

تَجْزِي الْجَنَّةِ  
وَالْجَنَّةِ  
وَالْجَنَّةِ

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس

التخصص: محاسبة

بعنوان:

# دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة : مؤسسة سوناطراك

تحت إشراف الدكتور:

\* زرقون محمد

إعداد الطالب :

لبوز يسين

السنة الجامعية 2012/2013

# شكر وتقدير

الحمد لله الذي أعاننا على إنجاز هذا البحث، ولا يسبحنا إلا أن نسجد لله شكراً وحمداً على توفيقه لنا

ويذكر لأهل الفضل علينا بعد الله سبحانه كل جميل وحسن صنع. "من لم يشكر الناس لم يشكر الله" حديث شريف.

و نخص بالشكر والامتنان والتقدير والعرفان إلى الأستاذ الدكتور زرقون محمد أطال الله في عمره، المشرف على البحث وذلك على صبره معنا في تقديم النص والارشاد والآراء النيرة وعلى كل ما بذله من جهد والذي كان لتوجيهاته وملاحظاته القيمة الأثر الكبير علينا.

كما نتوجه بخالص الشكر والتقدير والعرفان، إلى كل من ساعدنا لإنجاز هذا البحث من قريب أو بعيد.

كما نتقدم بالشكر والعرفان والامتنان إلى كل أساتذة قسم علوم التسيير وإلى كل طلبة قسم علوم التسيير بجامعة ورقلة عبر مختلف مراحل الدراسة.

ولا يفوتني أن أقدم بحظيم الشكر وأسمى الامتنان إلى كل من ساهم بالتشجيع أو السؤال أو المساعدة قبل وأثناء إعداد البحث



## الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى أول من تلفظ لساني باسمهما ونيض قلبي جبا لهما  
إلى من كانا نبراس حياتي وتعلمت منهما قوة الحياة، أمي وأبي حفظهما  
الله.

دربي وسندي في الحياة

الياس

إلى من كانوا أنيسي في الحياة إخوتي

"كل باسمه."

إلى جميع أهلي وأقاربي خاصة

الجد و الجدة و الأخوال و الأعمام

إلى من شاركني في العمل

"لخضر و كمال"

إلى من جمعت بين وبينهم الأيام والليالي الحلوة والمرّة

دادي

إلى جميع طلبة السنة الرابعة علوم التسيير دفعة جوان 2013

إلى من جمعتني معه أروع وأعظم صداقة في الوجود إلى تؤم روجي وأخي

"رياض"

يسين

# الفهرس

الفهرس

الصفحة

.....	الفهرس :
.....	فهرس الأشكال :
.....	فهرس الجداول :
.....	مقدمة :
01 .....	الفصل الأول: عموميات حول المراجع الداخلية
03 .....	المبحث الأول: ماهية المراجعة
03 .....	I. لمحة تاريخية:
06 .....	II. تعاريف المراجعة:
07 .....	III. مبادئ المراجعة.
11 .....	IV. التقسيمات المختلفة للمراجعة.
16 .....	المبحث الثاني: المراجعة الداخلية:
16 .....	I. نشأة و تعريف المراجعة الداخلية
20 .....	II. أهداف المراجعة الداخلية
21 .....	III معايير المراجعة الداخلية
27 .....	IV. مهمة المراجعة العامة
34 .....	الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية
35 .....	المبحث الأول: أداء المؤسسة الاقتصادية
35 .....	I. مفهوم الأداء.
39 .....	II. أنواع الأداء.
46 .....	III العوامل المؤثرة في الأداء
50 .....	المبحث الثاني: قياس و تقييم الأداء
51 .....	I. ماهية قياس و تقييم الأداء
53 .....	II. عملية قياس و تقييم الأداء
58 .....	III. خصائص و شروط التقييم الجيد للأداء
60 .....	IV. أهمية تقييم الأداء

