، الدليل العملي للمديرين في الإدارة الاستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007، الطبعة الرابعة، ص:191-199.

ب- **التشخيص الخارجي للمؤسسة:** هو تشخيص المحيط ورصد ما يحدث فيها من تغيرات إيجابية أي الفرص التي يمكن استغلالها لصالح المؤسسة، ورصد التغيرات السلبية التي تمثل تهديدا للمؤسسة ويضم كل مما يلي¹:

✓ تحليل الأنظمة التنافسية: يمكن من تحديد البنية المستقبلية المحتملة للأنظمة التنافسية وتحتوي هذه المرحلة على تحديد النظام التنافسي، وخصائص الأنظمة التنافسية، وتحليل القوى التنافسية.

✓ تحليل الوضع الاستراتيجي: هذه المرحلة تقود إلى تشخيص قيمة المؤسسة من خلال قيمة مجموع نشاطاتها في الوضعية التنافسية، ومن بينها طريقة (BCG)²، ونموذج التحليل الثنائي (SWOT)³ ونموذج (McKinsey)، ونموذج التحليل الرباعي (SPACE).

وعليه فعملية التشخيص بمختلف أنواعها تهدف لتحقيق الهدف الأساسي المتمثل في تحليل أداء المؤسسة وتحديد الاختلالات التي تشوبه لتصحيحها والوصول الى الأهداف المحددة.

المطلب الثاني: تشخيص البيئة الداخلية للمؤسسة:

لا يمكن للمؤسسة أن تضع أو تتخذ قرارات استراتيجية ناجحة دون الأخذ في الاعتبار حقيقة إمكاناتها ومواردها الداخلية المتمثلة في البيئة الداخلية للمؤسسة، التي تعمل إما على دعم أو تنفيذ القرار الاستراتيجي.

أولاً: البيئة الداخلية للمؤسسة:

لكل مؤسسة من المؤسسات جوانب قوة وجوانب ضعف في وظائفها، ويمكن التعرف عليها كما يلي:

1- مفهوم البيئة الداخلية للمؤسسة: يمكن التعرف على البيئة الداخلية للمؤسسة من خلال الجوانب التالية:

أ- **مفهوم البيئة الداخلية:** يمكن التعرف على البيئة الداخلية للمؤسسة من خلال ما يلي:

✓ تعرف البيئة الداخلية على أنها⁴: "هي البيئة التي تشمل مجموعة العوامل التي تقع على حدود المؤسسة وتختلف من مؤسسة إلى أخرى، وترتبط بعملية اتخاذ القرارات وتدخل إلى حد كبير في نطاق رقابة الإدارة، وتتمثل هذه البيئة في كافة العوامل ذات التأثير الحالي والمحتمل عليها".

1: محمد عوض، الإدارة الاستراتيجية-الأصول والأسس العلمية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001، ص: 135-150.

2: "Boston Consulting Group" مصفوفة المجموعة الاستشارية لبوستن تعمل على تحليل مختلف الوضعيات المالية التي تتواجد فيها المؤسسة حسب موقعها في تقنيات التحليل وحسب موقعها في دورة حياتها، تتكون من وضعية البقرة الحلوب، البطة المتعثرة، المأزق، النجم.

3: Strengths Weaknesses Opportunities Threats

4: مؤيد سعيد السالم، أساسيات الإدارة الاستراتيجية، عمان، وائل للنشر، 2005، ص: 87.

✓ كما تعرف البيئة الداخلية بأنها¹: " البيئة التي تتمثل في طاقات وإمكانيات المؤسسة التي تؤثر إلى حد كبير على أهداف وأداء واستراتيجيات المؤسسة، وقد تمثل هذه العوامل أوجه قوة بالنسبة لها، أو قيود ينبغي العمل على تجنبها أو التقليل من أثارها السلبية".

وعليه فالبيئة الداخلية للمؤسسة هي البيئة التي تخلقها المؤسسة بإمكانياتها الذاتية وبإمكان المؤسسة التحكم بها وفق ما يتناسب وأهدافها واستراتيجياتها الحالية والمحتملة.

ب- أهمية تحليل البيئة الداخلية: إن التحليل البيئي الداخلي يساهم فيما يلي²:

- ✓ تقييم القدرات والإمكانيات المادية والبشرية المتاحة للمؤسسة؛
- ✓ التعرف على الوضع التنافسي النسبي للمؤسسة مقارنة بالمؤسسات المماثلة؛
- ✓ بيان وتحديد نقاط القوة والضعف للاستفادة منها والبحث عن طرق تدعيمها مستقبلا ؛
- ✓ التعرف على القيود والتهديدات التي تواجه المؤسسة في البيئة الخارجية.

2- مكونات البيئة الداخلية للمؤسسة: هناك اختلاف بين الباحثين بخصوص مكونات البيئة الداخلية ويمكن إجمال هذه المكونات في ما يلي:

أ- الهيكل التنظيمي³: يعتبر من المكونات الأساسية للبيئة الداخلية للمؤسسة، حيث بموجبه يتم توزيع الأدوار والمسؤوليات والصلاحيات وتحدد شبكات الاتصال وانسياب المعلومات بين مختلف المستويات التنظيمية.

ب- الثقافة التنظيمية⁴: يمكن رؤية الثقافة بكونها تمثل مجموعة القيم والمعتقدات والافتراضات والرموز والطقوس والمعايير السلوكية والاتصالات والتقاليد والأعراف السائدة في المؤسسة، حيث تعطي لهذه المؤسسة تفردا أو خصوصية قياسا للمؤسسات الأخرى لذلك تعتبر بصمة المؤسسة وهويتها الخاصة.

ج - الموارد: تمثل قاعدة تستند عليها خيارات وأداء المؤسسة إذا ما أحسنت التعامل مع هذه الموارد واستغلالها بشكل كفاء لتحقيق ميزات وقدرات تمكن المؤسسة من الارتقاء والتفوق على المنافسين.

1: أحمد ماهر، دليل المديرين في كيفية إعداد الخطط والسياسات الاستراتيجية، الإسكندرية، مركز التنمية الإدارية، 1993، ص:95.
2: Gérard Garibaldi, l'analyse stratégique-méthodologie de la pris de décision ,paris, édition d'organisation,2002 ,3 édition :183 .

3: Wheelen.T, Hunger.D, **strategic management and business policy**, prentice-hall, upper saddle river, new jersey, 2000, p:133.

4: حين حريم محمود، السلوك التنظيمي-سلوك الأفراد في المؤسسة-عمان، دار زاهر للنشر، 1997، ص:452.

الجدول رقم(02): موارد المؤسسة

موارد ملموسة	موارد غير ملموسة	موارد بشرية
مالية، مادية	التكنولوجية، الشهرة، الثقافة المعرفة	المهارات، المعارف، إمكانية الاتصال والتعاون، التحفيز

المصدر: من إعداد الباحث بتصريف من مختلف المراجع.

3- أبعاد التحليل البيئي: يتضمن تحليل البيئة الداخلية الأبعاد الرئيسية التالية:

أ- **تحليل الأداء¹**: إن قياس الأداء يجب أن يرتبط بالأهداف والتي بدورها يجب أن تعكس مستقبل النشاط في الأجلين القصير والطويل معا. ويمثل حجم المبيعات والحصة السوقية، والربحية معايير رئيسية للأهداف التنظيمية ومن ثم الأداء التنظيمي.

ب- **تحليل الفجوة²**: إذا ما برزت فجوة بين مستوى الأداء المتوقع ومستوى الأداء المرغوب فإنه من المحتمل الأخذ بعين الاعتبار التخطيط طويل الأجل. إن تحديد ما إذا كان مستوى الأداء الحالي أو المتوقع يعتبر مرضيا يعتمد كليا على أهداف المؤسسة، وحقائق السوق، ودور المؤسسة في ذلك السوق.

ج- **الاستراتيجيات السابقة والحالية للمؤسسة³**: إن معرفة أساس الاستراتيجية يمكن أن يساعد في تحديد هيكل الاستراتيجية البديلة. ففي بعض الأحيان قد يكون من المفيد أن تقوم المؤسسة بدور المؤرخ فتسأل لماذا كانت ناجحة؟. وما هي الاستراتيجية التي ساهمت في هذا النجاح وربما الفشل؟.

د- **المشكلات الاستراتيجية⁴**: إن غالبية المديرين عادة ما ينشغلون بالمشكلات ذات الطبيعة التكتيكية، إلا أنه يوجد في بعض الأحيان مشكلات محدودة ذات تأثير هائل على الاستراتيجية وتحتاج إلى برامج لرد الفعل.

ه- **تحليل التنظيم الداخلي⁵**: يعتبر مصدرا هاما لكل من نواحي القوة والضعف، حيث أنه يؤثر على تكلفة وجدوى بعض الاستراتيجيات ولذا يجب أن يكون هناك توافق بين الاستراتيجية وعناصر التنظيم الداخلي وإذا لم يكن هناك توافق فإنه من المكلف وأحيانا من غير الممكن أن يكتب لها النجاح.

1: ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد مرسي، الإدارة الاستراتيجية-مفاهيم ونماذج تطبيقية-الإسكندرية، الدار الجامعية،ص:228.

2: ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد مرسي، نفس المرجع،ص:229.

3: www.djelfa.info/VB/show_thread_PHP?t=134039,02/02/2010,11h-12h

4: www.etudiantdz.com,vb/t24480.html 05/02/2010 ,2h-3h

5: طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية-منظور منهجي متكامل-عمان، وائل للنشر، 2007، الطبعة الأولى، ص:316.

و- **تحليل التكلفة¹**: من المهم ألا يركز التشخيص الداخلي على معرفة التكلفة المطلقة بل معرفة التكلفة الحالية والمستقبلية، من أجل تحديد إمكانيات بروز ميزة تنافسية في مجال التكلفة حيث أن المصادر الأولية لمزايا التكلفة تأتي من المفهومين المترابطين وهما اقتصاديات الحجم ومنحنى الخبرة.

ز- **تحليل محفظة الاستثمار في المنتجات²**: هذا التحليل يمكن النظر إليه كأساس لاتخاذ القرار بالنسبة لأوجه النشاط المختلفة، وعمّا إذا كان من المفضل زيادة معدلات الاستثمار أو الحد منها أو تقليصها بالنسبة لكل نشاط.

ك- **الموارد والقيود المالية³**: من خلال إجراء التحليل المالي بغرض تحديد المصادر المحتملة والفعلية والمتوقعة، واستخدامات تلك المصادر يفيد في تحديد تلك المقدرة. هناك إمكانية لتمويل عمليات المؤسسة من خلال الاقتراض أو مساهمة أصحاب رأس المال.

وعليه فإن معرفة البيئة الداخلية للمؤسسة يعني إلقاء نظرة تفصيلية عما بداخل المؤسسة لتحديد مستويات الأداء، ومجالات القوة والضعف، ويتمثل الهدف العام من إجراء تحليل البيئة الداخلية في تحديد نقاط القوة والضعف والقيود التنظيمية.

ثانياً: تحديد نقاط القوة والضعف:

تكمن القدرة الذاتية للمؤسسة في تحديد نقاط القوة والضعف. ويفضل استخدام الأدوات التالية:

1- **تقييم الموارد، والتكلفة، والقياس المقارن**: يوجد العديد من الأدوات المهنية التي يمكن الاعتماد عليها لإجراء عملية دراسة وتحليل البيئة الداخلية ومنها ما يلي:

أ- **تقييم موارد وإمكانيات المؤسسة⁴**: إن عملية الفحص والتقييم لموارد وإمكانيات المؤسسة وتحديد ما تتضمنه من نقاط قوة ونقاط ضعف تتطلب تحديد الأطراف المختصة بمهام الفحص والتقييم وتحديد مسؤولياتها واتخاذ الإجراءات والضوابط اللازمة لضمان موضوعيتها ودقتها.

ب- **تقييم عناصر التكلفة وموقف الربحية⁵**: يمكن من خلال تحليل عناصر التكلفة تحديد البنود التي يمكن ترشيدها وضبطها بصورة تمكن المؤسسة من تقديم المنتج بمواصفات أفضل وبأسعار تنافسية، كما توفر دراسة وتحليل التكلفة والربحية مؤشرات تفيد في تطوير سياسات ونظم وقواعد وإجراءات العمل الداخلية.

1: نادية العارف، الإدارة الاستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007، ص:244.

2: خالد محمود بن حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي-منهج معاصر- عمان، اليازوري للنشر، الطبعة العربية، 2007، ص:84.

3: عبد الحكيم الخزامي، الإدارة الاستراتيجية-بناء الميزة التنافسية-القاهرة، دار الفجر للنشر، الطبعة الأولى، 2008، ص:185.

4: زيد منير عبوري، الإدارة الاستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005، ص:237.

5: عبد السلام أبو قحف، أساسيات الإدارة الاستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005، ص:237.

ج- القياس المقارن¹: تحديد نقاط القوة والتي من خلالها يمكن اللحاق بالآخرين أو منافستهم أو على الأقل محاكاتهم، وتحديد نقاط الضعف التي يمكن أن تكون أحد أسباب تخلف المؤسسة عن غيرها من المؤسسات المتميزة.

2- سلسلة القيمة، وسلسلة الإمدادات، وجوهر القدرة التنافسية: يتم تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة من خلال الأدوات والأساليب التالية:

أ- أسلوب تحليل سلسلة القيمة المضافة²: (VCA)³ يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الرئيسية التي تساهم في تصنيع المنتج وتقديمه للعملاء، ثم الدراسة والتحليل التفصيلي الدقيق لدور كل نشاط من أنشطة المؤسسة وما تساهم به من قيمة مضافة، وما تستخدمه من إمكانيات وما تتحمله من تكلفة وما تضيفه من قيمة حتى يصل المنتج إلى مرحلته النهائية.

ب- تحليل سلسلة الإمداد⁴: (SCA)⁵ يتضمن تتبع مراحل وخطوات وإجراءات عملية التوريد وما يرتبط بها من نماذج وقواعد وسياسات وبدء من تحديد الاحتياجات حتى تتم عملية الإمداد واستخدام التوريدات للتوصل إلى المنتج النهائي.

ج- تحديد جوهر القدرة التنافسية للمؤسسة⁶: (ICC)⁷ تحديد ما لدى المؤسسة من مقومات تتفرد بها من ناحية وما تحتفظ به من سرية أو تتكتم بشأن خصائصها ومقوماتها ليحقق لها خصوصية تعجز المؤسسات المنافسة عن التعرف عليها أو تقليدها أو مزاحمتها.

3- تحليل المنافع ومصفوفة الأعمال: يتم دراسة وتحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة من خلال تحليل المنافع ومصفوفة الأعمال كما يلي:

أ- دراسة وتحليل المنافع ذات القيمة للأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة⁸ (SVA)⁹: من خلال وضع معايير مستهدفة وتصميم أدوات فنية لتحليل مؤشرات النجاح والتميز حيث يمتد إلى سياسات خلق القيمة طويلة الأجل، وسياسات التعامل مع المخاطر وتنمية صافي قيمة المؤسسة، والمنافع التي يحصل عليها الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة.

ب- تحليل مصفوفة الأعمال: (PA)¹⁰: من خلال توصيف موقف المؤسسة بناء على الربط بين الحصة السوقية ومعدل نمو المؤسسة ومدى قدرتها على تنمية حصتها السوقية. ووفق تصنيف

1: نبيل محمد مرسي، أحمد عبد السلام سليم، الإدارة الاستراتيجية، القاهرة، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص:65.

2: نعمة عباس الخفاجي، الفكر الاستراتيجي -قراءات معاصرة- عمان، الثقافة للنشر، 2006، ص:132.

3: VALUE CHAIN ANALYSIS

4: جمال الدين مرسي، مصطفى محمود أبو بكر، طارق رشدي جبة، التفكير الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية-منهج تطبيقي- الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002، ص:152.

5: SUPPLY CHAIN ANALYSIS.

6: عبد القادر محمد فهمي، مدخل إلى دراسة الاستراتيجية، عمان، المجدلوي للنشر، الطبعة الأولى، 2000، ص:111.

7: IDENTIFYING COR COMPETENCE

8: ثابت عبد الرحمن إدريس، جمال الدين محمد مرسي، الإدارة الاستراتيجية -مفاهيم ونماذج تطبيقية- الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000، ص:223.

9: SHAREHOLDER VALUE ANALYSIS

10: PORTFOLIO ANALYSIS.

مجموعة "بوستن" لموقف المؤسسة بناء على الحصة السوقية ومعدل نمو فيها إلى أربعة مواقع كما يلي¹:

- ✓ مؤسسات تتمتع بحصة سوقية كبيرة مع معدل نمو متزايد وتسمى حالة "النجوم الساطعة"؛
- ✓ مؤسسات تتمتع بحصة سوقية كبيرة إلا أنها تحقق معدلات نمو بطيئة، ويطلق عليها "البقرة الحلوب"؛
- ✓ مؤسسات تحوز على حصة سوقية ضعيفة إلى جانب أنها تعمل في أنشطة ذات معدل نمو منخفض، تسمى "الكلاب المتناحرة"؛
- ✓ مؤسسات لا تتمتع إلا بحصة سوقية ضعيفة رغم معدل النمو المتزايد وهذا موقف لامنتظي وبإمكان هذه المؤسسات إما أن تتحول إلى "حالة النجوم" أو تبقى في "حالة الاستفهام"؛

وعليه يعتمد تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة على مختلف الأدوات والأساليب السابقة لأنها تمكن من الوقوف على حقيقة القدرات الذاتية وموارد وإمكانات المؤسسة الحقيقية.

ثالثا: مجالات دراسة وتحليل البيئة الداخلية:

إن دراسة تشخيص البيئة الداخلية للمؤسسة يجب أن يعتمد في المجالات الأساسية للمؤسسة وهي كما يلي :

1- تحليل التطور التاريخي، والتنظيم الإداري، والمناخ التنظيمي: من تطبيقات تشخيص البيئة الداخلية للمؤسسة تحليل تطور أداء المؤسسة، التنظيم الإداري الحالي للمؤسسة، جو العمل بالمؤسسة وذلك كما يلي :

أ- تحليل وتوصيف التطور التاريخي من خلال المواقف والأحداث الرئيسية للمؤسسة²: يتطلب التشخيص الداخلي تناول تاريخ المؤسسة وتحليل أسباب حدوثها وتقييم نتائجها الايجابية والسلبية، وكذلك تقييم تصرفات المؤسسة تجاهها سواء كانت ناجحة أو فاشلة، وتحديد المواقف والأحداث وتحليل آثارها، واحتمالات تكرارها وما قد يرتبط بها من فرص أو تهديدات وما قد ينشأ عنها من تأثير على نقاط القوة وأوجه الضعف.

ب- دراسة وتوصيف التنظيم الإداري³: تهدف إلى تحديد ما إذا كانت خصائص عناصر التنظيم الإداري للمؤسسة تمثل مساعدا معضدا لعملية التخطيط الاستراتيجي، أم أنها مقيدا تعيق المؤسسة في تحقيق أهدافها ورسالتها. ويفترض أن تنتهي هذه المرحلة بإعداد توصيف وتشخيص الوضع القائم للتنظيم الإداري والتعرف على ما به من نقاط قوة وضعف وتحديد مجالات وأساليب التطوير المطلوبة.

1: مصطفى محمود أبو بكر، فهد بن عبد الله النعيم، الإدارة الاستراتيجية-جودة التفكير والقرارات في المؤسسات المعاصرة-الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008، ص:386.

2: زكريا الدوري، أحمد علي صالح، الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على مؤسسات الأعمال، عمان، اليازوري للنشر، 2009، الطبعة العربية، ص:134.

3: محمد أحمد عوض، الإدارة الاستراتيجية،-الأصول والأسس العلمية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003، ص:153.

ج- تحليل وتوصيف المناخ التنظيمي بالمؤسسة¹: تهدف عملية دراسة وتوصيف المناخ التنظيمي إلى التعرف على جو العمل ونوع وعمق تأثيره على أعضاء المؤسسة، توصيف وتوثيق ادراكات وتصورات أعضاء المؤسسة ومنهج التفكير لديهم بشأن نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة.

2- تحليل قواعد العمل، ومنتجات المؤسسة، والموقف المالي والاستثماري: يشمل تشخيص البيئة الداخلية للمؤسسة كل أنشطة المؤسسة الداخلية ومنها ما يلي:

أ- تحليل وتوصيف سياسات وقواعد العمل²: تهدف إلى تجميع وتوثيق كافة السياسات والقواعد لدى المؤسسة وتحليلها وتوصيفها والتعرف على خصائصها، وتشمل سياسات وقواعد العمل سياسات اختيار الأعمال وفتح نشاطات أو فروع جديدة، وقواعد خدمة العملاء والتعامل معهم، وسياسات دخول الأسواق والتعامل مع الوكلاء والموزعين، وقواعد التعامل مع الأجهزة الرسمية والجهات الحكومية والإعلامية...

ب- تحليل وتوصيف أنشطة ومنتجات وخدمات المؤسسة³: من أهم دراسات تحليل منتجات وخدمات المؤسسة تطور حجم وقيمة المنتجات والخدمات حسب الأزمنة، والقطاعات السوقية، وفئات العملاء، والتغيرات في الأسعار والمواصفات الفنية للمنتجات والخدمات، ونوع ونسبة اتجاهات النمو في أداء المؤسسة وإنتاجيتها.

ج- تحليل وتوصيف الموقف المالي والاستثماري للمؤسسة⁴: يتطلب هذا المدخل بيانات تاريخية عن الاستثمار، والتمويل، والمبيعات، والتحصيلات، والأسعار، والتكاليف، والعوائد... وتنتهي هذه الخطوة إلى تحديد نقاط القوة وأوجه الضعف في جوانب التمويل والاستثمار في المؤسسة.

3- تحليل نظم المعلومات وثقافة المؤسسة: إن البحوث والتطوير وثقافة المؤسسة من المحددات الرئيسية لنجاح المؤسسة وهي كما يلي:

أ- تحليل وتوصيف جهود البحوث والتطوير ونظم المعلومات ومستوى التقنية⁵: تعد نظم المعلومات وجهود البحوث والتطوير وما تقدمه من مخرجات الأساس المتين الذي تستند عليه المؤسسة في معرفة حقيقة موقفها والتعرف على خصائص واتجاهات مواردها، والتي على أساسها تختار الاستراتيجية المناسبة.

ب- دراسة وتوصيف ثقافة المؤسسة⁶: تؤدي ثقافة المؤسسة مجموعة من الأدوار ذات التأثير الواضح على رسالة المؤسسة ومنها تحقيق التكامل الداخلي بين أعضاء المؤسسة والتكيف بين أعضاء

1: عبد السلام أبو قحف، الإدارة الاستراتيجية وإدارة الأزمات، الإسكندرية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، 2006، ص:109.

2: مصطفى محمود أبو بكر، التفكير الاستراتيجي وإعداد الخطة الاستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000، ص:203.

3: إسماعيل محمد السيد، الإدارة الاستراتيجية- مفاهيم وحالات تطبيقية- الإسكندرية، المكتب العربي الحديث، 1999، ص:178.

4: بن واضح الهاشمي، محاولة لتشخيص البيئة الخارجية لبناء الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة الأقمشة الصناعية الجزائرية (TINDAL)، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، فرع الاستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، 2006، ص:48.

5: سعد غالب ياسين، الإدارة الاستراتيجية، عمان، اليازوري للنشر، 2002، ص:124.

6: كاظم نزار الركابي، الإدارة الاستراتيجية- العولمة والمنافسة- عمان، وائل للنشر، 2004، ص:118.

المؤسسة والبيئة الخارجية، توفير دعم كبير يساعد قيادتها ويدفعها إلى النجاح في الأجل القصير والطويل.

ويتضح مما تقدم أن عملية تحليل وتشخيص البيئة الداخلية للمؤسسة تمثل خطوة أساسية في عملية التحليل البيئي، وذلك لتوفير البنية التحتية اللازمة لإعداد وتنفيذ الخطة الاستراتيجية.

المطلب الثالث: تشخيص البيئة الخارجية للمؤسسة:

عالية من التغيير، ويؤدي تجاهلها إلى تزايد القيود والتهديدات وتقليل فرص نجاح أي مؤسسة، وبذلك تزايد الاتجاه نحو الاهتمام بنشاط تحليل وتشخيص البيئة الخارجية للمؤسسة من أجل ضمان نشاط واستمرار المؤسسة.

أولاً: البيئة الخارجية للمؤسسة:

يمكن دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة من خلال الجوانب التالية:

1- مفهوم البيئة الخارجية للمؤسسة: إن اتساع مفهوم البيئة الخارجية وشموليتها، جعل عدد من الباحثين ينظرون إليها من زوايا مختلفة ومنها:

أ- تعريف البيئة الخارجية: يمكن تعريف البيئة الخارجية للمؤسسة من خلال ما يلي:

✓ منهم من عرفها بأنها¹: " مجمل المكونات والأبعاد والعناصر التي تقع المؤسسة تحت تأثيرها من خلال التعامل المباشر وغير المباشر، وتتشكل من خلال هذا التعامل علاقات سببية مركبة تعطي دلالات ونتائج مختلفة".

✓ كما تعد البيئة الخارجية بأنها²: "الإطار العام الذي تتحرك فيه المؤسسة وتتعامل معه لإنجاز خطط وبرامج العمل لتحقيق أهدافها، وتشمل العملاء، ومصادر الإمدادات لكافة احتياجاتها، والمنافسين، جماعات التأثير أو الضغط المتواجدة بالبيئة العامة أو الخاصة".

ومنه يتبين أن البيئة الخارجية للمؤسسة هي مختلف العوامل التي تؤثر على المؤسسة وتقع خارج حدودها، وتشمل كافة العوامل السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية، والقانونية، والتكنولوجية...

ب- أسباب دراسة وتقييم البيئة الخارجية: تساعد دراسة وتقييم البيئة الخارجية في تمكين المؤسسة من التعرف على الأبعاد التالية³:

✓ تحديد الأهداف التي يجب السعي لتحقيقها، ونطاق الأهداف الاستراتيجية أو التشغيلية؛

✓ تحديد نطاق السوق المرتقب ومجالات المعاملات المتاحة أمامها؛

1: نبيل حامد مرسى، التخطيط الاستراتيجي، الإسكندرية، مكتبة العربي الحديث، 2008، ص:57.

2: مصطفى محمود أبو بكر، التفكير الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية، الإسكندرية، دار الجامعية، 2004، ص:203.

3: عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الاستراتيجية لمواجهة تحديات القرن القادم، المنصورة، دار أم القرى للنشر، ص:135.

- ✓ بيان علاقات التأثير والتأثر بالمؤسسات المختلفة سواء كانت تلك المؤسسات تمثل امتداد لها أو تستقبل منتجاتها؛
- ✓ تشخيص أنماط السلوك الإنتاجي والاستهلاكي للأفراد والمؤسسات التي تمثل قطاعات عملائها.

2- مكونات البيئة الخارجية للمؤسسة: توجد مجموعة من العناصر والمؤثرات الخارجية التي تؤثر على نشاط المؤسسة وهي كما يلي:

أ- **البيئة الكلية أو العامة¹:** تشمل البيئة العامة العناصر التي تقع خارج سيطرة المؤسسة الفردية، وليس لها علاقة مباشرة بموقفها التشغيلي أو النشاط الذي تخصص فيه وتشمل هذه العوامل كل من التكنولوجيا، والحكومة، والعوامل الاقتصادية، والثقافة، والعوامل الديموغرافية.

ب- **بيئة الصناعة (البيئة الخاصة)²:** يتمثل الهدف الأساسي من تحليل بيئة الصناعة في تحديد درجة جاذبية المنتجين الحاليين والمرقبين، ويتضمن تحليل بيئة الصناعة كل من الحجم الحالي والمتوقع للصناعة، وهيكل الصناعة، وتحليل هيكل التكاليف، ونظم التوزيع، واتجاهات التطوير والتغيير في الصناعة، ومعدلات نمو الصناعة ودورة حياة المنتج.

ج- **بيئة التشغيل³:** هي البيئة التي تؤثر مباشرة في المؤسسة على قدرتها في الحصول على الموارد المطلوبة، ومن هذه العوامل الوضع التنافسي، وتحليل العملاء والموردين والممولين، والموارد البشرية.

3- تصنيفات البيئة الخارجية: يمكن تصنيف البيئة الخارجية للمؤسسة حسب عدة معايير وهي كما يلي:

أ- **حسب المستويات البيئية⁴:** من التصنيفات الشائعة: البيئة الكلية، البيئة التشغيلية، البيئة الداخلية.

1: نادية العارف، الإدارة الاستراتيجية، الإسكندرية، دار الجامعة، 2000، ص:129.

2: www.dr-al-adakee.com /inner t=1267 15/02/2010, 8h-9h.

3: جمال الدين محمد، مصطفى محمود أبو بكر، طارق رشدي جبة، التفكير الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية -منهج تطبيقي- الإسكندرية، دار الجامعة، 2005، ص:180.

4: أحمد ماهر، الإدارة الاستراتيجية، الإسكندرية، دار الجامعة، 2005، ص:95.

الشكل رقم (07): البيئة الإجمالية للمؤسسة



المصدر : weelen, TandHunger ,D, strategic management and business policy ,new jersey,2000, P:107.

ب- حسب درجة التغير: يتم تصنيف البيئة الخارجية للمؤسسة حسب معيار الاستقرار أو التغير إلى ما يلي¹:

- ✓ البيئة الساكنة العشوائية: يصعب تحديد إطارها وسلوكها، كما يصعب تحديد وتوصيف عناصرها واتجاهاتها بدقة، وذلك رغم سكونها وبطء تغيرها إلا أن تغيراتها مفاجئة وعشوائية وغير نمطية.
- ✓ البيئة الساكنة وبها تحالفات: تتصف بوجود عدد محدود من المؤسسات التي تتفاعل مع بعضها وتنسق فيما بينها لتحقيق مصالحها، ولا تتصف بالاضطرابات الشديدة ويتوافر بها الحد الأدنى من السكون.
- ✓ البيئة المضطربة: تمثل الامتداد الطبيعي للبيئة الساكنة وبها تكتلات تجاه البيئة الصافية، وان كان بها مؤسسات متشابهة يوجد بينها تكتلات ولكن بها قدر من الغموض ونقص في البيانات والمعلومات لدى هذه المؤسسات عن بعضها البعض.
- ✓ البيئة الصافية: تمثل الامتداد الطبيعي للبيئة المضطربة والاتجاه بقوة نحو مستوى عالي من الديناميكية والتعقيد، حيث تتزايد وتتعدد المخاطر واحتمالات تعرض المؤسسة لها بدرجة كبيرة.

1: أبو بكر مصطفى محمود، مرسي جمال الدين، حسين طارق، التفكير الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002، ص:115.

ج- حسب درجة التأكد وعدم التأكد البيئي: يتم تصنيف البيئة الخارجية حسب هذا المعيار إلى ما يلي¹:

- ✓ بيئة غير ديناميكية مع تنوع منخفض: تنخفض معدلات التغير إلى أقل حد ممكن، كما أنها تتضمن عدد محدود من المتغيرات أو العناصر البيئية.
- ✓ بيئة ديناميكية مع تنوع منخفض: تتضمن عدد محدود من المتغيرات أو العناصر البيئية إلا أن هذه المتغيرات تنصف بدرجة عالية من الديناميكية وعدم الاستقرار.
- ✓ بيئة غير ديناميكية مع تنوع مرتفع: حيث عدد المتغيرات البيئية متعددة ولكنها مستقرة نسبياً.
- ✓ بيئة ديناميكية مع تنوع مرتفع: تمثل أعلى درجات التركيب والتعقيد البيئي، حيث تتعدد وتتداخل وتتغير العناصر البيئية المكونة لبيئة المؤسسة.

د- حسب مستوى التجانس ومستوى الاستقرار في المتغيرات البيئية: يتم تصنيف البيئة الخارجية حسب معياري التجانس والاستقرار إلى ما يلي²:

- ✓ بيئة متجانسة مستقرة: تتكون من مجموعة متغيرات ذات صفات وخصائص متشابهة ومستقرة نسبياً.
- ✓ بيئة متجانسة غير مستقرة: تتكون من مجموعة متغيرات ذات صفات وخصائص متشابهة، إلا أنها تنصف بمعدل تغير وعدم استقرار مرتفع مقارنة بالبيئة السابقة.
- ✓ بيئة غير متجانسة مستقرة: تتكون من مجموعة متغيرات متباينة الصفات والخصائص، إلا أن السلوك البيئي والاتجاهات لهذه المتغيرات تتميز بالاستقرار النسبي.
- ✓ بيئة غير متجانسة غير مستقرة: تجمع هذه البيئة بين سمتي عدم التجانس وعدم الاستقرار، حيث تتكون من مجموعة متغيرات متباينة الخصائص والاتجاهات بجانب ديناميكية هذه المتغيرات.

وعليه فتحقيق المؤسسة لرسالتها وأهدافها يعتمد على التعرف على البيئة الخارجية في إحدى جزئيات همن أجل تحديد موقع المؤسسة في المحيط، وتحديد الفرص والقيود التي تصادفها.

ثانياً: التحليل والتقييم البيئي الخارجي:

إن قدرة المؤسسة على تحسين أدائها وتعظيم منافعها تتحدد بدرجة كبيرة بمدى الفاعلية والاستفادة من نتائج وظيفة التحليل والتشخيص البيئي للمتغيرات البيئية التي تتعامل معها.

1- نظام التحليل والتقييم البيئي: إن نظام التحليل لا يقتصر على العناصر الفنية المرتبطة مباشرة بعملية التخطيط وإنما تشمل أيضاً أعمال دراسة وتحليل بيئة المؤسسة وتحديد ما يرتبط بها من فرص وتهديدات.

1: خطاب عابدة سيد، مقدمة في الإدارة الاستراتيجية، القاهرة، المطبعة العثمانية للنشر، 2000، ص: 220.
2: نعيم الظاهر، الإدارة الاستراتيجية - المفهوم والأهمية والتحديات - الإسكندرية، الدار الجامعية، 2009، ص: 153.

أ- تحديد مستويات بيئة المؤسسة والمجالات التي يجب دراستها¹: يتم تصنيف بيئة المؤسسة إلى كل من البيئة العامة الكلية والبيئة التنافسية للنشاط، وبيئة المهنة أو البيئة التشغيلية والتي من خلالها يمكن تحديد الفرص الممكنة والقيود أو التهديدات المحتملة بصورة أكثر تحديداً ووضوحاً.

ب- تحديد الخصائص الرئيسية لكل عنصر من عناصر البيئة الخارجية²: يتم ذلك بغرض تحديد السمات الرئيسية لبيئة عمل المؤسسة، ويتضح منها اتجاهات وديناميكية العناصر البيئية، ومن ثم تقدير التأثيرات المحتملة لهذه العناصر على استراتيجيات سلوك وأداء المؤسسة وقدرتها على تحقيق أهدافها.

ج- تحديد المؤشرات البيئية التي يجب رصدها وتحليلها³: من خلال تحديد وتوصيف النقاط الحرجة التي تصبح من المكونات الأساسية في نظام التحليل بالمؤسسة، وفي هذه المرحلة تظهر الحاجة إلى استخدام الفروض حول المتغيرات البيئية المتوقعة وتأثيراتها المحتملة.

د- وضع هيكل التأثير البيئي⁴: خلال تحديد العوامل الأساسية المؤثرة في المؤشرات البيئية أولاً، ثم العوامل الفرعية المؤثرة ثانياً، ثم تحديد العوامل التفصيلية المؤثرة ثالثاً وهكذا، مع الأخذ في الاعتبار عنصر الزمن.

هـ- فحص مصادر العداء للخطة⁵: إن عملية التشخيص والتحليل البيئي لمصادر العداء نحو المؤسسة تكون باختيار أحد البدائل المتمثلة في المواجهة والتحدي والضغط، أو التلاشي أو التجنب، أو التهدة أو التسكين، أو التغيير أو التحويل لجعل المصدر معضداً.

2- تصنيف المؤسسات حسب جهود التحليل والتقويم البيئي: يمكن تصنيف المؤسسات حسب التحليل البيئي إلى الأنواع التالية:

أ- المؤسسات غير الفاعلة في التعامل مع البيئة الخارجية⁶: تتمثل في المؤسسات الأقل فعالية في التعامل مع المتغيرات البيئية والانقاع بها ومنها المؤسسات المدفوعة، والمؤسسات البيروقراطية الساكنة، والمؤسسات الموجهة بقيادة ضعيفة، والمؤسسات التي تسبح مع التيار.

ب- المؤسسات الفعالة في التعامل مع البيئة الخارجية⁷: تشترك جميعها في كونها تقوم بأعمال التحليل والتشخيص البيئي بشكل جيد ومناسب ومن أهمها المؤسسات المعرضة للقذائف، والمؤسسات المتكيفة على درجة عالية من الديناميكية، والمؤسسات المتحفظة، والمؤسسات المتكيفة مع بيئة متوسطة الديناميكية، والمؤسسات الرائدة، والمؤسسات الابتكارية.

1: عبد الرحمان توفيق، التخطيط الاستراتيجي - أفكار عالمية معاصرة - القاهرة، إصدارات بميك، الطبعة الثانية، 2005، ص: 112.

2: رفاعي محمد رفاعي، محمد السيد أحمد عبد المتعال، الإدارة الاستراتيجية - مدخل متكامل - الرياض، المريخ للنشر، 2001، ص: 203.

3: أحمد ماهر، الدارة الاستراتيجية - الدليل العملي للمديرين - الإسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة الرابعة، 2007، ص: 301.

4: مصطفى محمود أبو بكر، فهد بن عبد الله النعيم، الدارة الاستراتيجية وجودة التفكير والقرارات، مرجع سابق، ص: 301.

5: عوض محمد أحمد، الإدارة الاستراتيجية - الأصول والأسس العلمية - الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001، ص: 214.

6: David Fred ,strategic management, new jersy,8th, prentice, 2001,p:315-317.

7: www.samehar.wordpress.comphpt?=3578 ,10/02/2010,3h-4h.

3- أساليب وتقنيات تحليل البيئة الخارجية: تتنوع أساليب تحليل البيئة الخارجية حسب وجهة نظر المختصين في التحليل إلا أن أهمها ما يلي:

أ- المسح البيئي¹: يتم من خلال متابعة رصد الأحداث ومعرفة اتجاهات تطورها، فقد طورت المؤسسات وحدات متخصصة في هيكلها التنظيمي للمسح البيئي، وعادة ما تكون هذه المسوحات مرتبطة بأحداث معينة ومقادة بأهداف محددة لغرض التوصل إلى استنتاجات دقيقة حول انعكاسات مثل هذه الأحداث البيئية على طبيعة عمل المؤسسة.

ب- التنبؤ البيئي²: تستخدم المؤسسات طرق مختلفة للتنبؤ بالوضع المستقبلي للمؤسسة ومنها النماذج الكمية كأسلوب السلاسل الزمنية، وأساليب الاقتصاد الرياضي، وتحليل الانحدار، وبحوث العمليات... أي استخدام نماذج يتدخل في إطارها الجانب الكمي وغير الكمي ومنها العصف الذهني، ودلفي، وتحليل التأثير المتقاطع، وتحليل تأثير الاتجاه، وتمثل طرق السيناريو الطرق الأشمل لدراسة والتنبؤ بأحداث عديدة متشابكة.

ج- الرقابة البيئية³: يمكن لإدارة المؤسسة أن تشكل منهجيتها الخاصة للرقابة على الأحداث البيئية واتجاهات تطورها استناداً إلى رؤيتها وفلسفتها التي تؤمن بها، ومنه فالرقابة العامة للأحداث البيئية يمكن أن ينطلق منها العديد من البحوث المتخصصة وفي مختلف الاتجاهات لغرض التأكد من صحة ودقة المؤشرات والأحداث البيئية.

وعليه فتحقيق التفاعل بين المؤسسة والمحيط بصفة مجدية يتطلب القيام بعملية التحليل البيئي باستخدام الأساليب والتقنيات الكمية وغير الكمية للوقوف على الفرص لاستغلالها والقيود لمعالجتها.

ثالثاً: النماذج الأساسية لتشخيص البيئة الخارجية:

إن التحليل البيئي لعناصر البيئة الخارجية للمؤسسة يتطلب استراتيجيات ملائمة للتعامل معها والاستفادة منها وذلك عن طريق استخدام أحد النماذج الأساسية لتحليل البيئة الخارجية.

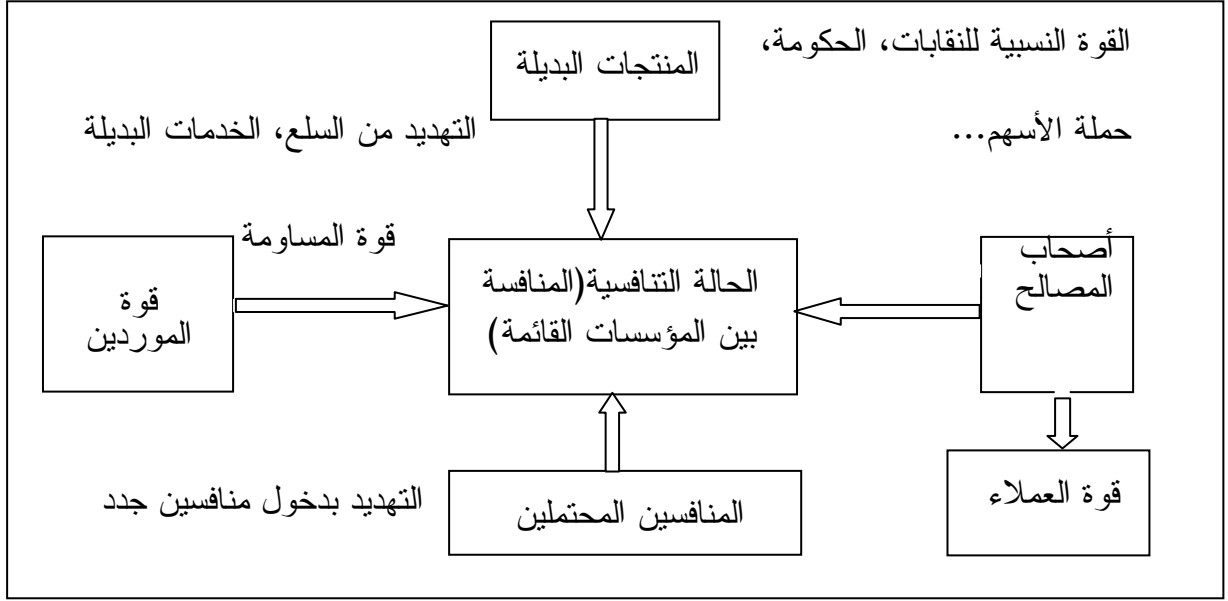
1- نموذج القوى لبورتر للتحليل التنافسي: يرى "مايكل بورتر" أن تركيز المؤسسة الرئيسي ينصب على درجة حدة المنافسة القائمة، وتتوفر درجة المنافسة على القوى التنافسية التي تظهر كما يلي:

1: طاهر محسن منصور الغالب، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية-منظور منهجي متكامل-عمان، وائل للنشر، 2007، الطبعة الأولى، ص:281.

