

دور المراجعة Audit في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

مسعود صديقي - جامعة ورقلة
seddiki@ouargla-univ.dz

التطهير المالي الذي سوف يمكنها من بعث نشاطها، و هو ما لم يتم في الواقع نتيجة إهمال جانب مهم، و هو اعتماد آليات تسيير جديدة و فاعلة تمكن المؤسسة فعلا من اختيار أدوات التسيير الملائمة، بغية الوقوف على نظام إداري فعال يستجيب لكل التغيرات التي تحدث في محيط المؤسسة الداخلي و الخارجي، و يمكن المسيرين من اتخاذ القرارات الصائبة في الوقت المناسب.

بناء على ما سبق، وحب على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تبنى استراتيجية للتأهيل الإداري وفق مسار واضح، وباستعمال أبعاد الأنظمة الرقابية المقومة لتشغيل الأنظمة المختلفة، الذي على رأسها النظام الإداري الهادف إلى توليد معلومات تفي باحتياجات مختلف الأطراف الطالبة لها سواء كانت داخلية (الإدارة، النقابة) أو خارجية (المساهمون، إدارة الضرائب، المحللون الماليون، المستثمرون، البنوك، المحاسبة الوطنية)، بغية اعتمادها كأساس لاتخاذ القرارات. من هذا المنطلق يعتبر النظام الإداري وسيلة للإثبات تجاه الغير بما يقدمه من حقائق عن واقع للمؤسسة بالإضافة إلى كونه أداة تسيير، و عليه ينبغي أن يتوفر في مخرجاته الصحة و المصداقية و الملاءمة.

توقف قياس درجة صدق، تعبير وملاءمة مخرجات النظام الإداري -بشكل أساسي- على درجة تبنى هذا النظام للمراجعة، و على حصافة المراجعين القائمين بها وفقا لمعايير الممارسة المهنية. لذلك تعتبر المراجعة أسلوبا فعالا لكشف و ضبط انحرافات النظام الإداري بغية تقويمه و المحافظة على استمراره، و من ثمة إرساء مسار للتعديل المحسن لأداء النظام الإداري يدخل ضمن الاستراتيجية العامة لتأهيل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. و على هذا الأساس فإن السؤال الجوهرية الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذه الورقة، يمكن صياغته على النحو التالي:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟
هذا التساؤل بدوره يقودنا إلى طرح عدة أسئلة فرعية من أهمها:

ملخص: جاءت هذه الورقة لتجيب على اشكال مهم وعميق، يتلخص في عجز النظام الإداري في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على تأدية دوره المتمثل في توليد معلومات ذات مصداقية؛ معبرة عن الواقع الفعلي وصالحة لاتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين، كما تحاول هذه الورقة البحث عن تأهيل هذا النظام من خلال اعتماد نظام للرقابة الداخلية يسمح بضبط السلوك الإجرائي وتبني مراجعة تساهم في تحسين مستلم لتشغيل النظام الإداري في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

الكلمات المفتاح: المحاسبة، المبادئ المحاسبية، التوحيد المحاسبي، هيئات التوحيد، التوافق المحاسبي، المعايير المحاسبية، الإطار التصوري للمحاسبة.

تمهيد:

عرفت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ظروفًا عسيرة، تميزت بضعف مردوديتها و قلة إنتاجها و تراكم ديونها و في كثير من الحالات عجزها على تأدية دورها الطبيعي المتمثل في خلق الثروة و تحقيق الربح تماشيا مع ما هو متعارف عليه في كل الاقتصاديات. و على الرغم من أن اعتماد النهج الاشتراكي بعد الاستقلال مباشرة قد وجد تبريره، من خلال العمل على تحقيق عدالة اجتماعية و رقي و رخاء اجتماعي دائمين، إلا أن الاستمرار في تبنى هذا النهج نتج عنه صعوبات اقتصادية، اجتماعية و ثقافية، أثرت بشكل كبير على نجاح عملية التنمية. ومع ظهور علامات أصبحت توحى لإحلال الاقتصاد الحر مكان الاقتصاد الموجه، بدأ التفكير و بجدية من أجل تأهيل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لجعلها تستجيب لمتطلبات المحيط الجديد الذي تنشط فيه، و الذي يتسم بالمنافسة و المخاطرة و الانفتاح و يقر آليات السوق. و لعل جهود الدولة في تطهير الوضعية المالية للمؤسسات من خلال رصد مبالغ مالية هامة، لم تكن كافية نظرا لأن تأهيل المؤسسة كان ينظر له من زاوية