60	..... V . معوقات عملية التقييم
64	..... الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة سوناطراك
66	..... المبحث الأول : مؤسسة سوناطراك
66	..... I. التعريف بالمؤسسة.
66	..... II. المهام التي أنشأت من أجلها الشركة.
70	..... III مهام ودور دائرة التدقيق الداخلي والنظام
73	..... المبحث الثاني : مهمة مراجعة الخزينة
73	..... I. البنك
74	..... II. إجراءات وأدوات المراقبة الداخلية للبنك
74	..... III. الصندوق
74	..... IV. إجراءات وأدوات المراقبة الداخلية للصندوق
77	..... خاتمة
81	..... قائمة المراجع :
	..... الملاحق :

فهرس الأشكال :

الرقم	العنوان	الصفحة
ف01/1	خطوات مهمة المراجع الداخلي	32
ف01/2	الاداء مفهوم متعدد الابعاد	37
ف02/2	الاداء الذاتي و الاداء الخارجي	40
ف03/2	كيفية حساب حصة السوق	44
ف04/2	التكوين كاستثمار غير مادي	49
ف01/3	الهيكل العام لمؤسسة سوناطراك	69

## فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
ف01/1	مقارنة بين المراجعة الداخلية و الخارجية	13
ف02/1	جدول القوة و الضعف للظاهرة ما	28



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# المقدمة

# الفصل الأول : عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

# الفصل الثاني: الإطار النظري للإدارة في المؤسسة الاقتصادية

الفصل الثالث:

دراسة حالة

مؤسسة

سوناطراك

# الختامة

قائمة

المراجع

# الملاحق



قائمة

المحتويات

### المقدمة العامة :

لقد أدت التحولات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في العالم وخاصة في الجزائر إلى ظهور متطلبات متعددة الأبعاد للتنمية تعتمد بنسبة كبيرة على الفعالية والدقة في ميدان التسيير، الإدارة والرقابة للماهية الاقتصادية.

ويتطلب هذا النهج الجديد من المؤسسة الاقتصادية التكيف مع الظروف حتى تضمن لنفسها البقاء في هذا المحيط الذي تطبعه المخاطر الشديدة والخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي بفضل تحرير التجارة الخارجية وفتح المجال أمام الاستثمار الوطني الخاص والأجنبي وما يخلفه من منافسة كبيرة بين المؤسسات.

لقد أدت هذه الرؤية الجديدة للتسيير إلى خلق حاجة إلى المعلومات المالية ، المحاسبية ، الاقتصادية والاجتماعية بجميع ممثلي الحياة الاقتصادية من دولة، مساهمين، مديرين، مسيرين، البنوك، العمال والغير.

ومن هذا أصبح استخدام نظم المعلومات يتم بشكل واسع ويؤثر ويتأثر لما حوله من نظم أخرى وفي إطار علاقة اقتصادية متشابكة.

ولضمان تزويد هؤلاء الأعوان الاقتصاديين بالمعلومات اللازمة حول النشاطات والنتائج، وحتى تكون تلك المعلومات بعيدة كل البعد عن الشكوك ولكي تكون كذلك لا بد أن تخضع إلى المراقبة والمراجعة وفي إطار علاقة اقتصادية متشابكة.

فالمرجعة الداخلية عملية منتظمة مستقلة نسبيا تهدف إلى الحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسaire هذه العناصر للمعايير الموضوعية وتوصيلها إلى الأطراف المعنية من خلال فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة والتحقق من مدى مطابقة عناصره هذه القوائم للواقع الفعلي لها.

لكن ومن أجل ضمان السير الحسن للدورة الإدارية وجب وضع نظام للرقابة الداخلية المتمثل في مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة فتقييم هذا النظام يعتبر من بين أهم خطوات المراجعة الداخلية وهذا من أجل اكتشاف مواطن الضعف والقوة في المؤسسة بغية تزويد مختلف الأطراف بمعلومات الداخلية وهذا من أجل اكتشاف مواطن الضعف والقوة في المؤسسة بغية تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية نسبية نظرا للضغوط المستمرة والتي يخضع لها المراجع الداخلي من طرف المديرية العامة.