2: weleen.TandHunger.D, strategic management and business policy, new jersy,opcit, p:95.

3: القطامين أحمد، الإدارة الاستراتيجية-مفاهيم وحالات تطبيقية- عمان، المجدلوي للنشر، 2002، ص:102.

الشكل رقم (08): نموذج القوى لبورتر



المصدر: سعد غالب ياسين، الإدارة الاستراتيجية، عمان، اليازوري للنشر، 2002، ص: 125.

ويتضمن تحليل القوى لبورتر ما يلي¹:

- أ- **التهديد بدخول منافسين جدد:** يمثل المنافسين الجدد تهديدا للمؤسسة القائمة ويتوقف هذا التهديد على وجود عوائق في سبيل دخول الصناعة ورد الفعل المتوقع من المنافسة الحالية.
- ب- **المنافسة بين المؤسسات القائمة:** ويرى "بورتر" أن المنافسة الحادة مرتبطة بوجود عدة عوامل تشمل عدد المنافسين، وخصائص السلعة أو الخدمة، وحجم التكاليف الثابتة.
- ج- **التهديد بمنتجات أو خدمات بديلة:** يقر "بورتر" بضرورة التعرف على البدائل الممكنة للسلعة التي تؤدي نفس الوظيفة بالرغم من أنها قد لا تبدو كبديل ممكن وذلك بالنظر إلى الخطورة التي تلحقها بالمنتج.
- د- **قوة المشترين (العملاء على المساومة):** يؤثر المشترين على النشاط من خلال قدرتهم على تخفيض الأسعار والمساومة على جودة أعلى أو المزيد من الخدمات والتنافس مع بعضهم البعض.
- هـ- **قوة الموردين على المساومة:** يؤثر الموردين على النشاط من خلال قدرتهم على رفع الأسعار أو تخفيض جودة السلع أو الخدمات المشتراة ويكتسب المورد القوة في حالة سيطرته على التموين.
- و- **القوة بالنسبة لأصحاب المصالح الآخرين:** هي جماعات المصالح من البيئة الخاصة بالمؤسسة وتختلف أهمية كل جماعة باختلاف طبيعة الصناعة.

1: نادية العارف، الإدارة الاستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004، ص: 170-171.

2- مصفوفة تقييم العناصر الخارجية: تتيح هذه المصفوفة فرصة تخيص وتقييم المعلومات الخارجية وتمثل خطواتها في ما يلي¹:

أ- كتابة قائمة تتضمن العوامل الخارجية الرئيسية التي تم التعرف عليها خلال عملية المراجعة الخارجية ينبغي أن تشمل القائمة عدد عوامل يتراوح من (10) إلى (20) متضمنة الفرص والتهديدات التي تؤثر على كل من المؤسسة والنشاط الذي تنتمي إليه.

ب- تخصيص وزن لكل عامل من العوامل يتراوح ما بين (0) إلى (1) الصحيح، يشير الوزن إلى الأهمية النسبية لهذا العامل للنجاح في النشاط الذي تنتمي إليه المؤسسة.

ج- تحديد درجة من (1) إلى (4) لكل عنصر من عناصر النجاح الحرجة، حيث تشير هذه الدرجة إلى مدى فعالية استراتيجيات المؤسسة الحالية في الاستجابة لهذا العنصر.

د- ضرب الوزن المخصص لكل عنصر بالدرجة المحددة له لكي يحدد الوزن النسبي وجمع الأوزان النسبية لكل العناصر لكي تحدد إجمالي الوزن النسبي للمؤسسة.

الجدول رقم (03): مصفوفة تقييم العوامل الخارجية

العوامل الخارجية الرئيسية	الوزن (1)	الدرجة (2)	الوزن لمرجح (1)* (2)
الفرص: ... التهديدات:
الإجمالي

المصدر: نادية العارف، الإدارة الاستراتيجية، مرجع سابق، بتصرف، ص: 180.

2- مصفوفة "البروفيل التنافسي"²: تعرف مصفوفة "البروفيل" التنافسي المنافسين الرئيسيين للمؤسسة ونقاط قوتهم وضعفهم بالنسبة للمركز الاستراتيجي للمؤسسة موضع الدراسة. وتشير كل من الأوزان وإجمالي الأوزان إلى نفس التحليل في مصفوفة تقييم العناصر الخارجية، ولكن تشمل العناصر في مصفوفة "البروفيل" التنافسي كل من القضايا الداخلية والخارجية وتشير الدرجات إلى نقاط القوة والضعف.

1: السيد إسماعيل محمد، الإدارة الاستراتيجية- مفاهيم وحالات تطبيقية- الإسكندرية، دار الجامعية، 1990، ص: 113.

2 : Hunger.D, managers of meaning- organization dynamic- 1990,p:179-180.

الجدول رقم (04): مصفوفة "البروفيل" التنافسي

مؤسسة (3)		مؤسسة (2)		مؤسسة (1)		الوزن النسبي	عناصر النجاح الحرجة
الوزن المرجح	الدرجة	الوزن المرجح	الدرجة	الوزن المرجح	الدرجة		
...	المركز المالي
...	حصة السوق
(z)		(y)		(x)		(1.00)	الإجمالي

Schwitty.D,globalisation and strategic groups – the case the spritshndustry–unplished doctoral thesis ,the univ ersity of Manchester,1999,p:241.

المصدر:

تعكس "الدرجة" الترتيب كما يلي: (1) ضعف رئيسي، (2) ضعف ثانوي، (3) قوة ثانوية، (4) قوة رئيسية.

وعليه فتحليل وتقييم البيئة الخارجية يعتبر أحد المكونات الأساسية لعملية الإدارة الإستراتيجية، فمن خلال هذا التشخيص تتوافر للمدير معلومات وبيانات لها أهميتها في التنبؤ بالمستقبل.

ومما تقدم يتضح أن كل مؤسسة على اختلاف طبيعتها عملها وإنتاجها وأينما وجدت تهدف إلى تعزيز موقعها في البيئة التي تحيط بها، والى تفعيل قدراتها وإمكاناتها و تحقيق أرباح ومردودية دائمة وتحسين صورتها وسمعتها كي تحضى بأهمية كبيرة في السوق الذي تتواجد فيه.

المبحث الثالث: الإطار العام لمراقبة التسيير في المؤسسة:

مع التطورات الاقتصادية التي شهدتها المؤسسات بعد الثورة الصناعية، تعقدت عمليات التسيير مما عقد عملية الرقابة، وتلعب وظيفة مراقبة التسيير دورا هاما في التنبؤ بالفرص والأخطار التي تواجه المؤسسة، بهدف تدارك النقائص الموجودة والرفع من مستوى الأداء لتحقيق الأهداف المسطرة.

المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير:

نظرا للتغيرات التي يعرفها المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة فهي تعتمد على المراقبة كوظيفة هامة لضمان التحكم في مواردها من أجل جعلها أكثر فعالية وملائمة مع الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

أولاً: مفهوم مراقبة التسيير:

يمكن التعرف على مراقبة التسيير في المؤسسة من خلال الجوانب التالية:

1- تطور مفهوم مراقبة التسيير: تعد مراقبة التسيير الوسيلة المفضلة لقيادة المؤسسات، وقد تطور مفهومها كما يلي:

أ- مراحل تطور مراقبة التسيير: ظهرت في بداية القرن العشرين وقد مرت بالمرحل التالية:

- ✓ المرحلة الأولى¹: استعملت كأداة لإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة والمتنوعة حيث وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي.
- ✓ المرحلة الثانية²: مع بداية اللامركزية في المؤسسة وضعت ميكانيزمات التنظيم وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف وإجراء مقارنات داخلية فيما بين الأقسام من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات.
- ✓ المرحلة الثالثة³: تأسس فيها نظام مراقبة التسيير بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري، حيث وضعت استراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام.
- ✓ المرحلة الرابعة⁴: تعتبر من أهم المراحل ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية.

ب- مفهوم مراقبة التسيير: اختلفت وتعددت تعاريف مراقبة التسيير والتي منها ما يلي:

- ✓ تعريف "P. BERGERON"⁵ هي العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءهم ومقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة.
- ✓ تعريف "R. ANTHONY"⁶: هي سيرورة عمليات يقوم بها المسيرون بالتأثير على أفراد المؤسسة بهدف تنفيذ الاستراتيجية الموضوعة.

وبالتالي فمراقبة التسيير هي مجموع العمليات والإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ونتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخططاً و تحديد الانحرافات وتصحيحها.

ج- خصائص مراقبة التسيير: يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير في النقاط التالية⁷:

- ✓ تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار؛

1: www.ulum.nl/d74.html 25/02/2010.9h-11h.

2: Hélène Loninget Autres, **le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre**, paris, 2^éédition dunod, 2003,p:07.

3: Gervais M, **recherches en contrôle de gestion**, paris, economica, 1996,p:21.

4: Hélène Loning et Autres, **le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre**, opcit, p:09.

5: orngren C etAutres, **contrôle de gestion et gestion budgétaire**, paris, Pearson,2003,P:37.

6: محمد خليل، عبد الحميد أحمد، ندى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية: www.r4ee.net

7: محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، مرجع سابق، ص:53.

- ✓ الاقتصاد في التكاليف والتقليل من أخطاء الانحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهظة؛
- ✓ تسهيل اتخاذ القرار من خلال المعلومات المقدمة الواضحة والجاهزة دون الحاجة إلى تفسير وتحليل.

2- أهداف، وأهمية ومكونات مراقبة التسيير: تحتل مراقبة التسيير مكانة هامة في المؤسسة وذلك لتمييزها بالعناصر التالية:

أ- أهمية مراقبة التسيير: لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من طرف المسيرين وذلك للأسباب التالية¹:

- ✓ الضبط الداخلي والفحص المتأصل يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الأخطاء والغش؛
- ✓ تقليل مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة؛
- ✓ تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات من خلال معرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها.

ب- أهداف مراقبة التسيير: يمكن تلخيص أهداف مراقبة التسيير في النقاط التالية²:

- ✓ تحسين الأداء وفعالية النشاط من خلال التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير؛
- ✓ التحكم في التطور يجعل مراقب التسيير يشارك في تحديد الموازنات وتخطيطها؛
- ✓ الاستعمال الأحسن لوسائل الاستغلال من أجل تحقيق أكبر فعالية وأحسن مردودية؛

ج- مكونات نظام مراقبة التسيير: يمكن تلخيص مكونات مراقبة التسيير فيما يلي³:

✓ بيئة الرقابة: تمثل الأساس لمراقبة التسيير في المؤسسة وهناك عدة عوامل لبيئة الرقابة كالأمانة والقيم الأخلاقية، والاشترك في المسؤولية، والهيكل التنظيمي وتوزيع السلطة والمسئولية.

✓ المعلومات والاتصال: يتكون من طرق وسجلات لتحديد وتجميع وتحليل وتصنيف وتسجيل وإشهار معاملات المؤسسة، والاتصال يضمن التزويد بفهم واضح عن الأدوار والمسئوليات الفردية.

✓ الأنشطة الرقابية: تتضمن السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكيد بأن توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها وتم اتخاذ الإجراءات الضرورية المتعلقة بمخاطر تحقيق أهداف المؤسسة.

ومنه يتضح أن مراقبة التسيير تمثل نظام مفتوح معتمد في المؤسسة يسمح بضمان التناسق بين الاختيارات الاستراتيجية والأعمال اليومية الجارية، من خلال التأكد من الاستغلال الأمثل للموارد بنجاحة.

1: ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية-حالة البنوك-الجزائر، دار المحمدية العامة، 1994، ص: 47.
2: عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير-أدواته ومراحل إقامته-مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص مناجمت، دفعة 2003، ص: 35.
3: محمد خليل، عبد الحميد أحمد، نمو عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، مرجع سابق، ص: 65.

ثانيا: أبعاد مراقبة التسيير:

تتم مراقبة التسيير وفق مراحل تضمن فعالية أدائها نتيجة للمهام الكبرى التي تنسب لها على اختلاف أنواعها.

1- أنواع مراقبة التسيير: يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة ومنها ما يلي:

أ- من حيث الزمن: تصنف مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى كل مما يلي¹:

- ✓ المراقبة السابقة (القبلية): تعتمد على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي مراقبة وقائية، وتعتبر هذه المراقبة تنبؤية لأنها تركز على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة التي تحدث.
- ✓ المراقبة أثناء الإنجاز (الآنية): هذا النوع يعتبر مراقبة إصلاحية أو علاجية أثناء عملية الإنجاز والتأكد من انه سيتم إنجازه بالموصفات المطلوبة وله كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.
- ✓ الرقابة اللاحقة (البعدية): تتم على شكل دورات محددة لذلك توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقا والهدف منها وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات وسلبيتها.

ب- من حيث التنظيم: حسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة هي كما يلي²:

- ✓ المراقبة المفاجئة: تتم بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق وهذا من أجل اكتشاف الأخطاء والانحراف وتمكن من تقييم الأفراد، ويتم ذلك بجولات تفنيشية لمعرفة مدى انضباطهم ومدى تسيير أعمالهم.
- ✓ المراقبة الدورية: تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية أو شهرية وذلك بوضع برامج المراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبقا والهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي.
- ✓ المراقبة المستمرة: تكون طوال أيام السنة، أي دائمة وليست على فترات متقطعة وذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء وهذا باستخدام سجلات الدوام اليومية للمراقبة.

ج- من حيث المصدر: حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير هما³:

- ✓ المراقبة الداخلية: تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة، وتقوم بها وحدة إدارية مختصة.
- ✓ المراقبة الخارجية: تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدولة، كمراقبة مجلس المحاسبة على الدوائر الحكومية، ومراقبة ومدقي الحسابات للميزانيات.

1: ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية - حالة البنوك - مرجع سابق، ص: 53.

2: www.ulum.nl/d74.html 25/02/2010.9h-11h.

3: أحمد ماهر وآخرون، الإدارة-المبادئ والمهارات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001، ص: 211.

د- من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع¹:

- ✓ المراقبة على مستوى الأفراد: تقوم بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوكهم أثناء العمل وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها الكفاءة، والإنتاجية، ومعدل الغياب...
- ✓ المراقبة على الأنشطة الوظيفية: وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل التسويق، والتمويل، والإنتاج وإدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.
- ✓ المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة: من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف.

ه- من حيث طريقة المراقبة: حسب هذا المعيار هناك نوعين من المراقبة²:

- ✓ الرقابة عن طريق الحلقة المغلقة: عبارة عن مخطط للرقابة قائم على أساس الملاحظة المباشرة لحالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة، فهي عبارة عن خطوات للتحديد المباشر للانحرافات.
- ✓ الرقابة بطريقة الحواجز: عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من النظام المراقب ولكن لا تعطي مباشرة المعلومات حول المعايير.

2- مراحل إعداد مراقبة التسيير: من أجل إعداد نظام فعال لمراقبة التسيير لا بد من إتباع الخطوات التالية³:

- ✓ تحديد الأهداف الرئيسية المرجوة من الخطة، ووضعها وفقا للمعلومات المتاحة؛
 - ✓ تنفيذ مخطط العمل الذي تم إعداده وتحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري ككل؛
 - ✓ قياس الأداء بالاطلاع على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها ومدى تطابق النتائج مع ما كان مخطط.
- 3- مهام مراقبة التسيير: تطور مهام ودور مراقبة التسيير ولم تعد تمارس المهام التقليدية الذي يرتبط بالمراقبة، بل تعداه إلى ما يلي:

أ- المساهمة في تصميم نظام المعلومات⁴: من خلال وضع معايير تتناسب مع الأنواع المختلفة من المسؤوليات، كما تساعد في عملية تقييم الأداء ووضع المؤشرات التي تسمح بمتابعة التطورات.

ب- خلق تنسيق بين التخطيط الاستراتيجي والتنفيذ اليومي للعمليات⁵: حيث يعمل على إحداث تواصل في التصرفات بين المستويين من خلال تشخيص الوضع باستعمال أدوات تحليلية.

1: عبد السلام أبو قحف، مقدمة في الأعمال، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 2001، ص:123.

2: ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، الجزائر، دار المحمدية العامة للنشر، الطبعة الثانية، 2008، ص:76.

3: فورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، مجلة العلوم الإنسانية، الجزائر، 2008، العدد37، ص:14-15.

4: Taller. R,le contrôle de gestion-pour un pilotage intégrant stratégie et finance, paris, édition management,1999,p:14.

5: Loning et Autres,Le contrôle de gestion stratégique-la gestion par les activités, paris,dunob,1997,p:9.

ج- مساعدة المديرين في التحكم الجيد في العملية التسييرية¹: من خلال مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات المثلى والتحكم في نشاطاتهم بتحديد الطريقة المثلى الواجب إتباعها للوصول إلى الأهداف المرجوة.

د- العمل على تسهيل عملية تفويض السلطات²: تعتبر مراقبة التسيير فنا للتفويض حيث يعمل على تصميم مجموعة من الأدوات تسمح بتنسيق الأداء وخلق التعاون.

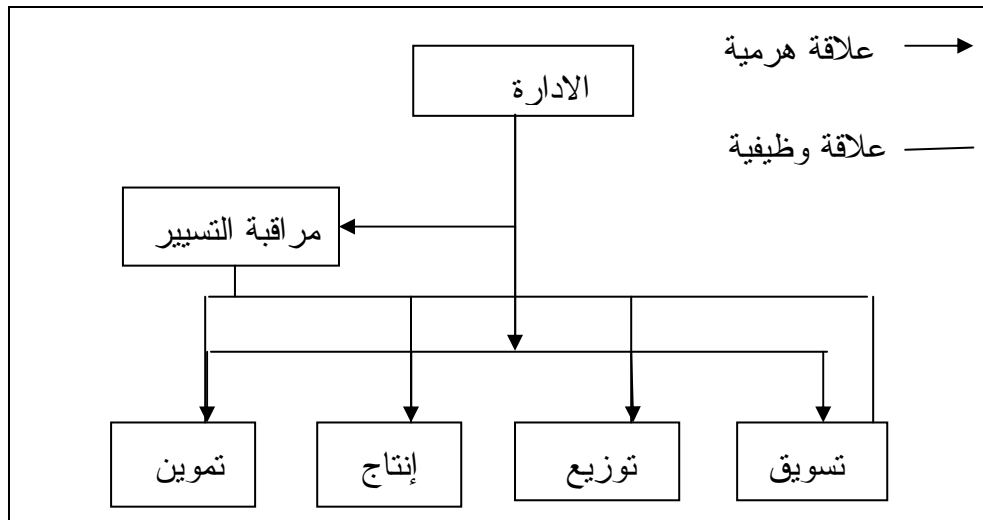
وعليه فمراقبة التسيير تقوم بدور مهم يبرز من خلال المهام التي يؤديها هذا النظام داخل المؤسسة والمتمثلة خاصة في التخطيط والرقابة ومن طبيعة العلاقة التي تربطه مع مختلف الوظائف.

ثالثا: مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة:

تحتل مراقبة التسيير مكانة معتبرة داخل المؤسسة نظرا لارتباطها بمختلف الإدارات، فهي ترتبط بكل من:

1- مكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي: تتواجد مراقبة التسيير بصفة عامة في مركز التدفقات المعلوماتية لتقوم بمعالجة وتحليل المعطيات لذا فمن غير المعقول اعتبارها في موضع واحد في الهيكل التنظيمي.

الشكل رقم(09): مكانة مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي



المصدر: Boisselier.P, **contrôle de gestion-cours et applications**, paris,edution Vuibert,1999,p:31.

1 Taller. R,le contrôle de gestion-pour un pilotage intégrant stratégie et finance, opcit, p:17.

2: Loning et autres, opcit, p:242.

2- علاقة مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة: ترتبط مراقبة التسيير بمختلف وظائف المؤسسة وذلك كما يلي¹:

أ- علاقة نظام مراقبة التسيير بالوظيفة الإنتاجية: من خلال إصدار التعليمات للعمال ومراقبة المنتجات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، والهدف منها هو إعداد سلعة جيدة النوع بتكاليف منخفضة نسبيا.

ب- علاقة مراقبة التسيير بالوظيفة التسويقية: يقوم المسؤول عن المبيعات بوضع ميزانية المبيعات وهذا بمشاركة مراقب التسيير، ويوضح في هذه الميزانية الكميات المتوقعة بيعها بأسعار محددة شهريا وسنوياً.

ج- علاقة نظام التسيير بوظيفة المستخدمين: من خلال مراقبة الأنشطة والوظائف ومنها يستطيع مراقب التسيير التحكم في سير هذه الوظائف والأنشطة ومعرفة مدى التطابق بين التخطيط والتنفيذ.

3- علاقة مراقبة التسيير بمختلف الأساليب الرقابية الأخرى: تعتبر مراقبة التسيير بمثابة الأسلوب الرقابي الشامل والمتصل بمختلف الأساليب الأخرى وذلك كما يلي:

أ- مراقبة التسيير والرقابة في المؤسسة²: تعتمد مراقبة التسيير على عدة أنواع من الرقابة منها الرقابة التنظيمية التي تنظم أنظمة المعلومات ونظم القرار، والرقابة عن طريق السوق، والرقابة هرمية، والرقابة داخلية.

ب- مراقبة التسيير والتشخيص الاستراتيجي³: يهتم التشخيص الاستراتيجي بتحديد وتحليل إمكانيات المؤسسة والحكم على فعاليتها ورصد البيئة، وتقوم مراقبة التسيير بتحليل وتقييم كافة هذه العوامل، تبيان نقاط القوة والضعف التي يتسم بها كل عامل من العوامل الداخلية والفرص والتحديات.

ج- مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية: هناك الكثير من يخلط بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية نظرا للتدخل بين هذين النوعين من الرقابة وذلك كما يلي:

1: www.samehar.ward.press.com .23/02/2010 ,14h-16h.

2: A. Dayan, **manuel de gestion**, volum1, paris ,édition ellipses,1999,p:801.

3: www.uplods-batelco:jo/jib/uploads/strategic.doc,26/02/2010, 10h-12h.

الجدول رقم(05): أوجه التشابه والاختلاف بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
<p>-تهتم المراجعة الداخلية بالجانب المحاسبي والمالي بينما مراقبة التسيير تهتم بمختلف وظائف ونشاطات المؤسسة بدون استثناء؛</p> <p>-هدف مراقبة التسيير هو التأكد من ملائمة الأهداف بالوسائل المتاحة واكتشاف الانحرافات، بينما هدف المراجعة الداخلية هي العقاب من خلال تتبع الأخطاء؛</p> <p>-المراجعة الداخلية عادة ما تأتي بعد تحقيق العمليات وتسهر على احترام الجوانب والشروط القانونية والتقنية للمحاسبة، أما مراقبة التسيير فتأتي في مختلف أطوار العمليات وهدفها تقييم أداء المسيرين؛</p> <p>-المراجعة الداخلية تفرض ضرورة استعمال الوسائل والطرق اللازمة لأداء العمل، ومراقبة التسيير تتطلب تحقيق نتائج إيجابية في حدود الوسائل المتاحة؛</p> <p>-تهتم المراجعة الداخلية بمراقبة حركة الوثائق وصحتها، أما مراقبة التسيير تهتم بمراقبة النتائج ومقارنة المعلومات الواردة فيها مع ما كان مخطط.</p>	<p>-اعلام وإرشاد الإدارة والمسؤولين بالإجراءات الواجب اتخاذها للحفاظ على المؤسسة؛</p> <p>-ليس لمراقب التسيير والمراجع أية مسؤولية مباشرة؛</p> <p>-هما نوعان من الرقابة متكاملان وضروريان معاً، إذ أصبحت مراقبة الأداء تركز أساساً على صدق مختلف المعلومات التي يوفرها المدقق؛</p> <p>-تهتم مراقبة التسيير بمراقبة نتائج المراجع ومن ثم تحديد الانحرافات بدقة و تقييم جيد للأداء.</p>

المصدر: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، عمان، الصفاء للنشر، الطبعة الثانية، 2005، ص:25-26.

المطلب الثاني: أدوات مراقبة التسيير التقليدية:

إن مراقبة التسيير بطبيعتها تركز على أسس للتأكد من نجاعة استغلال موارد المؤسسة لتحقيق الأهداف ويتم ذلك باستخدام تقنيات عديدة تعمل في نطاق واحد ألا وهو التحكم في التسيير.

أولاً: نظام المعلومات في المؤسسة:

يعد نظام المعلومات عنصراً أساسياً في التسيير فالمراقبة لا تتحقق إلا عن طريق شبكة معلومات كما يلي:

1- مفهوم نظام المعلومات: يمكن التعرف على نظام المعلومات باعتباره من أدوات مراقبة التسيير من خلال ما يلي:

أ- **تطور نظام المعلومات¹:** إن أول ظهور للإعلام الآلي كان في سنة (1955) وقد لوحظ أولى استعمالات الإعلام الآلي خاصة في المهام المرتبطة بخزينة المؤسسة، وأجور الموظفين... ثم بدأت المؤسسات في استعمال الإعلام الآلي كنظام معلومات² لأغراض الرقابة والتسيير.

ب- **تعريف نظام المعلومات³:** يعرف من الناحية الفنية أنه: "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في التنظيم، بالإضافة إلى تدعيم اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة".

2- أبعاد نظم المعلومات: يتميز نظام المعلومات بمجموعة من المبادئ التي تجعله الأكثر أهمية في المؤسسة وهي كما يلي:

أ- **أنواع نظم المعلومات:** تصنف أنظمة المعلومات حسب التخصصات الوظيفية كما يلي⁴:

- ✓ نظام معلومات الإنتاج: يتكون نموذج معلومات الإنتاج من المكونات التالية: تخطيط الاحتياجات من الموارد، والعمليات التحويلية، والهندسة الصناعية، والشحن والاستلام للمشتريات ورقابة الجودة.
- ✓ نظام معلومات التسويق: يتكون نموذج معلومات التسويق من المكونات التالية: بحوث التسويق، وإدارة المبيعات.
- ✓ نظام معلومات التمويل: إن نظام معلومات التمويل يتضمن وظائف محاسبية وتتمثل المكونات الأساسية لهذا النظام في: الميزانية، ومحاسبة التكاليف، وإدارة الأموال، والمحاسبة المالية.

1: درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية-دراسة مقارنة- أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص: 63-64.

2: المصطلح الفرنسي للإعلام الآلي "informatique" اخترع من طرف "Philippe Dreyfus" سنة 1962 من خلال مزج كلمتين: معلومة "information" وآلي "automatique" لتعيين التقنية التي تسمح بمعالجة آلية للمعلومات وهي جزء من نظام المعلومات.

3: صونيا محمد الكبرى، نظم المعلومات الإدارية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1997، ص: 11

4: صونيا محمد الكبرى، إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية، الإسكندرية، الدار الجامعية الجديدة، 2002، ص: 254.

- ✓ نظام معلومات الأفراد: لم يلق الاهتمام المناسب ويرجع ذلك إلى أنه ما لم يكن عدد الموظفين كبيراً فإن سجلات الأفراد من السهل المحافظة عليها يدوياً.
- ✓ نظام المعلومات المحاسبي: يشمل على خصائص مصدرها طبيعة المحاسبة ويقبل البيانات الاقتصادية الناتجة من الأحداث الخارجية وينتج نظام المعلومات المحاسبي المستندات والقوائم.

ب- وظائف نظام المعلومات: من بين وظائف نظام المعلومات ما يلي¹:

- ✓ وظيفة الإعلام: تتضمن تحديد كل البيانات اللازمة سواء داخل المؤسسة أو من خارجها.
- ✓ وظيفة المعالجة: هي مجموعة متباينة من العمليات التي تسمح بتغيير المدخلات إلى مخرجات.
- ✓ وظيفة التخزين: تحتفظ بجميع المعلومات المتحصل عليها بطريقة يسهل الرجوع إليها عند الحاجة.
- ✓ وظيفة الاتصال: تعتبر الوظيفة الحيوية ويتطلب ذلك نقلها من مكان معالجتها إلى مكان استخدامها.

ج- دورة حياة نظام المعلومات: تتمثل دورة حياة نظام المعلومات في المراحل التي يمر بها وهي²:

- ✓ تخطيط النظام من خلال التعرف على مختلف الأنظمة الفرعية المكونة للنظام؛
- ✓ تحليل النظام القائم ومشاكله من أجل تحديد الحاجة إلى المعلومات ووضع تصور أولي للنظام؛
- ✓ تصميم النظام على شكل تدريجي، حيث يجب أولاً تحديد أهداف ووظائف النظام؛
- ✓ تنفيذ النظام بتطبيق المواصفات المادية والمعنوية التي تم اختيارها في مرحلة التصميم بشكل فعلي؛
- ✓ تشغيل النظام وتقييمه وذلك بعد التحول من النظام القديم إلى النظام الجديد؛
- ✓ صيانة النظام خلال فترة حياته فهو يحتاج إلى تعديلات أو إصلاحات.

3- نظام المعلومات ومراقبة التسيير: يختلف فهم وعمل مراقبة التسيير العملية عن القيادية في المؤسسة، وتعتمد في هذه الأخيرة على نظام معلوماتها.

أ- نظام المعلومات عنصر أساسي ومادة أولية لمراقبة التسيير: يعتبر نظام المعلومات العنصر الأساسي لعملية التسيير والمكون الرئيسي له، وحتى يتم الحصول على المعلومات الضرورية يجب على الإدارة ما يلي³:

- ✓ لعب دور المنشط بمضاعفة استقبال المعلومات وذلك بتكوين الأفراد في مجال التسيير والاقتصاد؛
- ✓ لامركزية المعلومات حيث يصبح كل فرد مراقب ذاتي ومنه تقلص تكلفة الحصول على المعلومات؛
- ✓ إضافة عنصر تدفق المعلومات إلى العناصر المالية والمادية ويتولى تنظيمه مراقبة التسيير لأن دورها الرئيسي يتمثل في تسيير المعلومة الضرورية لاتخاذ القرار.

1: خالص صافي صالح، رقابة التسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص: 268.

2: نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق-دراسة حالة: قطاع صناعة الحليب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر-باتنة-كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، شعبة تسيير المؤسسات، 2009، ص: 52.

3: Simon.R, L, **levrs of control, Harvard business school, pressboston,1995,P:271.**

ب- المعلومات الضرورية لمراقبة التسيير: لتتحصل مراقبة التسيير على المعلومات الشاملة التي توضح مكانة المؤسسة في السوق يجب معرفة المعلومات الهامة التالية¹:

- ✓ الوضعية التنافسية حيث بمعرفتها توضح الاستراتيجية المعتمدة خلال الفترة المحللة؛
- ✓ المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة المؤثر على التسيير وهي مأخوذة من معلومات خارجية؛
- ✓ محيط العرض والطلب والتفاعلات السوقية، من خلال اعتماد المعلومات الداخلية أو الخارجية؛
- ✓ البنية التحتية والمدعومة بأشخاص مرتبطين عن طريق نظام المعلومات.

ج- أدوات ووسائل تكوين نظام المعلومات لعملية مراقبة التسيير: من هذه الأدوات ما يلي²:

- ✓ المحاسبة: تهدف إلى تجهيز التسيير بكل ما يسهل عليه إيجاد الحلول المناسبة لمشاكله بسرعة ويوجد العديد من المحاسبات أهمها لمراقب التسيير المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف.
- ✓ الإحصائيات: تستعمل لأخذ فكرة واضحة عن المؤسسة كما تساعد في عملية التنبؤ، وذلك بفضل الرسوم البيانية، والسلاسل المرقمة، والطرق المختلفة للتنبؤ...
- ✓ النسب: تستعمل بكثرة في مجال التحليل المالي وكذلك في مجالات متعددة من التسيير وهي عبارة عن علاقة وقياس بين مقدارين يعرفان عن تطورهما خلال فترة زمنية منها نسب الدوران والهيكل، والمردودية.

وعليه فنظام المعلومات يعد مصدر رئيسي للمعلومات التي يعتمدها مراقب التسيير في أداء مهامه الرئيسية في المؤسسة وعلى أساسه يتم اتخاذ القرار الذي يحدد استراتيجية المؤسسة.

ثانيا: المحاسبة العامة:

يمكن دراسة المحاسبة العامة كأداة لمراقبة التسيير من خلال الجوانب التالية:

1- مفهوم المحاسبة العامة: يمكن التعرف على المحاسبة العامة من خلال ما يلي:

أ- لمحة تاريخية عن نشأة وتطور المحاسبة³: استعملت الحضارات القديمة نوع من التسجيلات المحاسبية كما استعملت يومية الإيرادات والنفقات، ثم ظهر القيد المزدوج خلال سنة (1494) ثم ظهر القيد المزدوج مرفوق بأمثلة تطبيقية سنة (1516). وبعد ذلك اكتشفت فكرة الميزانية في مكان ميزان المراجعة، واخترع في سنة (1795) اليومية ودفتر الأستاذ.

ح- تعريف المحاسبة العامة⁴: هي مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط المؤسسة ومدى تأثيره على هيكلية أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة، وبالتالي فهي عبارة عن أداة لكشف وتصوير المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتائج نشاطها من حين لآخر.

1: Pillot.G, maitrise du control de gestion, paris, édition sedifor organisation, p:231.

2: عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1993، ص:164.

3: محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص:01.

4: Malo Gol, comptabilité général, paris, eyrolles université, 1992, p:09.

2- أساسيات المحاسبة العامة: تعتمد المحاسبة العامة في المؤسسة على الركائز التالية:

أ- دور المحاسبة العامة: من بين أدوار المحاسبة العامة ما يلي¹:

- ✓ تشكل وسيلة إثبات إداري وقانوني لكل مجريات الأحداث على امتداد السنة المالية الواحدة؛
- ✓ تلبي ضرورات النظام الاقتصادي والمالي، والقانوني والجبائي باعتبارها أداة لقياس الذمة المالية؛
- ✓ حساب نتائج الأداء لتقويم وفرض الضرائب لتلبية حاجيات النظام الاقتصادي والمالي والجبائي.

ب- أهداف المحاسبة العامة: تتمثل أهداف المحاسبة العامة في²:

- ✓ معرفة نتائج النشاط ومدى تطور الذمة المالية؛
- ✓ تزويد المحاسبة التحليلية والمحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة؛
- ✓ تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي.

3- استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير: إن مراقبة التسيير تستعمل معلومات وأنباء كثيفة جدا حيث أن جزءا هاما منها مأخوذ من المحاسبة العامة حيث تأخذ المعلومات المقاسة بصفة إجمالية.

أ- التعديلات الواجبة على المحاسبة العامة لتصبح أداة مراقبة: من بين هذه التعديلات ما يلي³:

- ✓ توفير القوائم المالية على فترات متقاربة في حين أن المحاسبة العامة توفر وثائق سنوية مما يعرقل عملية التحكم في المؤسسة واتخاذ القرار؛
- ✓ إرفاق القوائم المالية بمعايير تقديرية وفعلية لسنوات سابقة لمقارنتها مع القوائم الحالية؛
- ✓ توزيع الأعباء على الفترات التي فيها الاستهلاك الفعلي لها؛
- ✓ إزالة أثر التضخم على النتائج من خلال إعادة تقييم الأصول كلما تطلب ذلك.

ب- تقنيات المحاسبة العامة المستخدمة في مراقبة التسيير: هناك العديد من فنيات المحاسبة العامة والتي تستخدم في مراقبة التسيير وهي⁴:

- ✓ الأرصدة الوسيطة للتسيير تمثل في مجموعها النتيجة الصافية وهي عبارة عن تحليل النتيجة؛
- ✓ حساب الفائض من خلال الفصل بين الأسعار والأحجام لكل قسم من أقسام حساب النتائج؛

1: محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، مرجع سابق، ص:02.

2: محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، مرجع سابق، ص:13.

3: Gervais.M, recherche de contrôle de gestion, opcit, p:26-29.

4: هباش سامي، دراسة واقع نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مرجع سابق، ص:111.

✓ القيمة المضافة المباشرة هي الفرق بين المبيعات وتكاليف صنعها من أجل تقييم أداء المؤسسة.

ج- حدود استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير: رغم ما تساهم به المحاسبة العامة في تسهيل عملية مراقبة التسيير، إلا أنها لها عدة نقائص منها¹:

✓ عدم إمكانية تصحيح الانحرافات بسرعة نتيجة طول مدة معالجة المعلومات؛

✓ عدم إمكانية تحديد المسؤوليات وقياس أداء كل مسؤول؛

✓ اقتصار معلومات المعالجة على المعلومات المالية فقط.

وعليه فالمحاسبة العامة أداة رقابية تعكس المركز المالي للمؤسسة وتعتمد عليها مراقبة التسيير في بعض الجوانب التي تظهرها بمصادقية.

ثالثاً: المحاسبة التحليلية:

لتكملة المحاسبة العامة ومواجهة النقائص التي تصيبها، استعملت المحاسبة التحليلية لأنها موجهة للمسيرين كمتعاملين داخليين في المؤسسة.

1- مفهوم المحاسبة التحليلية: رغم اختلاف الأساليب والطرق التي تستعمل لتجسيد المحاسبة التحليلية إلا أن مفهومها واحد.

أ- تطور المحاسبة التحليلية²: يرجع تاريخ المحاسبة التحليلية إلى القرن (20) وبعد الأزمة العالمية بدأ التفكير في المحاسبة عن طريق التكاليف، ثم جاء مخطط سنة (1942) واقترح محاسبة التكاليف من خلال طريقة الأقسام المتجانسة، ثم جاء مخطط سنة (1957) الذي حول المحاسبة الصناعية إلى محاسبة التكاليف.

ب- مفهوم المحاسبة التحليلية³: هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير والمؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية.

ج- أهداف المحاسبة التحليلية: تتمثل أهداف المحاسبة التحليلية فيما يلي⁴:

✓ تحديد تكلفة الإنتاج من خلال سعر تكلفة الإنتاج التام، ومجمل التكاليف لتحديد سعر البيع؛

✓ ضبط رقابة التكاليف من خلال تصميم الإجراءات والنظم والدورات المستندية الخاصة لكل عنصر؛

1: محمد خليل، عبد الحميد أحمد، منى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص:75.
2: محمد مطر عطية وآخرون، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، الأردن، حنين للنشر، 1996، الطبعة الأولى، ص:31.
3: ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير -المحاسبة التحليلية-الجزء الثاني، الجزائر، الدار المحمدية، 1994، ص:08.
4: محمد بوتين، تقنيات التسيير -محاسبة تحليلية، الجزء الثاني، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 1994، ص:16

- ✓ قياس النتائج التحليلية لمعرفة التكاليف وسعر التكلفة، قياس مردودية المنتجات المختلفة أو المبيعات؛
- ✓ دعم المحاسبة العامة عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول.

2- طرق استخدام المحاسبة التحليلية: تتميز محاسبة التسيير بتعدد مداخل تطبيقها التي تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليها وهي كما يلي:

أ- **طريقة التكاليف الكلية¹:** يتم حساب تكلفة المنتج بجمع الأعباء الثابتة أو المتغيرة، المباشرة منها أو غير المباشرة. وهذا بتحميل الأعباء التي ليس لها علاقة مباشرة بالنشاط.

ب- **طريقة التكاليف الجزئية²:** تتم هذه الطريقة من خلال تجزئة الأعباء وتحميلها للنشاط ومن هذه الطرق طريقة التكاليف الجزئية المباشرة، وطريقة التكاليف الجزئية المتغيرة، وطريقة التكاليف الجزئية المتغيرة المتطورة.

ج- **أسلوب التحميل العقلاني³:** وذلك من خلال معالجة الأعباء الثابتة على أساس أنها أعباء متغيرة مع وجوب تحديد مستوى النشاط العادي للدورة لاستخدامه كمعيار، وكذا تحديد معامل التحميل العقلاني الذي يتم على أساسه تحميل الأعباء الثابتة.

د- **طريقة التكاليف المعيارية⁴:** تعتمد على تكاليف تتميز بالمعيارية يتم تحديدها مسبقاً، من أجل مراقبة نشاط المؤسسة لقياس قدرتها في تحقيق برامجها ومنها التكلفة المعيارية التاريخية، والتكلفة المعيارية المحددة على أساس المنافسة، والتكلفة المعيارية المحددة على أساس الأسعار الجارية، والتكلفة المعيارية النظرية على أساس الاستخدام الأمثل لوسائل الإنتاج.

و- **طريقة التكاليف على أساس الأنشطة⁵:** يتم فيها توزيع أقسام المؤسسة إلى مجموعة من النشاطات، من خلال مبدأ أن النشاطات تستهلك موارد، والمنتجات تستهلك نشاطات والتي على أساسها يتم تحميل الأعباء غير المباشرة.

ز- **طريقة التكاليف المستهدفة⁶:** تسعى إلى التركيز على المراحل التي تساعد في تخفيض التكاليف، وتعتمد هذه الطريقة على تحديد التكلفة التقديرية للمنتج، والتي هي عبارة عن التكلفة المستقبلية الناتجة عن الوضعية الحالية للمشتريات والتي تكون غالباً أكثر من التكلفة المستهدفة.

1: رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، ص:121.

2: وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، الجزائر، منشورات الجامعة المفتوحة، 1992، ص:87.

3: بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 2005، ص:115.

4: ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير-محاسبة تحليلية-مرجع سابق، ص:161-162.

5: محمد بوتين، تقنيات التسيير -محاسبة تحليلية، مرجع سابق، ص:86.

6: طوالبية أحمد، المحاسبة كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، فرع

التخطيط والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص:63.