78.00	1997
712.62	المجموع

إن التطهير المالي والذي بلغ إلى غاية سنة 1997 مبلغ 712.62 مليار دينار، لم يكن كافيا في نظرنا لتأهيل المؤسسة العمومية الاقتصادية، لأنه لم يقرن باستراتيجية واضحة للتأهيل الشامل للمؤسسة من خلال:

- التأهيل الإداري والتنظيمي؛
- التأهيل الإنتاجي والتسويقي؛
- التأهيل التمويلي؛
- التأهيل التشغيلي؛
- التأهيل التقريري.

فباعتبار المؤسسة الاقتصادية منظمة متعددة الأبعاد تستثمر، تشتري، تحول، تنتج، تشغل وتبيع، لذا وجب تصميم أنظمة للمعلومات تستجيب لطبيعة الوظائف داخلها و تحول البيانات التشغيلية إلى معلومات صالحة لاتخاذ القرارات الصائبة في الوقت المناسب. اعتمادا على حساسية النظام الإداري باعتباره حلقة وصل بين الأنظمة التشغيلية و أنظمة اتخاذ القرار من جهة، ومن جهة أخرى باعتباره المحدد الأساسي لطبيعة القرارات المتخذة في المؤسسات الحديثة، لذا سنعرض حال النظام الإداري في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

I 2. النظام الإداري في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

تعتبر الأهداف المتوخاة من تصميم الأنظمة داخل المؤسسة محددات أساسيا لشكل النظام و لطبيعة الأدوات الكفيلة بضبطه وتصحيحه، ومن ثمة خلق مرونة تساهم في تلبية احتياجات التسيير المختلفة والمتزايدة. اعتمادا على ما تم تناوله في وظيفة المؤسسة العمومية الاقتصادية التي تعتبر مرآة عاكسة لشكل النظام الإداري داخلها، يمكن أن نصور الهيكل العام لهذا النظام من خلال العناصر الآتية:

- الأنظمة الفرعية؛
- المعالجة؛
- التقرير.

أ- الأنظمة الفرعية: يحتوي النظام الإداري في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على عدة أنظمة فرعية من الناحية النظرية، تعمل بشكل تكاملي من أجل توليد معلومات تفي باحتياجات التسيير المختلفة و المتمثلة في:

- الإعلام؛
- التوضيح والفهم؛
- التقرير؛

1. هل النظام الإداري المعتمد في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية يستجيب لمتطلبات الإطار الجديد للتسيير؟؛
2. إلى أي مدى يمكن ضبط تشغيل النظام الإداري بالرقابة الداخلية؟؛
3. ما هو دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري؟.

I. تقديم واقع النظام الإداري في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

1.1. تشخيص سياسة التطهير المالي

جاء التوجه الاقتصادي للدولة الجزائرية بعد الاستقلال مباشرة ليستجيب لفكر أيدلوجي معين في ظل الثنائية القطبية آنذاك، مما دعى إلى ضرورة إنشاء مؤسسات اقتصادية تنشط في القطاعات المتنوعة (صناعية، زراعية، خدمية، تجارية) وتستجيب لما تصبو إليه الدولة في توجيهها الاقتصادي المعتمد على الملكية العامة لوسائل الإنتاج، ففي ظل الظروف التي شهدتها الساحة الاقتصادية الجزائرية أصبحت هذه المؤسسة تؤدي دورا اجتماعيا أكثر منه اقتصاديا من خلال الآتي:

- سياسة التشغيل: التوظيف إلى حد البطالة المقنعة؛
- السياسة السعرية: تحديد الأسعار وفق الطرق الإدارية، بإهمال الأدوات التسييرية الكفيلة بتحديدده؛
- الوظيفة الاقتصادية: عدم البحث عن تحقيق الربح، إذ أن الخسائر المحققة من طرف هذه المؤسسات تغطي من خزينة الدولة؛
- سن القرارات: تخضع القرارات المتخذة للتقدير الشخصي من طرف متخذيها.