## الفصل الأول.....المقدمة العامة

لكن مع تطوير النشاطات وتعقدتها وكبر حجم المشاريع كان لابد على المراجع الداخلي أن يستعمل الأساليب الإحصائية من أجل تسهيل المهمة والدقة في الأداء.

و من هنا يتضح دور المراجع الداخلي المتمثل في خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفاء بغية تقديم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة وبذلك ينصب الهدف الرئيسي للمراجع الداخلي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسة الموضوعية.

من خلال ما تقدم يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كما يلي:

**ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين أدي المؤسسة؟**

وعلى هذا التساؤل يمكن صياغة الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات الأخرى التي يمكن أن نشقها والتي تشكل الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:

1-ماذا نقصد بالمراجعة بوجه عام وما هي المعايير الخاصة بها؟

2-ما هي الراجعة الداخلية بصفة خاصة؟

3-ما هي الأدوات التي تستعمل في المراجعة الداخلية؟

4-ما هي المراحل المنتهجة في عملية المراجعة الداخلية؟

**فرضيات البحث :** للإجابة على التساؤلات السابقة ننتقل من الفرضيات التالية:

1-المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة بالمؤسسة.

2-نجاح المراجعة الداخلية يتوقف على الكفاءة العلمية للمراجع.

3-إتباع المراجع الداخلي منهجية محددة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات بغية إبداء رأيه الفني

بشأنها.

## الفصل الأول.....المقدمة العامة

**أسباب اختيار الموضوع:** إن اختيار لهذا الموضوع يعود لأسباب موضوعية وذاتية:

أ-أسباب الموضوعية:

-ندرة المراجعة الداخلية في معظم المؤسسات الجزائرية وضعف التجربة فيها.

-ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع.

ب-الأسباب الذاتية:

-الميل الشخصي إلى احتراف مهنة المراجع مستقل.

-إثراء المكتبة الجامعية بهذا البحث المتواضع.

-إمكانية المواصلة في هذا البحث المتواضع.

**أهمية الموضوع:**

تكمن الأهمية في أن المراجعة الداخلية وظيفة تابعة للإدارة نسبيا تهدف إلى إبراز نقاط القوة والضعف في المؤسسة وإعطاء اقتراحات للمسيرين من أجل رفع الأداءات والاستغلال الأحسن للفرص المتاحة.

**أهداف الموضوع:** أما الأهداف المتوخاة من معالجة الموضوع:

- محاولة إبراز أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية ومساهمتها في إنارة طريق المراجع الداخلي من أجل الإدلاء برأيه حول الحسابات.

- محاولة إبراز مساهمة المراجعة الداخلية في كشف الانحرافات، التلاعبات وأعمال الغش والتزوير على المستوى الداخلي للمؤسسة وإعطاء فرصة للقوة المسيرة لرفع التحفظات والأخطاء.

**المنهج المستعمل:**

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختيار صحة الفرضيات المتبناة،اعتمدنا المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة،وعلى المنهج الوصفي وإعطاء فرصة للقوة المسيرة ارفع التحفظات والأخطاء.

### هيكل البحث:

لقد تناولنا هذا الموضوع بالدراسة في فصلين ، استعرضنا في الفصل الأول عموميات حول المراجعة، بحيث حاولنا عرض للتطور التاريخي للمراجعة ومختلف المراحل التي مرت بها والعوامل التي ساعدت على تطورها. وقمنا بتقديم أهم التعاريف الشاملة للمراجعة مع إظهار أهميتها وتطرقنا في الأخير إلى مبادئ وأهداف المراجعة.

كما تعرضنا على خصائص المراجعة من خلال تناولنا لفرضيات المراجعة، تقسيمات المراجعة انطلاقاً من الزوايا التي ينظر للمراجعة منها، وكذا تعريف المراجع وأنواعه نخرج إلى معايير المراجعة من خلال إعطاء تعريف مختلفة لها وتبيان أهدافها؛ لننتقل مباشرة إلى تحديد هاته المعايير بدءاً بالمعايير العامة ومروراً بمعايير الفحص الميداني.