3- استعمال المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير: إن لأغلب المؤسسات الكبيرة محاسبة التكاليف التي تعتمد بشكل طبيعي على تنبؤات تسمح بمراقبة التسيير، ونظر للأهمية البالغة التي تكتسبها المحاسبة التحليلية حيث هي الوحيدة التي تسمح بـ¹:

- ✓ المراقبة الفعالة للمصاريف والنفقات وقياس مردوديات التصنيع؛
- ✓ توجه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف والتكلفة النهائية؛
- ✓ التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة؛
- ✓ التقديرات والتنبؤات بتبني سياسة معينة.

وعليه فالمحاسبة التحليلية أداة رقابية هامة في المؤسسة إلا أنها تبقى عاجزة عن تأدية كل ضروريات نظام مراقبة التسيير وهذا راجع لكونها عملية تأخذ وقتا طويلا نتيجة الدقة وطول العمليات المحاسبية.

المطلب الثالث: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير:

لمجارات التغيرات الاقتصادية وجب على المؤسسة التكيف معها حيث شملت مختلف الوظائف في المؤسسة ومنها الوظيفة التسييرية.

أولا: التحليل المالي:

يعتبر التحليل المالي أداة تساعد المؤسسة على دراسة محيطها، كما يساعد المؤسسات على تقييم وضعيتها المالية مع اقتراح حل وللترشيد استخدام إمكانياتها.

1- مفهوم التحليل المالي: يمكن التعرف على التحليل المالي باعتباره من الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من خلال الدراسة التالية:

أ- تطور التحليل المالي²: نشأ التحليل المالي في نهاية القرن (19) إذ استعملت المؤسسات المصرفية النسب المالية التي تبين مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها استنادا إلى كشوفها المحاسبية، كما أن الأزمة الاقتصادية العالمية كان لها أثر معتبر في تطوير تقنيات التسيير والتحليل المالي، ففي سنة (1933) أسست لجنة للأمن والصرف، ساهمت في نشر التقديرات والإحصائيات المتعلقة بالنسب المالية لكل قطاع اقتصادي.

ب- تعريف التحليل المالي³: هو إيجاد النسب المالية للبنود المتناسقة في القوائم المالية الختامية لاستخلاص المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم المشروع.

1: صالح الرزق، عطا الله خليل بن واردة، مبادئ محاسبة التكاليف-إطار نظري وعملي-الأردن، زهران للنشر، 1997، ص:143.

2 : ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - التحليل المالي - الجزء الأول، الجزائر، دار الهدية العامة، 1998، ص: 13 .

3 : أبو الفتوح علي فضالة، التحليل المالي و إدارة الأموال، عمان، دار الكتب العلمية للنشر، 1999، ص:65.

ج- أهداف التحليل المالي: تستخدم المؤسسة التحليل المالي من أجل تحقيق عدة أهداف أهمها ما يلي¹:

- ✓ الرقابة من خلال معرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية التي تعدها في السابق؛
- ✓ اتخاذ القرارات المالية التي تتمثل في قرارى الاستثمار ومصادر التمويل؛
- ✓ إعلام الغير بسياسة المؤسسة تجاه السوق المالية من خلال تقارير مجلس الإدارة؛
- ✓ الكشف عن حقيقة المركز المالي بتوفير بيانات محاسبية ومالية التي توضح تخطيط السياسة المالية.

2- مبادئ التحليل المالي: نظرا لأهمية التحليل المالي في تحيد المركز المالي للمؤسسة فإنه يقوم على المبادئ التالية:

أ- خطوات التحليل المالي: يتم التحليل المالي وفق الخطوات الأساسية التالية²:

- ✓ تحديد أهداف التحليل بدقة لأن نجاح العملية التحليلية يعتمد على تحديد الهدف بدقة؛
- ✓ تحديد الفترة الزمنية للتحليل المالي حيث يتم تحديد عدد السنوات التي سيتم تحليل بياناتها؛
- ✓ اختيار أسلوب التحليل المناسب من بين أساليب التحليل المتاحة كاستخدام النسب المالية مثلا؛
- ✓ التوصل إلى الاستنتاجات في إبداء رأي فني محايد بعيد عن التحيز الشخصي؛
- ✓ صياغة التقرير مع ذكر الاقتراحات التي تتناسب مع النتائج المتوصل إليها.

ب- أنواع التحليل المالي: تتعدد أصناف التحليل المالي بتعدد طرق التحليل وذلك كما يلي³:

- ✓ التحليل المالي الداخلي: تتكفل به المؤسسة وهو يوفر للمحلل معلومات واسعة ماضية ومستقبلية تسمح له بتعميق وتوسيع عملية التحليل.
- ✓ التحليل المالي الخارجي: يقوم به شخص أجنبي عن المؤسسة والذي تتوفر له معلومات بمجال معين وبالتالي فإن نطاق هذا التحليل يكون عادة محصور في جانب أو جوانب معينة في الوضعية المالية.
- ✓ التحليل الرأسي: عبارة عن تحويل الأرقام المالية إلى نسب مئوية، حيث يكون الرقم الرئيسي في قائمة الدخل هو رقم صافي المبيعات وفي الميزانية العمومية هو مجموع الأصول.
- ✓ التحليل الأفقي: يتضمن صياغة كل عنصر من العناصر المالية المراد تحليلها أفقيا بشكل نسب مئوية من قيمة العنصر نفسه في سنة الأساس، و ذلك لمعرفة مدى النمو والثبات والتراجع في ذلك العنصر.

ج- أدوات التحليل المالي: لكي يحقق المسير المالي هدفه لابد من استخدام الأدوات التالية⁴:

1: أيمن الشنطي، عامر شقر، الإدارة والتحليل المالي، عمان، دار البداية للنشر، الطبعة الأولى، 2005، ص: 167.
2: وليد ناجي الحيايلى، التحليل المالي، الدنمارك، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، 2007، ص: 47.
3: عبد الحفيظ الأرقم، التحليل المالي -دروس و تطبيقات- الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002، ص: 53-55.
4: ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير-التحليل المالي-الجزائر، دار الهداية العامة، 1998، ص: 35.

- ✓ التحليل الساكن: يتم بدراسة مختلف التدفقات الكمية الموجودة بين مختلف بنود الميزانية خلال فترات زمنية تاريخية وذلك باستخدام أدوات التحليل المالي من ميزانيات، ونسب المالية.
- ✓ التحليل الديناميكي: يهتم بدراسة التدفقات المالية خلال النشاط ويتم من خلال الاحتياجات من رأس المال العامل، والخزينة.

3- استخدام التحليل المالي في مراقبة التسيير: يتم استخدام التحليل المالي كأداة من أدوات مراقبة التسيير من خلال التقييم الذي يوفره التحليل المالي مهما اختلفت أنواعه في المؤسسة.

أ- التقييم الداخلي والخارجي: يقوم المحلل المالي بتقييم وضعية المؤسسة الداخلية والخارجية كما يلي¹:

- ✓ التقييم الداخلي: يتم من قبل أفراد من داخل المؤسسة وعلى بياناتها ولغايات معينة تتطلبها المؤسسة وغالبا ما يهدف إلى خدمة إدارة المؤسسة بمختلف مستوياتها.
- ✓ التقييم الخارجي: يتم من طرف جهات من خارج المؤسسة ويهدف إلى خدمة هذه الجهات. ونظرا لعجز التقييم الداخلي ينبغي أن يقترن بالتقييم الخارجي فهما يكملان بعضهما البعض.

ب- التقييم التحليلي، والمتحرك، والمقارن: يتم التقييم المالي لوضعية المؤسسة كما يلي²:

- ✓ التقييم التحليلي: يتم تقييم وضعية المؤسسة بإرجاع الأصل المراد تقييمه إلى موضوعه من أجل تحليل جميع العناصر الداخلية والخارجية التي تحدد سلوكيات القائمين بها وتفاعلهم فيما بينهم.
- ✓ التقييم المتحرك: يهتم بالعلاقة الموجودة بين الأصل المراد تقييمه والتنظيم الذي أصدره، بإمكانية الفعل والتصرف هي من صلاحيات الجهاز التنظيمي، من أجل تطابق سير التنظيم مع المهام التي أسندت إليهم.
- ✓ التقييم المقارن: يتمثل في قياس آثار فعل ما مع الأخذ بعين الاعتبار معيار الزمن، الوضع المماثل، معايير أخرى تختلف باختلاف أهداف التقييم.

ج- التقييم المالي والاقتصادي: يعتمد المحلل المالي في تقييمه على التقييم المالي والاقتصادي كما يلي³:

- ✓ التقييم المالي: يساعد في تقييم الأداء، التخطيط المستقبلي لكافة الأنشطة عن طريق اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول النشاط، من خلال معلومات تستخرج من القوائم المالية لكي يتم استخدام هذه المؤشرات بعد ذلك في تقييم أداء المؤسسة بقصد اتخاذ القرارات.
- ✓ التقييم الاقتصادي: يهتم بمعرفة العلاقات المتبادلة بين المشروع المقترح والمحيط، من خلال معرفة مدى استفادة المتبادلة بين المشروع والمحيط.

1: منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل لصناعة القرارات، عمان، وائل للنشر، ط2، 2005، ص:117.

2: محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني-الأساليب، الأدوات، الاستخدامات العملية، عمان، وائل للنشر، ط2، 2005، ص:146.

3: منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل لصناعة القرارات، عمان، وائل للنشر، ط2، 2005، ص:125.

وعليه فالعلاقة توافقية بين المحلل المالي الذي يقدم التقارير المالية المحللة ومراقب التسيير الذي يقرر الحكم على وضعية المؤسسة المالية انطلاقا من التقارير المالية المقدمة له.

ثانيا: الميزانية التقديرية:

تعد الميزانيات التقديرية إحدى الأدوات المستعملة في ميدان مراقبة التسيير وتعتبر من أهم الوسائل المستعملة في تحسين تسيير المؤسسات.

1- مفهوم الميزانية التقديرية: يمكن التعرف على الميزانية التقديرية من خلال الدراسة التالية:

أ- **تطور الميزانية التقديرية¹**: لقد استعمل لفظ موازنة تقديرية² سنة (1825) ووصفت أنها جداول الاحتياجات من الموارد مع تحديد هذه الاحتياجات، أما استعمال الميزانية التقديرية كأداة للرقابة يعود إلى سنة (1912) ثم زاد الاهتمام بها اثر ظاهرة التضخم في سنة (1920) الأمر الذي أكد ضرورة الأخذ بمبدأ التخطيط، وأعدت لأول مرة سنة (1933) ثم انتشرت اثر الحرب العالمية الثانية وطبقت في الخمسينيات.

ب- **تعريف الميزانية التقديرية³**: هي عبارة عن خطة تفصيلية محددة مسبقا لأعمال مرغوب في تنفيذها في فترة زمنية في المستقبل مترجما عنها في شكل نقدي.

ج- خصائص الميزانية التقديرية: تتميز الميزانية التقديرية بالخصائص التالية⁴:

- ✓ يتم التعبير عنها بأرقام تكون في شكل قيم أو كميات كما تتميز بالشمولية؛
- ✓ تتعلق بفترة زمنية وتقوم على مبدأ التقرير الذي يعتمد على المعطيات السابقة؛
- ✓ مساهمة كل المستويات الإدارية في إعدادها وذلك لتحقيق أهدافها؛
- ✓ تعتبر نظام للمعلومات ووسيلة لاتخاذ القرار وأداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.

2- **أنواع الميزانيات التقديرية وطرق إعدادها**: تضم الميزانيات التقديرية مجمل نشاط المؤسسة المستقبلي على شكل تنبؤات وذلك مهما اختلف نوعها.

أ- **أنواع الميزانيات التقديرية**: نظرا لأهمية الميزانية التقديرية فهي تتنوع بتنوع وظائف المؤسسة كما يلي:

✓ **ميزانيات الاستغلال⁵**: وهي التي ترتبط مختلف الأنشطة الاستغلالية في المؤسسة وحجم النشاط فيها وتتضمن ميزانية المبيعات، وميزانية الإنتاج، وميزانية التموين.

1: محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995، ص:3.

2: يعود أصل كلمة موازنة إلى كلمة موازنة إلى الكلمة الفرنسية bougette وتعني حافظة.

3: خالص ص خالص، تقنيات تسيير ميزانية المؤسسة الاقتصادية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1997، ص:10.

4: نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص:135.

5: خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسات الاقتصادية المستقلة، مرجع سابق، ص:27.

✓ ميزانيات الاستثمار: تساعد في عملية التخطيط الخاص باختيار المشاريع الاستثمارية وتخصيص رأس المال، وتتضمن التدفقات النقدية المتوقع تحقيقها من طرف المشروع والمصاريف التي يتحملها.

✓ ميزانية الخزينة: تستعمل للتخطيط ومراقبة الخزينة وتعكس من وجهة النظر المالية نشاطات تنبؤية.

2- مراحل إعداد الميزانية التقديرية: لإعداد الميزانية التقديرية بشكل سليم يعكس واقع المؤسسة يجب تتبع الخطوات التالية¹:

✓ جرد الموارد المالية والفنية والبشرية للمؤسسة وتحديد العوامل الخارجية؛
✓ تشكيل الأهداف طويلة الأجل للمؤسسة ثم الأهداف قصيرة الأجل وإعداد السياسات والوسائل لتحقيقها؛

✓ تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة مع الوصف الدقيق لكل المهام؛
✓ تعيين لجنة الميزانية التي يكون دورها وظيفيا تتكون من أشخاص ذوي المستويات الإدارية العليا ويجب أن يكون من بينهم المراقب المالي كما يجب أن تكون كل المصالح ممثلة في هذه اللجنة؛
✓ إشعار كل الأشخاص الذين لهم مسؤولية على مركز تكلفة أو مركز ربح بالأهداف أو بالسياسات.

3- استعمال الميزانية التقديرية في مراقبة التسيير: رغم ما تقدمه الميزانية التقديرية في مجال مراقبة التسيير من إجراءات تساعد في عملية الكشف عن الانحرافات وتقييم أداء المسيرين، إلا أن له بعض النقائص يجب مراعاتها عند استعمال هذا النظام منها ما يلي²:

أ- **عدم دقة التنبؤات:** يرجع إلى تميز محيط المؤسسة بالتغير المستمر وهذا راجع لكثرة العوامل المؤثرة على سير المؤسسة والتي تؤثر بدورها على الأهداف الموضوعية سواء بالتعديل أو التغيير.

ب- **عدم قدرة الميزانيات على تمثيل بعض الأهداف:** إن تحسين الجودة، والعلاقة مع العملاء، والرضا... يجعل تحقيق الأهداف أمرا صعبا، إضافة إلى أن الميزانيات يمكن أن تحوي بيانات مالية لا تعكس الأداء الجيد.

ج- **ارتفاع تكلفة نظام الميزانيات:** تتطلب عملية إعداد الميزانيات الكثير من التكاليف الإدارية والمحاسبية، لذا يجب دائما مراعاة التكاليف.

وعلية فاستخدام نظام الميزانيات التقديرية يؤدي إلى البحث عن الفرص التي تكون أكثر ربحية إلا أن هذه الأداة الرقابية تكلف المؤسسة قدر من التكاليف يجب أخذها بعين الاعتبار.

1: أحمد ماهر، مبادئ الإدارة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003، ص: 132.

2: هباش سامي، دراسة نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مرجع سابق، ص: 125.

ثالثا: لوحات القيادة:

تعتبر لوحة القيادة من أدوات نظام مراقبة التسيير، تهدف إلى معالجة بعض نقائص الأدوات الأخرى فهي تسمح بالمتابعة الجيدة لسير العمليات كما تساعد المسيرين في اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشكل سريع.

1- مفهوم لوحة القيادة: تعتبر لوحة القيادة من الخصائص الجديدة المنتظرة من أدوات مراقبة التسيير ويمكن دراستها من خلال ما يلي:

أ- **تطور لوحة القيادة¹:** ظهرت سنة (1930) على شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية التي تسمح للمسير بمتابعة تسيير المؤسسة، وذلك عن طريق المقارنة بين النسب المحصل عليها والنسب المعيارية.

ليطور هذا المصطلح سنة (1948) وكان معمول به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري وقد اختلفت تسمية هذه الأداة من "جدول التسيير"، و"جدول المراقبة"، و"لوحة القيادة".

ب- **تعريف لوحة القيادة²:** هي مجموعة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها والتي تكشف الاختلافات الحاصلة، وتسمح باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير.

ج- **خصائص لوحة القيادة:** تتميز لوحة القيادة باعتبارها أحدث أدوات مراقبة التسيير بالخصائص التالية³:

- ✓ لكل مسؤول عملي لوحة قيادة خاصة به تتناسب مع طبيعة نشاطه؛
- ✓ لغتها بسيطة ومفهومة من طرف أفراد القسم، مما يساعد في تحديد الإجراءات التصحيحية بشكل سريع؛
- ✓ ممثلة في شكل رسومات للفت انتباه الجميع، ويتم إعدادها بشكل دوري حتى تواكب التغيرات الحاصلة.

د- **أهمية لوحة القيادة:** تلعب لوحة القيادة دورا كبيرا داخل المؤسسة وذلك نظرا لأهميتها في التسيير كما يلي⁴:

- ✓ أداة لقياس الأداء من خلال إظهار النتائج المالية وغير المالية ومقارنتها بالأهداف المحققة؛
- ✓ أداة لاتخاذ القرار لكونها تزود المسؤولين بمعلومات حول المتغيرات الحاصلة في التسيير اليومي؛

1: Guedj. Norbert, **le contrôle de gestion**, paris, édition d'organisation, 1995,p: 283.

2: JeanRitchardSulser, **les objets et les méthodes –comment construire le tableau de bord** –paris, édition dunob,1975,p:10.

3: Hélène Loning et Autres, **le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre**, opcit, p146.

4: Leroy .M ,**le tableau de bord au service de l'entreprise**, paris, édition d'organisation,2001,p:42.

- ✓ أداة حوار واتصال بين مختلف المسؤولين في مختلف المستويات الإدارية؛
- ✓ أداة تحفيز من خلال عرض النتائج والانحرافات ومدى قدرة الأفراد على تحقيق الأهداف.

2- أنواع لوحات القيادة، وتصميمها، وطرق عرضها: يمكن التعرف على شكل لوحات القيادة من خلال ما يلي:

أ- أنواع لوحات القيادة: تتنوع لوحة القيادة حسب طبيعة المسؤوليات المتواجدة بالمؤسسة وهي كما يلي¹:

- ✓ لوحة القيادة ذات التوجه الاستراتيجي: عبارة عن نظام مؤشرات يسعى لقياس الأداء الكلي ويسمح بتوضيح الأهداف الاستراتيجية وترجمتها إلى قيم واقعية قابلة للتحقيق ومنها لوحة القيادة المتوازنة، ولوحة القيادة ذات البحث المعمق، ولوحة قيادة الجودة.
- ✓ لوحة قيادة الاستغلال (الوظيفية): تصاغ بشكل يجعل منها وسيلة مساعدة لتقييم أداء وظيفة ما، حيث توفر المعلومات المباشرة والمفهومة في الطرف الزمني الملائم ومنها لوحة القيادة المالية، ولوحة القيادة الاجتماعية، ولوحة القيادة التقنية، ولوحة قيادة الخزينة.
- ✓ لوحة قيادة التسيير: تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة تحتوي على المؤشرات والمعلومات الأساسية لمتابعة النشاط وهدفها متابعة النتائج ومراقبة التنفيذ المحقق بين مستويات المؤسسة.

ب- تصميم لوحات القيادة في المؤسسة: تمر عملية تصميم لوحات القيادة في المؤسسة بالمراحل التالية²:

- ✓ دراسة المحيط الخارجي والداخلي للمؤسسة من خلال وضعية المؤسسة، وحصتها السوقية، واستراتيجياتها..؛
- ✓ تحديد الأهداف أي ترجمة الاستراتيجية إلى أهداف قابلة للقياس والتنفيذ والمراقبة؛
- ✓ اختيار المؤشرات وإعدادها عن طريق اعتماد تقنيات؛
- ✓ اختيار الأنظمة المعلوماتية المناسبة التي تزود المسؤولين بالمعلومات الضرورية في الوقت المناسب.

3- استعمال لوحة القيادة في مراقبة التسيير: تساهم لوحات القيادة بشكل فعال في طريقة عمل نظام مراقبة التسيير في عدة مجالات أهمها:

أ- دور لوحات القيادة في مراقبة التسيير: يتمثل دور لوحات القيادة في المؤسسة في ما يلي³:

- ✓ تحليل الانحرافات بشكل سريع وشرح أسبابها وإظهار مصدرها مما يساعد المسير على تسيير العمليات؛

1: Jerome Depuis, *le contrôle de gestion dans les organisation publique*, paris, édition puf, 1991, p:127-130.

2: www.Managementdevelopmentcenter.com. .p:91 .06/02/2010 ,9h-11h.

3: Leroy .M, *le tableau de bord au service de l'entreprise*, opcit, p:131.

✓ اقتراح إجراءات تصحيحية من خلال تقييم الأفكار ثم ترتيبها وإدماجها ضمن الخطط العملية والاختيارات الاستراتيجية.

ب- حدود استعمالات لوحات القيادة في مراقبة التسيير: تعتبر لوحة القيادة من الأدوات التي تساعد المسيرين في مراقبة سير العمليات، ورغم هذا تشوبها بعض النقائص نذكر منها:

✓ ارتفاع تكلفة لوحات القيادة منها ما هو متعلق بعملية جمع المعلومات، تكاليف التنظيم الإداري والمحاسبي وتكوين الأفراد...؛

✓ غياب التنسيق بين المسيرين لجمع البيانات والمعلومات المختلفة؛

✓ وجود صراعات بين الأفراد مما يجعل إعداد لوحات القيادة أمرا صعبا؛

✓ عدم مساهمة المسيرين في تطوير هذه الأداة وهذا راجع لخوف الأفراد من اكتشاف عجزهم وعدم قدرتهم على تسيير أقسامهم على أكمل وجه.

وعليه فلوحات القيادة تعد أحدث أداة رقابية في المؤسسة إلا أن مساهمتها في عملية مراقبة التسيير تبقى في حدود، ويرجع ذلك لعدم محاولة تطويرها لتتكيف مع التغيرات والتحول البيئية الداخلية والخارجية.

ومما تقدم يتبين أن عملية مراقبة التسيير تهدف إلى تجنيد الطاقات والقدرات من أجل الاستعمال الفعال والملائم للمواد المتاحة في المؤسسات من أجل بلوغ الأهداف المسطرة وفقا لاستراتيجية المؤسسة، كما تسمح بمقارنة الأهداف بالنتائج المحققة وكذلك الانحرافات واستخرج الفروقات واتخاذ القرارات والتدابير التصحيحية لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا.

خاتمة

إن مختلف الأساليب الرقابية مهما اختلفت طريقة تطبيقها وتحليلها لوضع المؤسسة فإنها تؤدي إلى تحقيق الهدف المرغوب فيه وهو معرفة واقع نشاط وتسيير المؤسسة وذلك لتحديد حقيقة مكانة المؤسسة وقيمتها في السوق.

تهدف عملية المراجعة إلى التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها، عن طريق إبداء رأي فني محايد حول تلك البيانات المفحوصة سواء من طرف مراجع داخلي أو مراجع خارجي، الذي يشترط فيه أن يتحلى بقواعد السلوك المهني المحددة لمهنة المراجعة وذلك في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها.

وبما أن المؤسسة محاطة ببيئة تنافسية شديدة لذا يجب على المديرين تغيير نظرتهم إلى واقع مؤسساتهم وإلى البيئة الخارجية من خلال تحديد استراتيجيات واضحة ترشد خطوات عملهم ويستوجب إعدادها القيام بالأعمال التشخيصية والتحليلية لإمكانيات المؤسسة الذاتية وعلى مستوى المحيط الخارجي لتسهيل رسم السياسات وتحديد الأهداف الواضحة والممكنة التنفيذ في الواقع العملي.

كما أن عملية مراقبة التسيير تهدف إلى تجنيد الطاقات والقدرات من أجل الاستعمال الفعال والملائم للمواد المتاحة في المؤسسة، كما تسمح بمقارنة الأهداف بالنتائج المحققة واستخرج الفروقات لاتخاذ القرار والتدابير التصحيحية لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا وهذا بالأخذ بمختلف أدوات المراقبة.

الفصل الثالث: أساسيات تقييم المؤسسات

إن اعتماد مختلف الأساليب الرقابية السالفة الذكر يمكن المؤسسة من التعرف على واقع وحقيقة أدائها ونشاطها، من خلال معرفة النشاط التسييري الفعلي، وموقعها التنافسي في السوق، ومركزها المالي الفعلي وبالتالي معرفة قيمة المؤسسة ومكانتها في السوق، وذلك إذا ما رغبت المؤسسة بتطوير نشاطها من خلال الشراكة، أو بتغيير نشاطها من خلال البيع والتصفية.

كما أن مرحلة التطور الاقتصادي التي نعيشها حالياً والحاجة لوجود مؤسسات صغيرة ومتوسطة الحجم والشراكات، مقرونة برغبة المؤسسات العائلية بزيادة حصصها السوقية. تتطلب عمل استثمارات كبيرة وبالتالي لابد من استقطاب مستثمرين خارجيين لدعم المؤسسات في السوق وإبقائها من خلال ضخ الاستثمارات اللازمة وعليه فإن اللجوء إلى الاندماج أو شراء المؤسسات قد يكون هو الإستراتيجية المناسبة في ظل تلك الظروف.

لأغراض معرفة القيمة السوقية للمؤسسات لابد من عمل دراسات التقييم، التي هي عبارة عن خليط ما بين العلم والخبرة لإفراز قيمة عادلة للحصة التي يرغب المستثمر بشرائها في المؤسسة. هناك عدة طرق لتقييم المؤسسات تعتمد على طبيعة العمل وذلك باستخدام أفضل وأحدث الأساليب في تقييم المؤسسات ورغم أن تلك الطرق لها أساس دولي متعارف عليه، فإن ذلك لا يعني أبداً مثالية تلك الطرق في أن تكون الوسيلة الفعالة التي تحقق النجاح لأي عملية، سواء كان هذا التقييم لشركة لها أسهم متداولة في البورصة أو تقييماً يخص عملية طرح أسهم جديدة أو استكمال متطلبات عملية الخصخصة لإحدى المؤسسات المملوكة للدولة.

وسيتم التعرف على تقييم المؤسسات في هذا الفصل من خلال مايلي:

المبحث الأول: ماهية تقييم المؤسسات؛

المبحث الثاني: طرق تقييم المؤسسات؛

المبحث الثالث: تقييم المؤسسات للأغراض الضريبية والمحاسبية.

المبحث الأول: ماهية تقييم المؤسسات

يكتسي موضوع تقييم المؤسسات أهمية كبيرة بالنسبة لأي مؤسسة اقتصادية كانت أو مالية، خاصة في الفترة الحالية التي يشهد فيها العالم انهيار وإفلاس الكثير من المؤسسات والتي كان من بين أسباب انهيارها أو إفلاسها التناقض والاختلاف في البيانات المحاسبية الصادرة عن هذه المؤسسات وأداءها الحقيقي. وتعتبر طريقة التقييم من خلال منهج الدخل القائمة على التدفقات النقدية المستقبلية ثم القيام بخصمها للوصول إلى القيمة الحالية من بين الطرق المستخدمة في تقييم المؤسسات.

المطلب الأول: مفهوم القيمة في المؤسسة:

إن مفهوم القيمة ليس واضحاً ومباشراً كما يعتقد الكثير فقيمة أي أصل في المؤسسة تتوقف على عدة عوامل منها الجهة التي يتم إجراء تقدير القيمة لحسابها ونوعية القيمة الجاري قياسها والتوقيت الذي يتم فيه تقدير القيمة والغرض من عملية تقدير القيمة.

أولاً: طبيعة القيمة:

يمكن حصر المعنى الإجمالي للقيمة في المؤسسة من خلال الجوانب التالية:

1- **تاريخ التقييم¹**: إن تقييم المؤسسة يرجع إلى استثماراتها وذلك لتحقيق الهدف العام المتمثل في المردودية، حيث أن أسعار الاستثمار ثابتة ومحددة من خلال معدل المردودية المحقق كما أنها خالية من المخاطر وهذا في كل الاستثمارات. إن توازن سعر النشاط المالي يعتمد على عنصرين هما معدل المردودية المحقق والخطر المحتمل، ومعدل مردودية النشاط الذي يعتمد على ثلاثة عوامل تضم مجموع الأموال الموظفة في النشاط بصفة عامة، والوقت المستغرق لتوظيف الأموال، وحساسية الخطر من خلال احتمال المردودية المحققة.

2- **تعريف القيمة**: تتعدد تعاريف القيمة بتنوع المجالات التي تطبق فيها وبنوع المؤسسات بين المؤسسات العامة والخاصة إلا أن جل التعاريف تصب في نفس الهدف.

✓ في سياق تقدير قيمة المؤسسات يقصد بقيمتها الاقتصادية المبلغ الذي يدفع مقابل أصل أو الحق في الحصول على عوائد مستقبلية من وراء استخدام ذلك الأصل. وتتوقف البيئة الاقتصادية الكلية وتوقيت تقدير قيمة أي أصل على عدة عوامل يمكن أن تتغير بمرور الزمن منها²:

✓ الاستخدام المحتمل للأصل، وموقعه أو مكانه، وملكيته، والسيولة الخاصة به؛

✓ الندرة النسبية وقيم البدائل.

¹: بلخير بكاري، هواري السويبي، مراحل تقييم المؤسسات، مجلة علمية صادرة عن جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 1999، ص:2.

²: www.infotechaccountants.com 16/03/2010 , 9h-11h.

✓ كما عرفت القيمة بأنها¹: "خطوة أساسية في عملية بناء وتطوير المؤسسات لزيادة فاعليتها لتكون أكثر قدرة على تحقيق أهدافها، وذلك من خلال تقييم قدرات المؤسسة من ناحية علاقاتها الخارجية وأدائها وفعاليتها كمؤسسة في تحقيق أهدافها، واستراتيجياتها، نقاط القوة والضعف فيها بشكل عام".

وعليه فتقييم المؤسسة هو محاولة لإعطاء قيمة لممتلكاتها اعتبارا من سعر التوازن السائد في السوق. كما أنها عملية منظمة تخضع لإجراءات محددة وذلك للتقييم الحقيقي للمؤسسات، توجد هناك طرق متعددة للتقييم والهدف منها هو الوصول إلى سعر تقييمي عادل يكافئ القيمة السوقية العادلة.

3- المفاهيم المرتبطة بالقيمة: من المهم تحديد المفاهيم الممكن استخدامها للوقوف على قيمة مؤسسة ما وهي كمايلي²:

أ- **القيمة السوقية العادلة:** وهي مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري ورائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد حيث يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية ودون إكراه على إتمام الصفقة.

ب- **القيمة الاستثمارية:** هي عبارة عن قيمة المنافع المستقبلية النابعة من أصل ما بالنسبة لمشتري معين، ويمكن أن تختلف كثيرا من مشتري لآخر بسبب العوامل التي يمكن أن تؤثر على تقدير مشتري معين للقيمة الاستثمارية.

ج- **القيمة الاستعمالية والقيمة التبادلية:** القيمة الاستعمالية ليست نوع من القيمة ولكن طرفا تجرى في ظل افتراضات معينة عند تقدير قيمة الأصول ذات الاستعمال الإنتاجي، وهي عكس القيمة التبادلية التي ترتبط بقيمة الشيء الأصل عندما يتم تبادله وهو منفصل عن كيان تشغيلي ما.

د- **قيمة شهرة المحل:** تعرف بأنها مجموع الصفات غير القابلة للوزن أو القياس بالدقة التي تجذب العملاء إلى مؤسسة معينة، وهي في جوهرها توقع استمرار تفضيل العملاء وتشجيعهم لأي سبب من الأسباب.

ه- **قيمة المشروع المستثمر:** هي تقدير قيمة مؤسسة ما باعتبارها وحدة عاملة قابلة للاستمرار ولا يتهدها أي خطر مباشر يهدد بتوقف عملياتها، وبالتالي فهي قيمة أصل معنوي غير قابل للاستهلاك يمتلكه مشتري مؤسسة ما.

و- **القيمة الدفترية:** هي التكلفة التاريخية للأصل ناقص الامتلاك المتراكم، وفي الإطار المحاسبي يطلق عليها القيمة الصافية أو حقوق الملكية الدفترية.

¹ : www.finance-etudiant.fr. évaluation d'entreprise .ancc. 29/03/2010. 8h-10h.

² طارق عبد العال حماد، التقييم-تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصخصة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000، ص 6-14.

ز- **قيمة التصفية:** هي المبلغ الصافي الممكن تحقيقه في حالة إنهاء أعمال المؤسسة ما، وبيع أصولها كل على حدا والوفاء بالتزاماتها سواء كانت تصفية إجبارية أو اختيارية.

ك- **القيمة القابلة للتأمين:** هي قيمة الأجزاء القابلة للتلف من أصل ما التي سيتم التأمين عليها لتعويض المالك في حالة الخسارة.

ل- **قيمة الإحلال:** هي تكلفة تملك أصل جديد ذو منفعة مساوية، وتقديرها يأخذ في الاعتبار الكيفية التي سيتم بها استبدال الأصل بمواد أحدث وتكنولوجيا متطورة.

م- **قيمة النفايات أو القيمة المتبقية:** هي القيمة الممكن تحقيقها عند بيع الأصل أو التصرف فيه بأي صورة أخرى بعد أن يصبح عديم الفائدة للمالك الحالي ويتقرر إخراجه من الخدمة.

فالقيمة في المؤسسة ظهرت بظهور عمليات الاستثمار بين المؤسسات فيما بينها وفي محيها، كما أنها تتعدد بتنوع الأصل محل التقييم وتتأثر بالعامل الزمني.

ثانيا : أهداف وإجراءات التقييم :

إن أي تقييم في أي مجال لابد أن تكون له مسببات تدفع إلى اعتماده وذلك لتحقيق الهدف المرغوب فيه ولإتمام عملية التقييم لابد من إتباع الخطوات المحددة من طرف المختصين في مجال تقييم المؤسسات.

1- **أهداف التقييم:** إن الهدف الأساسي لأي تقييم هو معرفة القيمة الحالية لصافي حقوق الملكية للمؤسسة، و قد يكون لزاما التقييم من قبل متخصصين كما في حالة طرح شركة قائمة في سوق الأوراق المالية ويكون الغرض من ذلك تحديد علاوة الإصدار التي يتم إضافتها للقيمة الاسمية للسهم وقد يتم التقييم للأغراض التالية¹:

- ✓ الاندماجات والاستحواذات وفسخ الشراكات؛
- ✓ المنازعات القضائية ومنازعات الملكية، وقضايا حقوق المخالفين لرأي الأكثرية واضطهاد حملة الأسهم؛
- ✓ تدهور قيمة الشهرة التجارية والتقارير المالية؛
- ✓ عمليات إعادة التنظيم والإفلاس، وإعادة الرسملة ؛
- ✓ تخطط ملكية أسهم الموظفين، وخيارات الأسهم، وتخطيط الأعمال.

2- **إجراءات التقييم:** رغم تعدد مداخل تقدير قيمة المؤسسات، إلا أن هناك مجموعة من الخطوات الرئيسية التي يجب إتباعها لتنفيذ مهمة التقييم وهي كمايلي²:

¹ : www.islammemo.cc/fan.cl.com 18/03/2010, 13h-14h.

² : James.R, Hitchner, **financial valuation-application and models**, New York, Amazon, 2000, p: 48.

أ- **الخطوة الأولى:** هي تحديد المطلوب تقدير قيمته، وتاريخ القيمة، والغرض من عملية تقدير القيمة، وأسلوب أو طريقة تحديد القيمة. ويكون من المهم التعامل مع هذه الموضوعات بالنسبة لكل الأطراف المعنية ويتحدد البحث والتحليل والمدخل المعتمد في التقييم بناء على الإجابات.

ب- **الخطوة الثانية:** هي تحليل الشيء المملوك موضوع التقييم بعناية، وتختلف أنواع التحليل اختلافا كبيرا ووفقا للشيء المملوك الجاري تقدير قيمته.

ج- **الخطوة الثالثة:** هي جمع البيانات التي ستكون مدخلات لعملية تقدير القيمة، ومن أجل تقدير قيمة مؤسسة ما يتم جمع بيانات عن المؤسسات الأخرى.

د- **الخطوة الرابعة:** هي استخدام المعلومات المولدة في الخطوتين (2) و (3) وتطبيق أساليب التقييم المناسبة من أجل الوصول إلى تقدير القيمة.

ه- **الخطوة الأخيرة:** هي إعداد تقرير مكتوب عن عملية تقدير القيمة، حيث يجب أن تكون كل تقديرات القيمة في صورة مكتوبة، وشكل التقرير قد يكون موجزا وبسيطا أو طويلا ومعقدا حسب الموقف. وبالإضافة إلى تقدير القيمة يجب أن يحدد التقرير الغرض من عملية التقييم وتاريخ القيمة والافتراضات التي تقوم عليها عملية تقدير القيمة والظروف المقيدة.

وعليه فعملية تقييم المؤسسات عملية بالغة الأهمية حيث تعتمد في العمليات الكبرى وتعتبر نقطة تحول في مسار المؤسسات، كما أنها تخضع لإجراءات متسلسلة تضمن تحقيق النتائج بكل شفافية ومصداقية.

ثالثا: مبادئ نظرية التقييم وواقعها بين النظرية والتطبيق :

تتميز نظرية تقييم المؤسسات بمجموعة من المبادئ الاقتصادية والتي تعتمد في مختلف طرق التقييم، وهذا ما أثار الجدل حولها بين النظرية والتطبيق.

1- **مبادئ نظرية التقييم:** إن المبادئ الاقتصادية الأساسية مثل العرض والطلب تؤثر على قيمة الأصل، وبالتالي فهناك مبادئ اقتصادية تؤثر على تقدير القيمة بشكل هام وهي كمايلي¹:

أ- **مبدأ وجود بدائل:** يقضي هذا المبدأ أنه عند التفكير في أي نقل للملكية يكون أمام البائع والمشتري بدائل لإتمام العملية، ولا يعني هذا المبدأ أن كل البدائل مرغوبة بدرجة متساوية، بل أن البائع ليس مجبرا على البيع لمشتري معين والمشتري ليس مجبرا على الشراء من بائع بعينه. فإذا لم يكن هذا الوضع فإن آلية السوق سوف تنتشوه ولن يكون بالإمكان تحديد القيمة السوقية العادلة.

ب- **مبدأ الاستبدال:** أي أن المشتري العاقل لا يدفع في أصل معين ما يزيد عن تكلفة استبداله بأخر يقوم بنفس الوظيفة، ويعتبر تطبيق هذا المبدأ على المؤسسة ككل صعب لأن تقدير التكاليف المطلوبة

¹ محمد الجموعي قريشي، تقييم أداء المؤسسات المصرفية-دراسة حالة لمجموعة من البنوك الجزائرية خلال الفترة(1994-2000)، مقال، الجزء الأول، جامعة ورقلة، ص ص:89-91.

لاستبدال مؤسسة بأخرى أمر بالغ التعقيد. ويقوم على هذا المبدأ مدخل التكلفة في تقييم الأصول غير المنتجة للدخل في المؤسسات.

ج- مبدأ الإحلال: هذا المبدأ مفهوم بالغ الأهمية بالنسبة لتقدير القيمة، حيث أنه يقوم بتقدير قيمة الأصل من خلال التكلفة التي سوف يتم تكبدها لامتلاك بديل مرغوب فيه بدرجة مساوية، كما أن هذا المبدأ يمثل الأساس النظري لمدخل السوق في تقدير القيمة.

د- مبدأ المنافع المستقبلية: يكتسب هذا المبدأ أهمية خاصة في إطار عمليات الاندماج والتملك، ويقضي بأن قيمة الأصل تعكس المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من امتلاك الأصل أو السيطرة عليه، وبالتالي تكون قيمة أي مؤسسة هي القيمة الحالية الصافية لكافة المنافع المستقبلية الاقتصادية المتحققة نتيجة لملكية المؤسسة، وتطبيق هذا المبدأ أمر معقد ويتطلب وضع افتراضات بشأن مستقبل المؤسسة، ومع ذلك فهي أفضل مؤشر للقيمة، ويشكل هذا المبدأ أساس مدخل الدخل في تقييم المؤسسات.

2- دور النظرية والتطبيق في عملية التقييم: يشعر بعض المديرين والمحامين والمتعاملين مع تقارير التقييم أن نظريات علم التمويل هي جوانب نظرية بحتة ولا يمكن تطبيقها في الواقع. وهذه ليست الحقيقة حيث لا يمكن تجاهل نظريات التقييم، ومن المستحيل تقديم تقرير تقييم دقيق دون الإطار النظري، كما أن الممارسين الذين يطبقون القواعد عند تقييم المؤسسات بدون أن يفهموا النظرية التي تركز عليها فهم يعرضون أنفسهم للخطر، وإذا تم تطبيق القواعد الأساسية بحذافيرها على المؤسسة محل التقييم يكون الناتج مؤشر معقول للقيمة ولكن إذا تم تطبيق القواعد مباشرة دون تفهم النظرية فإن التقييم يكون مشكوك في تقديره.

وعليه فتقييم المؤسسة هو محاولة لإعطاء قيمة لأسهم الشركة اعتباراً من التوازن. وبالتالي فهي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المحققة في المؤسسة، وتهدف لتحقيق أهداف محددة وذلك بإتباع الأسس النظرية التي وضعها المتخصصون لتحقيق تقدير حقيقي لقيمة المؤسسة.

المطلب الثاني: البحث عن المعلومات وأسلوب عرضها:

يتضمن الجزء الهام في عملية التقييم تحديد وإدراج المعلومات الداخلية والخارجية في تقرير التقييم، ويتم توليد المعلومات الداخلية بواسطة المؤسسة موضوع التقييم وتشمل بنوداً مثل الميزانيات والتقديرات المستقبلية. والمعلومات خارجية يتم توليدها من النقابات المهنية، والصحف، والمجلات وتكون عن الاتجاهات السائدة في مجال نشاط المؤسسة محل التقييم.

أولاً: الحصول على المعلومات الداخلية:

تبدأ معظم أعمال التقييم بجمع بيانات من المؤسسة المراد تقييمها، حيث يتم جمعها عن طريق مراجعة المستندات وزيارة كل الوحدات التابعة للمؤسسة وعقد مقابلات مع الإدارة.