إن التوجه الاقتصادي الجديد للدولة حتم على هذه المؤسسة أن تلعب دورا اقتصاديا من خلال بحثها على خلق الثروة وتحقيق الربح، ومن ثمة ضمان استمرارية نشاطها، وذلك باعتماد آليات تسيير جديدة وفاعلة تمكن المؤسسة من التموقع داخل السوق الحرة و منافسة المؤسسات الأجنبية المتحكمة من التكنولوجيا المستعملة و مسار الإنتاج ومن الأنظمة التشغيلية، المعلوماتية والتقريرية على حد سواء. إن هذا الوضع الجديد للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية أجبر الدولة على التفكير في تأهيل هذه المؤسسة ماليا من خلال سياسة التطهير المالي المعتمدة، والموضحة في الجدول التالي

الوحدة: مليار دينار

السنة	المبلغ
1990	16.91
1991	68.10
1992	68.10
1993	83.41
1994	122.10
1995	148.00
1996	128.00

ج- التقرير: تخضع القرارات المتخذة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مهما كان نوعها (استراتيجية، تكتيكية، فنية) للتقدير الشخصي من قبل أصحابها ولبعض الظروف المحيطة بالقرار، بدلا عن ارتكازها على دراسة عميقة لنتائج القرار وانعكاساته على المؤسسة، وذلك باستعمال أنواع المعلومات المستقاة من الأنظمة المختلفة المكونة للجهاز الإداري في المؤسسة و المعلومات الخارجية المعبرة عن المحيط المرتبط بطبيعة القرار المراد اتخاذه.

في آخر هذا التشخيص لواقع النظام الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، سوف نقوم في النقاط التالية بدراسة الأدوات الكفيلة بتأهيل هذا النظام لجعله يستجيب لمتطلبات التسيير الحديث، وليمكن الميسرين من الاطلاع على الواقع الفعلي للمؤسسة بغية اتخاذ قرارات فعالة في الوقت المناسب.

II . أهمية نظام الرقابة الداخلية في استراتيجية التأهيل للنظام الإداري

II .1. تعريف نظام الرقابة الداخلية

عرفت الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) 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 و الفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، الوقاية و اكتشاف الغش و الأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، و كذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية)¹.

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية، إلا أنها أجمعت على ضرورة تحقيق الأهداف الأساسية المتوخاة منه والتي نوجزها في النقاط التالية:

- التحكم في المؤسسة؛
- حماية الأصول؛
- ضمان نوعية المعلومات؛
- تشجيع العمل بالكفاءة؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

إن تشغيل الأنظمة المختلفة داخل المؤسسة يمكن من الخلوص إلى مجموعة من النتائج الكمية والنوعية، وفق طرق وإجراءات معينة، لهذا فالخلل أو عدم احترام أي من الاثنين يؤثر على مصداقية هذه النتائج، مما يدعو المؤسسة إلى تبني أشكال عدة من الرقابة، منها ما يتعلق بالرقابة على النتائج

- الرقابة.

بيد أن هذه الأنظمة لا توجد كليا على ارض الواقع، و إن وجدت فهي لا تعمل وفق مناهج ومعايير الممارسة المهنية، و ذلك ما يفسر الوضعية التي آلت إليها هذه المؤسسة. يمكن أن نلخص هذه الأنظمة و عملها الميداني في:

- النظام المحاسبي: يقتصر عمل هذا النظام على التسجيلات المحاسبية للأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة و المستقاة من الأنظمة الأخرى، بغية الخلوص إلى قوائم مالية ختامية يفترض أن تعبر عناصرها عن الواقع الفعلي للمؤسسة. تجدر الإشارة إلى غياب نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية باعتباره المسؤول على تحديد مواطن الأعباء، تكلفة الوحدة المنتجة و ربحية كل وحدة مباعة.

- النظام المالي: يكمن تشغيله في بعض المعاملات المالية مثل إصدار الشيكات؛ متابعة الخزينة، بتلافي المهام الحديثة لهذا النظام كالمشاركة بمد جدول القيادة ببعض المؤشرات المالية الأساسية، استخراج بعض النسب وبعض المخططات المتعلقة بالتدفقات المالية للمؤسسة.