- أما في المبحث الثاني ضمنناه المراجعة والرقابة الداخلية بحيث تطرقنا من خلاله إلى ماهية المراجعة الداخلية بداية بالنشأة والتعريف بالمراجعة الداخلية وانتقالاً إلى أهداف المراجعة الداخلية ومعاييرها وفي الأخير قمنا بتحليل مهمة المراجع الداخلي. لننتقل بعد ذلك على المراجعة الداخلية ومعاييرها وفي الأخير قمنا بتحليل مهمة المراجع الداخلي. لننتقل بعد ذلك إلى المراجعة الداخلية وعلاقتها بالعينات الإحصائية؛ وخصصنا بعد ذلك دراستنا في تحديد ماهية الرقابة الداخلية من خلال تعريف النظام وسائله، أهداف والعوامل المساعدة في تطور هذا النظام؛ وقمنا بتحديد العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية واستعرضنا مقومات الرقابة الداخلية باعتبارها دعائم وركائز أساسية يقوم عليها هذا النظام والمتمثلة في الإجراءات التنظيمية والإدارية، إجراءات تخص العمل المحاسبي وإجراءات عامة. لنصل إلى أهم نقطة في البحث المتمثلة في مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد أساليب التقييم وتحديد أهم المراحل التي تمر بها عملية تقديم نظام الرقابة الداخلية.

-أما الفصل الثاني ، فتطرقنا من خلاله إلى الإطار النظري للأداء ، و دورها في تحسينه ، فلا يمكن تناول موضوع المراجعة الداخلية دون الإحاطة بالإطار النظري للأداء . من أجل ذلك سيتم معالجة المبحث الأول بالتعرض إلى مفهوم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية يشمل على تعريفه و أنواعه والعوامل المؤثرة فيه، و في المبحث الثاني ، سيتم التطرق إلى عملية تقييم الأداء من خلال مدلولها ، ومراحلها أو خطواتها خصائصها ، شروطها وأهميتها وبعد ذلك معوقاتها.

## الفصل الأول.....المقدمة العامة

و عليه بنية هذا الفصل متكونة مما يلي:

المبحث الأول: أداء المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني: قياس وتقييم الأداء.

أما الفصل الثالث فتطرقنا إلى إسقاط الجانب النظري على إحدى المؤسسات الاقتصادية بالجزائر عامة و في ورقة خاصة و هي مؤسسة سوناطراك.

### توطئة

إن المراجعة ميدان واسع،عرف تطورات كبيرة متواصلة،صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها،مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية،المادية والمالية المستعملة، يصعب فيها يوم بعد يوم التسيير إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة،الأخطاء والانحرافات،بل والتلاعبات أحيانا.

ومنه فإن المراجعة تنطلق من فرضيات و أسس حتى تحقق بذلك وظيفتها التي قامت من أجلها.

و للقيام بهذا العمل كان لابد من القيام بإجراءات التي تخص المراجعة و إرفاقها بإجراءات المراجعة الداخلية و التي ستكون هاته الأخيرة موضوع دراستنا ، حيث سنطرق في هذا الفصل من خلال مبحثين رئيسيين ، إلى ماهية المراجعة و المراجعة الداخلية.

### المبحث الأول: ماهية المراجعة

#### المطلب الأول : لمحة تاريخية

يعود ميلاد المراجعة إلى نشأة الدولة و ملكيتها للمال العام و إدارته نيابة عن الشعب، إذ كانت المراجعة مرادفة للرقابة المالية " le contrôle " التي عرفت منذ القدم مختلف الحضارات الإنسانية و بدرجات متفاوتة و نتيجة للتطور الفكري و الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل البشرية أخذت المراجعة مفهومها الواسع، ويظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مرت بها المراجعة على تعددها ، حيث تقسم إلى خمس مراحل<sup>1</sup>:

#### أولا : الفترة السابقة لسنة 1500 ميلادية

اهتمت المراجعة في هذه الفترة باستماع المراجع إلى الحقائق و وزنها بواقع تجربته، فكان اصطلاح ( Auditor ) سائدا، و هو مشتق من أصل الكلمة اللاتينية ( audire ) .معنى يستمع<sup>2</sup>، حيث كانت الحكومات المركزية في ذلك الوقت تفوض سلطة جباية الضرائب العينية و النقدية مجموعة من الموظفين يقومون بإمساك سجلات لإثبات حركة جباية الضرائب، وعينت مراقبي المالية لفحص هذه السجلات والتأكد من صحتها، و تركز اهتمام المراجع في البداية على منع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانة الحائزين لها.