1-تقييم الأوراق المالية¹: عند تقييم الأوراق المالية غير المقيدة في البورصة ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار قيمة الأسهم والأوراق المالية للمؤسسات العاملة في نفس النشاط، أو مؤسسات أخرى مماثلة لها أسهم رأسمال متداولة ومقيدة في البورصة بهدف الحصول على أدلة على وجود سوق عامة نشطة للأسهم في تاريخ التقييم. وعند اختيار المؤسسات لأغراض المقارنة ينبغي مراعاة استخدام المؤسسات القابلة للمقارنة فقط مع ضرورة الأخذ في الاعتبار العوامل الأخرى حتى يتسنى الحصول على مقارنة أفضل.

2- أنواع الممتلكات الممكن تقييمها: إن تقدير القيمة مفهوم اقتصادي وثيق الصلة بالمفهوم القانوني الخاص بالملكية، فعندما يكون للملكية صلة بعملية تقدير القيمة فهي عبارة عن الحقوق والمنافع المرتبطة بالملكية، وهي كمايلي²:

أ- الممتلكات المادية: وهي النوع الأكثر وضوحا للملكية وهي الأصل المادي الصلب الذي يتضمن الأصول الثابتة والعقارات الأخرى المملوكة التي لها شكل مادي وتتحقق من خلال عقود الملكية، والقيمة السوقية العادلة للأصول المادية هي القيمة الحالية الصافية للدخل المتدفق بناء على توقيت ومدى مخاطرة تدفق الدخل.

ب- الممتلكات المعنوية: يمكن أن تكون الملكية غير مادية وفي المؤسسات تشمل هذه النوعية من الممتلكات كل الأصول عديمة المضمون المادي ولكنها تساهم إسهاما هاما في نجاح المؤسسة وتقاس عوائد منافع ملكية الأصول المعنوية عادة بالعائد المادي لتلك الأصول ومنها شهرة المحل، والاسم التجاري... وكل نوع من هذه الأصول يمكن تقدير قيمته.

ج- الممتلكات المادية والمعنوية: إن أي توليفة من الأصول المادية والمعنوية تكون متكاملة حيث تعمل معا كوحدة واحدة، وتعتبر ذات وحدة استخدام وعند تقدير قيمة مؤسسة ما مستمرة يتم تقدير قيمتها كتوليفة من الأصول المادية والمعنوية العاملة في إطار وحدة الاستعمال.

وبالتالي تعبر القيمة في المؤسسة عن حقيقة ما تملكه المؤسسة من أصول وما عليها من التزامات، وهي عملية ضرورية اقتضتها التغيرات الاقتصادية، وظهور المؤسسات العملاقة ومتعددة الجنسيات كان من الضروري على المؤسسات أخذ تقييم المؤسسات بعين الاعتبار لضمان البقاء والنمو.

¹: حمزة محمود الزبيدي، الاستثمار في الأوراق المالية، عمان، الوراق للنشر، ط1، 2004، ص: 191.

²: توفيق محمد عبد المحسن، التقييم والتميز في الأداء، الإسكندرية، دار النهضة العربية، 2006، ص: 12.

المبحث الثاني: طرق تقييم المؤسسات

غالباً ما يعتمد مقيمو المؤسسات على ثلاث مداخل لتقييم أي أصل أو حصة في مؤسسة معينة، حيث توجد طرق عديدة ضمن كل مدخل يمكن للمحلل أن يدرس إمكانية إتباعها عند أداء عملية التقييم. والأساس أن تدرس جميع المداخل في كل عملية تقييم إلا أنه يمكن تطبيق إحدى الطرق وذلك حسب الأصل أو الحصة التي ينبغي تقييمها.

المطلب الأول: أساسيات مدخل الدخل في تقييم المؤسسات:

يعتمد مدخل الدخل في تقدير القيمة على مبدأ أن قيمة ملكية ما تعادل القيمة الحالية الصافية للمنافع الاقتصادية المستقبلية (الدخل) التي ستعود على المالك من ورائها، ويرى هذا المدخل الملكية من منظور قدرتها على توليد الدخل، وبالتالي فهو قابل للتطبيق على الأصول المولدة للدخل فقط.

أولاً: مفهوم منهج الدخل:

1- نبذة عامة: يمكن النظر إلى مدخل الدخل على أنه علاقة بين بسط ومقام أي كسر اعتيادي كمايلي:

منهج الدخل كسر رياضي مكون من بسط ومقام، يمثل البسط المدفوعات المستقبلية لاستثمار ما بينما يمثل المقام قياساً كمياً لمخاطرة وعدم التأكد المرتبطين بتلك المدفوعات المستقبلية.

أ- البسط: يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية وهي تعبر عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، ويشترط في تحديد المنفعة المستقبلية مايلي¹:

- ✓ أن تكون منفعة اقتصادية بالنسبة للمؤسسة محل التقييم؛
- ✓ أن تكون ذات خصائص مطابقة لخصائص المقام (إذا كان البسط بعد خصم الضريبة فالمقام يكون أيضاً بعد خصم الضريبة)؛
- ✓ أن تكون ملائمة للأطراف صاحبة المصلحة التي تم تحديدها.

ب- المقام: هو معدل العائد المطلوب لحصة الملكية المعينة الممثلة بواسطة التدفق النقدي في البسط، ويعكس المقام تكلفة الفرصة البديلة (تكلفة رأس المال) ويتضمن توقعات معينة للمستثمرين تتصل بالمنافع الاقتصادية المستقبلية وهي:

- ✓ معدل العائد الحقيقي: هو المبلغ الذي يتوقع المستثمرون الحصول عليه مقابل السماح لشخص آخر باستخدام نقودهم على أساس خال من المخاطرة.

¹: www.alphatraining.hvdacademy.com. 03/04/2010. 9h-12h.

✓ التضخم المتوقع: هو الانخفاض المتوقع في القوة الشرائية أثناء الفترة التي تكون فيها النقود مجمدة.

✓ المخاطرة: هي عدم التأكد من توقيت ومبلغ التدفق النقدي أو الدخل الاقتصادي الذي سيتم الحصول عليه.

2- **التدفق النقدي وطرق الوصول إليه**: يعتبر التدفق النقدي الصافي المقياس الأكثر استخداماً للمنفعة الاقتصادية المستقبلية فهو أشبه بالقدرة على دفع أرباح الأسهم، ولذلك يمكن أن ينظر له كبديل للعائد على الاستثمار.

أ- **تعريف التدفق النقدي**: يعرف التدفق النقدي بشكل مختلف حسب طريقة منهج الدخل المختارة، وقد تم تقسيم التدفقات النقدية إلى مايلي¹:

✓ التدفقات النقدية إلى أصحاب حقوق الملكية = الدخل الصافي بعد خصم الضريبة + الاهتلاك - الاحتياجات المتزايدة من رأس المال العامل - الاحتياجات المتزايدة المتصلة بالإنفاق الرأسمالي + أصل الدين الجديد - تسديد أصل الدين.

✓ التدفقات النقدية إلى رأس المال المستثمر = الدخل الصافي بعد خصم الضريبة + الفائدة + الاهتلاك - الاحتياجات المتزايدة من رأس المال العامل - الاحتياجات المتزايدة للإنفاق الرأسمالي.

ب- **طرق الوصول إلى التدفقات النقدية**: هناك خمس منهجيات شائعة الاستخدام يمكن عن طريقها تقدير المنافع الاقتصادية المستقبلية من واقع البيانات التاريخية وهي كمايلي²:

✓ طريقة المكاسب الجارية: أحيانا يكون دخل السنة الجارية هو أفضل بديل للسنة التالية والسنوات المستقبلية في كثير من المؤسسات، وتساعد الإدارة في تقرير ما إذا كان من المحتمل أن تتكرر التدفقات النقدية الجارية في السنوات التالية وتكون كأساس لتقييم المؤسسة.

✓ طريقة المتوسط البسيط: إذا كانت فترة التحليل تتضمن دورة تشغيلية كاملة فإن استخدام المتوسط البسيط يمكن أن يوفر تقديرا واقعا للأداء المستقبلي المتوقع، ومع ذلك فقد لا يعكس بدقة التغيرات الحادثة في نمو المؤسسة والاتجاهات الأخرى التي يتوقع أن تتواصل.

✓ طريقة المتوسط المرجح: عندما تنتج المعلومات المالية التاريخية اتجاها قابلا للتمييز، يمكن أن تعطى طريقة المتوسط المرجح مؤشر أفضل لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية، حيث أن الترحيح يوفر مرونة أكبر في تفسير الاتجاهات، والواقع أنه في ظل ظروف معينة يجوز حذف سنوات محددة بالكامل أي يكون لها وزن صفري.

¹ : www.cma.gov.eg/content/Arabic/archive/index_20/03/2010,8h-10h.

² : Aswath Damodarm, **investment valuation-tools and techniques for determining**, London, amazon, 2000, p:96-98.

✓ طريقة خط الاتجاه الستاتيكية: هي تطبيق إحصائي لصيغة المربعات الصغرى، وتعتبر عظمة الفائدة عندما تكون إيرادات المؤسسة الماضية ثابتة نسبياً ويتوقع لها الاستمرار بمستويات مماثلة في المستقبل ويقترح استخدام بيانات تغطي (5) سنوات على الأقل.

$$y = a + bx$$

=Y القيمة المتنبأ بها للمتغير (y) للمتغير المختار (x).

=A الجزء المحصور ل (y) القيمة المقدرة ل (y) عندما تكون $x=0$.

=B انحدار الخط.

=X متغير مستقل.

✓ طريقة التقديرات المستقبلية الشكلية: تستخدم هذه الطريقة في عدد محدد من السنوات في المستقبل (3-5 سنوات) لتحديد تدفقات المنافع الاقتصادية المستقبلية عبر الفترة الصريحة والمحددة.

ثانياً: تقييم التدفقات النقدية :

إذا كانت قيمة الاستثمار تساوي القيمة الحالية لمنافعه المستقبلية يكون تحديد التدفق النقدي المستقبلي بالغ الأهمية، ويتم تقييمها بتحديد إجراءات التعديل اللازمة لها وهي كمايلي:

1- **تعديلات خصائص الملكية:** بإمكان حامل الأسهم المسيطرة الحصول على تعويضات تفوق المعدلات السوقية التي يمكن أن تدفع لنفس الخدمات كما أنه يمكن لمشتري الحصة المسيطرة تخفيض التعويضات إلى المستويات السوقية. ولذلك من الملائم إضافة التعويض الزائد إلى التدفق النقدي لعكس المنافع الاقتصادية المتاحة ومن أمثلة التعديلات الشائعة المتصلة بالسيطرة ماييلي¹:

✓ المزايا الإضافية الزائدة وتشمل الرعاية الصحية والتقاعد ومخصصات العاملين؛

✓ المدفوعات الايجارية الزائدة لحملة الأسهم، وضرائب كسب العمل والمصروفات التي يتم ردها؛

✓ انتقالات حملة الأسهم وكبار الشخصيات في غير أغراض العمل؛

✓ الفائدة الزائدة أو غير الكافية على القروض من والى حملة الأسهم.

2- **تعديلات الانحراف عن المبادئ المحاسبية والبنود الاستثنائية:** عند تحليل القوائم المالية التاريخية من المهم تسوية البيانات عن طريق حذف جميع البنود التي لا تتعلق بالأداء التشغيلي

¹: Rétyard Baker, l'évaluation des entreprises-modèles et mesure de la valeur, paris, les échos éditions, 2002, p:221-223.

المستقبلي، وذلك لعرض صورة تشغيلية تسمح بتصور الإيرادات المستقبلية، ونظرا لأن التوقعات مبنية على بيانات تاريخية فإنه يجب دراسة التعديلات التالية¹:

- ✓ الانحرافات عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ البنود الاستثنائية؛
- ✓ البنود غير المتكررة؛
- ✓ البنود غير العادية.

3- تعديلات الأصول والالتزامات غير التشغيلية والدخل: تتباين طرق تقييم الأصول والالتزامات غير التشغيلية حسب طبيعة الأصل أو الالتزام، وعادة ما يتم تقييم الأصول الثابتة الأثر أهمية بشكل منفصل. وإذا كانت قيمة الأصول غير التشغيلية قد ارتفعت منذ اقتنائها فإن ذلك يتطلب دراسة للمسائل الضريبية المرتبطة بأي مكسب بسبب هذا الارتفاع في القيمة، وإذا كانت توجد أصول غير تشغيلية وسيتم إضافتها للأصول التشغيلية، يجب تعديلها وفقا للقيم السوقية العادلة.

4- تعديلات "SYNERGIES"² المتولدة من الاندماجات والاستحوادات: يلزم إجراء تعديلات "SYNERGISTIC" في عملية تقييم الاندماجات، وتتفاوت هذه التعديلات من حيث التعقيد حيث يمكن أن تشمل نتائج التحليلات المعقدة لارتفاع المبيعات وانخفاض تكاليف الإنتاج والمبيعات والتسويق، والتحسينات الأخرى الناتجة عن وفورات الحجم المتوقعة.

5- تعديلات الضرائب: تمثل نفقات ضريبة الدخل استخداما حقيقيا للتدفق النقدي ويجب تحديده بعناية، ولكي يتم عكس الضرائب ينبغي أن تبنى على الدخل المستقبلي الذي تم تحديده في عملية التقييم، بما في ذلك نسبة الضريبة الواجب استخدامها.

ومما سبق يتبين أن تطبيق طرق الدخل في تقييم المؤسسة تعتمد بالدرجة الأولى على تقييم التدفقات النقدية المستقبلية، وذلك لأن ينتج عنها تقييم أصول المؤسسة بطريقة علمية وسليمة يعتمد عليها في تحديد القيمة الحقيقية للمؤسسة.

ثالثا: منهجيات التدفق النقدي في تقييم المؤسسة:

تستخدم مهنة تقييم المؤسسات بصورة شائعة وفق منهج الدخل من خلال التدفقات النقدية ثلاث طرق أساسية لتقييم حصص الملكية في المؤسسات المملوكة ملكية خاصة.

1- طريقة التدفق النقدي المرسل: يمكن اعتماد طريقة التدفق النقدي المرسل كطريقة لتقييم المؤسسة من زاوية الدخل كمايلي:

¹: بلخير بكاري، اشكالية تقييم المؤسسات البترولية، ملتقى وطني حول "أثر التقييم على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات القطاع البترولي، جامعة ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، ص: 07.

²: قيمة SYNERGISTIC هي قيمة استثمارية قد لا تكون قيمة سوقية عادلة.

أ- تعريف التدفق النقدي المرسل¹: طريقة التدفق النقدي المرسل (CCF) هي نسخة مختصرة من طريقة التدفق النقدي المخصوم حيث يفترض أن النمو (g) ومعدل الخصم (K) يضلان ثابتان إلى الأبد. و (CCF) هي أيضا نموذج خصم أرباح الأسهم المعروف باسم نموذج جوردون للنمو.

$$PV = \frac{NCF_i}{k - g}$$

حيث أن:

PV = القيمة الحالية.

NCF_i = الدخل الاقتصادي المتوقع في الفترة الكاملة التالية مباشرة لتاريخ التقييم الفعلي .

K = معدل خصم القيمة الحالية (تكلفة رأس المال).

G = معدل النمو طويل الأجل المتوقع في المستقبل.

ويمكن أن يعكس (CCF) التدفقات النقدية الجاري استلامها بشكل متساوي خلال العام من خلال اصطلاح منتصف العام التالي:

$$PV = \frac{NCF_i(1 + K)^{0,5}}{k - g}$$

ب- الأخطاء التي تحدثها طريقة (CCF): بالرغم من بساطة طريقة (CCF) فإنها لم تقلل عدد الأخطاء أو نواحي سوء الاستخدام، وقد تم تحديد الأخطاء الشائعة التالية²:

- ✓ بيان معدل النمو بأقل أو أكثر مما هو في الحقيقة؛
- ✓ الإخفاق في التحويل إلى معدل الرسملة يؤدي إلى بيان القيمة بأقل من قيمتها الحقيقية؛
- ✓ الإخفاق في تحديد المكاسب المتوقعة المستقبلية بشكل جيد؛
- ✓ عدم التمييز بين التدفقات النقدية المتصلة بالسيطرة والتدفقات النقدية غير المتصلة بالسيطرة؛

¹: السيد البدوي عبد الحافظ، إدارة الأسواق والمؤسسات المالية بنظرة معاصرة، طنطا، مركز لغة العصر للكمبيوتر والطباعة، 2000، ص:

²: www.almontada.com.20/03/2010. 9h-11h.

- ✓ استخدام التدفقات النقدية في بداية المدة بدلا من التدفقات النقدية في آخر المدة؛
- ✓ تطبيق معدل الخصم غير متنسق مع التدفقات النقدية المستقبلية؛
- ✓ عدم تطبيق اتفاق منتصف السنة بالنسبة لأي معدل خصم؛
- ✓ عدم إضافة الأصول غير التشغيلية أو إجراء التعديلات الخاصة بها؛
- ✓ نقص رأس المال العامل وعدم مطابقة النفقات الرأسمالية والاهتلاك؛
- ✓ استخدام التدفقات النقدية إلى حقوق الملكية بدلا من التدفقات النقدية إلى رأس المال المستثمر.

2- طريقة التدفق النقدي المخصوم: يمكن التعرف على طريقة التدفق النقدي المخصوم من خلال ما يلي:

أ- تعريف طريقة التدفق النقدي المخصوم¹: تشبه طريقة التدفق النقدي المخصوم (DCF) طريقة التدفق النقدي المرسل (CCF) وبالرغم من أن النموذج قد يبدو أكثر تعقيدا إلا أن أساسه النظري واحد.

القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة = قيمة أي أصل تشغيلي/الاستثمار

$$PV = \sum_{i=1}^n \frac{E_i}{(1+K)^i}$$

نموذج (DCF) الأساسي.

حيث:

PV = القيمة الحالية.

Σ = مجموع

n = آخر فترة يتوقع عنها دخل اقتصادي ويمكن أن تساوي ما لانهاية.

$E_i = NCF_i$ الدخل الاقتصادي المستقبلي.

K = معدل الخصم.

i = الفترة في المستقبل التي يتوقع استلام الدخل الاقتصادي المرتقب خلالها.

¹ طارق عبد العال حماد، التقييم-تحديد قيمة المنشأة وإعادة هيكلة الشركات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008، ص:206-207.

والشكل الموسع لهذه الصيغة هو:

$$PV = \frac{E1 + E2 + \dots + En}{(1 + k)^1 + (1 + k)^2 + \dots + (1 + k)^n}$$

حيث:

PV = القيمة الحالية.

En = الدخل الاقتصادي المستقبلي في الفترة الأخيرة (n).

ب- القيمة النهائية¹: هي المكون الأخير في التدفق النقدي المخصوم وهي قيمة المؤسسة بعد الفترة المتنبأ بها وهي ذات أهمية جوهرية لأنها غالباً ما تمثل جزء هام وكبير من القيمة الكلية للمؤسسة. وتحسب من خلال النماذج التالية:

✓ نموذج مضاعف الخروج: من الطرق البديلة لتحديد مبلغ القيمة النهائية استخدام مضاعف لبارامتر الدخل مثل الدخل الصافي، المكاسب قبل خصم الفائدة والضريبة والاهتلاك يستخدم غالباً بواسطة بنوك الاستثمار ويتحدد من واقع البيانات السوقية للشركات الإرشادية.

✓ نموذج "H": يفترض أن النمو ثابت أثناء الفترة النهائية يبدأ عند معدل أعلى ثم يتراجع بصورة خطية مستقيمة عبر فترات انتقالية نحو معدل نمو ثابت يمكن استخدامه إلى الأبد، ويحتسب نموذج "H" القيمة النهائية في مرحلتين:

$$\frac{CF5(0) * h * Gs}{K - Gs} = \text{رأد قيمة نمو استثنائي} \quad \frac{CF(0) * (1 + Gs)}{K - Gs} = \text{قيمة نمو مستقر}$$

حيث:

$CF(0)$: التدفق النقدي المبدئي.

K: معدل الخصم.

H: النفقة المتوسطة للنمو المرتفع (فترة انتقالية/2).

G_i : معدل النمو في فترة النمو المرتفع المبدئية.

G_s : عدل النمو في الفترة المستقرة.

¹: طارق عبد العال حماد، التقييم - تحديد قيمة منشأة - مرجع سابق، ص: 217-222.

✓ نموذج محركات القيمة: يتم تحديد قيمة التدفقات النقدية باستعمال نموذج محركات القيمة بالصيغة التالية:

$$\frac{\text{NOPLAT}(t + 1)}{\text{WACC}} = \text{القيمة المستمرة (CV)}$$

حيث:

NOPLAT: الربح التشغيلي الصافي ناقص الضرائب السارية.

WACC : تكلفة رأس المال المتوسطة المرجحة.

T+1: السنة الأولى بعد الفترة المتنبأ بها.

3- طريقة التدفق النقدي الزائد: يمكن دراسة طريقة التدفق النقدي الزائد في تقييم التدفقات النقدية من خلال مايلي:

أ- تعريف طريقة التدفق النقدي الزائد¹: طريقة التدفق النقدي الزائد تسمى بطريقة المكاسب الزائدة وهي عبارة عن مزيج بين منهجي الأصول والدخل، وقد تم استحداثها لتقدير القيمة غير المادية لمصانع الخمور التي فقدت بسبب الحظر الذي طبق في العشرينات، ثم اكتسبت هذه الطريقة شعبية في تقييم المؤسسات لأنها تقوم بتقدير قيمة الأصول المعنوية للمؤسسة وليس إجمالي الأصول. ويمكن إعداد طريقة التدفق النقدي الزائد باستخدام حقوق الملكية أو عوائد رأس المال المستثمر.

ب- خطوات طريقة التدفق النقدي الزائد: لاعتماد طريقة التدفق النقدي الزائد يجب إتباع الخطوات التالية²:

- ✓ تحديد القيمة السوقية العادلة للأصول المادية الصافية؛
- ✓ إعداد التدفقات النقدية المعدلة؛
- ✓ تحديد عائد مناسب للأصول المادية الصافية؛
- ✓ تحديد التدفقات النقدية القابلة للإرجاع إلى قيم الأصول المالية الصافية؛
- ✓ طرح التدفقات النقدية القابلة للإرجاع إلى الأصول المادية الصافية من التدفقات النقدية الكلية؛
- ✓ تحديد معدل عائد مناسب للأصول المعنوية؛
- ✓ تحديد القيمة السوقية العادلة للأصول المعنوية عن طريق رسملة التدفقات النقدية القابلة للإرجاع إلى الأصول المعنوية من خلال معدل الرسملة المناسب المحدد سابقاً؛

¹ : Hitchner J, R, **financial valuation–applications and models**, second edition, 2006, p:197.

² : طارق عبد العال حماد، التقييم، مرجع سابق، ص:230.

✓ إضافة القيمة السوقية العادلة للأصول المادية الصافية إلى القيمة السوقية العادلة للأصول المعنوية؛

✓ طرح أي دين ذي فائدة لإيجاد قيمة حقوق الملكية؛

✓ مراقبة معدل الرسملة الإجمالي للتأكد من معقوليته.

وبالتالي يعتمد مدخل الدخل يعتمد في تقييم المؤسسة على القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، والتي تقوم على بيانات مالية تاريخية مطابقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. كما أنه يمثل بشكل عام النقود الممكن توزيعها على الملاك دون تهديد العمليات المستقبلية أو التدخل فيها.

المطلب الثاني: أساسيات مدخل السوق في تقييم المؤسسات:

يتم تقييم المؤسسات من خلال مدخل السوق بتحديد قيمة مؤسسة معينة بالرجوع إلى مؤسسات معيارية قابلة للمقارنة بدرجة معقولة وقيمها معلومة، إلا أن هذه الطريقة لا تفيد في تقييم المؤسسات مباشرة إلا إذا كانت القيم الأساسية للمؤسسات معلومة.

أولاً: مفهوم مدخل السوق :

يمكن التعرف على منهج السوق في تقييم المؤسسات من خلال مايلي:

1- **طبيعة مدخل السوق¹**: يعتبر مدخل السوق المنهج الأكثر استخداماً من قبل المقيمين العقاريين وذلك لكثرة وجود الشركات الإرشادية في التقييم وهي تعتبر نقطة البداية لأنها تزود المحللين بالأدلة الكمية والموضوعية، ومع ذلك يجب أن يكون التقييم بإجراء دراسة للعوامل النوعية التي يمكن التحقق منها من خلال فهم المؤسسة محل الدراسة وخبرة المحلل، كما أن منهج السوق ذو نظرة مستقبلية حيث توفر الأسس والركائز الضرورية التي يمكن إعداد التنبؤات بناء عليها.

2- **نوعية القيمة التي يتم الحصول عليها²**: إن القيمة التي يتم الحصول عليها باستخدام منهج السوق دالة لنوعية معلومات الشركات الإرشادية المستخدمة، وعندما تكون معاملات البيع هي أساس القيمة تمثل هذه القيمة عموماً قيمة مسيطرة (مبنية على عمليات الاستحواذ على مؤسسات بأكملها) وقابلة للتسويق (عمليات بيع مؤسسات قد يكون لها مشتري) بالنسبة للمدة التي يستغرقها بيع المؤسسة. وغالباً ما تعتبر القيمة التي يتم الحصول عليها باستخدام الشركات المتداولة أسهماً في أسواق عامة قيمة سائلة (يمكن شراؤها وبيعها بسرعة دون تكبد تكاليف) وغير مسيطرة (أسهم صغيرة وأسهم أقلية).

ومنه فمدخل السوق يقوم بتقييم المؤسسات انطلاقاً من سعر السوق وذلك من خلال الأسهم المتداولة في السوق أو المقارنة بالشركات الإرشادية المعروفة.

¹ : www.almontada.com 24/03/2010. 10h-12h.

² : Abdallah Boughoba, *analyse et évaluation de projets*, Alger, berti édition, 2005, p:237.

ثانيا: مدخل الأسهم والديون في التقييم السوقي للمؤسسات :

يمكن تقييم المؤسسات بواسطة الأسهم والديون من خلال الأوراق المالية التي تحوزها المؤسسة كمايلي:

1- مفهوم منهج الأسهم والديون¹: عندما تكون الأوراق المالية للمؤسسة محل التقييم متداولة بين الجمهور يتم تقييمها سويقيا بجمع القيم السوقية لكل الأوراق المالية المتداولة، وقد أطلق على هذا الإجراء مدخل الأسهم والديون بواسطة مقدار الضرائب على الممتلكات القائم على ملاحظة الأسعار السوقية للأوراق المالية للمؤسسة.

2- فرضية السوق الكفاء²: تعد فرضية السوق الكفاء (EMH) أحد ركائز علم المالية الحديثة حيث يعرض المستثمرون أموالهم للمخاطرة اليوم على أمل الحصول على المزيد غدا وتحدد أسعار الأسهم بواسطة قانون العرض والطلب الذي ينشط عن طريق السماسرة، وتقوم السوق بتجميع آراء كل المستثمرين للوصول إلى الرأي السوقي المتوسط الذي يعكس نقاط التوازن. وقد لا تكون السوق كفاء تماما إلا أنه لا توجد أدلة على أن أية آلية أخرى تعمل بشكل أفضل باستمرار في تحديد سعر حقيقي وعادل للأسهم وبالتالي التقييم الحقيقي للمؤسسة.

3- التعامل مع الأسهم والديون في التقييم: يتم التعامل مع الأسهم والديون حسب نوعيتها وذلك كمايلي³:

أ- الأسهم والديون المتداولة على نطاق واسع: عندما تكون مؤسسة ذات أسهم متداولة على نطاق واسع مستهدفة بالتملك فان أسعار أسهمها المحددة تمثل قيمة السهم الواحد للمؤسسة على أساس الأقلية، وتتوقف العلاوة المقدمة للحصة المسيطرة على تقدير المشتري للقيمة الاستثمارية للهدف ويكتسب السعر السوقي للسهم أهمية ثانوية.

ب- الأسهم والديون الممتازة غير المتداولة على نطاق عام: عندما تكون حقوق ملكية مؤسسة ما مكونة من أسهم عادية فقط فان قيمة الأسهم مرادفة لقيمة حقوق ملكية تلك المؤسسة، أما عندما تكون أسهم المؤسسة ممتازة ودينها غير قابل للتسويق وتوفر مدفوعات ثابتة فان قيمتها يمكن أن تقدر عن طريق خصم المدفوعات الموعودة من القيمة الحالية بالعوائد السائدة على الأوراق المالية القابلة للتسويق ذات المخاطر المتكافئة. وفي كثير من الحالات يمكن الاستعانة بطريقة مختصرة إذا كان السعر المتوسط للدين المستحق والأسهم الممتازة المتداولة مماثلة للعوائد المتوسطة السائدة في السوق، فان القيمة الدفترية للأوراق المالية تكون مساوية تقريبا للقيمة السوقية.

¹ : www.alnoor-word.com.26/03/2010. 14h-16h.

² : Didier Péne, *evaluation et pris de control de l'entreprise*, paris, édition economica, 1993, 2edition, p:315.

³ : www.alnoor-world.com. 28/03/2010. 9h-11h.

ج- الأسهم ذات الملكية الضيقة أو المحدودة: عند تقييم الأسهم ذات الملكية المحدودة يجب الأخذ بعين الاعتبار مايلي:

- ✓ طبيعة الأعمال وتاريخ المؤسسة، والقدرة الايرادية ودفع توزيعات أرباح الأسهم للمؤسسة؛
- ✓ القيمة الدفترية والحالة المالية للمؤسسة وتقدير القيم المعنوية؛
- ✓ مبيعات الأسهم وحجم الأسهم المراد تقييمها.

د- وضع مكافآت السيطرة المحتملة في الاعتبار: إن مؤشر القيمة المحتسب باستخدام مدخل الأسهم والديون يقوم على الأسعار التي تتاجر بها الأقلية في السوق، ولذلك فلن يأخذ في الاعتبار مكافأة السيطرة أو التحكم. وإذا اعتقد المقيم أن مجموعة مسيطرة من الأوراق المالية ستداول بسعر تشجيعي فان العلاوة التشجيعية يجب أن تقدر على حدا.

هـ- التطبيقات غير المباشرة لمنهج الأسهم والديون: نظرا لأن مدخل الأسهم والديون قابل للتطبيق مباشرة على المؤسسات ذات الحقوق المتداولة تداولاً عاماً فقط، وبالتالي تكون فائدته محدودة ومع ذلك فانه يمكن أن يستخدم في:

- ✓ إعداد نسب تستخدم كأساس لتقويمات المقارنة المباشرة للأقسام والشركات الفرعية التابعة للشركات ذات التداول العام، مثل نسب السعر / الأرباح ثم تطبيق هذه النسب على هدف التقييم؛
- ✓ يوفر مقياس مفيد لاختبار إجراءات التقويم الأخرى؛
- ✓ يمكن أن يطبق في حالة تقدير قيمة أصول مؤسسة ما وليس المؤسسة ذاتها.

وبالتالي يمكن تداول الأوراق المالية لمؤسسة ما تداولاً عاماً من تقييم المؤسسة من خلال جمع القيم السوقية للأوراق المالية المتداولة، وذلك من خلال فرضية السوق الكفاء التي تنص على أن الأسعار السوقية تعكس كل المعلومات المتاحة لقيمة الأوراق المالية.

ثالثاً: مدخل المقارنة المباشرة :

يقوم منهج المقارنة المباشرة في تقييم المؤسسات على مبدأ أساسي مفاده أن الأصول المتماثلة يجب أن تباع بأسعار متماثلة، ويمكن التعرف على هذا المدخل في التقييم من خلال ما يلي:

1- مفهوم مدخل المقارنة المباشرة¹: إن الطريقة المباشرة والواضحة لتقييم أصل أو مؤسسة بذاتها هي إيجاد أصل مطابق له أو على الأقل قريب الشبه منه من حيث الأصول، ورأس المال، والديون، والنشاط، والأرباح، والمدخلات، والمخرجات النهائية...

كما أنه يتضمن كمييتين: مؤشر القيمة ومتغير قابل للملاحظة مرتبط بالقيمة ولإجراء المقارنة المباشرة يجب أن تكون البيانات في كل من مؤشر القيمة والمتغير القابل للملاحظة متاحة للأصل القابل للمقارنة والسيئ المستهدف بالتقييم.

¹ : www.acc4arab.com .28/03/2010 .11h-13h.

$$(V \text{ target}/X \text{ target}) = (V \text{ comparables}/X \text{ comparables})$$

وإذا ثبت أن المعادلة صادقة فإن إجراء التقييم يكون تافها وبحل المعادلة، فإن مؤشر القيمة يعطى بـ:

$$(V \text{ target}/X \text{ target}) * (V \text{ comparables}/X \text{ comparables})$$

حيث:

V=متغير محل التقييم.

X=متغير قابل للملاحظة.

2- اختيار الشركات القابلة للمقارنة¹: بما أن عمليات بيع المؤسسات نادرة فانه من الصعب إيجاد مبيعات المؤسسات القابلة للمقارنة، كما أن مفهوم الشركات القابلة للمقارنة مفهوم غامض وغير واضح، إلا أنه يمكن تحديد الشركات القابلة للمقارنة على أساس التصنيفات الخاصة بالصناعة أو النشاط، أو المنتجات، أو هيكل رأس المال، أو طريقة التسيير، أو شكل المنافسة، أو الأرباح، أو القيمة الدفترية، أو تحليل النسب المالية،...

وإذا كانت تنبؤات التدفق النقدي متاحة للمؤسسة محل التقييم، فإن قيمة المؤسسة يمكن أن تحسب مباشرة بخصم التدفقات النقدية المتنبأ بها إلى القيمة الحالية وبذلك لا يكون من الضروري البحث عن الشركات القابلة للمقارنة.

3- تطبيق المقارنة المباشرة: من التطبيقات الأكثر شيوعاً لمدخل المقارنة المباشرة مايلي²:

- ✓ تقييم حقوق ملكية المؤسسة على أساس تحليل لنسب السعر/ المكاسب التي تستخدم كثيراً بواسطة بنوك الاستثمار عند تقييم عمليات التملك وإعادة الهيكلة؛
- ✓ اختيار المتغير المالي القابل للملاحظة ومؤشر القيمة لأن المتغيرات المالية هي التي تقيس المدفوعات المحتملة مثل المكاسب والتدفق النقدي هي الخيارات التي توضح (X) وبالتالي سهولة المقارنة وتحديد قيمة المؤسسة.

ويتضح أن تقييم مؤسسة معينة باعتماد مدخل المقارنة المباشرة لا بد من وجود تطابق بين المؤسسة محل التقييم والمؤسسة المقارنة في النقاط الأساسية والحساسة في المؤسسة لتحديد قيمتها بدقة وتكون أكثر مصداقية.

¹: محمود فتوح، عمر عبد الكريم، الإدارة المالية أسس تقييم المشاريع، تقييم الشركات، القرارات التمويلية الإستراتيجية، الجزء الثاني، عمان، دار الشعاع للنشر، 2009، ص:178.

²: طارق عبد العال حماد، التقييم-تحديد قيمة منشأة-مرجع سابق، ص:591-600.

وكخلاصة لما سبق يتبين أن تقييم المؤسسة من خلال منهج السوق يتطلب تحديد القيمة السوقية للمؤسسة محل التقييم إما عن طريق مدخل الأسهم والديون المتداولة تداولاً عاماً في سوق الأوراق المالية و / أو عن طريق مدخل المقارنة المباشرة بمؤسسات تماثلها في الهيكل ومسيرة النشاط.

المطلب الثالث: أساسيات مدخل الأصول في تقييم المؤسسات:

إن تقييم المؤسسات من خلال منهج الأصول يعرض طريقة عامة لتحديد قيمة المؤسسة أو حصة ملكية في مؤسسة أو ورقة مالية باستخدام طريقة أو أكثر بناء على قيمة الأصول بالصافي من الالتزامات.

أولاً: مفهوم مدخل الأصول:

يمكن التعرف على منهج الأصول لتقييم المؤسسة من خلال مايلي:

1- **تعريف مدخل الأصول¹**: عند تقييم مؤسسة أو مشروع تجاري معين يعرض منهج الأصول قيمة كل الأصول المعنوية والمادية والالتزامات للمؤسسة حيث يبدأ هذا المنهج بميزانية عمومية ذات أساس دفترى قريب قدر الإمكان من تاريخ التقييم، ويعيد بيان الأصول بما في ذلك الأصول غير المسجلة بالقيمة السوقية العادلة (وذلك للأغراض الضريبية).

2- **الخطوات العامة في منهج الأصول**: في حالة اعتماد مدخل الأصول في تقييم المؤسسة يجب إتباع الخطوات التالية²:

- ✓ الحصول على ميزانية عمومية قريبة من تاريخ التقييم بالقيمة السوقية العادلة لكل أصولها وخصومها؛
- ✓ إعداد بيان الأصول والالتزامات المسجلة وفحصه وتعديله بالقيمة السوقية العادلة؛
- ✓ إعداد القيمة السوقية العادلة لحقوق ملكية المؤسسة عن طريق طرح جميع الالتزامات؛
- ✓ تحديد الأصول والالتزامات غير المسجلة الخارجة عن نطاق الميزانية العمومية غير الملموسة وتقييمها بالقيمة السوقية العادلة؛
- ✓ تقييم النقدية من خلال تقرير مدقق الحسابات أو الحصول على نسخ لكشوف البنود كمستندات؛
- ✓ تقييم المخزونات بالقيمة الدفترية لتقاربها مع القيمة السوقية، وتقييم مختلف الأصول الأخرى كل على حدة.

وعليه يتبين أن مدخل الأصول يعتمد بالدرجة الأولى على الميزانية العمومية للمؤسسة على أساس دفترى، مع تعديلات القيمة السوقية العادلة في حسابات الأصول والالتزامات لتحديد القيمة السوقية لحقوق ملكية المؤسسة وبالتالي تحديد قيمة المؤسسة.

¹: www.web-articles.info. 25/03/2010 .10h-12h.

²: Ritchard Barker. *l'évaluation des entreprises-modèles et mesure de la valeur*, opcit, p:321.

ثانيا: مدخل القيمة الدفترية :

يمكن التعرف على تقييم المؤسسات من خلال مدخل القيمة الدفترية من خلال مايلي:

1- **معنى القيمة الدفترية¹**: القيمة الدفترية هي قيمة أصول المؤسسة المسجلة في الدفاتر المحاسبية سواء بقيمتها التاريخية أو بقيمتها السوقية الجارية غير المعدلة، وهي قد لا تساوي قيمتها السوقية نظرا لأنها تقوم على التكلفة التاريخية.

2- **التقييمات القائمة على القيمة الدفترية²**: إن تقييم مؤسسة بناء على القيمة الدفترية تماثل إلى حد كبير قراءة ميزانية عمومية، ومن واقع الميزانية العمومية يمكن حساب قيمة المؤسسة مباشرة عن طريق جمع القيمة الدفترية لكل أصول المؤسسة، أو بطريقة غير مباشرة عن طريق جمع الأصول الصافية وطرح الخصوم الجارية عدا الديون المستحقة الدفع والضرائب المؤجلة.

3- **أوجه القصور في مدخل القيمة الدفترية**: تتضح أوجه القصور في مدخل القيمة الدفترية بسهولة شديدة بالنظر للحساب غير المباشر للقيمة، وهناك ثلاثة أسباب لتباين القيمة الدفترية لأصول المؤسسة عن قيمتها السوقية وهي³:

أ- **التضخم**: بما أنه يمثل انخفاض في قيمة السلع ويقابله زيادة في مؤشر الأسعار، فإنه يباعد بين القيمة الجارية لأصل ما وتكلفتها التاريخية.

ب- **التقادم**: بسبب التغير التكنولوجي السريع فإن بعض الأصول تصبح قديمة وعتيقة الطراز قبل نهاية عمرها الافتراضي الإنتاجي ويقاس التقادم على أساس القوة الايرادية للأصول.

ج- **رأس المال التنظيمي**: حيث يمكن الجمع والتوليف بين الأصول على نحو يجعل قيمتها كجزء من عوائد المؤسسة المستمرة وتتجاوز مجموع قيمتها ككيانات فردية.

و بالرغم من عوامل التضخم والتقادم ورأس المال التنظيمي فإنه ليس من الضروري التخلي عن مدخل القيمة الدفترية، وفي بعض الحالات يمكن تعديلها لتقترب من القيمة السوقية بدقة أكبر.

ثالثا: القيمة الدفترية المعدلة :

إن التفاوت بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية يمكن القضاء عليه أو على الأقل تقليله بدرجة كبيرة عن طريق تعديل القيمة الدفترية لتأخذ التضخم والتقادم في الاعتبار.

¹: محمد بوتين، أصول المحاسبة العامة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص:17.

²: جمال شحات، كيف تقييم بيوت الخبرة والمكاتب الاستشارية الشركات، <http://www.Jps-dir.com> مقال في 30/12/2009.

³: محمود فتوح، عمر عبد الكريم، الإدارة المالية -أسس تقييم الشركات- مرجع سابق، ص:312.

1- **تعريف القيمة الدفترية المعدلة¹**: يمكن القول بأن القيمة الدفترية المعدلة هي القيمة الدفترية بعد إزالة لأثر الضخم من خلال تقييم الأصول بالأسعار الثابتة وليست بالأسعار الجارية، وكذا إزالة أثر التقادم بإلغاء الأثر السلبي الناتج عن التقدم التكنولوجي.

2- **تعديل القيمة الدفترية لتعكس تكلفة الإحلال²**: رغم أن القدرة الإيرادية لأصل ما يحتمل أن تكون مرتبطة بالتكلفة التاريخية الصافية للأصل خاصة إذا كان قديماً، فإنه يحتمل أكثر أن يكون مرتبطاً بتكلفة الإحلال الجارية، وبذلك فإن من طرق تعديل قيود الميزانية العمومية إحلال تقديرات تكلفة الإحلال محل القيمة الدفترية الصافية للأصول. ولذلك فإن المدخل الأفضل هو تعديل كل أصل على حدة لعكس تكلفة إحلاله اليوم، وإذا تم ذلك على النحو المناسب فإن التعديل سوف يأخذ في الاعتبار كل من التضخم والتقادم لأن كلا العاملين يؤثران على تكلفة إحلال الأصول اليوم. وتتمثل ناحية القصور الكبرى في مدخل تكلفة الإحلال في تجاهله لرأس المال التنظيمي.