- نظام الأفراد: يعمل هذا النظام على التسيير الإداري للموارد البشرية من خلال معالجة الأجور؛ متابعة الحضور، دون أن يراعي سياسات التحفيز المختلفة والمتماثلة أساسا في مقابلة الجهد العضلي أو الفكري المبذول بانتاجيته، فأصبح الأجر في هذه المؤسسة على أنه راتب شهريا يتساوى فيه العامل الكفاء بغيره.

- نظام الإنتاج: يقتصر على بعض المتابعات الإدارية كالبحث عن الوحدات المنتجة، بمعزل عن تطبيق الطرق والأنماط الحديثة في الإنتاج.

- النظام التسويقي: في ظل الاحتكار و أحادية المنتج، نجد أن هذا النظام مغيب بشكل كبير.

ب-المعالجة: تعمل الأنظمة المعلوماتية المختلفة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفق مسار للتجهيز لا يتكيف مع ما يمليه الإطار الجديد للتسيير، و لا مع ما يتطلبه اقتصاد السوق من السرعة في المعالجة، إلا أنهم استجابوا لظرف اقتصادي معين من خلال:

- إعلام الإدارة الجبائية بالأوعية الضريبية المختلفة؛
- إعلام الجهة الوصية بالوضعية العامة للمؤسسة.

تجدر الإشارة هنا إلى ضرورة تكيف أساليب المعالجة وفق ما يتطلبه الوضع الراهن والمحتمل و تبعا لسياسة التسيير بالأهداف ووفق الأهداف المتوخاة من هذه الأنظمة.

الكمية (مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الميزانيات التقديرية)، ومنها ما يتعلق بالرقابة على الإجراءات والمثلة في نظام الرقابة الداخلية الذي هو في رأينا يمثل قمة الصعوبة في أنظمة الرقابة لارتباطه بسلوكيات الأفراد داخل المؤسسة. لهذا وبغية رسم استراتيجية للتأهيل الإداري لابد أن يدرج في أهم بنودها أبعاد نظام الرقابة الداخلية، الذي تبرز أهميته في هذه الاستراتيجية من خلال التصميم الجيد لمقوماته والاحترام الصارم لإجراءاته من جهة، ومن جهة أخرى التكييف المستدام لهذه العناصر وفق ما يقتضيه الظرف الجديد للمؤسسة.

II. 2. مقومات نظام الرقابة الداخلية كدعائم أساسية للتأهيل الإداري

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى، فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا المبنى والعكس صحيح، لذلك سنتطرق إلى مقومات هذا النظام باعتبارها ركائز أساسية في التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال العناصر التالية:

- الهيكل التنظيمي؛
- الإجراءات التفصيلية؛
- اختيار الموظفين الأكفاء؛
- رقابة الأداء؛

أ- الهيكل التنظيمي: تصبو المؤسسة الاقتصادية الحديثة إلى خلق مرونة دائمة في هيكلها التنظيمي من خلال التعديل المستمر، الذي يجسد وظائف المديرية المختلفة ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينها، و عليه تظهر حساسية و دور الهيكل التنظيمي كركيزة أساسية للتأهيل من خلال التحكم والتعبير عما هو موجود و تصور التعديل وفق ما تقتضيه الحاجة المستقبلية المنبثقة من الظرف الاقتصادي الجديد، بشكل عام ينبغي أن يراعى في تصميم هذا الهيكل العناصر الآتية:

- حجم المؤسسة؛
- طبيعة النشاط؛
- تسلسل الاختصاصات؛
- تحديد المديرية؛
- تحديد المسؤوليات و تقسيم العمل؛
- البساطة و المرونة؛

- مراعاة الاستقلالية بين المديرية (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، و ليست هي التي تقوم بحاسبة الأصول).

ب- الإجراءات التفصيلية: إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة في المؤسسة لابد أن ينفذ وفق طرق سليمة، واضحة من أجل تحقيق الأهداف المرتبطة بالوظيفة، إلا أن ذلك قد لا يكفي للإيفاء بأبعادها، مما يدعو إدارة هذه المؤسسة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستويات الأداء المختلفة، ففي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع و كيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام و خلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر. إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب و الغش و الخطأ و يمكن من إعطاء البعد الاستراتيجي، الذي يبرز في التحكم في تنفيذ الإجراءات واكتشاف مواطن الضعف و من ثمة تدارك هذا الضعف من خلال سن إجراءات جديدة محسنة للوضع.