ثم تطور مجال العمل بأن أصبح التجار يستعينون بالمراجعين للتحقق من سلامة الشروات

التي كانت تعود بها السفن من العالم القديم ( أوروبا ) ، فانتقل الدور من التأكد من أمانة الأشخاص المسؤولين عن الحيازة المادية للأصول إلى المراجعة التفصيلية للسجلات والحسابات<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> بوسماحة محمد : " معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2001 / 2002 ، ص 3 .

<sup>2</sup> حسن القاضي و حسين دحدوح : " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية " ، مؤسسة الورق ، عمان ، 1999 ، ص 1 .

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن و محمد ناجي درويش : " المراجعة بين النظرية و التطبيق " ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 1998 ، ص 24



## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

### ثانيا : الفترة الممتدة من 1500 – 1850

انتعش النشاط التجاري في أوروبا و خاصة إيطاليا خلال هذه الحقبة،وبرزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية.ويظهر نظام القيد المزدوج\* .

أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة<sup>1</sup>، وتطور هدف المراجعة في أن يتحاشى الأخطاء و التلاعب ويكشفها عن طريق الفحص المفصل للعمليات طبقا للقياس والتسجيلات في الدفاتر والسجلات.

### ثالثا : الفترة الممتدة من 1850 – 1905

تميزت هذه الفترة بظهور الشركات المساهمة كبيرة الحجم نسبيا و ذات العملات الكثيرة ، و غياب الملكية عن الإدارة ، مما تطلب وجود وكلاء عن أصحاب رأس المال يتولون الرقابة على الإدارة و التأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر ، و ألزم كذلك وجود المراجع المستقل و المؤهل لمراجعة عمليات تلك الشركات مع وجود جمعيات مهنية تشرف على المهنة و أدائها لواجباتها .

و لقد ظل هدف المراجعة هو اكتشاف و منع الأخطاء و كذا التلاعب والغش ، بفحص النظام المحاسبي و توجيه الاهتمام إلى تثبيت جانب من نظام الرقابة الداخلية خلال الإجراءات المتبعة لتنفيذ أنشطة المؤسسة . كما بقي استخدام أسلوب الفحص الكامل، أي المراجعة التفصيلية سائدا مع بقاء أسلوب الفحص بالعينة في نطاق محدود.

### رابعا : الفترة الممتدة من 1905 – 1960

لقد تطور الهدف الرئيسي للمراجعة إلى التأكد من صحة و عدالة المركز المالي خلال هذه الفترة،وأصبح اكتشاف و منع الخطأ غرضا فرعيا مع تأكيد أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية و تغيير أسلوب المراجعة من الاعتماد على المراجعة التفصيلية إلى استخدام

لعينات، وأهمية الربط بين حجم العينة و كيفية اختبارها ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

\* طريقة القيد المزدوج جاء بها إيطالي ( LUCA PACIOLI ) سنة 1494 في كتابه ( summa de l'arithuetica ) .

SACI.D : " Comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience

<sup>1</sup> algérienne", OPU, Alger, 1991, p23 .