3- **تعديل القيمة الدفترية لتعكس القيمة تحت التصفية³**: يتمثل المدخل الأكثر مباشرة لتقريب القيمة السوقية للأصول في الميزانية العمومية للمؤسسة في تحديد القيمة التي ستباع بها إذا تم تصفية المؤسسة اليوم، فإذا كانت الأصول يتم تداولها والاتجار فيها في سوق ثانوية نشطة فإن أسعار التصفية تساوي الأسعار السوقية الثانوية، ويترتب على ذلك أن المحلل يجب أن يحاول تقدير السعر الافتراضي الذي يمكن أن تباع به الأصول، كما قد يلجأ المحلل إلى الاعتماد على تقديرات الإدارة للقيمة تحت التصفية، ومن المواقف التي يصلح فيها مدخل التصفية للتطبيق تقدير قيمة المؤسسات ذات الموارد الطبيعية لأن رأس المال التنظيمي نادراً ما يضيف قيمة كبيرة لهذه المؤسسات.

وبالتالي فمدخل القيمة الدفترية المعدلة هو الأدق في تقريب القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية المعدلة وبالتالي تحديد قيمة المؤسسة بدقة.

رابعاً: **القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)**:

يمكن دراسة القيمة الاقتصادية كمدخل لتقييم المؤسسات من خلال الجوانب التالية:

1- **تعريف القيمة الاقتصادية المضافة⁴**: تعتبر طريقة تقييم المؤسسة وفقاً لاستحداث القيمة الاقتصادية المضافة من الطرق المتطورة في تقييم المؤسسات، فالقيمة الاقتصادية المضافة تدل على المستوى الذي تدره الشركة من أرباح اقتصادية خلال فترة معينة بعد استيفاء حقوق إجمالي الأموال الموظفة، وهي تدل على أداء الإدارة ومدى مساهمتها في تعظيم ثروة الملاك، ويمكن التوصل إلى القيمة الاقتصادية المضافة من خلال العلاقة التالية:

¹: من استنتاج الباحث من خلال مختلف المراجع.

²: أحمد أمين السيد لطف، التقييم المالي والاقتصادي والاجتماعي للمشروعات، مرجع سابق، ص:211.

³: طارق عبد العال حماد، التقييم-تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصخصة، مرجع سابق، ص:43.

⁴: Marwan Karam, EVA can do more than measure performance, www.management.com. 30/03/2010..

$$(FP_t * EVA_t) = (Bnt - Kt)$$

حيث:

EVA_t : القيمة المضافة الاقتصادية خلال الفترة t
 BN_t : الربح الصافي للفترة t
 FP_t : الأموال الخاصة للفترة t
 K_t : تكلفة الأموال المرجحة في الفترة t .

فإذا كانت القيمة الاقتصادية المضافة موجبة، فهذا يعني أن الشركة حققت أرباح غطت بها كل تكاليف التشغيل والضرائب والتمويل، ونقول بأنها حققت قيمة مضافة -ربح إضافي- للملاك أي أن الإدارة تحقق هدف تعظيم ثروة الملاك، وانطلاقاً من القيمة الاقتصادية المضافة يمكن الوصول إلى قيمة الشركة، من خلال العلاقة الموالية:

$$V_0 = CE_0 + MVA_0$$

$$V_0 = CE_0 + \sum_{t=1}^n \frac{EVA_t}{(1+K)^t}$$

حيث:

V_0 : القيمة الإجمالية للشركة في سنة التقييم.
 CE_0 : إجمالي الأموال الموظفة في سنة التقييم.
 MVA_0 : القيمة الاقتصادية المضافة في سنة التقييم وتعبر عن مدى قدرة الشركة لتكوين قيمة¹ خلال فترة زمنية معينة.

2- استخدام القيمة الاقتصادية المضافة: طورت القيمة الاقتصادية المضافة لمساعدة المديرين في اتخاذ قرارات التمويل وعموما فهي تستخدم في²:

- ✓ تحقيق الاتساق بين القرارات الإدارية وثروة حملة الأسهم؛
- ✓ وضع الأهداف النظامية وحساب أرباح حملة الأسهم؛
- ✓ قياس الأداء وحساب العلاوات؛
- ✓ تقييم المؤسسات وتحليل حقوق الملكية.

وعليه تعد القيمة الاقتصادية المضافة مؤشرا جيدا لقياس القيمة في المؤسسات وذلك باعتبارها القيمة الإنتاجية التي تضيفها المؤسسة أو تساهم بها مع غيرها في خلق عوائد اقتصادية.

¹: القيمة هي الفرق بين القيمة السوقية للديون والأموال المملوكة من جهة والأموال المستخدمة من جهة أخرى.

²: David Yong, Steplen.F, by rane-EVA and value-based management, new yourk, Amazon edition, 2000, p: 354.

وكخلاصة لمختلف طرق تقييم المؤسسات فإن كل مدخل يصلح في حالات معينة تناسبه وينطبق على مؤسسات معينة، وعليه في حالة تحديد قيمة مؤسسة يجب اختيار المدخل المناسب لتحديد قيمة المؤسسة بدقة.

المبحث الثالث: تقييم المؤسسات للأغراض الضريبية والمحاسبية

إن مختلف المتطلبات الضريبية والمحاسبية تدفع وتوجه الحاجة إلى عمليات تقدير القيمة في المؤسسة لأن القيمة يمكن أن توفر أساساً للاهلاك ووسيلة لإعادة تقييم الميزانية العمومية لمعاملات حسابات الشراء، وبالتالي فالتقييم يلعب دوراً في تحديد الجوانب الضريبية والمحاسبية في المؤسسات.

المطلب الأول: تقييم المؤسسات للأغراض الضريبية:

يعتبر مجال الضرائب من الاهتمامات الضرورية للمؤسسات الاقتصادية، كما أنها تتحدد من خلال القيمة الحقيقية لممتلكات المؤسسة وأرباحها وبالتالي فهي مرتبطة بقيمة المؤسسة.

أولاً: الجوانب الضريبية لعمليات الاندماج والتملك:

إن عملية الاندماج أو التملك يمكن أن تكون معاملة خاضعة للضريبة أو ليست خاضعة للضريبة، في الأولى يحصل البائع على المبلغ المدفوع دون دفع ضرائب على أي مكسب على عكس الثانية وعملية تقدير القيمة يمكن أن تكون جزء هام في كلا النوعين.

1- العمليات غير الخاضعة للضريبة: هناك نوع شائع من المعاملات غير الخاضعة للضريبة وهي كمايلي¹:

أ- إعادة التنظيم من النوع (أ): ويعرف بالاندماج القانوني، حيث يحصل البائع على أسهم، نقد، أوراق مالية من المشتري تعادل سعر الشراء ومع ذلك تظل المعاملة غير خاضعة للضريبة طالما تم الوفاء باستمرارية اختبار المصلحة.

ب- المعاملة من النوع (ب): وهي أسهم مقابل أسهم يحصل فيها حملة أسهم البائع على أسهم تعطى صاحبها حق التصويت في مقابل أسهمهم، ويجب على المشتري أن يمتلك (80 %) على الأقل من أسهم حق التصويت من أسهم البائع وهي كذلك غير خاضعة للضريبة.

ج- المعاملة من النوع (ج): وهي أسهم مقابل أصول يشبه النوع (ب) فيما عدا أن المشتري يستبدل أسهم حق التصويت بأصول البائع، ويجوز للمشتري أن يعطي البائع أسهم بقيمة (20 %) من القيمة السوقية العادلة للأصول الصافية المستلمة.

د- المعاملة من النوع (د): يتضمن تحويل الأصول من شركة إلى أخرى، وتصبح المؤسسة الناقلة أسهمها مسيطرة على المؤسسة المحمول لها.

¹ طارق عبد العال حماد، التقييم-تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصخصة-مرجع سابق، ص:277-278.

هـ- **المعاملة من النوع (هـ):** هو إعادة رسملة يتضمن مؤسسة واحدة فقط وتحدث عندما تصدر المؤسسة نوعاً جديداً من الدين أو حقوق الملكية مقابل دينها أو حقوق ملكيتها الجارية.

و- **المعاملة من النوع (و):** ينطوي على تغيير هوية أو شكل أو موقع مؤسسة ما ويستخدم عندما ترغب المؤسسة في تغيير موضعها القانوني ولا تصلح للتطبيق على معاملات الاندماج.

2- **المعاملات الخاضعة للضريبة:** المعاملات الخاضعة للضريبة مباشرة وواضحة من حيث أسلوبها حيث يتم تملك أسهم أو أصول المؤسسة مقابل النقد أو ما يعادله، ويخضع بائع الأسهم وقت البيع بالنسبة للزيادة في سعر الشراء المستلم عن الأساس الضريبي للأسهم أو الأصول المباعة، وفي حالة بيع الأصول توجد طبقتان من الضرائب هما:

- ✓ عندما تقر المؤسسة البائعة بتحقيق مكسب على عملية البيع تدفع ضريبة على ذلك المكسب،
- ✓ عندما يتم دفع العوائد الصافية للبيع لحملة الأسهم يتم فرض ضريبة على مكسب المتحصلات.

ولفهم السبب في أن المشتري للأصول يصبح خاضعاً للضريبة على المكسب من عملية البيع يكون من الضروري توضيح عملية الاختيار كمايلي¹:

- ✓ في اليوم الذي يتم فيه بيع الأسهم تعامل المؤسسة البائعة التي باعت كل أصولها في نهاية العمل في معاملة واحدة لمؤسسة جديدة افتراضية.
- ✓ في اليوم التالي لبيع الأسهم تعامل المؤسسة البائعة على أنها المؤسسة الجديدة الافتراضية التي تشتري نفس الأصول. والمكسب على البيع يكون الآن مسؤولية هذه المؤسسة الجديدة.
- ✓ يتم بعد ذلك تصفية هذه المؤسسة الجديدة الافتراضية لتصبح ملك المؤسسة المشتري، وتؤول الصفات الضريبية والالتزامات المؤسسة الجديدة إلى المشتري ويكون مسؤولاً عن الضريبة على مكسب قيم الأصول.

ثانياً: عمليات التقييم النمطية ذات التوجه الضريبي:

إن كل متطلبات تقدير القيمة المرتبطة بالضرائب تدفعها الحاجة إلى إرساء أساس ضريبي جديد لأصل ما من أجل حساب مكسب خاضع للضريبة وتحديد الإهلاك وتوزيع سعر الشراء على مختلف الأصول أو من أجل ضرائب ملكية جديدة.

1- **في المعاملات غير الخاضعة للضريبة:** يكون هناك في الغالب متطلبات تقييم ذات توجه ضريبي، فإذا كانت أطراف المعاملة تسعى لتبادل علاوة فإنها يجب أن تتأكد تماماً من تقديرات القيمة الخاصة بها والبنود الواجب تقدير قيمتها تشمل مايلي²:

- ✓ أسهم المشتري؛

¹ : www.arabmanagentaward.com. 18/02/2010 .9h-10h.

² طارق هيد العال حماد، التقييم - تقدير قيمة بنك للأغراض الاندماج أو الخصخصة - مرجع سابق، ص: 281.

- ✓ علاوة الموازنة إذا كانت في صورة ملكية وليس نقداً؛
- ✓ الملكية المكتسبة؛
- ✓ ملكية البائع التي لم يتم اكتسابها؛

2- في المعاملات الخاضعة للضريبة¹: إن متطلبات التقييم أكثر شيوعاً وبرزوا في المعاملات الخاضعة للضريبة، خاصة في معاملات النقد مقابل الأصول والنقد مقابل الأسهم، وفي أي من هذين النوعين يجب إرساء أساس جديد في الأصول وهو ما يتطلب تقدير القيمة السوقية العادلة للأصول من أجل تقرير الإهلاك أو الإهلاك المستقبلي. والسبب الأكثر شيوعاً للتقييم في المعاملات الخاضعة للضريبة هو توزيع سعر الشراء الكلي المدفوع على الأصول الصافية المكتسبة.

وبالتالي فتقدير القيمة في المؤسسة مرتبط بتحديد المقدار الضريبي وذلك لأن التقييم يحدد مقدار الوعاء الضريبي بدقة، وذلك سواء كانت المعاملات غير خاضعة للضريبة بالنسبة للبائع والمشتري أو كانت المعاملات خاضعة للضريبة.

المطلب الثاني: تقييم المؤسسات للأغراض المحاسبية:

يعتبر علم المحاسبة أساس قيام المؤسسات الاقتصادية لأنها تضبط مستوى النشاط في المؤسسة بصفة عامة، كما أنها تساعد في تسهيل تحديد قيمة المؤسسات وذلك انطلاقاً من الدفاتر المحاسبية.

أولاً: الجوانب المحاسبية لعمليات الاندماج والتملك :

عندما يتم دمج مؤسستين يمكن عكس المعاملة من المنظور المحاسبي على أنها تجميع للمصالح أو شراء.

1- محاسبة التجميع مقابل محاسبة الشراء: لإتمام عملية الاندماج أو التملك هناك نوعين من المحاسبة التي يمكن تطبيقها عليها وهي كمايلي²:

أ- محاسبة التجميع: تسمح للميزانيات العمومية للمؤسستين بالاندماج دون إجراء تعديلات أو تسويات لقيم الأصول أو الخصوم، وفي هذا النوع من المعاملات يفترض أن مجموعتين من حملة الأسهم تقبلان بشكل متبادل مخاطر ومزايا دمج مؤسستيهما وتوفقان على تبادل مصالح الملكية الخاصة بهما.

ب- محاسبة الشراء: هي أكثر تعقيداً حيث وفقها يتم إعداد ميزانية عمومية جديدة تعكس القيمة الجارية لأصول وخصوم البائع وليس قيمتها الدفترية التاريخية، ويمكن أن يكون تأثير هذه الطريقة على الميزانية العمومية الناتجة خاصة على رأس المال كبيراً، والحالة الوحيدة التي لا تسبب فيها طريقة الشراء حدوث هبوط في نسبة حقوق الملكية إلى الأصول هي عندما يحصل البائع على أدوات حقوق

¹: [www.arabmanagent award.com.opcit](http://www.arabmanagentaward.com.opcit).

²: Aswath Damodram, investment valuation–tools and techniques for determining, opcit, p:361–363.

ملكية فقط من المشتري كمقابل، وبوجه عام كلما زادت النسبة المئوية لسعر الشراء المدفوع نقدا وزادت العلاوة عن الدفاتر كلما زاد التراجع في النسبة الرأسمالية.

2- **متطلبات أسلوب التجميع المحاسبي:** إن تقرير ما إذا كان بالإمكان استخدام أسلوب التجميع المحاسبي ليس متروكا لاختيار المؤسسة وإنما هناك شروط يجب توافرها، وإذا لم يتم تجاوز هذه الشروط فالمعاملة تتم محاسبتها على أنها معاملة شراء وهي كمايلي¹:

- ✓ يجب أن يكون كل كيان مستقلا ولا يجوز أن يكون له شركة فرعية أو قسم في شركة أخرى خلال العامين السابقين لتنفيذ خطة الدمج؛
- ✓ كل واحدة من الشركات الداخلة في الاندماج يجب أن تكون مستقلة عن الأخرى منذ بدأ العملية وحتى اكتمالها؛
- ✓ يجب إجراء الدمج في معاملة واحدة أو طبقا لخطة محددة خلال عام واحد من البدء في التملك؛
- ✓ تقوم احدى المؤسسات بطرح وإصدار أسهم عادية فقط ذات حقوق مطابقة لغالبية أسهم وحقوق التصويت المتداولة الخاصة بها مقابل (90 %) أو أكثر من الأسهم العادية ذات حقوق التصويت للمؤسسة الأخرى؛
- ✓ لا يجوز لأي من المؤسسات القائمة بالاندماج أن تغير حصة حقوق الملكية للأسهم العادية ذات حقوق التصويت خلال العامين السابقين لبدأ الدمج؛
- ✓ تقوم كل من المؤسسات المعنية بالاندماج بإعادة تملك أنصبة في الأسهم العادية ذات حقوق الملكية ولكن لأغراض أخرى خلافا للدمج؛
- ✓ نسبة حصة حامل الأسهم العادية الفردي إلى مصالح حملة الأسهم العادية الآخرين في مؤسسة داخلة في الاندماج يجب أن تظل واحدة نتيجة لتبادل الأسهم العادية لإحداث الاندماج؛
- ✓ يجب أن تكون حقوق التصويت المخولة لمصالح ملكية الأسهم العادية في المؤسسة الموحدة الناتجة قابلة للممارسة بواسطة حملة الأسهم؛
- ✓ يجب تسوية الدمج أو التوحيد في تاريخ إتمام الخطة، ولا يجب أن تكون هناك أحكام معلقة بخصوص إصدار أوراق مالية أو شروط التعويض الأخرى؛
- ✓ لا يجوز للمؤسسة الموحدة أن توافق بشكل مباشر أو غير مباشر على إعادة تملك كل أو بعض الأسهم العادية الصادرة من أجل تحقيق الاندماج؛
- ✓ لا يجوز للمؤسسة الموحدة أن تدخل في ترتيبات لصالح حملة الأسهم السابقين، لأن ذلك يبطل تبادل حقوق الملكية؛
- ✓ لا يجوز للمؤسسة المدمجة أن تخطط للتصرف أو التخلص من جزء كبير من أصول المؤسسات الداخلة في الاندماج خلال عامين من حدوث الاندماج

3- **مزايا وعيوب محاسبة التجميع والشراء:** إن لكل واحدة من طريقتي محاسبة عمليات الاندماج والتملك مزايا وعيوب وهي موضحة في الجدول التالي:

¹ : Palepu .K, **business analysis and valuation**, south western college publishing, 1996, p: 287-288.

الجدول رقم (06): محاسبة التجميع والشراء-المزايا والعيوب-

محاسبة التجميع	محاسبة الشراء
<p>المزايا</p> <ul style="list-style-type: none"> - تقييم مباشرة من المنظور المحاسبي؛ - لا يوجد اقتراض أو إصدار دين؛ - الأسلوب يتحاشى المسائل التنظيمية المرتبطة بإصدار الدين؛ - رأس مال كلا المؤسستين مستمر بعد المعاملة. 	<p>المزايا</p> <ul style="list-style-type: none"> - المفاوضات أكثر مرونة عادة؛ - تفادي تخفيف الملكية؛ - وجود فرصة لإعادة تقييم الأصول؛ - فرصة لبيع الأصول الرئيسية.
<p>العيوب</p> <ul style="list-style-type: none"> - يصعب عليه تجاوز الشروط الصارمة؛ - مرونة أقل في التفاوض؛ - إصدار الأسهم ممكن لأن يقلل الأرباح؛ - الاحتفاظ بقيمة الأصول التاريخية؛ - تكاليف الاندماج تستنفد في عام المعاملة. 	<p>العيوب</p> <ul style="list-style-type: none"> - المحاسبة أكثر تعقيدا؛ - يمكن أن يكون له تأثير سيئ على رأس المال والأرباح المستقبلية؛ - تعويضات الأصول المعنوية تؤخذ في الحسبان؛ - يقلل النسب الرأسمالية في معظم الأحوال.

المصدر: طارق عبد العال حماد ، التقييم-تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصخصة-مرجع سابق، ص:289.

وعليه يتم الاعتماد في عمليات اندماج أو تملك المؤسسات إما محاسبة التجميع وإما محاسبة الشراء في تحديد قيمة أصول وخصوم المؤسسات الداخلة في المعاملة.

ثانيا: عمليات التقييم النمطية ذات التوجه المحاسبي :

إذا كانت معاملة تصلح لتطبيق محاسبة التجميع عليها فلا توجد اشتراطات محاسبية لتقييم الأصول ويتم دمج وتوحيد الميزانيات العمومية بقيمتها الدفترية دون تعديل، وبالتالي فإن عمليات التقييم للأغراض المحاسبية تكون مطلوبة في معاملة الشراء، وعند استخدام أسلوب الشراء المحاسبي يتم إعادة بيان أصول البائع حسب القيم السوقية العادلة الجارية وتصبح قيمة المقابل المدفوع هو أساس المعاملة.

إن الهدف من التقييم وفقا لطريقة الشراء المحاسبي هو توزيع أو تخفيض السعر المدفوع على الأصول الصافية المشتراة وذلك كما يلي¹:

¹ : www.infotechaccountants.com. 30/03/2010. 10h-12h.

- ✓ يجب تقييم الأصول المادية ثم الأصول المعنوية الأساسية، ثم تقييم الخصوم؛
- ✓ لا يمكن استخدام شهرة المحل لخفض الدخل الخاضع للضريبة؛
- ✓ يتم استبعاد شهرة المحل من حساب رأس المال من الطبقة الأولى.

وبوجه عام فإن المشتري يرغب عادة في تقليل مقدار سعر الشراء المخصص لشهرة المحل وبالتالي يصبح من الضروري التعرف على كافة الأصول المادية والمعنوية وتقدير قيمتها.

ويتضح من ذلك أن عملية تقييم المؤسسات لها أهمية ضريبية ومحاسبية في إتمام معاملات الاندماج والتملك، لأنها تسهل تحديد المعاملات الخاضعة للضريبة والمعاملات غير الخاضعة للضريبة كما أنها توضح نوع المحاسبة المعتمدة في المعاملة إذا كانت محاسبة تجميع أو محاسبة شراء.

خاتمة

يعد تقييم المؤسسة عاملاً مهماً لإنجاح الإصلاحات الاقتصادية الجارية كونه يعمل على الوقوف على حقيقة قيمة المؤسسة عند إقدامها على الانضمام للسوق المالية و الاندماج و الشراكة. فهي عملية تحديد نقاط الضعف والقوة في المؤسسة لتعزيز نقاط القوة بهدف تحسين الأداء. وعملية التقييم ضرورية جداً للمؤسسات الاقتصادية لما لها من فوائد آنية ومستقبلية، فعن طريقها يمكن الحصول على كم كبير من المعلومات عن حقيقة مركز المؤسسة وإمكاناتها وبوادر التطوير الممكنة. يهدف تقييم المؤسسات إلى معرفة قيمتها السوقية المحتملة.

وهناك طرق كثيرة للتقييم حيث نجد طرق ترتكز على مقارنة الذمة المالية وأخرى تعتمد على التدفقات و طرق أخرى تقوم على فائض القيمة، فبالنسبة للطرق التي تعتمد على مقارنة الذمة المالية نجدها لا تحتاج دراية كبيرة بالمؤسسة وكل ما يحيط بها، ذلك أنها تعتمد على تصحيح قيم عناصر الميزانية فتعدلها وفق الأسعار الجارية ووفق القيم الإستعمالية بالنسبة لتلك العناصر ذات الاستغلال الضروري في المؤسسة. أما المقارنة الثانية فهي تعتمد على النتيجة المحاسبية وكذا نتائج عملية التشخيص في تحديد التدفقات النقدية. والمقارنة الثالثة فهي تعتمد على قياس المزايا المعنوية التي هي بحوزة المؤسسة.

**الفصل الرابع: واقع أساليب الرقابة
في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -
دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم
الفوسفات "somiphos"**

إن التحولات التي يشهدها الاقتصاد الجزائري تستدعي ضرورة إعداد وتحضير المؤسسات الاقتصادية من كل الجوانب التشريعية، التمويلية، والإدارية وهذا من أجل تحسين قدراتها التسييرية. ونظرا لكون أساليب الرقابة من بين الآليات التي تساعد على التحكم الجيد في تسيير وإدارة المؤسسة، وجب على هذه المؤسسات تبني هذه الأساليب والبحث عن الأدوات المثلى التي تساعد في كسب الرهانات المستقبلية ومواجهة التهديدات المحتملة، التي ستبنى بالدرجة الأولى على مدى تحكم كل مؤسسة في مواردها واستغلالها بالشكل الأمثل، وبالتالي معرفة مستوى أدائها ونشاطها الفعلي الأمر الذي يسهل معرفة قيمتها ومكانتها الحقيقية في السوق.

وتدعيما للدراسة النظرية التي تناولت مختلف أساليب الرقابة التي تطبق في تسيير المؤسسة، ومساهمتها في تحسين طرق تسيير وإدارة المؤسسات. وكعينة تعكس هذه الظاهرة التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية تم اختيار المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "somiphos" على اعتبار أنها الوحيدة المصدرة لمادة الفوسفات وهو ما يحتم عليها اعتماد أساليب الرقابة في إدارة أعمالها لضمان الاستمرار.

ولإسقاط الدراسة النظرية على الواقع العملي سيتم تقسيم الفصل التطبيقي إلى مايلي:

المبحث الأول: المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "somiphos"؛

المبحث الثاني: أساليب الرقابة المعتمدة في المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "somiphos"؛

المبحث الثالث: تقييم أساليب الرقابة في المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "somiphos".

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات " somiphos "

تعد المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات من المؤسسات الجزائرية التي تتميز بمكانة هامة على المستوى المحلي والدولي، حيث تشرف على استغلال مناجم الفوسفات والبوزولان عن طريق استخراج هذه المعادن وتحويلها باستخدام الوسائل و التقنيات التكنولوجية.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات

تعتبر مؤسسة " somiphos " الوحيدة على المستوى الوطني للصناعات المنجمية، ويتم التعرف عليها من خلال:

أولاً: نشأة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات:

ظهرت مؤسسة " somiphos " كان محاطا بظروف اقتصادية، وبالكثير من الأسباب التي كانت في صالح استمرارها فيما بعد، وسيتم تناول هذا الظهور من خلال¹:

نشأت المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بعد تصفية الشركة الأم وهي الشركة الوطنية للبحث والاستغلال المنجمي " sonarem " والتي تأسست إثر تأمين المناجم وهذه النشأة كانت بموجب القرار 441-83 المؤرخ في 16 جويلية 1983 والمتعلق بإعادة الهيكلة لتتألف بعدها المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات كحصيللة للتغيرات الهيكلية. ثم انبثقت مؤسسات متخصصة حسب المنتج وحولت على إثره " ferphos " إلى مؤسسة مساهمة - مؤسسة اقتصادية عمومية- بتاريخ 22 ماي 1990 برأس مال افتتحي قدر ب (50 مليون دج).

وبعد الانفتاح الرأسمالي الذي شهده الاقتصاد الوطني، أبرمت المؤسسة عقد شراكة مع متعامل هندي وأصبح مساهم في منجمي الحديد بالونزه وبخضرة بنسبة (70%) و " ferphos " بنسبة (30%)، وأصبحت تتكون من سبعة مؤسسات فرعية تابعة، توجه وتقاد من طرف الإدارة العامة للمجموعة " ferphos " و تتمثل هذه المؤسسات في :

- ✓ مؤسسة مناجم الفوسفات الكائنة بتبسة " somiphos ": تتكون من أربع وحدات تتمثل في المركب المنجمي جبل العنق، والمنشآت المائتية بعنابه، ومركز الدراسات والأبحاث التطبيقية للتنمية، والمقر الإداري؛
- ✓ مؤسسة مناجم الحديد الكائنة بتبسة " somifer ": المحنفظ بمراكز الإنتاج المنجمية للحديد؛
- ✓ مؤسسة إنتاج البوزولان و تجهيزات البناء " spmc " ، مقرها ببني صاف بعين تيموشنت؛
- ✓ مؤسسة مسبكه صهر المعادن " sfo " بمنطقة الوزرة على بعد 95 كم عن ولاية تبسه؛
- ✓ مؤسسة البناء للمنشآت البنائية " ferbat "؛
- ✓ مؤسسة النقل عبر الطرقات الخاصة " sotramine ": متخصصة بنقل المنتج إلى المنشآت المينائية بعنابه مقرها بولاية تبسة؛

¹: مديرية المعلومات والاتصالات بالمديرية العامة.

✓ مؤسسة السماد العادي الممتاز "ssp".

ثانيا: التعريف بالمؤسسة:

"somiphos" هي مؤسسة مناجم الفوسفات، حيث تم تقسيم المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات سنة (2004) إلى عدة فروع و بدأت تمارس نشاطها بشكل مستقل عن المناجم و الحديد بتاريخ 01 جانفي سنة(2005) متخصصة في عمليات استخراج، معالجة، وتسويق الفوسفات لمختلف الأسواق داخليا وخارجيا.

تعتبر شركة المناجم مؤسسة مساهمة برأس مال اجتماعي يقدر ب(5573 مليار دج) في نهاية سنة (2009)، تشرف عليها سلطة وطنية عليا تتمثل في مجلس الإدارة و الجمعية العامة للمساهمة وهي تتكون أساسا من أربع وحدات رئيسية تتمثل في¹:

- ✓ المركب المنجمي جبل العنق: يوجد على مستواه منجم استخراج الفوسفات الطبيعي ومصنع للمعالجة ببئر العاتر بولاية تبسه.
- ✓ المنشآت المينائية بعنابة: الوحدة التسويقية لشحن و تحميل الفوسفات المعد للتصدير من ميناء عنابة، يتم على مستوى هذه الوحدة نقل، حمل، و شحن المنتجات الفوسفاتية الموجهة للتصدير إلى البواخر، تتوفر على طاقة تخزين تقدر ب 120 ألف طن وقدرة على الشحن تتراوح بين: (25 ألف) إلى (50 ألف طن)
- ✓ مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية: هو مركز يهتم بمتابعة وحدات الإنتاج والعمل على فهم وتدعيم الأداء الداخلي للمؤسسة، نشأ سنة (1991) ومن أهم مهامه تتمثل في تنفيذ وتحضير دراسات وأبحاث منجميه، وكذا مساعدة مراكز الأنشطة للمجموعة بصفة عامة والمؤسسة بصفة خاصة في تحقيق أهدافهم وتفعيل أدائهم الداخلي.
- ✓ المقر: موجود بولاية تبسه يحتوي على الإدارة والهيكل المركزية التي تسعى لتحقيق التنمية من خلال الدفع لمختلف وحداتها، تتوفر على عدد عمال يقدر ب 1400 عامل.

ثالثا: علاقة المؤسسة بالمحيط:

نظرا لضخامة المؤسسة على المستوى المحلي والدولي فهي تتعامل مع عدة منظمات وطنية أهمها²:

- ✓ التجمع الفولاذي؛
- ✓ التجمع المنجمي؛
- ✓ فروع الزراعة؛
- ✓ جمعية الصناعة المنجمية في الجزائر؛
- ✓ مصانع الاسمنت؛

¹: مصلحة المعلومات والاتصالات بالمؤسسة.

²: مصلحة إدارة الموارد البشرية.

- ✓ البنك الوطني الجزائري (BNA) والبنك الخارجي الجزائري (BEA)؛
- ✓ الغرفة التجارية الولائية؛
- ✓ شركة البناء "ferbat" تحوز على (50%) من أسهم هذه المؤسسة؛
- ✓ شركة تسيير المساهمات للمنشات المنجمية "SGP" بعنابه؛
- ✓ شركة نقل المنتج للتصدير بعنابة "SOTRAMINE"؛

بالإضافة إلى مجموعة من المنظمات الدولية أهمها:

- ✓ المعهد العالمي للفوسفات؛
- ✓ الغرفة الدولية للتجارة؛
- ✓ المؤسسة الوطنية للصناعات المنجمية بموريتانيا؛
- ✓ مؤسسة الفوسفات بقفصة بتونس؛
- ✓ المنظمة العالمية للأسمت.

ومنه يتضح أن المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات من أضخم المؤسسات الاقتصادية الوطنية حيث كان هدفها المسطر في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية هو إنتاج وتصدير وتوزيع كل المنتجات المنجمية من حديد وفوسفات وبوزولان، وكذا عمليات البحوث والتطوير بالإضافة إلى تحمل كل العمليات التجارية الصناعية المالية و تنمية التقنيات الجديدة في إطار نشاطها الاقتصادي.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة "somiphos":

يتكون المخطط التنظيمي الحديث للمؤسسة من ثلاث مستويات وظيفية تتكامل فيما بينها لتأدية مهامها على أكمل وجه و هي كما يلي:

المستوى الأول: يشمل المديریات؛

المستوى الثاني: يضم الدوائر؛

المستوى الثالث: يتمثل في المصالح.

أولاً: عرض الهيكل التنظيمي:

1- المديریات: توجد على مستوى المؤسسة المديریات العليا التي تنقسم من المديرية العامة وهي مديرية إدارة الجودة والمحيط، ومديرية المراجعة، ومديرية الأمن الوقائي، ومشروع بلاد الحدة، وكما توجد أربع مديريات أساسية وهي مديرية الحاسبة والمالية، ومديرية الموارد البشرية، والمديرية

التقنية، والمديرية التجارية. إضافة إلى مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية للتطوير، والمركب المنجمي - جبل العنق - والمنشآت المنائية بعنابه، وسيتم عرضها من خلال الجدول التالي¹:

الجدول رقم(07): المديرية الأساسية في المؤسسة

المديرية	العرض
المديرية العامة	يشرف عليها الرئيس العام وهو أعلى مستوى سلطة والمسير الأول، يقوم باتخاذ القرارات التي تخص نشاط المؤسسة والمسؤول عن التفاوض أثناء إقامة العلاقات مع الزبائن، أوفي حالات الشراكة و المشاريع الضخمة.
مديرية إدارة الجودة والمحيط	تشرف على جودة المنتج وعلاقات المؤسسة بالمحيط والبيئة الخارجية.
مشروع بلاد الحدبة	هو مشروع تحويل الفوسفات ببلاد الحدبة على بعد 30كم عن بئر العاتر بولاية تبسة، أنشأت في سنة (2005) برأسمال افتتحي يقدر بمليار دج، وتقوم هذه المديرية بالإشراف على إنتاج هذا المشروع.
مديرية المراجعة	تشرف على مراجعة وتدقيق الوثائق والمستندات المحاسبية والمالية في المؤسسة.
مديرية الأمن الوقائي	تشرف على أمن ووقاية الموظفين من حوادث العمل.
مديرية التجارة	أهم مديرية بعد المديرية العامة لكثافة نشاطها الكلي بالمؤسسة، تشرف على النشاط التصديري والذي يشكل نسبة كبيرة من إجمالي نشاط المؤسسة تشرف على أربعة دوائر هي: دائرة التصدير منطقة 01، دائرة التصدير منطقة 02، دائرة العلاقات مع الزبائن، دائرة شراء التجهيزات.
مديرية المحاسبة والمالية	تشرف على جميع العمليات المحاسبية والشؤون المالية للمؤسسة، تضم دائرتين رئيسيتين هما: دائرة المحاسبة و دائرة المالية
مديرية الموارد البشرية	تتخصص مهامه في إقامة دراسات و بحوث بصفة مباشرة، سعيا للتطوير الدائم لنشاط المؤسسة و تنمية أداؤها.
المركب المنجمي - جبل العنق -	يشرف على جميع العمليات الاستخراجية للفوسفات و معالجته و نقله إلى مراكز شحنه للتصدير المتواجدة بالمنشآت المنائية بعنابه
المنشآت المنائية بعنابة	تتولى مهام تخزين و شحن طلبيات الفوسفات المعدة للتصدير إلى السفن التي ستقلها للمستورد وذلك على مستوى ميناء عنابه.
مركز الدراسات والأبحاث	تتخصص مهامه في إقامة دراسات و بحوث بصفة مستمرة سعيا للتطوير الدائم لنشاط المؤسسة و تنمية أداؤها.

المصدر: مديرية المعلومات والاتصالات بالمديرية العامة.

¹: المديرية العامة بالمؤسسة.

ثانياً: مضمون الهيكل التنظيمي:

يتضمن الهيكل التنظيمي مجموعة من المديرين والدوائر والمصالح والتي يسهر على تسييرها مجموعة من الموظفين الأكفاء كل حسب تخصصه¹ وهي كمايلي²:

1- **الرئيس المدير العام:** هو رئيس ومدير مجلس الإدارة الذي يتكون من تسعة أعضاء وهذا المجلس يسهر على القيام باجتماعات معينة تتم في الحالات العادية والطارئة وذلك كل ثلاث أشهر أو ستة أشهر، كما يمثل هرم المسؤولية لمؤسسة "somiphos" حيث يقوم بالإشراف الكلي على تسيير وإدارة دواليب المؤسسة، ومن أبرز مهامه :

- ✓ تحقيق الأهداف والمخططات المسطرة؛
- ✓ تنفيذ الأوامر وتوجيهات مجلس الإدارة؛
- ✓ السهر على تطبيق القوانين والتشريعات المتعلقة بإدارة المؤسسة؛
- ✓ ترأس اجتماع مجلس المديرية ومتابعة تنفيذ مقرراته؛
- ✓ تسيير قضايا العمال والاهتمام بالصحة والعمل؛
- ✓ ضبط ضمان توجيه الإدارة (التسيير العام للمؤسسة)؛
- ✓ المصادقة على الإستراتيجيات الخاصة بتسيير الميزانية؛
- ✓ الاتصال المباشر بالهيئات العليا باعتباره الممثل الرئيسي للمؤسسة بالخارج.

يتمتع المدير العام إضافة إلى مديري الوحدات والهيكل المركزية إلى طاقم من المساعدين يقومون بدور الاستشارة التقنية وإعداد الملفات وكل ما من شأنه مساعدته في القيام بالأعمال التي تتطلبها العملية التسييرية وأخذ القرارات اللازمة.

2- **الأمانة:** يحتوي مكتب المدير العام على أمانة تقوم بكل الأعمال المتعلقة بالسكرتارية والتنظيم والاستقبالات، يساعدها في ذلك مكتب التنظيم الذي يتولى عملية حفظ وترتيب الملفات وكل الأعمال المكتبية.

3- **المساعد التقني:** برتبة إطار سامي يتولى القيام بإعداد الملفات التقنية الموكلة إليه من طرف المدير العام والمتعلقة بالمتابعة لنشاطات الوحدات الإنتاجية (المركب المنجمي جبل العنق)، كما يقوم بلفت انتباه المدير العام للمشاكل التي تحدث وطرق علاجها.

4- **مساعد تسيير الجودة:** من أبرز مساعدي المدير العام والذي يتولى الإشراف ومتابعة منظومة تسيير الجودة والبيئة، فهو المسؤول الأول على هذا النظام وتجسيده عمليا داخل المؤسسة والسهر على نجاحه، إعداد الوثائق اللازمة والإجراءات وتوزيعها على مختلف الهياكل ومتابعة تنظيمها.

5- **مساعد التدقيق والاستشارة:** عملية التدقيق تحتل حيزا هاما في إستراتيجية المؤسسة التسييرية لكونها تهدف إلى ممارسة النقد وتتبع طرق الأداء وملائمتها مع الإجراءات المعمول بها من أجل تقليص نقاط الضعف وتدعيم نقاط القوة. لذلك فمساعد التدقيق يقوم بأعماله تحت إشراف المدير العام

¹ : ملحق رقم(1).

² : المديرية العامة بالمؤسسة.

وفي نهاية كل مرحلة يقدم عرض حال للمدير العام هذا الأخير الذي يعطي أوامره بناء على ما ورد في التقرير.

6- مساعد الاتصال والتلخيص: من ضمن مهامه التكفل بكل الأعمال الإحصائية، تلقي التقارير الدورية السنوية من طرف وحدات الإنتاج وإعداد تقرير إجمالي للمؤسسة وتوجيهها إلى المدير العام، إعداد الحصيلة السنوية، وتقديم المعلومات للهيئات الخارجية.

7- مدير مركز الدراسات: فهذا المركز من ضمن وحدات المؤسسة الأربعة مكلف بإنجاز الدراسات لصالح المؤسسة وكذا بعض الأعمال الخدماتية في مجال الدراسات لصالح المتعاملين الخارجيين، يشرف على هذا المركز مدير برتبة إطار سامي يقع تحت سلطة مباشرة للمدير العام.

8- مدير الموارد البشرية: يتكفل برسم استراتيجيات المؤسسة في مجال تسيير الموارد البشرية بمفهومها الواسع، السهر على تطبيق تشريعية العمل و النصوص المنظمة، إعداد مخططات التكوين والتوظيف ومخططات المسار المهني، الإشراف الوظيفي على مصالح المستخدمين للوحدات التابعة للمؤسسة والتنسيق بينهم، القيام بالمفاوضات مع الشريك الاجتماعي (ممثلي العمال) بخصوص الاتفاقية الجماعية، إعداد القانون الداخلي للمؤسسة، والتقارير الدورية وعرضها على المدير العام مع تمثيل المؤسسة لدى الهيئات الخارجية.

9- مدير التسويق: يتكفل المديرية بالقيام بتسويق منتج الفوسفات حسب البرنامج المسطر، والبحث عن الأسواق وزبائن جدد من أجل توزيع نصيب المؤسسة في الأسواق، ودراسة المتغيرات الحاصلة في الأسواق العالمية وضرورة التكيف معها، تحقيق هدف إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته وسماع

إنشغلاته، استقبال الوفود والزبائن الدوليين، التنسيق بين أطراف الإنتاج، إعداد التقارير الدورية وتبليغها إلى السلم الرئاسي.

10- مدير المحاسبة والمالية: يتكفل مدير المالية بالقيام بحسابات مختلفة على مستوى المؤسسة، إعداد المخططات الحسابية والحصيلة الدورية السنوية، والميزانية السنوية، والقيام بالتسيير المالي ومتابعته على مستوى البنوك، وإعداد الدراسات اللازمة في مجال المالية.

11- مدير المركب المنجمي جبل العنق: يمثل المركب المنجمي جبل العنق العمود الفقري للمؤسسة ككل باعتباره يشكل نسبة (70%) من رقم أعمال مجموعة فرفوس ككل. حيث أنه يتربع على ثروة فوسفاتية يقدر احتياطها (2 مليار طن) إضافة على أنه يمتلك مصنع للمعالجة بإمكانه إنتاج ثلاث نوعيات من الفوسفات المعالج تسوق جميعها إلى الخارج. يبلغ إنتاجها السنوي مليون و نصف طن سنويا كما أن عدد العمال به يصل إلى حد (1200) عامل تمثل نسبة التأطير فيهم حوالي (11%) مهيكليين عبر 5 أقسام عملية وهم قسم الاستغلال، وقسم المعالجة، وقسم صيانة المصنع، وقسم الصيانة المتحركة وقسم الإدارة والتطوير، يشرف عليهم مدير المركب برتبة إطار مسير.

ويتبين مما سبق أن المؤسسة تتمتع بهيكل تنظيمي معتبر منظم في شكل هرمي للمستويات وشكل وظيفي للمهام، الأمر الذي يسهل تسيير وإدارة المؤسسة.