ج- اختيار الموظفين الأكفاء: مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دورا مهما في إنجاح و تحقيق مبيعات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين و الحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة، لا يمكن أن نحصل على النتائج المتوخاة من أي إستراتيجية للتأهيل، لذا يجب أن يراعى في اختيار الموظفين جملة من المعايير المرتبطة أساسا بإنتاجية العمل.

د- رقابة الأداء: ينتج عن تنفيذ الاستراتيجية المرسومة من قبل المؤسسة بعض الانحرافات عن الأهداف المتوخاة، مما يستوجب تبنى أنظمة مقومة تضمن التصحيح و الالتزام بمستويات الأداء المختلفة من جهة، و من جهة أخرى تكفل بلوغ الأهداف المرسومة في الخطة العامة للمؤسسة. تبرز رقابة الأداء في الآتي:

- الطريقة المباشرة: تكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه؛
- الطريقة غير المباشرة: تكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

II. 3. إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الإمكانيات المادية و البشرية للمؤسسة مؤشرا إيجابيا لتنفيذ الخطة العامة لها بشكل سليم، ففي هذا الإطار يجب على هذه الأخيرة الحفاظ على مستويات الأداء المرسومة و مد النظام الإداري بالبيانات المختلفة عن العمليات التشغيلية لجعله يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير

مما يمكن المسيرين من اتخاذ قرارات فعالة تعالج ظرف معين أو تجنب الوقوع في مشاكل محتملة و مرتبطة بنشاط المؤسسة. تكمن هذه الإجراءات في النقاط التالية:

- التسجيل الفوري للعمليات؛
- التأكد من صحة المستندات؛
- إجراء المطابقات الدورية؛
- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله.

ج- إجراءات عامة

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي و الإداري و الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، سنتناول في هذا البند الإجراءات العامة التي تمكن المؤسسة من تفادي بعض الأخطار المرتبطة بالموجودات (الأصول الثابتة، النقدية) باستعمال أطراف خارجة عنها ممثلة في مؤسسات التأمين المختلفة. تجدر الإشارة إلى أن تفاعل جميع هذه الإجراءات تمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة،

ليكون الدعم قوي لسياسة التأهيل الإداري للمؤسسة. سنميز بين هذه الإجراءات عبر الآتي:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة؛
- التأمين ضد خيانة الأمانة؛
- اعتماد رقابة مزدوجة؛
- إدخال الإعلام الآلي.

III. دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري:

تعتبر المراجعة عملية منتظمة من خلال حصولها على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة عن الأحداث الاقتصادية وتقييمها بغية التقرير عليها، فهي بذلك عملية تحليلية لنتائج النظام الإداري من خلال السجلات والوثائق و المستندات و كافة الأدلة و البراهين من جهة، و من جهة أخرى تعبر عن قياس مدي مطابقة هذه النتائج لواقع تشغيل الأنظمة الفرعية لهذا النظام وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها. نشير هنا إلى أن المؤسسة الحديثة تستعمل عدة أنواع من المراجعة تبعا لنوع وطبيعة الوظيفة المستهدفة أو النظام، و ذلك بغية تأهيل هذه الأجزاء تأهيل متوازيا يمكن هذه المؤسسة من التنفيذ السليم للاستراتيجية المرسومة و من ثمة تحقيق الأهداف المتوخاة. يمكن سرد أنواع المراجعة عبر الآتي:

- مراجعة العمليات Audit des opérations
- مراجعة الوظائف Audit des fonctions
- مراجعة الأنظمة Audit des systèmes
- مراجعة النوعية Audit de qualité

معلومات ذات مصداقية، معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و ملائمة لاتخاذ القرارات الفعالة في الوقت المناسب، لذا وبغية ضمان الذي سبق ووجب سن إجراءات متنوعة لدعم المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، ومن ثمة دعم مسار التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية. نوجز هذه الإجراءات في الآتي:

- إجراءات تنظيمية و إدارية؛
- إجراءات تخص العمل المحاسبي؛
- إجراءات عامة.