### خامسا : ما بعد 1960

عرفت هذه المرحلة ازدهارا كبيرا للمراجعة ، حيث شهدت التأكيد على :

- أن الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية .
- الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي ، التحليل المالي ، خرائط التدفق ، العينات الإحصائية و بحوث العمليات ، و هذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي<sup>1</sup>؛
- استخدام المراجعة للأساليب الكمية يحقق الدقة ويقرب المراجع من الموضوعية، من خلال تطويع الأساليب الرياضية والإحصائية لخدمة أغراضها؛ و باستعراض هذا التطور التاريخي للمراجعة و أهدافها يمكن لنا أن نبين الاتجاهات التي تسير من خلالها المراجعة و هي كالتالي:
- الهدف الأول والمهم سوف يظل تحديد مدى سلامة و صدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي و نتيجة أعمال المؤسسة؛
- زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بحيث أصبحت المراجعة أساسا-نظاما" لمراجعة الإجراءات "وسوف تستخدم المراجعة التفصيلية عندما يكون ذلك مطلوبا لاكتشاف الأخطاء أو عند تقديم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- قيام المراجع بالاختبارات اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية إن وجدت، حيث أن مثل هذه الأخطاء سوف تؤثر على مدى سلامة القوائم المالية و المركز المالي ونتيجة الأعمال،ولكن من الملاحظ أن هذه الاختبارات تمثل هدف ثانوي لعملية المراجعة.

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد صحن و محمد ناجي درويش، مرجع سابق، ص 25.

### المطلب الثاني: أهم تعاريف المراجعة.

سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعاريف للمراجعة و هي كالتالي :

- عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية " <sup>1</sup>.
  - و عرف " GERMOND " et " BONNAULT " المراجعة على أنها " اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب من مهني مؤهل و مستقل ، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها ، في الصورة الصادقة على الموجودات و في الوضعية المالية و نتائج المؤسسة " <sup>2</sup>.
  - و عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها " مسعى 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 " <sup>3</sup>.
  - المراجعة هي اختبار أو فحص يقوم به شخص مهني كفء و مستقل من أجل إبداء رأي مبرر حول الانضباط والمصادقية في إعداد البيانات التي تتضمنها القوائم المالية الختامية. <sup>4</sup>
- من التعاريف السابقة، يمكن القول أن المراجعة وظيفة مستقلة يقوم بها شخص يمتلك كفاءات خاصة بهدف إعطاء رأيه حول نشاط معين، إجراءاته وشكلياته، ويستعمل في ذلك التقنيات والأدوات التي يراها مناسبة.
- و منه فإن المراجعة في المؤسسة الاقتصادية ، سواء كانت مراجعة خارجية تتم بواسطة أفراد خارج المؤسسة ، أو مراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد داخل المؤسسة و التي أدت إلى أن أصبح المراجع

<sup>1</sup> الصبان م . س و الفيومي : " المراجعة بين النظرية و التطبيق " ، دار الجامعية ، بيروت ، 1990 ، ص 18 .

<sup>2</sup> - COLLIN. L et VALLIN .G : " Audit et contrôle interne, aspect financier, opérations et stratégiques " , Paris , 1992 , p 17 .

<sup>3</sup> - COLLIN. L et VALLIN.G: OP. Cit , p 22

<sup>4</sup> Guide d'audit et de commissariat aux comptes, société national de comptabilité, drh, 1989, p: 1102-g9.

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

تمثابة الساهر على إثبات مدى صحة و دقة و سلامة الأداء و القوائم المالية و مدى إمكانية الاعتماد عليها.

وتهدف أيضا إلى خدمة الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المحاسبية و يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم و رسم خططهم المستقبلية.

هنا و نود الإشارة إلى أن هذه الدراسة تركزت على المراجعة الداخلية و التي تكون داخل المؤسسة بهدف خدمة الإدارة في مجال قياس كفاءة أنظمة الرقابة المطبقة على أنشطة المشروع المختلفة و كذا الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

### المطلب الثالث: مبادئ و أهداف المراجعة.

#### أولا: مبادئ المراجعة<sup>1</sup>

لتناول هذه المبادئ يتطلب تحديد ركنين و هما ركن الفحص و ركن التقرير :

أ ( المبادئ المرتبطة بركن الفحص

1 – مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة و آثارها الفعلية و المحتملة على كيانها .