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة

تسعى كل مؤسسة اقتصادية حسب طبيعة ونوعية نشاطها إلى تحقيق عدة أهداف، ومؤسسة "somiphos" من خلال ممارسة نشاطها تهدف إلى تحقيق أهداف مسطرة تتماشى وتتوافق مع إمكانياتها وقدراتها، وتتلخص هذه الأهداف في مايلي:

أولاً: الأهداف العامة للمؤسسة:

تسعى المؤسسة بصفة عامة لتحقيق جملة من الأهداف العامة تبنتها وبنيت إستراتيجياتها على النحو الذي يمكنها من تحقيقها وبرز هذه الأهداف و أهمها¹:

- ✓ البحث، والتطوير، والإنتاج، والتصدير، والتوزيع للمنتجات الفوسفاتية على حالتها الطبيعية أو بعد تحويلها؛
- ✓ العمل على رفع رأس المال إلى القيمة التي تمكن المؤسسة من تنمية واستغلال احتياطات الفوسفات؛
- ✓ تحقيق المردودية الاقتصادية والمالية و زيادة حجم النشاط الإنتاجي من خلال إجراء الاتصالات والاستماع لهم لمتابعة تطور رغباتهم و توفير طلباتهم بالشكل المرغوب.

ثانياً: الأهداف الاقتصادية:

تعمل المؤسسة لتحقيق الأهداف الاقتصادية الموالية²:

- ✓ تحقيق الربح لتوسيع نشاطها وبالتالي الصمود أمام المؤسسات الأخرى؛
- ✓ وصولها إلى الحصول على شهادات عالمية في الجودة أهمها شهادة (ISO) للجودة العالمية؛
- ✓ المشاركة في ترقية وتحسين الموارد والإنتاج الوطني وتوسيع الإمكانيات الصناعية ووسائل التخزين؛
- ✓ تقديم التسهيلات فيما يتعلق بعمليات التصدير؛
- ✓ تدعيم وخدمة الجانب الاقتصادي من خلال إنتاج وتسويق مواد الحديد والفوسفات والبوزولان خام أو بعد تحويله؛
- ✓ كسب العملاء الجدد وذلك عن طريق التعريف بالمؤسسة والمشاركة في المعارض والمبيعات الدولية؛
- ✓ زيادة حصتها في السوق العالمي وخلق ديناميكية للشركة والتعاون؛
- ✓ التحسين والتحكم في كل دوائر مراقبة المنتج وتخفيض النفاث في قيمتها؛
- ✓ الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية وتطويرها؛
- ✓ الترقية في مستوى نشاطها بزرع وكالات جهوية يمكنها التحول إلى مؤسسات مستغلة؛
- ✓ التمسك بالإطار القانوني المعمول به في كل العمليات المرتبطة بنشاطها؛

¹: مصلحة المعلومات والاتصالات بالمؤسسة.

²: نفس المصدر.

✓ العمل على ضمان التمويل اللازم والذي يسمح بتحقيق برامج الإنتاج مع استيراد المنتجات المكملية واللازمة لتحقيق هذه البرامج.

ثالثا: الأهداف الاجتماعية والثقافية:

تعمل المؤسسة لتحقيق الأهداف الاجتماعية الموالية¹:

- ✓ رفع مستوى العاملين المهني والاجتماعي؛
- ✓ ضمان مستوى مقبول من الأجور يسمح للعامل بتلبية حاجاته، والحفاظ على بقائه؛
- ✓ تحسين مستوى معيشة العمال وترقية الجانب التأهيلي.

كما تسعى للوصول للأهداف الثقافية الموالية²:

- ✓ الحفاظ على محيط وزرع ثقافة المؤسسة المواطنة؛
- ✓ ترقية أخلاقيات تسيير الأعمال؛
- ✓ توفير وسائل الترفيه والثقافة؛
- ✓ عقلنة التنظيم وتأهيل الأشخاص للفهم والاندماج في مكونات التحسين والجودة.

وعليه فمكانة المؤسسة المحلية والدولية تحتم عليها السعي لتحقيق مختلف الأهداف سواء كانت أهداف عامة للمؤسسة، أو أهداف اقتصادية هامة، أو أهداف اجتماعية وثقافية وحتى تكنولوجية.

من خلال البطاقة الفنية للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات نستنتج أن المؤسسة تتمتع باستقلالية تامة في الإدارة والتسيير عن باقي مؤسسات المجموعة، كما أنها تحوز على هيكل تنظيمي يعكس ضخامة وتنظيم المؤسسة وبالتالي مكانتها في السوق المحلية والدولية في إنتاج وتصدير الفوسفات، بالإضافة إلى أنها تسعى لتحقيق أهداف هامة تبين مكانتها ضمن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المبحث الثاني: أساليب الرقابة المعتمدة في المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "somiphos"

مؤسسة "somiphos" من المؤسسات التي تحتل مكانة معتبرة في الاقتصاد الجزائري، وهذه المكانة كانت نتيجة جهود إدارية تسييرية متواصلة، وتعتمد في ذلك على مختلف الأساليب الرقابية من تدقيق ومراجعة، وتحليل وتشخيص الوضعية الداخلية والخارجية للمؤسسة، مع تطبيق مختلف أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة.

المطلب الأول: المراجعة في مؤسسة "somiphos":

تعتبر مؤسسة "somiphos" وظيفة المراجعة من أهم الوظائف الأساسية بالمؤسسة، وتعتمد في ذلك على برنامج لتدقيق الداخلي الذي يعده مدير التدقيق الداخلي بالمؤسسة، كما يتم إعداد تقرير

¹: مصلحة المعلومات والاتصالات بالمؤسسة.

²: نفس المصدر.

المراجعة وفق إجراءات محددة. في حين لا تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية إلا في حدود المراجعة المفروضة عليها من طرف الجهات الحكومية ويقوم بها محافظ الحسابات.

أولاً: معايير تطبيق المراجعة بالمؤسسة:

تطبق المؤسسة عملية المراجعة الداخلية باعتماد المعايير الدولية في تطبيق المراجعة الداخلية، ومن أهم هذه المعايير المطبقة مايلي¹:

1- معايير الجودة: تعمل المؤسسة على تطبيق معايير الجودة الموالية:

- ✓ مهام، ومسؤولية المراجع: حيث تتحدد مهام ومسؤولية المراجع وفق معايير وأبعاد محددة دولياً، كما أن طبيعة تأمين المهمة تحقق للمؤسسة تنظيم المراجعة؛
- ✓ الاستقلالية والأهداف داخل المؤسسة: حيث أن التدقيق الداخلي يحقق استقلال المراجع الداخلي في تحقيق أهداف المؤسسة القصيرة والطويلة المدى من خلال آرائه الحيادية والموضوعية؛
- ✓ المنافسة في فريق العمل: يعمل فريق العمل على اكتساب الثقة لخلق المنافسة الضرورية في تنفيذ المهمة مع تحمل المسؤولية الشخصية؛
- ✓ برنامج التأمين وتحقيق الجودة: يتم ذلك من خلال تقييم برنامج الجودة في شكل تقرير، والتقييم الداخلي للوظائف، والتقييم الخارجي لنشاط المؤسسة.

2- معايير تسيير الوظائف: تعمل المؤسسة على تطبيق معايير التسيير الموالية²:

- ✓ تسيير التدقيق الداخلي: من خلال التخطيط المخاطر المحتملة، الاتصالات الداخلية مع المدير العام، تسيير المصادر لتحقيق برنامج المراجعة، تحديد إجراءات المراجعة، ربط الأنشطة الإدارية والإنتاجية التسييرية، إعداد التقرير للمجلس وللمدير العام؛
- ✓ نوع العمل: من خلال تسيير المخاطر، مراقبة نوع العمل لتقييم كفاءة وفعالية الأداء؛
- ✓ علاقة المؤسسة بالحكومة: من خلال تقييم إجراءات الحكومة للمؤسسة وصياغة مراسلة توضح نشاط المؤسسة وأهدافها؛
- ✓ تخطيط المهمة: من خلال صياغة مخطط لكل مهمة مع تحديد الأهداف، تاريخ ومدة المهمة، إطار المهمة، مصادر تحقيق المهمة، برنامج التنفيذ؛
- ✓ إتمام المهمة: من خلال التعريف بالمعلومات، تحليل وتقييم المهمة وإعداد التقرير النهائي؛
- ✓ إيصال النتائج: من خلال استمرار الاتصالات، نوعية الاتصالات، تقسيم النتائج حسب الأنشطة؛
- ✓ قبول المخاطر في الإدارة العامة.

¹: مديرية التدقيق الداخلي.

²: مديرية التدقيق الداخلي.

ثانياً: برنامج المراجعة الداخلية للمؤسسة لسنة (2010):

تم إعداد برنامج التدقيق الداخلي في مؤسسة "somiphos" من طرف مدير التدقيق الداخلي بالمؤسسة بتاريخ (2010/02/10) تحت إشراف مدير إدارة الجودة والمحيط في نفس اليوم، ومصادق عليه من طرف المدير العام للمؤسسة بتاريخ (2010/02/11)¹.

1-أهداف البرنامج: يهدف برنامج التدقيق الداخلي للمؤسسة لسنة (2010) إلى مايلي²:

- ✓ السماح لفريق عمل المراجعة الداخلية بعملية التخطيط للمهمة لتحقيقها بنجاحة؛
- ✓ تحقيق التطابق بين الكفاءة والفعالية لضمان سلامة الرقابة الداخلية؛
- ✓ معالجة نقائص السنة السابقة وعلى أساسها تحدد مجالات المراجعة لتصميم البرنامج؛
- ✓ التجاوب مع طموحات الوحدات الإنتاجية(مركب الدراسات والأبحاث التطبيقية "SIRAD"، المركب المنجمي جبل العنق "CMDO"، منشآت عنابه "IPA") والوحدات الإدارية الأخرى لاكتشاف العيوب.

2-مراحل المراجعة الداخلية: تتم عملية المراجعة في مؤسسة "somiphos" وفق الخطوات التالية³:

أ-المرحلة التحضيرية: تعتبر مرحلة إعلام واتصال بين وحدات الإنتاج، النقل، التسويق، بالرغم من وجود البرنامج وذلك لتكون الوحدات مهيأة لعملية المراجعة.

ب-مرحلة الدراسات: تعتبر مرحلة بداية المراجعة تبدأ بأخذ فكرة على تسيير النشاط الخاضع للمراجعة، من خلال عقد جلسة افتتاحية يحضرها المدير المسؤول عن الوحدة الخاضعة للمراجعة مع أعضائه، ثم يتم التأقلم مع محيط العمل من خلال الدخول في تنظيم العمل مع تحديد الأهداف المقرر الوصول إليها، كما يقوم المراجع بتفحص إجراءات العمل من خلال مجموعة من الأسئلة للوصول إلى محتوى النشاط مع وجود الأدلة والقرائن المناسبة والمطابقة مع النشاط المنجز، ثم يقوم المراجع بمعاينة ميدانية ومقارنتها مع الوثائق المحاسبية والمالية المثبتة للنشاط.

ج-مرحلة الفحص والتحقق: تكون هذه المرحلة في مقر المديرية العامة وذلك لتقليل تكلفة المهمة وإتاحة الوقت للوحدات لمتابعة نشاطها وفي حالة وجود نقائص يتم الرجوع إلى الوحدة لإزالة الغموض.

د-مرحلة تحقيق المراجعة: تقوم هذه المرحلة بالتأكد من الأخطاء قبل إعداد التقرير بالإثباتات، ثم عقد جلسة ختامية لمناقشة التقرير مع مسؤول الوحدة وإيضاح الأخطاء وطرق معالجتها مع توقيع مسؤول

¹: ملحق رقم (1).

²: نفس المصدر.

³: مديرية التدقيق الداخلي.

الوحدة على تصحيح الوضعية، ثم يتم طبع أربعة نسخ للتقرير منها نسخة ترسل إلى المدير العام، ونسخة لمجموعة " ferphos "، ونسخة لمدير الوحدة ونسخة لأرشيف المديرية العامة.

3- برنامج المراجعة الداخلية للحسابات بالمؤسسة: جلبت مراجعة الموجبة التي أجريت خلال سنة (2009) الحد من عدد من المهمات خلال الربع الأول والأخير من السنة لتجنب عرقلة عمل إعداد قوائم الجرد والأرصدة من ناحية، والحصول على المعلومات التي تساعد في تحديد الاختلالات التي تظهر عادة في الربع الأول والربع الأخير في وقت مبكر من جهة أخرى.

وفي سنة (2010) يتضح أنه من المفيد وضع المراجعة في موقع للتحقق من الجوانب الهامة والطوارئ البيئية التي اتخذت لتطبيق البرنامج في الإدارة البيئية وخطة الطوارئ والقدرة على العمل، كما يتوقع كبر عملية المراجعة الداخلية مع احتمال تحقيق المراجعة الداخلية الاستثنائية بأمر من المدير العام وتقديم برنامج التغيير في حالات الطوارئ، كما أن تجميع بعض العمليات التي تكون بمثابة واجهة لنشاط المؤسسة يكون من الضروري الخضوع لمهمة المجموعة الواحدة في عملية التدقيق الداخلي للتخفيف من التكاليف الناتجة عن الانتهاء من مراجعة الحسابات.

ثالثاً: تقرير المراجعة الداخلية للمؤسسة:

تم الحصول على مثال لتقرير المراجعة من المؤسسة الخاص بتحقيق التدقيق الداخلي لتسيير المخزون لمركب جبل العنق لفترة (2006-2009) وتم إعداده بتاريخ أبريل (2010)¹.

1- مخطط تقرير المراجعة بالمؤسسة: يشمل تقرير المراجعة البيانات الموالية²:

- ✓ التقديم للعملية: تتضمن هذه الخطوة تحديد أهداف التقرير، عرض الدراسة التحليلية للوضعية، تقديم أعضاء عملية المراجعة، المنهجية المعتمدة في عملية المراجعة.
- ✓ برنامج المراجعة: يتضمن عرض عام لأهداف ومراحل وشكل البرنامج المقرر.
- ✓ الملخص: يعرض فيه المراجع كل نتائجه وملاحظاته المسجلة أثناء عملية المراجعة.
- ✓ تفصيلات الفحص والتحقق: تتضمن إجراءات الفحص والإثباتات الموجودة بمخزن جبل العنق.
- ✓ النتائج المتوصل إليها: بعد مطابقة الوثائق مع حركة نشاط المخزن يسجل المراجع النتائج التي توصل إليها.
- ✓ التوصيات: بعد اكتشاف الأخطاء الاختلالات يقترح المراجع توصيات علاجية لتصحيح الموقف.
- ✓ اختبار التأكد: يقوم به المراجع للتأكد من أن التوصيات المقدمة في محلها.
- ✓ موضوع التقييم: حيث تم فحص وتقييم كل المخزون من نوع " PDR " للفترة (2006-2009)، مستوى المخزون وقيمه للفترة (2006-2009)، معدل التخزين للفترة (2006/2007-2008/2009)، حركة المخزون لسنة (2009).
- ✓ فحص وتحليل مشتريات سنة (2009): وذلك بمراجعة كل فواتير الشراء وإيصالات التخزين وتواريخها وأصناف المشتريات.

¹: ملحق رقم (2).

²: مديرية التدقيق الداخلي بالمديرية العامة.

✓ تقييم الرقابة الداخلية لسنة (2009)¹.

2- إجراءات تسيير المخزون: تضمنت إجراءات تسيير المخزون بمركب جبل العنق الإجراءات المالية²:

✓ معلومات عن المخزون: تتضمن هذه المعلومات معرفة كل من بطاقة المخزون، بطاقة التصنيف، مستوى المخزون، المخزون التقديري، طرق تسيير المخزون، المخزون الجديد، وضع المخزون في الرف، الخصائص الفيزيائية للمخزون.

✓ تقرير عن كل المخازن التي تمت مراجعتها: يتضمن معلومات عن المخزن المركزي حول المخزون الميت "PDR" للرمز "R35" و"R50"، مخزن (VL/PL) للمخزون "PDR" المصنف، مخزن أمن المنتج الأول، مخزن المنتجات الخام، مخزن الغازات (الأسيتلين، الأوكسجين، الأزوت وكحول إزالة الحلول).

✓ المخازن غير المراجعة: تتمثل في مخزن التخزين الخارجي، مخزن (TAC-VRAC)، مخزن المنتجات الخطرة والكيميائية الخاصة بالمخبر، مخزن منتج الفوسفات، مخزن "PDR" للمخزون الميت رقم (15).

✓ الملاحق: تضمنت الوثائق كل من وضعية المشتريات لكل شهر لسنة (2009)، تدفق المعلومات وتخطيط المشتريات المحققة والمخزون المحقق، محضر الاجتماع الافتتاحي والختامي، صلاحية تقرير مراجعة عمليات تسيير المخزون لسنة (2010).

وعليه يتبين أن المراجعة في المؤسسة تشمل كل النشاطات المحاسبية، والمالية، والإنتاجية، والتسويقية، والإدارية الخاصة بتسيير المخزون ولا تكون بصفة سنوية دائمة، حيث أن مراجعة المخزون تمت في الفترة من سنة (2006) إلى غاية سنة (2009) وقدم التقرير الخاص بها في سنة (2010) وهي فترة طويلة لعدم وجود حركية كبيرة لعملية المراجعة الداخلية بالمؤسسة.

المطلب الثاني: التحليل والتشخيص الاستراتيجي في مؤسسة "somiphos":

تمارس المؤسسة وظيفة التحليل الاستراتيجي ضمن وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة، إذ ليس هناك مديرية خاصة بالتشخيص الاستراتيجي لأسباب لم يتم التصريح عنها، وهذا لا يمنع من القيام بعملية التحليل الاستراتيجي باعتبار المؤسسة تنشط في محيط غير مستقر على المستوى الدولي لكثرة المؤسسات المنتجة والمصدرة لمادة الفوسفات.

أولاً: الإستراتيجية التي تعتمدها المؤسسة:

تنتهج مؤسسة "somiphos" الإستراتيجية المالية:

¹: ملحق رقم (3).

²: مديرية التدقيق الداخلي بالمديرية العامة.

- 1- الإستراتيجية المطبقة بالمؤسسة¹: تعمل مؤسسة "somiphos" على تطبيق إستراتيجية واحدة وهي إستراتيجية البحث والتطوير، وهدفها في ذلك هو الحصول على أكبر حصة ممكنة في الأسواق العالمية كما تطمح في الوصول إلى الطليعة في الأسواق المحلية والدولية إلى جانب المنافسة التونسية والسعودية، كما تسعى المؤسسة إلى الوصول إلى المؤسسة المثالية في تحقيق الاكتفاء الذاتي للوطن من الفوسفات بنوعيه مع تطوير أنواع أخرى من الفوسفات والتي تدخل في صناعة الأسمدة
- 2- آليات تطبيق الإستراتيجية بالمؤسسة: تعتمد المؤسسة في تطبيق إستراتيجية البحث والتطوير على المخططات الثلاثية والخماسية، حيث تسهر هذه المخططات على²:

- ✓ الإعداد والتحضير للاحتياجات من الفوسفات بالتعرف عليها وتصنيفها إلى الممكن استغلاله والى الممكن تسويقه على حاله؛
- ✓ تعمل على تحضير الفوسفات من خلال حفر الأرض للوصول إليه على بعد (30 متر) تحت الأرض؛
- ✓ إعادة تحضير الإمكانيات الموجودة بالإصلاح والتجديد، واقتناء استثمارات جديدة ذات جودة ونوعية؛
- ✓ تحديد الإجراءات الخاصة بإعداد الميزانيات التقديرية والفعلية، تخطيط المشتريات والحصول عليها،
- ✓ تنظيم وتسيير الموارد البشرية، وتخطيط متطلبات التوصيل والتسويق، وتنظيم عملية التسيير بالمؤسسة.

ثانيا: تحديد نقاط القوة والضعف بالمؤسسة:

يتم تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة من طرف مراقب التسيير باعتباره العين الساهرة على نشاط وتسيير المؤسسة، ويعتمد في تحديدها على الخبرة المهنية.

- 1- نقاط القوة في المؤسسة: تتمتع مؤسسة "somiphos" بمجموعة من المؤهلات التي تجعلها تحقق المزيد من الإنتاج والتصدير للفوسفات وهي كمايلي³:

- ✓ هناك مشروع إنتاج حامض الفوسفور الذي يعتبر مادة أساسية في إنتاج الأسمدة الضرورية لعملية الفلاحة؛
- ✓ إمكانية كبيرة واستعداد المؤسسة لتحقيق هذا المشروع مع مستثمرين أجنيين؛
- ✓ تحوز المؤسسة على احتياط كبير من الفوسفات يعادل الكمية التي يتم تصديرها؛
- ✓ إمكانية إنشاء مؤسسة بين "somiphos" و "sntf" لنقل الفوسفات إلى المنشآت المينائية بعنابه؛
- ✓ استفادة المؤسسة من النظرية الاقتصادية الحالية في الجزائر في تجميع وتكتل مؤسسات المناجم؛

¹: مديرية مراقبة التسيير بالمديرية العامة.

²: مديرية مراقبة التسيير بالمديرية العامة.

³: نفس المصدر.

- ✓ ضخامة التمويل الذاتي للمؤسسة في سنة (2010) بعدما تضررت بالأزمة الاقتصادية المالية في سنة (2009)؛
- ✓ شراء (75) حاوية لنقل الفوسفات عبر السكة الحديدية؛
- ✓ تقرير المؤسسة تطوير الفوسفات وخلق مناجم جديدة فبدل تصدير (2مليون طن) تستطيع تصدير (6مليون طن) سنويا.

2- نقاط الضعف في المؤسسة: تعاني مؤسسة "somiphos" من مجموعة المشاكل والصعوبات التي تنعكس على إنتاج وتصدير المؤسسة وهي كمايلي¹:

- ✓ لا يوجد تطوير الفوسفات إلى حامض الفوسفور، وأزوت الفوسفور والبوتاسيوم في الوقت الحالي وهذا يعتبر عائق بالنسبة للمنافسة؛
- ✓ مشكل النقل المكلف بين مؤسستي "sotramine" و "sntf" حيث حاليا يتم نقل (1طن) عوض عن (2 طن) عن طريق "sntf" الأقل تكلفة والباقي ينقل عن طريق "sotramine" المكلفة؛
- ✓ عمق البحر غير المناسب والذي لا يسمح بحمولة البواخر التي تتجاوز (40.000 طن) وهو بدوره يؤثر على التكاليف؛
- ✓ عتاد قديم في الإنتاج ولتجديده يتطلب استثمارات كبيرة؛
- ✓ انقسام مجموعة "ferphos" إلى "somifer" و "somiphos" عوض عن تكتل مؤسسات مناجم الحديد والفوسفات؛
- ✓ الهيكل التنظيمي بالمؤسسة ألغى مديرية المراقبة لأسباب غير مفهومة؛
- ✓ نقص في تحضير استخلاف الخبرات والمهارات المتخصصة لشغل مراكز المسؤولية بالمؤسسة؛
- ✓ نقص توجيهات تطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد والإطارات المتخصصة في هذا المجال.

ثالثا: الفرص والتهديدات التي يقدمها محيط المؤسسة:

بما أن المؤسسة تمارس نشاطها في محيط غير مستقر، فهي تستفيد من فرص تتيحها البيئة الخارجية كما أنها تواجه تهديدات مفروضة عليها.

1- الفرص التي يقدمها المحيط: تتيح البيئة الخارجية لمؤسسة "somiphos" الفرص والايجازات الموالية²:

- ✓ النمط الاقتصادي الحالي الذي يؤول إلى تكتل المؤسسات في شكل احتكارات؛
- ✓ تقديم الحكومة لاستثمارات جديدة لتهيئة المحيط والسكك الحديدية؛
- ✓ إمكانية شراكة بين مؤسسة "somiphos" والسكك الحديدية لنقل الفوسفات بأقل تكلفة خاصة بعد شراء حاويات لنقل الفوسفات إلى المنشآت المينائية بعنابه؛

¹: مديرية مراقبة التسيير بالمديرية العامة.

²: مديرية مراقبة التسيير بالمديرية العامة.

✓ بداية تطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد في المؤسسة من السنة الحالية وذلك بإعادة تكوين وتأهيل موظفي المحاسبة والمالية على كيفية تطبيقه على أنشطة المؤسسة.

2- **التحديات التي يفرضها المحيط:** تعاني مؤسسة "somiphos" من مجموعة من القيود والتحديات التي تشكل عائقاً لنشاط الإنتاج والتصدير في المؤسسة وهي كمايلي¹:

- ✓ منافسة غير قانونية مقارنة مع الدول المنتجة للفوسفات مثل تونس، السعودية،... في الحصول على صفقات التصدير؛
- ✓ استعمال الدول الأخرى المنتجة للفوسفات لظاهرة الدانبيك وهي عملية بيع منتجات أخرى مع الفوسفات وبالتالي تكون صفقات التصدير أكثر ربحاً؛
- ✓ سعر النقل البحري مرتفع جداً يفوق (60 دولار للطن) مع انخفاض قيمة الدينار الجزائري؛
- ✓ صعوبة في إيجاد المتعاملين الأجانب لإتمام عمليات التصدير بما يحقق ربح للمؤسسة؛
- ✓ البطء في اتخاذ القرار وبعض الإجراءات الإدارية والجمركية الحكومية الخارجة عن استطاعة المؤسسة مثل مشروع حامض الفوسفور.

وعليه فمؤسسة "somiphos" لا تقوم بعملية التحليل والتشخيص الاستراتيجي كوظيفة مستقلة في المؤسسة وإنما هي تابعة لمراقبة التسيير في المؤسسة، كما أن كل من نقاط القوة والضعف والفرص والتحديات تحدد من خلال ملاحظات وخبرات مراقب التسيير ولا تحدد على أساس علمي حسب إمكانيات وموارد المؤسسة الداخلية وتغيرات المحيط الخارجي.

المطلب الثالث: مراقبة التسيير في مؤسسة "somiphos":

تعد مراقبة التسيير الوسيلة المفضلة لقيادة المؤسسات عموماً ومؤسسة "somiphos" تعتمد على نظام مراقبة التسيير كوظيفة مراقبة أساسية لضمان التحكم في مواردها من أجل جعلها أكثر فعالية وملائمة مع الأهداف التي تسعى لتحقيقها، وذلك من خلال اعتماد مختلف الأدوات التقليدية والحديثة لمراقبة التسيير.

أولاً: واقع نظام مراقبة التسيير في مؤسسة "somiphos":

بدأت المؤسسة في اعتماد التسيير منذ بداية نشاطها حيث كانت تطبق إدارة التخطيط والميزانية إلى غاية سنة (1998)، وبعدها تحولت إلى تطبيق مراقبة التسيير إلى غاية سنة (2001) ثم ألغيت مديرية مراقبة التسيير بالمؤسسة لأسباب لم يتم التصريح عنها. وقد تأثرت المؤسسة بالأزمة المالية سنة (2009) في ظل عدم وجود التسيير، وبالتالي اضطرت المؤسسة إلى ضرورة التحكم والرقابة على التسيير.

¹: نفس المصدر.

1- مهام مراقبة التسيير في المؤسسة: تتمثل مهام وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة في مايلي¹:

- ✓ إعداد مختلف الميزانيات (الوظائف، والاستثمارات، والتقديرية الختامية) ودراسة الميزانيات الفرعية للوحدات لتحديد احتياجاتها لتحقيق الأهداف؛
- ✓ تقسيم الميزانية الكلية إلى ميزانيات شهرية ومراقبتها باستمرار لتحليل الفروقات واكتشاف أسبابها ومعالجتها في الشهر القادم؛
- ✓ إعداد إجراءات الرقابة على تسيير الوظائف في الوحدات، ومتابعة العقود بين الإدارة والوحدات؛
- ✓ المساهمة مع الوحدات والمديرية العامة في اتخاذ القرارات لوضع سياسة وإستراتيجية المؤسسة من خلال الميزانية والمخطط السنوي التقديري؛
- ✓ إعداد جداول لوحات القيادة ومخططات تصحيح الانحرافات لتقريب مختلف المصالح لنظرية تسييرية واحدة.

2- تنظيم مراقبة التسيير في المؤسسة: يتم تنظيم وظيفة المراقبة على التسيير من خلال مايلي²:

- ✓ تنسيق نشاط مراكز الربح (جبل العنق) لخلق التنافس في الجودة وتخفيض التكاليف بين الوحدات؛
- ✓ خلق نظام مراقبة التسيير في المديرية العامة تضم تسيير الوحدات وهي بدورها تضم تسيير المصالح؛
- ✓ إعطاء الصلاحيات للمسؤولين في الوحدات والمصالح في حدود إمكانيات وطاقة المؤسسة؛
- ✓ اعتماد نظام معلومات ناجح وفعال لتسهيل التسيير والرقابة عليه؛
- ✓ اعتماد نظام الحوافز لتحسين الأداء بالتحكم في القسم المتغير للأجور.

3- أسرار نجاح مراقبة التسيير بالمؤسسة: من بين الأسباب التي عملت على إنجاح نظام مراقبة التسيير في المؤسسة مايلي³:

- ✓ تنظيم المؤسسة من خلال مراكز الربح واستمرارية وجود لوحات القيادة في وجود الإعلام الآلي؛
- ✓ تنفيذ المخططات التصحيحية للميزانيات باتخاذ القرار الجماعي النابع من قناعة الأعضاء بتنفيذه؛
- ✓ برنامج مردودية العتاد والأفراد الذي يعود بالفائدة على الإنتاج، أي تحقيق التخصص في المجال؛
- ✓ تحديد المصاريف الإدارية وبعض المصاريف غير المباشرة المعتمدة من المحاسبة التحليلية؛
- ✓ خلق ضغط تنافسي بين المسؤولين على المراكز القيادية في المديرية والوحدات؛
- ✓ أهمية المعلومات التنفيذية والعملية وكذا أهمية الدراسات والأبحاث التطويرية؛
- ✓ الإيمان بقيمة اليد العاملة التي تمثل أساس الإنتاج وثروة المؤسسة؛
- ✓ حرية مراقب التسيير وارتباطه المباشر مع المدير العام وتمتعه بالمؤهلات المناسبة لمنصبه.

¹: مسؤول مراقب التسيير سابقا.

²: مسؤول مراقب التسيير سابقا

³: نفس المصدر.

ثانياً: أدوات مراقبة التسيير التقليدية المعتمدة في مؤسسة "somiphos":

بحكم الظروف الاقتصادية التي فرضت على المؤسسات الاقتصادية ضرورة توحيد آليات التسيير، بدأت مؤسسة "somiphos" في تطبيق مختلف أدوات نظام مراقبة التسيير التقليدية منذ بداية نشاطها وهي كمايلي:

1- **نظام المعلومات بالمؤسسة¹:** تعتبر المؤسسة نظام المعلومات رسالة الاتصال الأساسية في تسيير وإدارة المؤسسة ومختلف وحداتها، وتعتمد بالدرجة الأولى على نظام المعلومات الآلي حيث في سنة (1994) تم العمل بنظام النوافذ لسهولة استخدامه، كما شرعت المؤسسة منذ سنة (2003) بتطبيق نظام المعلومات الذي يعرف بنظام " outlook " والذي يتميزه بما يلي²:

- ✓ نظام سهل وصالح للاستعمال والتكيف مع أي مؤسسة اقتصادية؛
- ✓ القدرة على استقبال كم كبير من المعلومات وتنظيمها ومعالجتها وتحويلها نحو مختلف الأقسام كتنظيم الطلبات، والكميات، والأسعار؛
- ✓ لا يأخذ سعة كبيرة على القرص الصلب، وله القدرة على تغيير العرض أي الطريقة التي من خلالها يتم عرض المعلومات على الشاشة؛
- ✓ إذا وصلت عدة اتصالات إلكترونية أو رسائل إلكترونية في وقت واحد، يقوم البرنامج بتنظيمها ووضعها في علبة حوار واحدة؛
- ✓ عندما ندخل عنوان بريد إلكتروني فإنه يقترح أسماء متوافقة مع الحرف الذي تم إدخاله من قبل مما يسهل على المستخدم استخراج المعلومات.

أ- **استخدامات نظام المعلومات بالمؤسسة:** تستخدم المؤسسة نظام المعلومات في البحث عن المعلومات ومعالجتها، والتي من شأنها تسهيل عملية التسيير والرقابة على أداء المؤسسة حيث تعتمد على الانترنت "intranet" التي تربط بين المديرية العامة والوحدات الأخرى (مركب جبل العنق، ومنشات عنابه، ومشروع بلاد الحدية) وكذا الاكسترنات "extranet" التي تربط المؤسسة بزائنها المستوردين.

ب- **الرقابة على نظام المعلومات بالمؤسسة:** تلعب الرقابة دور أساسيا في حماية النظم الآلية للمعلومات و على هذا الأساس تتبع المؤسسة بعض أساليب الحماية لموقعها بعد إنشائه و من أهم وسائل الرقابة والحماية ماييلي:

- ✓ رقابة وحماية الشبكة: تعتبر أمر بالغ الأهمية خاصة عندما تكون الشبكة الداخلية " intranet" موصولة بالشبكة العالمية "intrenet"؛
- ✓ حماية المعلومات: من خلال استخدام أساليب التشفير للملفات، منع الوصول الغير للمعلومات لحمايتها من التسرب مما يزيد في حمايتها إلى أقصى حد ممكن.

1: مديرية الإعلام الآلي.

2: نفس المصدر.

2- المحاسبة العامة في المؤسسة: تعتمد المؤسسة على المحاسبة العامة باعتبارها أساس علم المحاسبة في المؤسسات، حيث تطبقها باعتماد النظام القديم ولم يتم بعد تطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد، وتعتمد في ذلك على الميزانيات المحاسبية الافتتاحية أو التقديرية وأيضا الميزانيات الختامية.

أ- دور المحاسبة العامة في المؤسسة: تقوم المحاسبة العامة في المؤسسة بمايلي¹:

- ✓ تسجيل وشرح مختلف الأحداث ذات الطابع المحاسبي والمالي للتحضير الدوري لوضعية المؤسسة؛
- ✓ حساب الأرباح والمدخيل الخاضعة للخرينة وفق شروط واضحة وقوانين المصالح الجبائية؛
- ✓ تعتبر عاملا أساسيا في نظام المعلومات حيث تسمح بمتابعة نشاط المؤسسة؛
- ✓ تزود المحاسبة التحليلية والتحليل المالي بالبيانات اللازمة للتحليل.

ب- استعمال المحاسبة العامة في التسيير: تقوم المحاسبة العامة بتزويد الإدارة بمعلومات مالية شهرية شاملة (رقم الأعمال، والهامش الإجمالي، والقيمة المضافة، ونتيجة الاستغلال، ونتيجة خارج الاستغلال، والضريبة، والنتيجة الصافية)²، وعلى أساس هذه المعلومات المحاسبية تقرر الإدارة التحكم في إنتاج الفوسفات، تجديد الاستثمارات، اليد العاملة، التخزين، مختلف المصاريف المالية...

3- المحاسبة التحليلية في المؤسسة³: نظرا لعدم قدرة المحاسبة العامة على تلبية ضروريات عملية التسيير التي تتطلب تحليلا مكثفا للبيانات والمعطيات المحاسبية، تعتمد مؤسسة "somiphos" استخدام محاسبة التكاليف وهي غير معتمدة في المديرية العامة بصفة تفصيلية على خلاف المركب المنجمي جبل العنق خاصة في تحليل تكاليف نوعي الفوسفات (P1 , P2).

أ- دور المحاسبة التحليلية في المؤسسة: تقوم المحاسبة التحليلية في المؤسسة بمايلي⁴:

- ✓ مراقبة تنفيذ الميزانيات عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات؛
- ✓ تحليل الانحرافات الحاصلة والبحث عن أسبابها؛
- ✓ التنبؤ بوضع الميزانيات وتقدير الاحتياجات وقياس مردودية الإنتاج؛
- ✓ تزويد المسيرين بالمعلومات الضرورية حول التكاليف الخاصة بكل نشاط وكل منتج وذلك لقياس المردودية.

ب- استعمال المحاسبة التحليلية في التسيير: توفر المحاسبة التحليلية عرض تفصيلي لمتخلف التكاليف في المؤسسة والتالي ينحصر استعمالها في التسيير في إيضاح مختلف التكاليف، حيث يطبق مركب جبل العنق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (حفر، وتخزين، ونقل) وحسب الأسعار الثابتة

¹: مديرية المحاسبة والمالية.

²: ملحق رقم (4).

³: مديرية المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

⁴: نفس المصدر.

والمتغيرة، كما تطبق طريقة التكاليف المعيارية لمقارنة التكاليف المعيارية والفعلية وتحليل الفرق وتصحيحه في الشهر القادم.

ثالثا: أدوات مراقبة التسيير الحديثة المعتمدة في مؤسسة "somiphos":

تعتمد المؤسسة على أدوات مراقبة التسيير الحديثة الموالية:

1- **التحليل المالي:** تعتمد مؤسسة "somiphos" على وظيفة التحليل المالي منذ بداية نشاطها باعتبارها أداة تساعد المؤسسة على معرفة حقيقة مركزها المالي وكذا دراسة محيطها الخارجي.

أ- **استعمال التحليل المالي في المؤسسة:** انطلاقا من الميزانية المحاسبية وإعادة تقدير قيم عناصر الأصول والخصوم بالقيم الحقيقية السوقية يتم استخراج الميزانية المالية، وعلى أساسها يتم استخراج النسب والمؤشرات المالية حيث تعتمد المؤسسة على:

- ✓ نسب التوازن المالي: وهي مختلف النسب التي تبين حقيقة المركز المالي للمؤسسة ك رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل، الخزينة، التدفق النقدي، التمويل الذاتي.
- ✓ نسب التوازن التسييري: وهي مختلف نسب المجموعة الساسة والسابعة من المخطط المحاسبي الوطني، تحتاجها إدارة المؤسسة لمعرفة المركز التسييري للمؤسسة ولا تخص الجهات الخارجية للمؤسسة من بنوك ودولة.
- ✓ نسب الإستراتيجية المالية: وهي مختلف النسب التي تبين للمؤسسة مدى نجاح الإستراتيجية المالية المعتمدة ومنها المرودية (العامة، والاقتصادية، والمالية، والتجارية)، الخطر (الاقتصادي، والمالي، والإفلاس).

ب- **استعمال التحليل المالي في التسيير:** يستعمل التحليل المالي في تسيير مؤسسة "somiphos" من خلال مايلي¹:

✓ الرقابة من خلال معرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية التي تعدها في السنوات السابقة؛

- ✓ اتخاذ القرارات المالية التي تتمثل في قراري الاستثمار ومصادر التمويل؛
- ✓ إعلام الغير بسياسة المؤسسة تجاه السوق المالية، من خلال تقارير مجلس الإدارة؛
- ✓ الكشف عن حقيقة المركز المالي بتوفير بيانات محاسبية ومالية التي توضح تخطيط السياسة المالية.

2- **الميزانيات التقديرية:** تعتمد المؤسسة الميزانيات التقديرية بصفة سنوية وفي شكل دائم منذ بداية نشاطها، حيث يعدها مراقب التسيير في نهاية كل سنة وذلك تقديرا للسنة التي تليها، ونظرا لسرية المعلومات داخل المؤسسة فقد تم الحصول على الميزانية الخاصة بسنة (2009) التقديرية وكذا الميزانية الفعلية، وهي كمايلي:

¹: مديرية المحاسبة والمالية بالمديرية العامة.

الجدول رقم (08): الميزانية التقديرية لمؤسسة "somiphos" لسنة (2009)

النشاط	القيمة السنوية
الإنتاج الإجمالي	28.840.000 طن
الإنتاج المسوق (فوسفات)	2.500.000 طن
المبيعات	2.500.000 طن
رقم الأعمال	12.425 مليون دج
التدفق النقدي	3.126 مليون دج
الاهتلاكات	684 مليون دج
الموظفين	1.737 موظف

المصدر: مديرية الحاسبة والمالية.

من خلال الميزانية التقديرية لسنة (2009) للمؤسسة يتضح أن المؤسسة توقعت إنتاج ما يقارب (28.840.000 طن) من الفوسفات الخام كمادة أولية، فيما توقعت تسويق حوالي (2.500.000 طن) وذلك في السوق المحلية والدولية محققة بذلك مبيعات قدرت ب (2.500.000 طن) ، كما توقعت تحقيق رقم أعمال يقدر ب (12.425 مليون دج) ، بتوظيف حوالي (1.737 موظف) ، وتقدير حجم الاهتلاكات ب (684 مليون دج) ، كما توقعت وصول التدفقات النقدية الى (3.126 مليون دج). الملحق رقم (05).

أما الميزانية الفعلية لسنة (2009) كانت كمايلي:

الجدول رقم (09): الميزانية الفعلية لمؤسسة "somiphos" لسنة (2009)

النشاط	الانجازات	القيمة السنوية
الفترة	نهاية أكتوبر	السنة المالية (2009)
الإنتاج الإجمالي	17.399.569 طن	20.000.000 طن
إنتاج السلع الأساسية	767.000 طن	1.100.000 طن
الانتهاج المسوق	678.000 طن	1.000.000 طن
رقم الأعمال	4.048 مليون دج	5.573 مليون دج

1.784 مليون دج	1.784 مليون دج	الاستثمارات
1.747 موظف	1.754 موظف	الموظفين
1.021 مليون دج	182 مليون دج	القيمة المضافة
915 مليون دج	779 مليون دج	تكاليف الموظفين
472 مليون دج	402 مليون دج	الاهتلاكات
623 مليون دج	(-42) مليون دج	التدفق النقدي

المصدر: مديرية الاتصالات والمعلومات.

من خلال الميزانية الفعلية لسنة (2009) للمؤسسة يتضح أن المؤسسة حققت إنتاج ما يقارب (20 000 000 طن) من الفوسفات الخام كمادة أولية، كما حققت إنتاج ما يقارب (1100000 طن) من الفوسفات الصافي بعد تحويله بنوعيه (%63/65 P1) و (%66/68 P2)، فيما سوقت حوالي (1000 000 طن) وذلك في السوق المحلية والدولية محققة بذلك رقم أعمال يقدر بـ (5 573 مليون دج)، مع استغلال الاستثمارات المقدر بـ (1784 مليون دج) بتوظيف حوالي (1747 موظف) بتكلفة تقدر بـ (915 مليون دج)، مع تحقيق قيمة مضافة بـ (1021 مليون دج) وتقدير حجم الاهتلاكات بـ (472 مليون دج)، في حين حققت خسارة في التدفقات النقدية لغاية شهر أكتوبر بـ (42 مليون دج) ولكن مع نهاية السنة حققت تدفقات نقدية رابحة بمقدار (623 مليون دج)¹.

من خلال الميزانيتين التقديرية والفعلية للمؤسسة لسنة (2009) يمكن تقدير حجم الانحرافات كمايلي²:

الجدول رقم (10): انحرافات الميزانية الفعلية عن الميزانية التقديرية للمؤسسة لسنة (2009) .