أ - إجراءات تنظيمية و إدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فمنها ما يتعلق بالأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض الرقابة على كل شخص داخلها وتحديد دائرة القصور في تنفيذ المهام المنوطة إليه، توزيع و تحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول و مدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، و إجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، استخراج المستندات من أصل و عدة صور، إجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل، فرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، ضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول عليه. نلخص هذه الإجراءات في الآتي:

- تحديد الاختصاصات؛
- تقسيم العمل؛
- توزيع المسؤوليات؛
- إعطاء تعليمات صريحة؛
- إجراء حركة التنقلات بين العاملين.

ب- إجراءات تخص العمل المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية النواة الأساسية للنظام الإداري، لذا بات من الضروري سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على المعالجة المحاسبية من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء المطابقات الدورية، القيام بمجرد مفاجئ و عدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به. إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال من جهة، و من جهة أخرى تمكن نظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الواقع الفعلي للمؤسسة،

- مراجعة الإعلام الآلي Audit informatique

III.1. تعريف المراجعة

عرفت منظمة العمل للمحاسبة و المراجعة الفرنسية، المراجعة على أنها «مسمى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل، استنادا على معايير التقييم، و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم»². لم تكن المنظمة بالتعريف السابق و أضافت توضيح ينظر من خلاله للمراجعة من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة منها:

- تقدير نوعية المعلومات: أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة؛
- تقدير النجاعة و فعالية النظام المعلوماتي و التنظيم.

يمكن أن نصف مسار المراجعة من خلال الأتي:

- الفحص؛
- التحقيق؛
- التقرير.

أ. **الفحص:** يقصد به فحص البيانات و السجلات للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها و تبويبها، أي فحص القياس الكمي و النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

ب- **التحقيق:** يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الانظمة الفرعية للنظام الاداري، كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، و على مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة. نشير إلى أن الفحص و التحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة و سليمة لنتيجة و مركز المؤسسة الحقيقي.

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

III.2. معايير المراجعة

نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات الثلاثة الآتية³:

المجموعة الأولى: المعايير العامة

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي و المهني في مجال خدمات المراجعة؛
- يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره و في كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛
- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص و باقي الخطوات الأخرى و كذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً و كافياً و يجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين -إن وجدوا- بطريقة مناسبة و فعالة؛
- يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل و واف حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه و تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛
- يجب الحصول على أدلة و براهين كافية و مقنعة عن طريق الفحص و الملاحظة الشخصية و الاستفسارات و المصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها و تصويرها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التي تم استخدامها في إعداد و تصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد و تصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة؛
- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات و الإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، و في الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة، يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، و يجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص و طبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع مع

مما يسمح لهذه المؤسسة من تأهيل أساليب المعالجة لهذه الأنظمة الفرعية.

ج. التقييم: تعمل المراجعة بشكل عام و الداخلي على وجه الخصوص على تقويم الأنظمة، الوظائف، العمليات و كذا النوعية من خلال ملازمتها المستدبة لهذه العناصر، مما يمكنها من ضبط الانحرافات الناتجة عن التشغيل ومن ثمة تصحيح هذه الانحرافات وفق ما تتطلبه المعالجة السليمة لهذه العناصر.

د. النتائج: بعد فحص العناصر المراد مراجعتها يستطيع المراجع من أن يبدي رأيا فنيا محايذا حول مدى دلالة هذه العناصر على عملية المعالجة الفعلية، وعليه قد يؤثر هذا الرأي على طبيعة القرارات المراد اتخاذها سواء من قبل الأطراف الداخلية أو الخارجية بسن قرارات حول الاستثمار بشراء أسهم هذه المؤسسة في السوق المالية أو بمنحها قرضا، وإلى غير ذلك من القرارات التي تمس بالمؤسسة بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

هـ. الالتزام بالسياسات الإدارية: تعمل المراجعة على الحث على الالتزام الصارم بالسياسات الإدارية المرسومة من خلال تقسيم العمل وتحديد المهام ومقارنة ذلك بما تم فعلا من جهة ومن جهة أخرى مقارنة ما تم فعلا بما تم رسمه في الميزانيات التقديرية، وذلك باستعمال المحاسبة التحليلية.

الخاتمة:

بعدما عاجلنا موضوع دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حاولنا أن نبين إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية. وعليه فلقد توصلنا إلى عدة نتائج حول هذا الموضوع ضمنها بعض التوصيات. يمكن أن نصوغ النتائج التي توصلنا إليها في الآتي:

1. إن التطهير المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية لم يكن كافيا لتأهيلها، لأنه لم يقرن باستراتيجية شاملة لتأهيل الأنظمة التشغيلية، المعلوماتية و التقريرية، التي تمكن المؤسسة فعلا من اختيار أدوات تسيير ملائمة تتماشى مع الظروف الاقتصادي الجديد و تسمح لها بسن قرارات تجسد روح استراتيجيتها؛

2. إن النظام الإداري المعتمد في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لا يوائم طبيعة الأهداف المتوخاة منه، ولا يتكيف مع ما تقره متطلبات اقتصاد السوق و لا الإطار الجديد للتسيير، من خلال عدم المقدرة على توليد معلومات ذات مصداقية، معبرة

الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

III.3. البعد الاستراتيجي للمراجعة:

أخذت المؤسسة الاقتصادية عدة أشكال، تبعا لمتطلبات الظروف الاقتصادي المعاش في الحقب الزمنية المتتالية و وفق ما تقتضيه الأهداف المتوخاة منها، ففي خضم هذا التطور أصبحنا نعرف المؤسسة الافتراضية - ذات البعد الرابع- التي تقوم بدور اقتصادي تحت شكل آخر غير الذي هي عليه المؤسسة الكلاسيكية. إن هذا التطور على الساحة الاقتصادية الدولية صاحبه تعديل في تركيبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال خصوصية التسيير و إعادة هيكلة بعض المؤسسات و ظهور مؤسسات خاصة تبحث عن تحقيق الكفاءة في الإنتاج وتحقيق الربح ومن ثمة ضمان استمراريته في ظل متطلبات اقتصاد السوق، باعتماد أدوات تسيير جديدة وفاعلة تمكن هذه الأخيرة من سن القرارات المتنوعة وفق ما يقتضيه الوضع الراهن والمحتمل لها. فباعتبار المعلومات الناتجة عن النظام الإداري الركيزة الأساسية لاتخاذ القرارات، لذا فإن أي خلل في معالجة البيانات المختلفة أو التماطل في تقديم مخرجات هذه الأنظمة يعود بالسلب على طبيعة القرار المتخذ و على فعاليته، لذلك جاءت بعض الأدوات المقومة والمراقبة لهذه الأنظمة و على رأسها المراجعة لأجل ضمان التشغيل السليم للأنظمة الفرعية للنظام الإداري من أجل توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات الفعالة سواء من قبل الإدارة أو من قبل الأطراف الخارجة عن المؤسسة (المساهمين، المستثمرين). انطلاقا مما سبق يمكن أن نستشف الأبعاد الاستراتيجية للمراجعة من خلال العناصر التالية:

أ. التقييم: يعتبر التقييم أهم عنصر تم تناوله من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في معايير العمل الميداني، من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، أي تقييم جميع المقاييس والإجراءات والطرق المطبقة بغية اكتشاف مواطن الضعف فيها ومن ثمة محاولة تحسين وتأهيل هذه العناصر بما يضمن الإيفاء بالحاجيات المتوخاة منها.

ب. الرقابة: تستعمل المراجعة الداخلية كأداة رقابية من قبل الجهة المديرة للمؤسسة، من خلال فحص جميع البيانات وأدلتها والتحقق من سلامة مسار المعالجة، مما يتوج بإبداء رأي فني حول مدى صحة ومصداقية مخرجات الأنظمة الفرعية المختلفة للنظام الإداري. إن هذا الرأي يبين مواطن الخلل في المعالجة و مدى تعبير عناصر القوائم المالية الختامية عن الواقع الفعلي لها،

عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمة لاتخاذ القرارات الفعالة في الوقت المناسب.