النشاط	القيمة التقديرية	القيمة الفعلية	انحراف ايجابي	انحراف سلبي
الإنتاج الإجمالي	28.840.000	20.000.000		8.840.000 طن
الإنتاج المسوق	2.500.000	1.000.000		1.500.000 طن
رقم الأعمال	12.425	5.573		6.852 م. دج
التدفق النقدي	3.126	623		2.503 م. دج

¹: ملحق رقم (5).

²: من إعداد الباحثة.

212 م. دج		472	684	الاهتلاكات
10 موظفين		1.747	1.737	الموظفين

المصدر: من إعداد الباحثة.

من خلال جدول الانحرافات نلاحظ أن لمؤسسة "somiphos" انحرافات سالبة، أي أن الميزانية التقديرية التي تم إعدادها بعيدة عن الميزانية الفعلية ولا تعكس النشاط الحقيقي للمؤسسة. هذه النتائج تدل على أن المؤسسة لا تقوم حقيقة بإعداد الميزانية التقديرية وفق معدلات نمو وأساليب علمية، ولا تأخذ بعين الاعتبار حدود إمكانياتها ومواردها الذاتية وما يحتاجه السوق من مادة الفوسفات، كما أنها لا تقوم حقيقة بقياس الانحرافات الحاصلة أثناء سير العمليات ومحاولة تصحيحها في الوقت المناسب مما يفوت على المؤسسة فرصة تدارك المواقف.

ونظرا لكون الميزانية التقديرية في المؤسسة تعد على أساس الخبرة في العمل وليس هناك قواعد وضوابط محددة في إعدادها بالرغم من أنها الأداة الفعالة في التسيير، وهذا ما يوحي بعدم اطلاع المسؤولين في المؤسسة وخاصة القائمين على التسيير والرقابة على الأهمية الكبرى لهذه الأداة في تحسين أداء المؤسسة ككل.

وقد صرح مسؤولو التسيير في المؤسسة بأن سنة (2009) سنة خاصة لتأثر المؤسسة بالأزمة المالية، حيث أن خسارتها تمثلت في فقدان الزبائن الأجانب وبالتالي انخفاض مستوى التصدير والمبيعات في حين كان إنتاج المؤسسة من الفوسفات في حالته الطبيعية السنوية المعتادة وبالتالي تأثرت المؤسسة بمختلف التكاليف مع انخفاض المبيعات.

3- لوحات القيادة: تعتبر من أحدث أدوات التسيير بالمؤسسة لاعتمادها على المؤشرات التي توضح طريقة التسيير بالمؤسسة، كما تبرز الاختلالات والنقائص بصفة سريعة ومباشرة مقارنة بأدوات التسيير الأخرى وتسمح بالمتابعة الجيدة لكل كبيرة وصغيرة في المؤسسة وتساعد المسيرين في اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشكل سريع¹.

أ- أنواع لوحات القيادة المستعملة في المؤسسة: تعتمد المؤسسة في تسييرها على لوحات القيادة الموالية²:

✓ **لوحة قيادة المصلحة:** خاصة بنشاط المصلحة تحتوي على معلومات ومؤشرات كثيرة حوالي (30 معلومة)، وذلك لملاحظة التغيرات الطفيفة لتصحيحها قبل أن تصل إلى الوحدة كما تختلف معلوماتها حسب نشاط كل مصلحة.

✓ **لوحة قيادة الوحدة:** يعدها مراقب التسيير في الوحدة لمسؤوله في المديرية العامة، تكون معلوماتها ومؤشراتها أكثر اختصارا من لوحة المصلحة والمقدرة بحوالي (10 معلومات) تلخص مجمل نشاط الوحدة وتكون كافية للمراقبة على نشاطها.

¹: ملحق رقم (6).

²: مسؤول مراقب التسيير سابقا.

✓ لوحة قيادة المديرية العامة: يعدها مسؤول التسيير والاتصالات بالمديرية تكون أكثر اختصاراً من اللوحات السابقة وتتضمن رقم الأعمال، مستوى الإنتاج، الاستهلاكات والمصاريف، ديون المؤسسة، المردودية، عدد العمال، المبيعات¹.

ب- استعمال لوحات القيادة في التسيير: نظراً لأهمية لوحات القيادة في تسيير وإدارة المؤسسة فهي تعد لوحات يومية لمتابعة سير النشاط اليومي وتتضمن: الإنتاج (الخام، والفضلات الترابية، والفوسفات بنوعيه)، والتخزين (بمركب جبل العنق، ومنشآت عنابه)، والنقل (sntf, sotramine)، والتصدير، والخزينة، والزبائن، والبنوك².

كما تعد لوحات قيادة شهرية تتضمن: الإنتاج (الخام، والمسوق)، وتكاليف الإنتاج، واليد العاملة، والتخزين، والمبيعات ورقم الأعمال، والتكاليف الكلية، ونتيجة الاستغلال، والخزينة، والزبائن، والبنوك، ورأس المال العامل³.

وتعتمد المؤسسة أيضاً لوحات قيادة التكاليف باعتبارها المؤثر على أداء المؤسسة وتشكل ثقل على تحقيق الربح تتضمن مختلف التكاليف المحاسبية والمالية، والاهتلاكات والمؤنات، والضرائب والرسوم، وتكاليف تخزين المتفجرات⁴.

وبالتالي تكون لوحات القيادة من أهم أدوات التسيير في إظهار مختلف التغيرات والاختلالات في نشاط المصالح والوحدات وحتى في المديرية العامة وذلك بطريقة سريعة من خلال تغير المؤشرات التي تعكس مختلف أداء ونشاط المؤسسة.

وعليه فإن مؤسسة "somiphos" تعتمد مختلف أساليب الرقابة، مع تطبيق مبدأ الاختصاص في التسيير من تدقيق داخلي، تحليل الوضعية الداخلية والخارجية للمؤسسة ونظام مراقبة التسيير الذي يطبق بالرغم من غياب المديرية الخاصة بمراقبة التسيير في المؤسسة.

كما أن المؤسسة لم تقم منذ بداية نشاطها بتحديد قيمتها السوقية، كما لوحظ عدم معرفة مسؤولو المؤسسة بطبيعة عملية تقييم المؤسسات وما الغاية منها ولا طرق وأساليب تقييمها، وقد صرح القائمين على التسيير في المؤسسة أنه لا حاجة لتقييم المؤسسة لأن المؤسسة وطنية ولا ترغب الدولة في بيعها أو شراكتها مع المستثمرين الأجانب، لأن نشاطها مريح لقيامه على ثروة الفوسفات الطبيعية.

¹: ملحق رقم (6).

²: ملحق رقم (7).

³: ملحق رقم (8).

⁴: ملحق رقم (9).

المبحث الثالث: تقييم أساليب الرقابة في المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "somiphos"

باعتبار المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "somiphos" من أضخم المؤسسات الاقتصادية الصناعية الجزائرية في إنتاج وتصدير الفوسفات، ومن خلال الزيارة الميدانية لمقر المديرية العامة للمؤسسة تم الوقوف على واقع التسيير والرقابة على أداء ونشاط المؤسسة، من خلال التعرف على مختلف أساليب الرقابة المطبقة وملاحظة النقائص التي تصاحب عملية التسيير في المؤسسة.

المطلب الأول: تقييم أسلوب المراجعة في مؤسسة "somiphos":

بعد زيارة مديرية المراجعة والتدقيق الداخلي للمؤسسة تم التوصل إلى مايلي¹:

1- إيجابيات عملية المراجعة في المؤسسة: تعمل وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة على تحقيق الإيجابيات التالية:

- ✓ وعي موظفي مديرية المراجعة الداخلية بالمؤسسة بالمعايير العالمية لتطبيق المراجعة الداخلية، واعتمادها في إتمام وظيفة المراجعة؛
- ✓ تطبيق المراجعة بمراحل تفصيلية متسلسلة تبدأ بالمرحلة التحضيرية وتنتهي بمرحلة تحقيق وتنفيذ المراجعة، وهذا ما يعطي لها المصدقية في التحليل والنتائج المتوصل إليها؛
- ✓ شمولية المراجعة الداخلية في المؤسسة لمختلف النشاطات المحاسبية، المالية، الإنتاجية، التسويقية، التصديرية؛
- ✓ ممارسة عملية المراجعة وفق ضوابط علمية تتضمن برنامج وتقرير المراجعة المفصل لمختلف جوانب اختلالات النشاط أو الوظيفة، وبالتالي تكون إجراءات التصحيح والمعالجة في محلها.

2- نقائص عملية المراجعة في المؤسسة: تعاني عملية التدقيق في المؤسسة من العيوب التالية:

- ✓ انحصار وظيفة المراجعة في المؤسسة على اعتماد المراجعة الداخلية، مع تجاهل تطبيق عملية المراجعة الخارجية الاختيارية حيث تخضع لها في حدود الإجراءات المفروضة عليها من طرف محافظ الحسابات الموكل من طرف الهيئات الحكومية؛
- ✓ تطبيق المؤسسة لعملية المراجعة الداخلية في نهاية كل سنة إلا إذا طلب المدير العام القيام بمراقبة وظيفة أو نشاط معين، وبالتالي تجاهل اختلالات العمليات التنفيذية المستمرة وعدم معالجتها في أوانها قبل أن تتوسع؛
- ✓ معالجة نقائص السنة السابقة في السنة الحالية أي أن المراجعة في المؤسسة ذات نشاط رجعي لأداء السنة السابقة عوض عن تدقيق الأداء الحالي لتحسينه؛
- ✓ عدم الارتباط المباشر بين المراجع الداخلي والمدير العام وإنما يتم الارتباط من خلال المراسلات بين الطرفين، وهذا ما يدل على عدم إعطاء الأهمية المناسبة للمراجع الداخلي بالمؤسسة بالرغم من المهام القيمة التي يقدها لمراقبة وتحسن أداء المؤسسة.

¹: من تحليل الباحثة لمعطيات مديرية المراجعة والتدقيق الداخلي بالمديرية العامة.

✓ ممارسة عملية المراجعة الداخلية على مستوى المديرية العامة دون ممارستها على مستوى الوحدات بالرغم من أنها مراكز نشاط ومصدر نشاط المؤسسة.

وعليه بالرغم من معانات عملية المراجعة بمؤسسة "somiphos" من النقائص السابقة الذكر، إلا أنها تمارس بنجاح في المديرية العامة وتحقق الأهداف المرجوة منها وتشكل وسيلة رقابية هامة تسهل عملية التسيير واتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة رغم طول فترة إتمام مختلف إجراءات المراجعة الداخلية، أما المراجعة الخارجية فهي لا تعتمد بصفة اختيارية بل تخضع لها في حدود الإجراءات الحكومية المفروضة عليها.

المطلب الثاني: تقييم أسلوب التشخيص والتحليل الاستراتيجي في مؤسسة "somiphos"

ما لوحظ أثناء الزيارة الميدانية في المؤسسة فيما يخص معرفة وتطبيق التشخيص الاستراتيجي

كأسلوب رقابي مايلي¹:

1- إيجابيات عملية التحليل والتشخيص الاستراتيجي في المؤسسة: سابقا كانت عملية التشخيص في المؤسسة تحقق الإيجابيات الموائية:

✓ إمكانية تحقيق مشروع إنتاج حامض الفوسفور وخلق مناخ جديدة نتيجة لدراسة وتحليل إمكانيات وموارد المؤسسة الداخلية؛
✓ المساعدات الحكومية في خلق فرص للمؤسسة والتقليل من تهديدات البيئة الخارجية بمنح الاستثمارات لتهيئة المحيط والسكك الحديدية؛

2- نقائص عملية التشخيص الاستراتيجي في المؤسسة: تعاني عملية التحليل الاستراتيجي في المؤسسة من النقائص والعيوب الموائية:

✓ غياب ممارسة عملية التحليل والتشخيص الاستراتيجي بالمؤسسة منذ سنة (2001) ، وهذا يدل على أن المؤسسة لا تعتمد في إعداد إستراتيجيتها على تشخيص بيئتها الداخلية وتحليل محيطها الخارجي؛

✓ تركيز المؤسسة على تطبيق استراتيجيه البحث والتطوير دون تفكيرها في إمكانية استبدال الإستراتيجية أو تنويعها من فترة لأخرى، وهذا ما يدل على تجاهل المؤسسة لبيئتها الداخلية والخارجية؛

✓ انساب مهمة التشخيص لمراقب التسيير بالمؤسسة عوضا عن تنصيب محلل استراتيجي لأداء ونشاط المؤسسة في ظل تغيرات البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة؛

✓ اعتماد مراقب التسيير سابقا في تحديد نقاط القوة والضعف الداخلية في المؤسسة وتحديد فرص وتهديدات المحيط الخارجي على الخبرة المهنية وملاحظة تغيرات نشاط المؤسسة، عوضا عن اعتماد الأساليب والمؤشرات العلمية في تحديدها؛

¹: من تحليل الباحثة لمعطيات وتصريحات مراقب التسيير سابقا بالمديرية العامة.

- ✓ نقص الوعي والتوجيهات الإدارية لأهمية التشخيص الاستراتيجي واعتماد مديرية خاصة به، على اعتبار أن المؤسسة من أضخم المؤسسات الجزائرية التي تصدر إنتاجها للخارج، وهذا ما يستدعي وجود استراتيجيات لجلب الزبائن الأجانب؛
- ✓ رسم المؤسسة لطموحات الحصول على أكبر حصة ممكنة في الأسواق العالمية و الوصول إلى طليعة الأسواق المحلية والدولية وذلك في غياب التخطيط والتحليل الاستراتيجي للوصول إلى ذلك، وبالتالي تبقى طموحات المؤسسة مخططات لا يمكن تنفيذها.

وعليه يتضح أن المؤسسة لا تعتمد التشخيص الاستراتيجي باعتباره من أساليب الرقابة في المؤسسة وأسباب ذلك لم يتم التصريح عنها، حيث تمارس نشاطها في حدود إمكانياتها الذاتية بالإضافة إلى إعانات الدولة.

المطلب الثالث: تقييم نظام مراقبة التسيير في مؤسسة "somiphos":

بعد التعرف على واقع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة من طرف مراقب التسيير السابق وكذا من طرف مديرية الاتصالات والعلاقات بالمؤسسة تم التوصل إلى مايلي¹:

1- إيجابيات عملية مراقبة التسيير في المؤسسة: تحقق وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة الإيجابيات المولية:

- ✓ اعتماد نظام مراقبة التسيير كوظيفة مراقبة أساسية لضمان التحكم في مواردها من أجل جعلها أكثر فعالية وملائمة مع الأهداف التي تسعى لتحقيقها؛
- ✓ ممارسة مختلف المهام الرئيسية والثانوية لعملية الرقابة في المؤسسة؛
- ✓ المساهمة مع الوحدات والمديرية العامة في اتخاذ القرارات لوضع سياسة وإستراتيجية المؤسسة من خلال الميزانية والمخطط السنوي التقديري؛
- ✓ خلق ضغط تنافسي بين المسؤولين على المراكز القيادية، وبالتالي خلق روح الحس بالمسؤولية اتجاه القيادة والإدارة على مستوى المديرية العامة والوحدات؛
- ✓ حرية مراقب التسيير وارتباطه المباشر مع المدير العام لتمتعته بالمؤهلات المناسبة لذلك؛
- ✓ تطبيق مختلف أدوات نظام مراقبة التسيير من محاسبة عامة وتحليلية، ونظام المعلومات الآلي، والتحليل المالي الميزانيات التقديرية، ولوحات القيادة؛
- ✓ إعداد تقرير التسيير السنوي الذي يتضمن إجراءات التسيير العام، والرقابة على الأداء الكلي للمؤسسة وذلك باعتماد مختلف أدوات نظام مراقبة التسيير؛
- ✓ تعتبر مراقبة التسيير المحرك العام لنشاط وأداء المؤسسة، من خلال اكتشاف الأخطاء والاختلالات ومعالجتها وتصحيحها لتدارك النقائص وتحسين تسيير الأداء؛
- ✓ اعتماد المراقبة على التسيير بصفة شهرية مع تصحيح الاختلالات في الشهر المقبل في المديرية العامة وفي الوحدات والمصالح لتدارك مشاكل وصعوبات التسيير قبل أن تتوسع؛

¹: من تحليل الباحثة لمعطيات وتصريحات مراقب التسيير سابقا ومديرية الاتصالات والعلاقات بالمديرية العامة.

✓ ارتباط وظيفة المحاسبة بوظيفة المالية في المؤسسة لتسهيل الحركة المحاسبية والمالية في المؤسسة، وبالتالي سهولة معرفة الوضع المحاسبي والمركز المالي للمؤسسة في نفس المديرية.

2- نقائص عملية مراقبة التسيير في المؤسسة: تعاني مراقبة التسيير في المؤسسة من النقائص والعيوب التالية:

✓ إلغاء مديرية مراقبة التسيير بالمؤسسة ونسب وظيفة المراقبة إلى مديرية الاتصالات والعلاقات بالمؤسسة؛

✓ عدم اعتماد المحاسبة التحليلية في المديرية العامة بصفة تفصيلية وهو ما يخفي بعض التفاصيل التي تكون لها آثار سلبية على تسيير المؤسسة؛

✓ عدم تطوير لوحات القيادة منذ بداية استعمالها وهذا راجع لتخوف المسيرين من اكتشاف عجزهم على القدرة على تطويرها.

وعليه فمؤسسة "somiphos" تعتمد على عملية الرقابة في تسيير نشاطها مستعملة في ذلك كل من أسلوب المراجعة الداخلية وكذا نظام مراقبة التسيير، في حين لا تعتمد على أسلوب التشخيص الاستراتيجي في تحليل بيئتها الداخلية ومحيطها الخارجي، كما لا تقوم أيضا بعملية التقييم السوقي حتى وان كان للأغراض الضريبية والمحاسبية.

خاتمة

باعتبار المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "somiphos" من أضخم المؤسسات الاقتصادية الصناعية الجزائرية، فهي تقوم على نظام تسيير محكم وذلك من خلال اعتماد الرقابة في تسيير أداءها ومختلف نشاطاتها، وذلك بتطبيق مختلف أساليب الرقابة حيث تعتمد على أسلوب المراجعة الداخلية لمختلف نشاطاتها المحاسبية، والمالية، والإنتاجية، والتسويقية، والتصديرية وقد اقتصرَت الدراسة على مراجعة المخزون في الفترة بين سنة (2006-2009) وذلك بصفة سنوية في الحالة العادية ما لم تكن هناك عوائق وتطبيقها بشكل مفاجئ في الظروف الطارئة، أما المراجعة الخارجية فهي لا تعتمد إلا في حدود الخضوع للإجراءات الحكومية.

كما لا تطبق أسلوب التحليل والتشخيص الاستراتيجي منذ سنة (2001) حيث كان يسند لمديرية مراقبة التسيير، في حين تمارس عملية مراقبة التسيير بمختلف أدواتها التقليدية والحديثة بالرغم من إلغاء المديرية الخاصة بها من الهيكل التنظيمي للمؤسسة وأصبح يسند لمديرية الاتصالات والعلاقات بالمديرية العامة، وتمارس بكل الأساليب العلمية التسييرية وعلى أساسها تتم إدارة المديرية العامة والوحدات التابعة لها. كما أن المؤسسة لا تقوم بالتقييم السوقي لتحديد قيمتها لأنها ليست بحاجة إلى البيع أو الاندماج والشراكة مع مستثمرين أجنب.

الخاتمة العامة

خاتمة عامة

لقد زاد الاهتمام في الآونة الأخيرة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الصناعية والتجارية، نظرا لدورها الفعال في دفع عجلة التنمية الاقتصادية من جهة، ومن جهة أخرى نتيجة لفشل الاستراتيجيات التنموية المعتمدة في فترة التسيير المركزي للاقتصاد الوطني، غير أن هذه المؤسسات بقيت تعاني من مجموعة من المعوقات والصعوبات التي تعرقل نموها وتطورها، كما أن هذه المعوقات قد أدت إلى صعوبة اعتماد بعض أساليب وتقنيات التسيير الحديثة وطرق الرقابة على أداء المؤسسات لتقييمه وتحسينه.

ملخص الفصول

يمكن تلخيص محتوى الدراسة النظرية لموضوع البحث كمايلي:

تعتبر عملية الرقابة في المؤسسة الاقتصادية بمثابة عنصر الارتكاز في عملية التسيير الإداري وازدادت أهميتها نتيجة للتحويلات الاقتصادية المتسارعة، حيث يساهم ممارسة النشاط الرقابي في المؤسسة من تقليل ارتكاب الموظفين للأخطاء والحد من سوء استعمال الموارد وحمايتها من الضياع أو الاختلاس عن طريق وضع تعليمات تحدد الإجراءات اللازمة للحفاظ على ومجوداتها من ناحية، ودقة بياناتها المحاسبية والمالية من ناحية أخرى، وذلك من خلال تنفيذ مخططات التنظيم والأساليب والإجراءات المطبقة داخل المؤسسة لحماية أصولها وتحقيق أهدافها، وأيضا من خلال الاستعانة بأطراف خارجية لممارسة الرقابة على أنشطة المؤسسة إما بطلب منها أو بإلزام من طرف هيئات أخرى لها سلطة الرقابة على المؤسسة.

إن مختلف الأساليب الرقابية مهما اختلفت طريقة تطبيقها وتحليلها لوضع المؤسسة فإنها تؤدي إلى تحقيق الهدف المرغوب فيه وهو معرفة واقع نشاط وتسيير المؤسسة وذلك لتحديد حقيقة مكانة المؤسسة وقيمتها في السوق.

إن اعتماد عملية المراجعة في المؤسسة يهدف إلى التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها، عن طريق إبداء رأي فني محايد حول تلك البيانات المفحوصة سواء من طرف مراجع داخلي أو مراجع خارجي.

كما أن عملية التحليل والتشخيص الاستراتيجي تعمل على تغيير نظرة المسيرين إلى واقع مؤسساتهم والى البيئة الخارجية من خلال تحديد استراتيجيات واضحة ترشد خطوات عملهم، ويستوجب إعدادها القيام بالأعمال التشخيصية والتحليلية لإمكانيات المؤسسة الذاتية ودراسة وتحليل فرص وقيود المحيط الخارجي لتسهيل رسم الإستراتيجية التي تحدد الأهداف الممكنة للتنفيذ في الواقع العملي.

كما أن اعتماد نظام مراقبة التسيير في المؤسسة يمكن من الاستعمال الفعال والملائم للمواد المتاحة في المؤسسة، كما تسمح بمقارنة الأهداف بالنتائج المحققة واستخرج الفروقات لاتخاذ القرار والتدابير التصحيحية لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا وهذا بالأخذ بمختلف أدوات المراقبة التقليدية والحديثة.

إن تطبيق الأساليب الرقابية يمكن المؤسسة من تحديد قيمتها السوقية المحتملة ومعرفة مكانتها الحقيقية في حالة إقدامها على الانضمام للسوق المالية، أو الاندماج، أو الشراكة وفي حالات البيع. وعملية التقييم قد تركز على مقارنة الذمة المالية التي تعتمد على تصحيح قيم عناصر الميزانية فتعدلها وفق الأسعار الجارية ووفق القيم الإستعمالية للعناصر الضرورية في المؤسسة، كما قد تعتمد على التدفقات النقدية التي تعتمد على النتيجة المحاسبية وكذا نتائج عملية التشخيص، وأيضاً قد تعتمد على فائض القيمة التي تركز على قياس المزايا المعنوية التي بحوزة المؤسسة.

اختبار الفرضيات

انطلاقاً من محتوى الدراسة التي وضحتها الملخص يمكن اختبار مدى صحة الفرضيات التي تم وضعها كمايلي:

1. تأكيد الفرضية الأولى التي نصت على " تحاول المؤسسات تبني طرق تسييرية رقابية حديثة ومتنوعة تساعدها في تحقيق أهدافها" وذلك من خلال الدراسة النظرية والميدانية، حيث وجد أن المؤسسة تعمل على تطوير الطرق التسييرية التي تعتمد عليها كتنوير برنامج وتقرير المراجعة الداخلية ليتضمن كل التفاصيل الدقيقة عن النشاط محل المراجعة، وكذلك تطوير بعض مؤشرات لوحات القيادة لاكتشاف التغيرات وتصحيحها بسرعة قبل أن تتوسع.

2. تأكيد الشطر الأول من الفرضية الثانية على خلاف الشطر الثاني والذي تبين عدم تأكيده، وقد نصت الفرضية على " أن اعتماد المراجعة الداخلية بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تطبيق أساليب الرقابة الداخلية، كما تزيد توجيهات الخبرات الخارجية من فعالية المراجعة الداخلية لتحقيق الأهداف المسطرة"، حيث تبين من خلال الدراسة الميدانية أن تطبيق المراجعة الداخلية في حدود القوانين والمعايير الدولية والإجراءات المحددة لها من شأنه أن يحقق الرقابة الداخلية لمختلف الأنشطة والوظائف في المديرية وفي الوحدات التابعة لها. كما تبين أن المؤسسة لا تعتمد على الخبرات الخارجية إلا في حدود الإجراءات المفروضة من طرف الهيئات الحكومية، وبالتالي فتوجيهات الخبرات الخارجية لا تشكل إضافة في تحقيق المراجعة الداخلية بفعالية لتحقيق الأهداف.

3. عدم تأكيد الفرضية الثالثة والتي نصت على " يعتبر التشخيص الاستراتيجي عنصر رقابي مهم في تحديد علاقة المؤسسة ببيئتها الداخلية من خلال إبراز نقاط القوة لاعتمادها واستغلالها واكتشاف نقاط الضعف ومحاولة معالجتها وتقاديتها مستقبلاً، ودراسة علاقة المؤسسة بمحيطها الخارجي من خلال تحليل الفرص والاستفادة منها والتنبؤ بالتهديدات والاستعداد لمواجهةها بأقل الخسائر الممكنة". وذلك لعدم اعتماد المؤسسة لعملية التحليل والتشخيص الاستراتيجي لبيئتها الداخلية ولمحيطها الخارجي.

4. تأكيد الفرضية الرابعة والتي نصت على " يعتمد أغلب مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على نظام مراقبة التسيير في إدارة مؤسساتهم". حيث تعتمد المؤسسة على مختلف الأدوات التقليدية والحديثة لمراقبة التسيير بالرغم من إلغاء مديرية مراقبة التسيير بالمؤسسة وأصبحت تمارس على

مستوى مديرية الاتصالات والعلاقات الخارجية، ويظهر ذلك من خلال تقرير التسيير السنوي الذي يتضمن كل ما يتعلق بتسيير المؤسسة.

5. عدم تأكيد الفرضية الخامسة والتي نصت على " لا توجد علاقة تعاون وتناسق بين مختلف الأساليب الرقابية فكل أسلوب مستقل عن الآخر من حيث الأهداف والنتائج". حيث تبين من خلال الدراسة الميدانية أن وظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة تجمع بين مختلف أدواتها وعملية المراجعة للوقوف على حقيقة التسيير بالمؤسسة وتحقيق الرقابة على الأداء ككل.

نتائج البحث

من خلال دراسة موضوع البحث تم التوصل إلى النتائج الموالية:

✓ النتائج الخاصة بالدراسة النظرية

يستخلص من العرض الوارد في الجانب النظري للدراسة مايلي:

1. تقوم عملية الرقابة على قياس الأداء وأخذ الخطوات اللازمة لضمان الحصول على نتائج مثمرة بهدف الحصول على مستويات معينة من الأداء المرغوب به، كما تعتبر همزة الوصل بين حلقات العملية الإدارية من تخطيط، وتنظيم، وتوجيه، وهي الضامن الأكيد أن الأهداف التي وضعت قد تحققت، وان لم تتحقق فالرقابة تكشف عن أسباب الانحراف ثم تصححه.
2. تعمل الرقابة الداخلية على محاولة الوفاء بالأهداف والمسؤوليات الملقاة على عاتق الإدارة وذلك لما يتميز به نظام الرقابة الداخلية من مقومات تجعله يحقق الأهداف والنتائج بكل نجاعة سواء كانت هذه المقومات محاسبية أو إدارية، ولا يكون النظام الرقابي فعال إلا من خلال فحصه وتقييمه للتأكد من أن سيره في المسار المرسوم.
3. تعمل الرقابة الخارجية على التحقق من قيام المؤسسة بواجباتها نحو المجتمع وعلى ذلك يلتزم المراجع الخارجي بأخلاقيات وسلوكيات المهنة الصادرة من الهيئة أوالاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث تخطط وتنفذ عملية الرقابة بالكفاية المهنية أي إتقان العمل وتجويده بهدف إبداء الرأي المحايد والمستقل لأداء المؤسسة.
4. يتوقف قياس درجة صدق وملائمة مخرجات النظام الإداري من قوائم محاسبية ومالية في المؤسسة على عملية المراجعة في المؤسسة، حيث تقوم بالفحص والتحقق من كافة السجلات والبيانات والمستندات المحاسبية والمالية بشكل دوري.
5. يتطلب تحقيق الأهداف بالمؤسسة القيام بإنشاء قسم خاص للمراجعة الداخلية لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.

6. تلجأ المؤسسة إلى المراجعة الخارجية لهدف إبداء رأي مهني محايد في مجموعة القوائم المالية التي تخصها مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام في المؤسسة.
7. تقوم المؤسسة بعملية التحليل والتشخيص الاستراتيجي للتكيف مع التغيرات البيئية الداخلية والخارجية وذلك لاتخاذ القرارات الإستراتيجية المناسبة .
8. تحليل وتشخيص البيئة الداخلية للمؤسسة تمثل خطوة أساسية في عملية التحليل البيئي، وذلك لتوفير البنية التحتية اللازمة لإعداد وتنفيذ الخطة الإستراتيجية؛ حيث أنه لا يمكن للمؤسسة أن تضع أو تتخذ قرارات إستراتيجية ناجحة دون الأخذ في الاعتبار حقيقة إمكاناتها ومواردها الداخلية المتمثلة في البيئة الداخلية للمؤسسة، التي تعمل إما على دعم أو تنفيذ القرار الاستراتيجي.
9. تحليل وتقييم البيئة الخارجية يعتبر أحد المكونات الأساسية لعملية الإدارة الإستراتيجية، فمن خلال هذا التشخيص تتوفر للمدير معلومات وبيانات لها أهميتها في التنبؤ بالمستقبل، وذلك بالاستعداد لاستغلال الفرص التي تحقق التقدم في أداء المؤسسة ومحاولة التصدي للقيود والتهديدات وتذليل الأضرار إلى أقل ما يمكن.
10. تسمح عملية مراقب التسيير للمسيرين بتقييم أداءهم ومقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة.
11. نظام المعلومات مصدر رئيسي للمعلومات التي يعتمدها مراقب التسيير في أداء مهامه الرئيسية في المؤسسة وعلى أساسه يتم اتخاذ القرار الذي يحدد إستراتيجية المؤسسة.
12. تقدم المحاسبة العامة معلومات عن نشاط المؤسسة مقاسه بصفة إجمالية كتطور رقم الأعمال، والقيمة المضافة، ونتائج الاستغلال وخارج الاستغلال، ومختلف التكاليف، والنتائج الصافية.
13. المحاسبة التحليلية أداة رقابية هامة في المؤسسة إلا أنها تبقى عاجزة عن تأدية كل ضروريات نظام مراقبة التسيير وهذا راجع لكونها عملية تأخذ وقتا طويلا نتيجة الدقة وطول العمليات المحاسبية.
14. هناك علاقة توافقية بين المحلل المالي الذي يقدم التقارير المالية المحللة ومراقب التسيير الذي يقرر الحكم على وضعية المؤسسة المالية انطلاقا من التقارير المالية المقدمة له.
15. استخدام نظام الميزانيات التقديرية يؤدي إلى البحث عن الفرص التي تكون أكثر ربحية إلا أن هذه الأداة الرقابية تكلف المؤسسة قدر من التكاليف يجب أخذها بعين الاعتبار.

16. تهدف لوحات القيادة إلى معالجة بعض نقائص الأدوات الأخرى فهي تسمح بالمتابعة الجيدة لسير العمليات كما تساعد المسيرين في اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشكل سريع.

✓ النتائج الخاصة بالدراسة الميدانية

من خلال الدراسة الميدانية في مؤسسة "SOMIPHOS" يمكن استخلاص النتائج الموالية:

1. إلغاء مديرية مراقبة التسيير من مخطط الهيكل التنظيمي منذ سنة (2001)، إلا أن ذلك لا يمنع من ممارسة وظيفة مراقبة التسيير على مستوى مديرية الاتصالات والعلاقات الخارجية في المديرية العامة.
2. اعتماد المؤسسة في تسيير إدارتها على عملية المراجعة، حيث تعتمد في ذلك على تطبيق معايير المراجعة الدولية من خلال برنامج التدقيق الداخلي الذي يعده مدير التدقيق الداخلي بالمؤسسة، كما يتم إعداد تقرير المراجعة وفق إجراءات محددة. في حين لا تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية إلا في حدود المراجعة المفروضة عليها من طرف الجهات الحكومية ويقوم بها محافظ الحسابات.
3. معالجة نقائص السنة السابقة في السنة الحالية أي أن المراجعة في المؤسسة ذات نشاط رجعي لأداء السنة السابقة عوض عن تدقيق الأداء الحالي لتحسينه.
4. تمارس المؤسسة وظيفة التحليل الاستراتيجي ضمن وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة قبل سنة (2001)، إذ ليس هناك مديرية خاصة بالتشخيص الاستراتيجي لأسباب لم يتم التصريح عنها.
5. اعتماد مراقب التسيير سابقا في تحديد نقاط القوة والضعف الداخلية في المؤسسة وتحديد فرص وتهديدات المحيط الخارجي على الخبرة المهنية وملاحظة تغيرات نشاط المؤسسة، عوضا عن اعتماد الأساليب والمؤشرات العلمية في تحديدها.
6. نقص الوعي والتوجيهات الإدارية لأهمية التشخيص الاستراتيجي واعتماد مديرية خاصة به، على اعتبار أن المؤسسة من أضخم المؤسسات الجزائرية التي تصدر إنتاجها للخارج، وهذا ما يستدعي وجود استراتيجيات مناسبة لجلب الزبائن الأجانب.
7. المساهمة مع الوحدات والمديرية العامة في اتخاذ القرارات لوضع سياسة وإستراتيجية المؤسسة من خلال الميزانية والمخطط السنوي التقديري.
8. تطبيق مختلف أدوات نظام مراقبة التسيير وهي المحاسبة العامة والتحليلية، ونظام المعلومات الآلي، والتحليل المالي، والميزانيات التقديرية، ولوحات القيادة.

9. تميل المؤسسة إلى استخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لكون عملية إنتاج الفوسفات تمر بعدة أنشطة (حفر، ونقل، وغرلة، وتخزين).
10. عدم تطوير لوحات القيادة منذ بداية استعمالها وهذا راجع لتخوف المسيرين من اكتشاف عجزهم على القدرة على تطويرها.
11. تأثر المؤسسة بالأزمة المالية في سنة (2009) حيث كانت نتائجها سلبية، وهذا لا يفسر بعدم كفاءة التسيير والإدارة وإنما لظروف خارجة عن طاقة المؤسسة تمثلت في انسحاب الزبائن الأجانب عن شراء الفوسفات.
12. عدم الاعتماد على التقييم السوقي للمؤسسة بحجة عدم الرغبة في الاندماج، الشراكة والبيع بالرغم من أن عملية التقييم المؤسسي تكون على الأقل للأغراض الضريبية والمحاسبية.

الاقتراحات والتوصيات

يمكن تلخيص أبرز الاقتراحات والتوصيات التي يلاحظ أنها مهمة وضرورية لإتمام هذه الدراسة والمتمثلة في مايلي:

1. ضرورة إعادة مديرية مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي لتمارس بصفة مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، وذلك لتكون أكثر اطلاعا على نمط التسيير في المؤسسة.
2. محاولة تطبيق إجراءات عملية المراجعة من بداية وضع البرنامج إلى غاية الإجراءات التصحيحية لكل سنة قبل نهايتها، حتى لا تتراكم التصحيحات وانشغال الوحدات والمصالح بالتصحيحات عوض عن متابعة نشاطها.
3. العمل على اعتماد وتطبيق المراجعة الخارجية النابعة من طرف المؤسسة في نهاية كل سنة، وذلك لمتابعة مختلف الأنشطة والوظائف في المديرية وفي الوحدات في شكل تقارير أكثر حيادية وموضوعية.
4. تحسيس الإداريين بأهمية عملية التحليل والتشخيص الاستراتيجي في المؤسسة باعتبارها من أضخم المؤسسات الجزائرية التي تصدر منتجاتها للخارج.
5. ضرورة تعرف الإداريين على البيئة الداخلية للمؤسسة واستنتاج نقاط القوة لتدعيمها واكتشاف نقاط الضعف لمعالجتها في الوقت المناسب بأقل الأضرار، وكذا التطلع لدراسة وتحليل البيئة الخارجية لمحاولة التنبؤ بالفرص لاستغلالها لصالح المؤسسة خاصة الفرص التنافسية واكتشاف القيود ومحاولة تذليلها وذلك لتحقيق مكانة معتبرة في الأسواق العالمية.

6. محاولة وضع استراتيجيات أخرى تكون بديلة لإستراتيجية البحث والتطوير عند الضرورة، وذلك لمجارات الدول الرائدة في تصدير الفوسفات.
7. تطوير نظام المعلومات الآلي عوض عن استخدام نظام "aut look" منذ سنة (2003)، وهو ما يجعل انتقال المعلومات بين مختلف المديرات والوحدات أكثر سرعة وتطوراً.
8. ضرورة إعداد الميزانيات التقديرية وفق أساليب علمية وفق معدلات مناسبة لإمكانيات وموارد المؤسسة، حتى لا تكون الانحرافات كبيرة وبالتالي لا تعكس أهمية الميزانيات في اتخاذ القرار التسييري.
9. ضرورة اعتماد النظام المالي والمحاسبي الجديد في مختلف المستندات المحاسبية ونسب التحليل المالي، لتحديد المركز المالي والمحاسبي للمؤسسة وإمكانية مقارنته مع مراكز المؤسسات الأجنبية.
10. العمل على تطوير مؤشرات لوحات القيادة باعتبارها أحدث أداة تسييرية لاكتشاف مختلف التغيرات الحاصلة في تسيير وإدارة المديرية العامة والوحدات وتصحيحها بسرعة.
11. تحسيس الإداريين بأهمية تقييم المؤسسة وذلك بمعرفة مختلف أساليب التقييم وتطبيقها لتحديد القيمة السوقية للمؤسسة، وبالتالي معرفة مكانة وقيمة المؤسسة في السوق.

آفاق الدراسة والبحث

- من خلال النتائج التي تم التوصل إليها يمكن اعتبار هذه الدراسة جزءاً يسيراً من دراسة واقع الرقابة في المؤسسة الاقتصادية، وعليه يمكن اقتراح الآفاق الموالية:
1. التعمق في دراسة نظم تسيير المؤسسات الاقتصادية خاصة وأن التنمية الاقتصادية بحاجة إلى هذه المؤسسات التي تساهم في تقوية دعائم الاقتصاد الوطني.
 2. إجراء دراسات تدور حول نظام معلومات تسيير الموارد البشرية في تحسين فعالية التسيير في المؤسسة، باعتبار أن الموارد البشرية تمثل الثروة الحقيقية للمؤسسة.
 3. إجراء دراسات حول تطوير لوحات القيادة الناجحة لتحقيق التسيير الفعال في المؤسسة، باعتبارها أحدث تقنيات التسيير وبالتالي تسهل عملية الرقابة على الأداء وتقييمه لتحسينه.
 4. ضرورة اهتمام الباحثين أكثر بالبحوث والدراسات الميدانية، لأنها تعطي صورة واضحة وعميقة عن وضعية الاقتصاد الوطني بصفة عامة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1-الكتب

1. أبو الفتوح علي فضالة، التحليل المالي و إدارة الأموال، عمان، دار الكتب العلمية للنشر، 1999.
2. أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، الجزء الثالث، القاهرة، دار الكتب العلمية للنشر، الطبعة الثانية، 1996.
3. أبو بكر مصطفى محمود، مرسى جمال الدين، حسين طارق، التفكير الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002.
4. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، عمان، دار الصفاء للنشر، الطبعة الأولى، 2000.
5. أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية-الإطار النظري و المحتوى السلوكي-عمان، البشير للنشر، 1990 .
6. أحمد عبد المالك محمد، فتحي رزق السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003.
7. أحمد ماهر ، الدارة الإستراتيجية-الدليل العملي للمديرين-الإسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة الرابعة، 2007.
8. أحمد ماهر وآخرون، الإدارة-المبادئ والمهارات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001.
9. أحمد ماهر، الإدارة الإستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005 .
10. أحمد ماهر، الإدارة المبادئ و المهارات، أسكندرية، الدار الجامعية، 2004.
11. أحمد ماهر، الدليل العملي للمديرين في الإدارة الإستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة الرابعة، 2007.
12. أحمد ماهر، دليل المديرين في كيفية إعداد الخطط والسياسات الإستراتيجية، الإسكندرية، مركز التنمية الإدارية، 1993.
13. أحمد ماهر، مبادئ الإدارة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003.
14. أحمد محمد المصري، التخطيط والرقابة الإدارية، القاهرة، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، 2006.
15. إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية-مفاهيم وحالات تطبيقية-الإسكندرية، المكتب العربي الحديث، 1999.
16. أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، عمان، جهينة للنشر، 2006.
17. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007.

18. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال، مصر، الدار الجامعية، 2005.
19. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006.
20. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة، القاهرة، النهضة العربية للنشر، 1998.
21. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005.
22. أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005.
23. أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة و التأكيد الدولية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008.
24. أمين السيد أحمد لطفي، الاتجاهات الحديثة في المراجعة و الرقابة على الحسابات، القاهرة، النهضة العربية للنشر، 1997.
25. أيمن الشنطي، عامر شقر، الإدارة والتحليل المالي، عمان، دار البداية للنشر، الطبعة الأولى، 2005.
26. أيوب توفيق، طبيعة التدقيق الداخلي، مجلة المحاسب القانوني العربي، الأردن ، عدد 97، 1998.
27. بشير العلق، الإدارة الحديثة نظريات و مفاهيم، عمان، البازوزي للنشر، الطبعة العربية، 2008.
28. بشير العلق، مبادئ الإدارة، عمان، اليازوري للنشر، 2008.
29. بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 2005.
30. توفيق محمد عبد المحسن، التقييم والتميز في الأداء، الإسكندرية، دار النهضة العربية، 2006.
31. توماس وليام، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، المملكة العربية السعودية، المريخ للنشر، 1989.
32. ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد مرسي، الإدارة الإستراتيجية-مفاهيم ونماذج تطبيقية-الإسكندرية، الدار الجامعية.
33. ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد مرسي، الإدارة الإستراتيجية -مفاهيم ونماذج تطبيقية-الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000 .
34. جلال إبراهيم العبد، ادارة الأعمال مدخل اتخاذ القرارات وبناء مهارات الإدارة و المديرين-وظائف الإدارة و المهارات الإدارية-الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003 .
35. جمال الدين محمد، مصطفى محمود أبو بكر، طارق رشدي جبة، التفكير الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية -منهج تطبيقي-الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005.
36. جمال الدين مرسي، مصطفى محمود أبو بكر، طارق رشدي جبة، التفكير الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية-منهج تطبيقي- الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002.

37. جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، عمان، الصفاء للنشر، الطبعة الأولى، 2000.
38. جمعة أحمد، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، عمان، دار الصفاء للنشر، الطبعة الأولى، 2000.
39. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001.
40. حازم هاشم الأوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول، عمان، النهضة العربية للنشر، 2003.
41. حسن إبراهيم بلوط، المبادئ والاتجاهات الحديثة في إدارة المؤسسات، بيروت، النهضة العربية للنشر، الطبعة الأولى، 2005.
42. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية، عمان، الرواق للنشر، 1999.
43. حسين حريم محمود، السلوك التنظيمي-سلوك الأفراد في المؤسسة-عمان، دار زاهر للنشر، 1997.
44. حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، عمان، دار حامد للنشر، الطبعة الأولى، 2006.
45. حسين حسين شحاتة، المحاسب و المراجع القانوني الإسلامي-التأهيل العلمي والإعداد المهني، جامعة الأزهر.
46. حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، دمشق، مطبعة ابن حيان، 1979/1972.
47. حمزة محمود الزبيدي، الاستثمار في الأوراق المالية، عمان، الرواق للنشر، الطبعة الأولى، 2004.
48. حنفي سليمان، وظائف الإدارة، إسكندرية، الإشعاع للنشر، 1998 .
49. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، عمان، وائل للنشر، الطبعة الأولى، 1998 .
50. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، عمان، دار وائل للنشر، 2000.
51. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، عمان، الصفاء للنشر، 1999.
52. خالد محمود بن حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي-منهج معاصر- عمان، اليازوري للنشر، الطبعة العربية، 2007.
53. خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانية المؤسسة الاقتصادية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1997.
54. خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2006.
55. خالص صافي صالح، رقابة التسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007.

56. خطاب عايده سيد، مقدمة في الإدارة الإستراتيجية، القاهرة، المطبعة العثمانية للنشر، 2000.
57. خليل محمد الشماخ، خضير كاظم محمود، نظرية المنظمة، عمان، دار ميسرة للنشر، الطبعة الأولى، 2007.
58. خليل محمد حسن الشماخ، مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال، عمان، ميسرة للنشر، الطبعة الخامسة، 2007.
59. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994.
60. رفاعي محمد رفاعي، محمد السيد أحمد عبد المتعال، الإدارة الإستراتيجية-مدخل متكامل- الرياض، المريخ للنشر، 2001.
61. زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الإدارية، عمان، الراية للنشر، 2009.
62. زكريا الدوري، أحمد علي صالح، الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على مؤسسات الأعمال، عمان، اليازوري للنشر، الطبعة العربية، 2009.
63. زيد منير عبوري، الإدارة الإستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005.
64. زيد منير عبوري، سامي محمد هشام حرير، مدخل إلى الإدارة العامة بين النظرية والتطبيق، عمان، الشروق للنشر، الطبعة الأولى، 2006.
65. سطاتم بن عبد العزيز المقرن، تصميم أنضمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي-دراسة تحليلية وصفية- المملكة العربية السعودية، ديوان المراقبة العامة، 1426هـ.
66. سعد غالب ياسين، الإدارة الإستراتيجية، عمان، اليازوري للنشر، 2002.
67. السقا السيد أحمد، المراجعة الداخلية الجوانب المالية و التشغيلية، السعودية، الجمعية السعودية للنشر، الطبعة الأولى، 1997.
68. سونيا محمد البكري، إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية، الإسكندرية، الدار الجامعية الجديدة، 2002.
69. السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006.
70. السيد إسماعيل محمد، الإدارة الإستراتيجية-مفاهيم وحالات تطبيقية- الإسكندرية، الدار الجامعية، 1990.
71. السيد البدوي عبد الحافظ، إدارة الأسواق والمؤسسات المالية بنظرة معاصرة، طنطا، مركز لغة العصر للكمبيوتر والطباعة، 2000.
72. السيد محمد، المراجعة و الرقابة المالية- المعايير و القواعد-الجزائر، دار الكتاب الحديث للنشر، 2008.
73. السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية- المعايير و القواعد، بيروت، الكتاب الحديث للنشر، 2008.

74. شركس م، المراجعة والمفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية الالكترونية، دار السلاسل للنشر، الطبعة الأولى.
75. شوقي عطاء الله، المراجعة كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، مصر، العدد الثامن، 1967.
76. صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف-إطار نظري وعملي-الأردن، زهران للنشر، 1997.
77. صونيا محمد الكبرى، نظم المعلومات الإدارية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1997.
78. ضرار العتيبي، نضال الحواري، إبراهيم خريس، العملية الإدارية-مبادئ وأصول علم وفن، عمان، اليازوري للنشر، الطبعة العربية، 2007.
79. طارق عبد العال حاد، التقييم-تحديد قيمة المنشأة وإعادة هيكلة الشركات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008.
80. طارق عبد العال حماد، التقييم-تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصخصة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000.
81. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، مصر، الدار الجامعية، 2004.
82. طاهر محسن منصور الغالب، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية-منظور منهجي متكامل-عمان، وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2007.
83. طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية-منظور منهجي متكامل-عمان، وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2007.
84. عادل حسن، علي شريف، تنظيم وإدارة الأعمال، بيروت، النهضة للنشر.
85. عبد الحفيظ الأرقم، التحليل المالي -دروس و تطبيقات- الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002.
86. عبد الحكيم الخزامي، الإدارة الإستراتيجية-بناء الميزة التنافسية-القاهرة، دار الفجر للنشر، الطبعة الأولى، 2008.
87. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية لمواجهة تحديات القرن القادم، المنصورة، دار أم القرى للنشر.
88. عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية و مراقب المالي من الناحية النظرية، بيروت، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى.
89. عبد الرحمان توفيق، التخطيط الاستراتيجي -أفكار عالمية معاصرة-القاهرة، إصدارات بميك، الطبعة الثانية، 2005.
90. عبد السلام أبو قحف، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005.

91. عبد السلام أبو قحف، الإدارة الإستراتيجية وإدارة الأزمات، الإسكندرية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، 2006.
92. عبد السلام أبو قحف، مقدمة في الأعمال، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 2001.
93. عبد الغفار حنفي، أساسيات التنظيم وإدارة الأعمال، إسكندرية، الدار الجامعية، 1997 .
94. عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، علي أبو الحسن، الرقابة ومراجعة الحسابات، إسكندرية، الدار الجامعية، 1989.
95. عبد الفتاح الصحن، عبد الوهاب نصر، أصول المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1994.
96. عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1992.
97. عبد الفتاح الصحن، مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1993.
98. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الجزئي و الكلي، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998.
99. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الجزئي و الكلي، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004.
100. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الجزئي و الكلي، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998.
101. عبد الفتاح محمد الصحن ، فتحي رزق السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، الإسكندرية ، الدار الجامعية، 2004 .
102. عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006.
103. عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005.
104. عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1999.
105. عبد القادر محمد فهمي، مدخل إلى دراسة الإستراتيجية، عمان، المجدلاوي للنشر، الطبعة الأولى، 2000.
106. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، الإسكندرية، الدار الجامعية.
107. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال-المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الإسكندرية، الدار الجامعية.
108. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال و التجارة الإلكترونية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005.

109. عدنان تايه النعيمي وآخرون، الإدارة المالية النظرية و التطبيق، عمان، ميسرة للنشر، الطبعة الثانية، 2008 .
110. عطاء الله، دراسات متقدمة في المراجعة، القاهرة، مكتب الشباب، 1994.
111. علي عباس، أساسيات علم الإدارة، عمان، ميسرة للنشر، الطبعة الرابعة، 2009.
112. عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1993.
113. عنان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، عمان، ميسرة للنشر، الطبعة الأولى، 2006.
114. عوض محمد أحمد، الإدارة الإستراتيجية -الأصول والأسس العلمية-الإسكندرية ، الدار الجامعية، 2001.
115. عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسات المهنية بالمملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، إدارة البحوث، 1994.
116. عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية، الرياض، معهد الدارة العامة للنشر، 1994.
117. فرکوس محمد، الموازنات التقديرية-أداة فعالة للتسيير-الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
118. القطامين أحمد، الإدارة الإستراتيجية-مفاهيم وحالات تطبيقية- عمان، المجدلوي للنشر، 2002
119. كاظم نزار الركابي، الإدارة الاستراتيجية-العولمة والمنافسة-عمان، وائل للنشر، 2004.
120. كامل بربر، الاتجاهات الحديثة في الإدارة وتحديات المديرين، بيروت، دار المنهل اللبناني للنشر، الطبعة الأولى، 2006.
121. كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001.
122. كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002.
123. كمال مصطفى الدهراوي، محمد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001.
124. مؤيد سعيد السالم، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، عمان، وائل للنشر، 2005.
125. محمد أحمد عوض، الإدارة الإستراتيجية-الأصول والأسس العلمية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003.
126. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1996 .

127. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الجزائر، ديوان المطبعة الجامعية، الطبعة الثانية، 2005.
128. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات-الإطار النظري و الممارسة التطبيقية-الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
129. محمد أمين، المراجعة الداخلية، مركز الخبرات الإدارية و المحاسبية، مارس 2001.
130. محمد بوتين، أصول المحاسبة العامة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
131. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.
132. محمد بوتين، المحاسبة العامة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.
133. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
134. محمد بوتين، تقنيات التسيير -محاسبة تحليلية، الجزء الثاني، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 1994.
135. محمد سمير الصبان، المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1996.
136. محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1997.
137. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998.
138. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002.
139. محمد سمير الصبان، عوض لبيب فتح الله، لأصول العلمية والمهنية للمراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1997.
140. محمد سمير سلطان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003.
141. محمد عوض، الإدارة الإستراتيجية-الأصول والأسس العلمية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001.
142. محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995.
143. محمد مطر عطية وآخرون، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، الأردن، حنين للنشر، الطبعة الأولى، 1996.
144. محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني-الأساليب، الأدوات، الاستخدامات العملية، عمان، وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2005.
145. محمد نصر مهنا، تحديث في الإدارة العامة و المحلية، القاهرة، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، 2005.

146. محمود السيد ناغي، المراجعة في إطار النظرية و الممارسة، الإسكندرية، الجلاء للنشر، الطبعة الثانية.
147. محمود فتوح، عمر عبد الكريم، الإدارة المالية أسس تقييم المشاريع، تقييم الشركات، القرارات التمويلية الإستراتيجية، الجزء الثاني، عمان، دار الشعاع للنشر، 2009.
148. مصطفى محمود أبو بكر، التفكير الإستراتيجي وإعداد الخطة الإستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000 .
149. مصطفى محمود أبو بكر، التفكير الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية ، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004.
150. مصطفى محمود أبو بكر، فهد بن عبد الله النعيم، الإدارة الإستراتيجية-جودة التفكير والقرارات في المؤسسات المعاصرة-الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008.
151. معن محمود قياصرة، مروان محمد بن نبي أحمد، القيادة و الرقابة والاتصال الإداري، عمان، دار حامد للنشر، 2007 .
152. منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل لصناعة القرارات، عمان، وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2005.
153. منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل لصناعة القرارات، عمان، وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2005.
154. نادية العارف، الإدارة الإستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007.
155. نادية العارف، الإدارة الإستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004.
156. نادية العارف، الإدارة الإستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000 .
157. نادية فوضيل، القانون التجاري، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1993.
158. ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، الجزائر، دار المحمدية العامة للنشر، الطبعة الثانية، 1998.
159. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير - التحليل المالي - الجزء الأول، الجزائر، دار الهداية العامة، 1998.
160. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير -المحاسبة التحليلية-الجزء الثاني، الجزائر، الدار المحمدية، 1994.
161. ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية-حالة البنوك-الجزائر، دار المحمدية العامة، 1994.

162. نبيل الحنيني النجار، ناجي فوزي خشبة، الإدارة المتقدمة أفضل الممارسات، مصر، المكتبة العصرية للنشر، 2007.
163. نبيل حامد مرسي، التخطيط الاستراتيجي، الإسكندرية، مكتبة العربي الحديث، 2008.
164. نبيل محمد مرسي، أحمد عبد السلام سليم، الإدارة الإستراتيجية، القاهرة، المكتب الجامعي الحديث، 2007 .
165. نعمة عباس الخفاجي، الفكر الاستراتيجي -قراءات معاصرة- عمان، الثقافة للنشر، 2006.
166. نعيم الظاهر، الإدارة الإستراتيجية- المفهوم والأهمية والتحديات- الإسكندرية، الدار الجامعية، 2009.
167. نهال فريد مصطفى، أساسيات الأعمال، الإسكندرية، الإشعاع للنشر.
168. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، عمان، وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2004.
169. وليد ناجي الحياي، التحليل المالي، الدنمارك، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، 2007.
170. وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، الجزائر، منشورات الجامعة المفتوحة، 1992.
171. الياس بن ساسي، التسيير المالي -الإدارة المالية- عمان، دار وائل لنشر، الطبعة الأولى، 2006.
172. يحيى حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة-الأبعاد العلمية و معايير التطبيق-مصر، الجلاء للنشر، الطبعة الأولى، 2001.
173. يحيى حسين، إبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة- الأبعاد العلمية و معايير التطبيق، مصر، الجلاء للنشر، الطبعة الأولى، 2001.
174. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، عمان، الوراق للنشر، الطبعة الأولى، 2000.

2-الرسائل الجامعية

175. بن واضح الهاشمي، محاولة لتشخيص البيئة الخارجية لبناء الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة الأقمشة الصناعية الجزائرية (TINDAL)، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة مسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، فرع الإستراتيجية، 2006.

176.حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم علوم التسيير، دفعة 2009.

177.حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة الحديد والفوسفات فرع نقل الموارد المنجمية"sotramine"-مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة باتنة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، قسم علوم التسيير، دفعة2009.

178.خلاصي ر، المراجعة الجبائية تقديمها، منهجيتها-دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، دفعة 2001.

179.درحمن هلال، المحاسبة التحليلية:نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية-دراسة مقارنة- أطروحة دكتوراه، الجزائر، جامعة يوسف بن خدة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، فرع نقود ومالية،2005.

180.شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة-دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك الدورة مبيعات-مقبوضات"، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، دفعة2004.

181.صديقي مسعود، مراجعة نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص محاسبة، دفعة، 2000.

182.طوابية أحمد، المحاسبة كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط والتنمية، 2003.

183.عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير-أدواته ومراحل إقامته-مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص مناجمنت، دفعة 2003.

184.مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية،

2004/2003

185.نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق-دراسة حالة: قطاع صناعة الحليب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر - باتنة-كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، شعبة تسيير المؤسسات، 2009.

186.نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار-دراسة حالة مجمع صيدال-مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة عمار تليجي بالأغواط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، دفعة 2007.

3-الملتقيات والمؤتمرات

187.بلخير بكاري، اشكالية تقييم المؤسسات البترولية، ملتقى وطني حول "أثر التقييم على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات القطاع البترولي" جامعة ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير.

188.صديقي مسعود، براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الخارجية على الأداء الرقابي، مؤتمر دولي حول "الأداء المتميز للمنظمات والحكومات" جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم علوم التسيير، 8-9 مارس.

189.صديقي مسعود، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد" جامعة ورقلة، 22-23 أبريل 2003 .

4-المجلات.

190.بلخير بكاري، هواري السويقي، مراحل تقييم المؤسسات، مجلة علمية صادرة عن جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 1999.

191.جمال شحات، كيف تقيم بيوت الخبرة والمكاتب الاستشارية الشركات،-<http://www.jps-dir.com> مقال في 30/12/2009.

192.حسين القاضي و آخرون، دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، مجلد 28، العدد 2، 2006.

193.خري عبد الناصر، التشخيص الاستراتيجي، مجلة الجمعية العلمية، نادي الدراسات الاقتصادية، جامعة البلدية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، قسم علوم تجارية ، تخصص تسويق.

194.قورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، مجلة العلوم الإنسانية، الجزائر، 2008، العدد37.

195.قورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، مجلة العلوم الإنسانية، الجزائر، السنة الخامسة، العدد37، ربيع 2008.

196.محمد الجموعي قريشي، تقييم أداء المؤسسات المصرفية-دراسة حالة لمجموعة من البنوك الجزائرية خلال الفترة (1994-2000) مقال، الجزء الأول، جامعة ورقلة.

197.محمد خليل، عبد الحميد أحمد، نمي عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، مجلة شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية WWW.RR4EE.NET

198.يوسف حمدان، ليث عبد اللطيف، مقال، w.w.w.laith white .cjb. com.16.12.2009.

199.يوسف محمد جربوع، مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع-دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة-فلسطين-مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، يناير، 2005.

5- مواقع الأنترنت

200.[http //www.acc4arab com./ACC/showthead , phpt=1840, 6/01/2010, 13h-15h](http://www.acc4arab com./ACC/showthead , phpt=1840, 6/01/2010, 13h-15h).

201.<http://www.acpss.ahram.org.eg/vb/phpt?=4569 ,12/02/2010, 11h-12h>.

202.<http://www.Islam to day.net/nawafeth/art show 58-7351.ht .20/12/2009, 9h-11h>.

203.<http://www,djelfa info/VB/show thread PHP ? t=134039,02/02/2010, 11h-12h>.

204.<http://www,dr-al-adakee ,com. /inner t=1267 15/02/2010, 8h-9h>.

205.<http://www,etudiantdz,com,vb/t24480 html 05/02/2010 ,2h-3h>.

206.<http://www.acc4arab.com .28/03/2010, 11h-13h>.

- 207.<http://www.almontada.com> 24/03/2010, 10h-12h.
- 208.<http://www.almontada.com>.20/03/2010, 9h-11h.
- 219.<http://www.alnoor-word.com>.26/03/2010, 14h-16h.
- 210.[tp://www.alnoor-world.com](http://www.alnoor-world.com). 28/03/2010, 9h-11h.
- 211.<http://www.alphatraining.hvdacademy.com>. 03/04/2010, 9h-12h.
- 212.<http://www.arabmanagentaward.com>. 18/02/2010, 9h-10h.
- 213.<http://www.camrcenter.com>.23/01/2010, 9h-11h.
- 214.<http://www.cma.gov.eg/content/Arabic/archive/index> ,20/03/2010,8h-10h.
- 215.<http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=1452>, 11/01/2010, 9h- 10h.
- 216.<http://www.étudiantdz.com/vb/t1785.html> ; htm 18/ 12/2009, 9h_11h.
- 217.<http://www.etudiantdz.com/vb/t1450.html>, 10/01/2010, 8h-9h.
- 218.<http://www.finance-étudiant.fr> .evaluation d'entreprise.ancc. 29/03/2010, 8h-10h.
- 219.<http://www.infotechaccountants.com>, 16/03/2010 , 9h-11h.
- 220.<http://www.infotechaccountants.com>. 30/03/2010, 10h-12h.
- 221.<http://www.islammemo.cc/fan.cl.com> 18/03/2010, 13h-14h.
- 222.<http://www.managementdevelopmentcenter.com>.p:91.06/02/2010,9h-11h.

223.<http://www.manager.go.com.finance.page> similaire .22/02/2010 10h–11h.

224.<http://www.samehar.wardpress.com> .23/02/2010, 14h–16h.

225.<http://www.ulum.nl/d74.html> 25/02/2010, 9h–11h.

226.<http://www.ulum.nl/d74.html> 25/02/2010, 9h–11h.

227.<http://www.uplods-batelco:jo/jib/uploads/strategic.doc>,26/02/2010, 10h–12h.

228.<http://www.web-articles.info>. 25/03/2010, 10h–12h.

229.<http://www.samehar.wordpress.com> phpt?=3578,10/02/2010, 15h–16h.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1-الكتب باللغة الفرنسية

230.A, Dayan, **mauel de gestion**, volum1, paris, édition ellipses, 1999.

231.A.C.Martinet, **le diagnostic strategique**, vunibert,1988.

232.Abdellah Boughoba, **analyse et évaluation de progets**, Alger, berti édition,2005.

233.Batude.D, **l'audit comptable et financier** ,Nathan, Paris, 1997.

234.C,Bottin,**diagnostic et changement**, paris, édition d'organisation,1991.

235.Didier Péne,**evaluation et pris de control de l'entreprise**, paris, édition economica, 2edition,1993.

236.Etien Barbier. **L'audit interne, organisation**, 1996.

237. G.Bendict, R.Keravel. **Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit**, Foucher, 1990.
- 238.G.Brawn, **Le diagnostic d'entreprise**, paris, entreprise moderne d'édition, 1970.
- 239.G.Renard, **théorie et pratique de l'audit interne, organisation**, 1994.
- 240.Gérard Garibadli ,**l'analyse stratégique-méthodologie de la pris de décision** ,paris, édition d'organisation ,3 édition, 2002 .
- 241.Gervais M, **recherches en contrôle de gestion**, paris, economica, 1996.
- 242.Guedj. Norbertle **contrôle de gestion**, paris , édition d'organisation , 1995.
- 243.Hamini Allel, **audit comptable et financier**, berti, 1^{er} édition, 2002.
- 244.Hamini Allel, **le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable**, ALGER , opu, 1993.
- 245.Heem.G, **un approche conventionnaliste de l'évolutions du contrôle interne** , revue français de gestion, Juin_ Guillet et août, 2001, n°143.
- 246.Hélène Loning et Autres, **le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre**, paris, 2édition dunod, 2003.
- 247.Horngren C et Autres,**contrôle de gestion et gestion budgétaire**, paris, pearson education, 2003.
- 248.Jean Ritchard Sulser, **les objets et les méthodes –comment construire le tableau de bord–** paris, édition dunob, 1975.
- 249.Jerome Depuis, **le contrôle de gestion dans les organisation publique** ,paris, édition puf, 1991.

250. K.Belamiri, **Méthodologie de vérification des comptes**, Revue S.N.C .
- 251.Kamel Hamdi, **comment diagnostique et redresser un entreprise**,alger,6edition rissala ,1995.
- 252.Khelifati Nour, **introduction a l'organisation et au diagnostic de l'entreprise**, berti édition.
- 253.L.Collins et G.Vallin, **UADIT ET CONTROL INTERN**, Dalloz, 1986.
- 254.Leroy.M ,**le tableau de bord au service de l'entreprise**, paris, édition d'organisation, 2001.
- 255.Lorino.P, **Le contrôle de gestion stratégique–la gestion par les activités**, paris, dunob, 1997.
- 256.Luc Boyer ,Michel Poirée ,Elie Salin, **précis d'organisation et de gestion de la production** ,les édition d'organisation, paris .
- 257.Malo Gol,**comptabilité général**, paris, eyrolles université,1992.
- 258.Mikol.A, **les audits financiers** ,Nathan ,paris, 1999.
- 259.Pier Conso, Farouk Hémici, **l'entreprise en20 leçons stratégie;gestion;fonctionement**,dunod,paris;2006;4édition.
- 160.Pillot.G ,**maitrise du control de gestion**, paris, édition sedifor organisation.
- 161.Rétchard Baker, **l'évaluation des entreprises–modèles et mesure de la valeur**, paris, les échos éditions, 2002.
- 262.Simon, **audit financier, organisatio**, paris, 1987.

263. Sophia Antipolis , **contrôle de gestion-cour et application**, 2^e édition, Epreuve n°7, universités MSTCF, 2001.

164. Taller R, **le contrôle de gestion–pour un pilotage intégrant stratégie et finance**, paris, édition management, 1999.

265. Turgrul Atamer, Roland Calori, **diagnostic et décisions stratégiques**, paris, édition d'organisation, 1989.

2-الكتب باللغة الانجليزية

266. Aswath Damodarm, **investment valuation–tools and techniques for determining**, london, amazon, 2000.

267. David Fred, **strategic management**, new jersey, 8th, prentice, 2001.

268. David Yong, Steplen F, **by rane–EVA and value–based management**, new yourk, amazon edition, 2000.

269. Emil Wolf, **auditing to day**, 3rd ed, 1982.

270. Hitchner J. R, **financial valuation–applications and models**, second edition, 2006.

271. Hunger.D, **managers of meaning-organization dynamic-1990**.

272. James.R, Hitchner, **financial valuation–application and models**, new yourk, omazon, 2000.

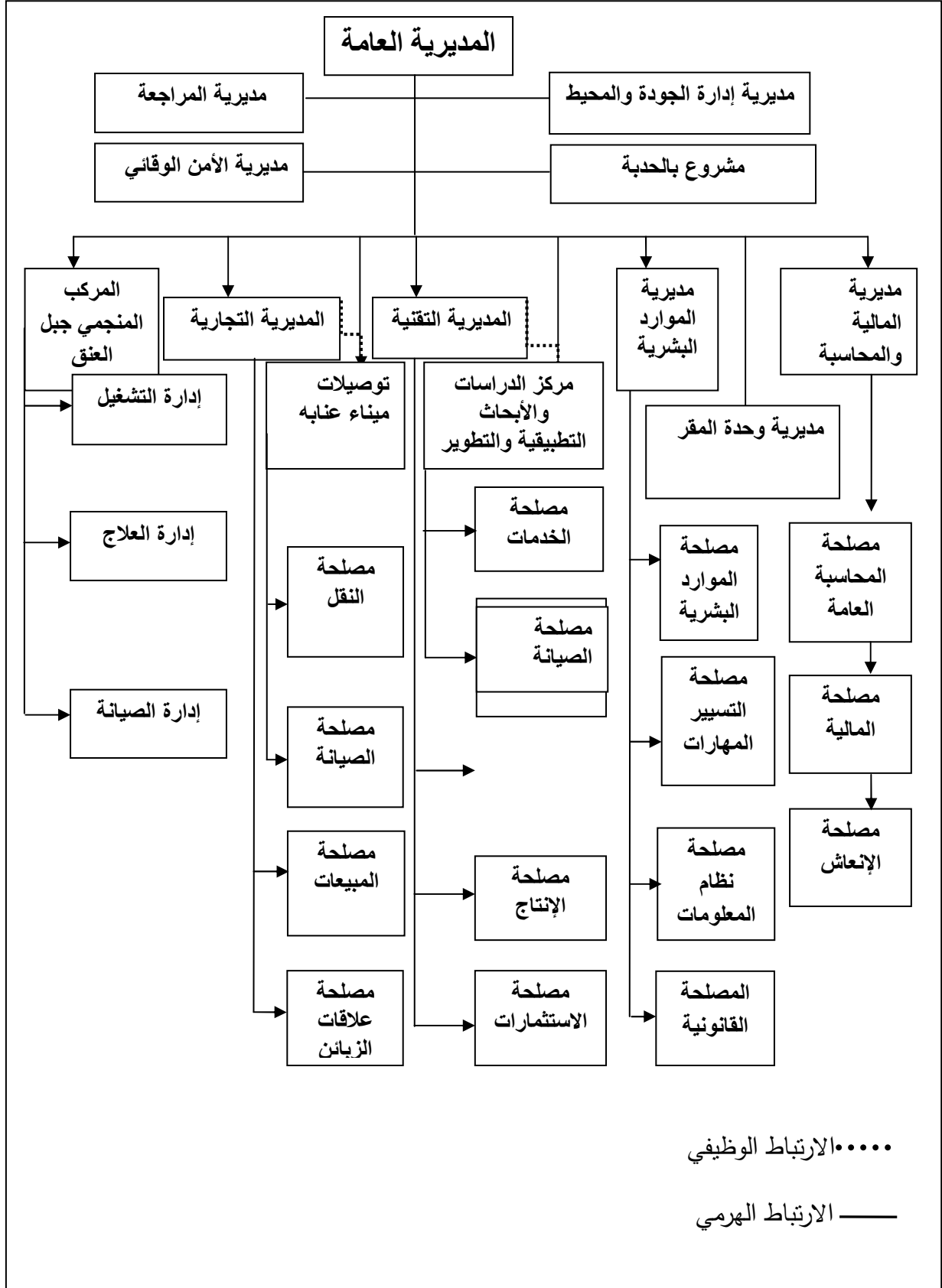
273. Marwan Karam, **EVA can do more than measure performance**, www.management.com .30/03/2010.. 14h–15h

274. Palepu, K, **business analysis and valuation**, south western college publishing, 1996.
275. Thompson, A and Strickland, A, **strategic management–concepts and cases**, newyork, 1998.
276. Wheelen T.Hunger D.**strategic management and business policy**, prentice–hall, upper saddle river, new jersy, 2000.
277. Woelfel.C,**financial statement analysis**, chirago, 1994.

الملاحق

الملحق رقم (01)

الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفات "somiphos"



SOCIETE DES MINES DE PHOSPHATE

الملحق رقم (02)

**Programme des audits internes
année 2010**

RECAPITULATIF DES MODIFICATIONS

VERSION	0	1	2	3
Elaborée par :	Directeur Audit Interne			
Date : 10/02/2010	M.BEKAKRA			
Visa :				
Revue par :	Directeur MQE			
Date : 10/02/2010	N.GUELAI			
Visa :				
Approuvée par :	Directeur Général.			
Date : 11/02/2010	L.DRID			
Visa :				



SOCIETE DES MINES DE PHOSPHATE

VALIDATION DU RAPPORT D'AUDIT OPERATIONNEL PROCESSUS GESTION DES STOCKS CMDO N°04/2010

Après lecture du rapport d'audit en séance tenante dont PV d'ouverture et de clôture faisant partie intégrante.

La direction CMDO a pris connaissance des insuffisances relevées tant au niveau du processus soumis à l'audit qu'au niveau des processus qui agissent en interface.

Un groupe d'amélioration de la qualité sera mis en place pour tracer le plan de redressement.

Le rapport a répondu aux préoccupations pour ainsi déclarer sa validation le jour du 30/05/2010.

Les recommandations ont été communiquées à l'audité dans l'attente de recevoir la copie du rapport après sa revue par le commanditaire de la mission - Directeur Général de la filiale-

LE DIRECTEUR,

S.BENMERIEM

الملحق رقم (04)

Somiphos, novembre2009

TABLEAU DE COMPTES DE RESULTATS

70	Ventes de marchandises	98	50
60	Marchandises consommées	81	45
80	Marge brute	17	5
71	Production vendue	5442	8640
72	Production stokée	603	0
73	Production de l'entreprise pour elle-même		0
74	Production fornies	33	22
75	Transfert de charges de production	3	0
62	Matières et fournitures consommés	729	1057
63	Services	4349	2704
81	Valeur ajoutée	1021	4906
77	Produits divers	31	0
78	Transfert de charges d'exploitation	6	0
63	Frais de personnel	915	964
64	Impôts et taxes	16	30
65	Frais financiers	59	73
66	Frais divers	40	52
68	Dotations aux amortissements	472	679
89	Cession inter-unités	0	0
83	Résultat d'exploitation	-444	3109
79	Produits hors exploitatin	961	0
69	Charges hors exploitatin	367	49
84	Résultat hors exploitatin	595	-49
83	Résultat d'exploitation	-444	3109
880	Résultat brut d'exploitation	151	3060
889	ibs		
88	Résultat net	151	3060

(05) الملحق رقم

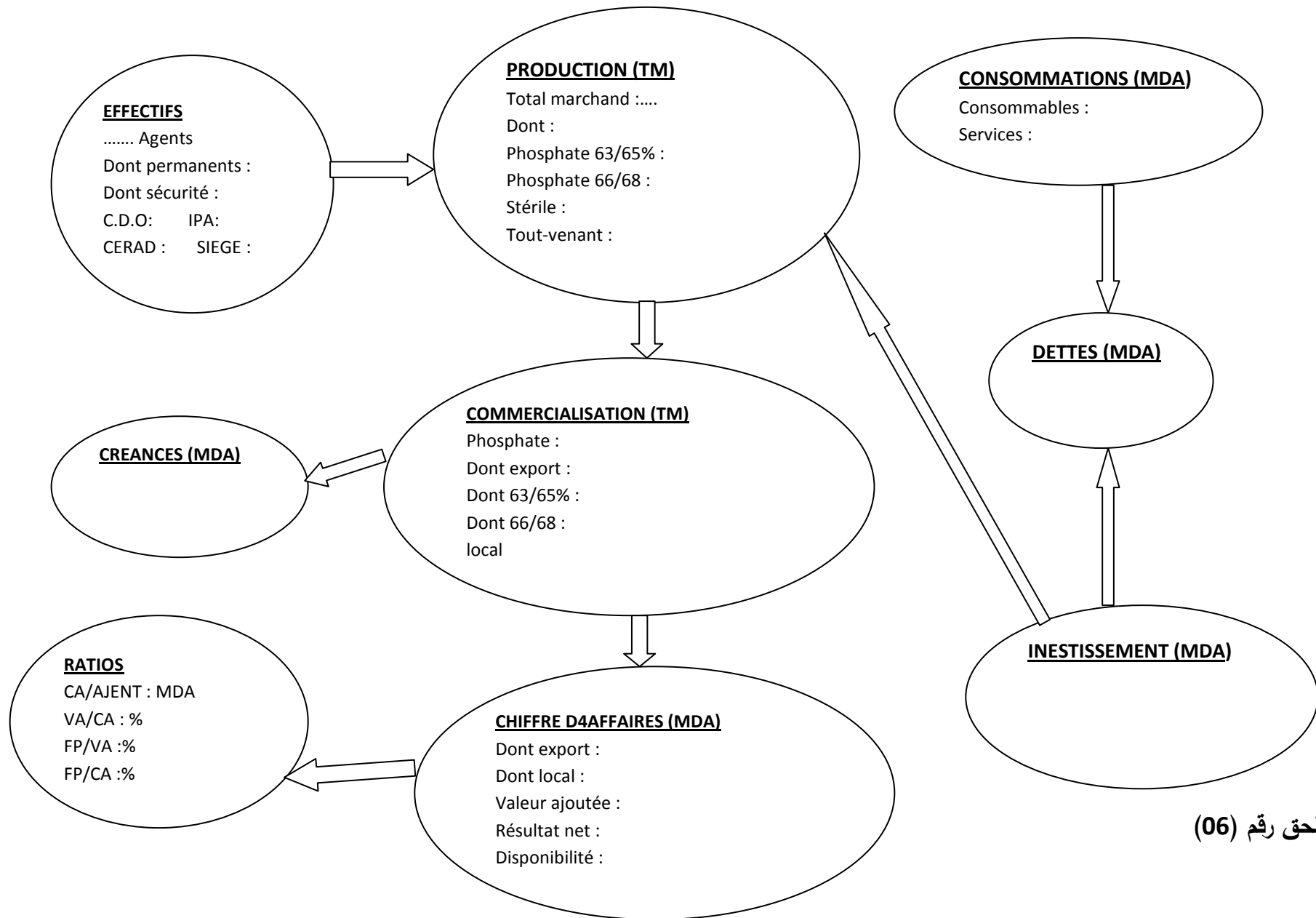
Budget Réalisations Exercice 2009:

ACTIVITE	Réalisations à fin octobre	Clôture Exercice 2009
Masse rocheuse :	17 399 569 T	20 000 000 T
Production marchande :	767 000 T	1 100 000 T
Commercialisation :	678 000 T	1 000 000 T
Chiffre d'affaires :	4 048 MDA	5 573 MDA
Investissements :	1 784 MDA	1 784 MDA
Effectif :	1 754 agents	1 747 agents
Valeur ajoutée :	182 MDA	1 021 MDA
Frais du personnel :	779 MDA	915 MDA
Amortissements :	402 MDA	472 MDA
Cash flow :	- 42 MDA	+ 623 M

Budget Prévisions Exercice 2009 :

Production brute (masse rocheuse)	28.840.000 T
– stérile	23.840.000 T
– tout-venant	5.000.000 T
Production marchande (phosphate)	2.500.000 T
– 63/65%	1.500.000 T
– 66/68%	1.000.000 T
Ventes	2.500.000 T
– exportation	2.460.000 T
– locales	40.000 T
Chiffre d'affaires	12.425 MDA
-C.A Phosphate	12.300 MDA
-Ventes de marchandises	100 MDA
-Prestations Diverses	25 MDA
Cash flow	3.126 MDA
-Résultat net	2.442 MDA
-Dotations aux Amortissements	684 MD
Effectifs	1737 Agents

- CMDO : 1300 agents
- IPA : 272 agents
- Siège : 121 agents
- CERAD : 44 agents



الملحق رقم (06)

(07) الملحق رقم

SOMIPHOS/2007

MOIS DE :

JOURNEE :

TABEAU DE BORD JOURNALIER

PARAMETRES DE GESTION	REALISATION DE LA JOURNEE	%PAR RAPPORT AUX PREVISIONS	CUMULS	% PAR RAPPORT AUX CUMUL
Production Stérile Tout venant 63/68%TPL 66/68%TPL				
Total des stocks dont Complexe de djebel onk : 63/65% 66/68% IPA : 63/65% 66/68%				
Expéditions dont : SNTF SOTRAMINE				
réception dont : SNTF SOTRAMINE				
Commercialisation dont : export				
Trésorerie Solde au j-1 Dépenses Recettes Solde au j disponibilités				
Créances (10³DA)				
Dettes (10³DA)				

الملحق رقم (08)

SOMIPHOS/

SITE :

TABLEAU DE BORD MENSUEL

PARAMETRES DE GESTION	RESULTATS DU MOIS	% PAR RAPPORT AUX PREVISIONS	CUMULS	CAUSES D'ECART ET IMPACTS SUR RESULTATS AVTUELS ET/OU FUTURS
Production Brute : Marchande :				
Cout de production (DA/T)				
Productivité (production/agent)				
stocks				
Commercialisation Chiffre d'affaires				
Charges totales dont : Consommables Services Frais du personnel				
Résultats d'exploitation				
trésorerie				
Créances (10³DA)				
Dettes (10³DA)				
FDR				

(09) الملحق رقم

FICH DE COUTS

CHARGES DE LA PERIODE

			PERIODE	ANNEE : MOIS DE : JOURNEE :
LIBELLE	UM DA	MONTANTS	COUTS DA/T	OBSERVATIONS
mat.et fourn.consom				
Gaz oil				
essence				
huile				
graisse				
Autres carb/lubr/combust				
anfomil				
Autres explosifs				
Pdr pneus et div pdr				
Reactifs drogue autres				
Quicaillerie et petit outil				
Fer fonte acier				
Materiaux de construction				
Mat.et four electrique				
Fournitures de bureau				
Autres fournitures diverse				
Consom/electrique/gaz				
Consommation pavillon				
services				
transport				
Frais de personnel				
Impots et taxes				
Frais financiers				
Frais divers				
Dotations aux amortissements				
Total des charges				

Spécifique C.D.O	DA			
Consommations D.S.P				
Salaires D.S.P				

المخلص

في غمار العولمة والتغيرات التكنولوجية السريعة، تزايد الاهتمام بالمؤسسات الاقتصادية الصناعية منها والتجارية نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في مجال التنمية الاقتصادية، لذا وجب الاهتمام بتحسين أداء هذه المؤسسات وتطويرها من خلال الاستعمال الفعال لتقنيات الرقابة على التسيير والإدارة، والتي من شأنها المساهمة في ترشيد عمليات صنع القرار في هذه المؤسسات، وكذا تزويد المسيرين بمختلف المعلومات الضرورية والتي تضمن عملية التحكم الجيد والسير السليم لمختلف الأنشطة والوظائف.

ومن بين أهم أساليب الرقابة على تسيير وإدارة المؤسسة نجد عملية المراجعة التي تعبر عن الفحص الإنتقادي لمعلومات المؤسسة في شكل اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معطل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات والقوانين في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وذلك باعتماد المراجعة الداخلية أو الخارجية.

كما توجد أيضا عملية التحليل والتشخيص الاستراتيجي كأسلوب رقابي يقوم على تغيير نظرة المسيرين إلى واقع مؤسساتهم والى البيئة الخارجية من خلال تحديد استراتيجيات واضحة ترشد خطوات عملهم، ويستوجب إعدادها القيام بالأعمال التشخيصية والتحليلية لإمكانيات المؤسسة الذاتية، ودراسة وتحليل فرص وقيود المحيط الخارجي لتسهيل رسم الإستراتيجية التي تحدد الأهداف الممكنة التنفيذ في الواقع العملي.

كما تعتبر مراقبة التسيير من أهم أساليب الرقابة في المؤسسة حيث تلعب دورا هاما في التنبؤ بالفرص والأخطار التي تواجهه المؤسسة، بهدف تدارك النفاض الموجودة والرفع من مستوى الأداء لتحقيق الأهداف المسطرة، كما أنها تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ونتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخطط و تحديد الانحرافات وتصحيحها وذلك باستعمال مختلف الأدوات والتي تتمثل في نظام المعلومات، والمحاسبة العامة والتحليلية، والتحليل المالي، والميزانيات التقديرية ولوحات القيادة.

إن تطبيق الأساليب الرقابية يمكن المؤسسة من تحديد قيمتها السوقية المحتملة ومعرفة مكانتها الحقيقية في حالة إقدامها على الانضمام للسوق المالية، أو الاندماج، أو الشراكة، أوفي حالة البيع وعملية التصفية. وعملية التقييم قد تركز على مقارنة الذمة المالية، التدفقات النقدية، فائض القيمة.

وقد توصلت الدراسة والتي تم متابعتها ميدانيا في المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات "SOMIPHOS" على تطبيق كل من أسلوب المراجعة الداخلية، وأسلوب مراقبة التسيير في مقابل غياب أسلوب التحليل والتشخيص الاستراتيجي في المؤسسة، كما لا يتم القيام بعملية تقييم المؤسسة لعدم حاجة المؤسسة لها.