1. رسم استراتيجية للتأهيل الإداري تنطلق من تشخيص واقع الأنظمة الفرعية المختلفة ومن الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة، ليسمح للنظام الإداري للمؤسسة الاقتصادية من توليد معلومات ذات مصداقية، معبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات وفق ما يتطلبه الإطار الجديد للتسيير؛

2. العمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال التعديل المستمر في مقوماته و الالتزام الصارم بالاجراءات المتخذة و المعدلة وفق ما يقتضيه الواقع الجديد لها؛

3. اعتماد مراجعة داخلية تقوم على جملة من المعايير المتعارف عليها، من اجل ضبط الانحرافات الناتجة عن تشغيل النظام الاداري، مما يمكن المؤسسة من رسم استراتيجية لتأهيل هذا النظام تأخذ بعين الاعتبار النقائص المسجلة للقضاء عليها في المستقبل، و ذلك بغية جعله يستجيب للاهداف المتوخاة منه.

3. إن اعتماد نظام متكامل وفعال للرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من شأنه أن يحمي هذه الأخيرة من الوقوع في أشكال الغش، التلاعب و الإسراف ويدعم الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، بغية الوصول إلى الأهداف المسطرة في الخطة العامة للمؤسسة، وفي هذا الإطار ينبغي التقييد الصارم بإجراءات هذا النظام المدعمة لمقوماته، ليسمح له من تحقيق الأهداف المتوخاة منه باكتشاف مواطن الضعف في الطرق والإجراءات المطبقة ومحاولة تعديلها وفق ما يقتضيه الواقع الجديد لهذه المؤسسة؛

4. إن تبني مراجعة تقوم على جملة من المعايير المتعارف عليها وبمختلف أنواعها يعتبر أسلوب فعالا لكشف وضبط انحرافات الأنظمة الفرعية المكونة للنظام الإداري، ومن ثمة تقويم وتأهيل هذه الأنظمة بما يخدم مبتغيات استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية.

و بناء على هذه النتائج التي توصلنا إليها، يمكن صياغة بعض التوصيات.

المصادر والإحالات:

1. الإحالات المعتمدة:

1. **LIONEL.C GERARD.V:** Audit et controle interne aspects financier operation et strategique; dalloze 4^{eme} edition; paris 1992; page 38.
2. Ibidem
3. شركس م.و: مراجعة المفاهيم و الإجراءات في النظم المحاسبية والإلكترونية؛ الطبعة الأولى؛ ذات السلاسل الكويت 1978؛ صفحة 26-25.

2. المراجع باللغة العربية :

- 01- أشتوي عبد السلام إدريس: المراجعة معايير و إجراءات؛ دار النهضة العربية؛ بيروت. 1996.
- 02- الصبان محمد سمير: دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية؛ الدار الجامعية؛ الإسكندرية 1997.
- 03- شركس و.م: مراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية و الإلكترونية؛ الطبعة الأولى؛ دار ذات السلاسل الكويت 1978.
- 04- لبيب عوض و محمد الفيومي محمد: أصول المراجعة؛ المكتب الجامعي الحديث؛ الأزاريطة؛ الإسكندرية 1998.
- 05- مسلم علي عبد الهادي: مذكرات في نظم المعلومات الإدارية؛ المبادئ و التطبيقات؛ مركز التنمية الإدارية؛ مصر 1994.

3. المراجع باللغة الفرنسية:

- 06- **BETHOUX .R & KREMPER. F & POISSON. M:** L'audit dans le secteur public; centre de librairie et d'éditions techniques; paris 1986.
- 07- **CHACRON.M & Reix.R:** Planification des systèmes d'information stratégie de l'entreprise; in Revue Française de gestion; N° 61; Paris, Jan/Fev 1987.
- 08- **CHOUAM.B :** Expérience de la privatisation en Algérie. ; revue algérienne d'économe et gestion ; ISC. Université d'oran ; n02 ;mai 1998.
- 09- **ETIENNE. BARBIER:** L'audit interne pourquoi et comment; les éditions d'organisation ; france1989.
- 10- **HUGUES. A & CHRISTIEN. F & BOUDUIN. T:** Audit comptable, audit informatique; 2^{eme} edition; Debaeck. bruxelles 1994.
- 11- **LIONEL. C & GERARD. V:** Audit et control interne, aspects financiers, opération et stratégiques; 4^{eme} edition; Dalloze; paris 1992.