2 – مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري : يعني أن يشمل مدى الفحص أهداف المؤسسة الرئيسية و الفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

3 – مبدأ الموضوعية في الفحص : يشير إلى ضرورة العقل إلى حد أقصى ممكن ، منه عنصر التقدير الشخصي ، و ذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع و تدعمه خصوصا اتجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا ، و تلك التي يكون احتمال حدوث الأخطاء فيها أكبر من غيرها.

<sup>1</sup> - نفس المرجع السابق، ص 6 .

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

4 - مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : نشير إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة و هذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها و هو تعبير ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة.

### ب ( - المبادئ المرتبطة بركن التقرير

1 - مبدأ كفاية الاتصال:يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير الشخص القائم بعملية المراجعة أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقة تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .

2 - مبدأ الإفصاح : يشير إلى مراعاة عن كل من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة ، و مدى التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية و التغير فيها و إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية و إبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر و السجلات .

3 - مبدأ الإنصاف: يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع و كذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

### ثانيا : أهداف المراجعة<sup>1</sup>

#### أ ( - الأهداف العامة:

تعرف المراجعة على أنها الفحص الانتقادي للقوائم المالية كالميزانية و حسابات النتائج والجداول الملحق بها و كل ما هو محاسبي و مالي في تقرير مجلس الإدارة موضوع الرقابة.

فهدف المراجع الأساسي من وراء هذه الفحص هو إعطاء رأي مدعم بأدلة و براهين إثبات حول شرعية و صدق تلك الوثائق ، و هو هدف عام متفق عليه دوليا حيث أن المراجع حسب جمعية

<sup>1</sup> محمد بوتيت : " المراجعة و تطبيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص 29 .

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

المحاسبين الأمريكية ( AICPA ) \* ، يدرس تلك القوائم بهدف إعطاء الرأي حول الصورة الفوتوغرافية للوضع المالي نتائج العمليات،تطور تلك الوضع المالية ، نتائج العمليات احتراماً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها ، فينهي المراجع مهمته بالإدلاء بهذا الرأي النهائي المحاييد المدعم بأدلة في تقريره.

### 1 - شرعية الحسابات :

إن القوائم المالية التي يوليها المراجع الفحص الانتقادي هي الجداول الشاملة الثلاثة ( الميزانية ، جدول حسابات النتائج ، جدول حركات عناصر الذمة)،والجداول 14 التفصيلية الملحق بها و المفسرة لحتوياتها : أي الجداول التي جاء بها مخطط المحاسبة الوطني بالإضافة إلى كل الجداول المالية الأخرى و الجداول المحتمل أن تتضمنها تقارير مجلس إدارة المؤسسة موضوع الرقابة.أن توفر الشرعية يعني إثبات القوائم المالية السابقة الذكر قد تم إعدادها حسب القوانين و القواعد المعمول بها،و في حالة غياب القوانين فإنه يشترط احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

### 2 - صدق الحسابات:

إن الاحتمال في علم الإحصاء أصغر من الواحد دائماً، و إذا كانت النسبة دائماً تساوي الواحد فإنه لم يصبح هناك احتمال بل يقينا رياضيا أي الحقيقة.

و عليه ما دام أنه لا يمكن الوصول إلى الحقيقة المطلقة فيفضل استعمال عبارة صدق الحسابات بدلا من حقيقة الحسابات التي تعني الصحة المطلقة للحسابات الأمر الذي يتعذر الوصول إليه في الواقع. بتعبير آخر فإن الصحة المطلقة أي الحقيقة تعني أن المراجع قد فحص العمليات و تأكد من عدم وجود أي خطأ . و هذا مستحيل في حالة مؤسسات كبيرة ومتوسطة و بالتالي فإن المراجع مضطر إلى إتباع تقنيات السبر و يدرس العينة المثلة للمجتمع الإحصائي كما أنه تطبيقاً لمبدأ الحيطة و الحذر ، تكون مؤونات لمواجهة أخطار المستقبل ، فلا يمكن للمراجع القول بأن المؤونة المكونة تمثل الحقيقة ، بل قوله بعد مراجعتها بأنها صادقة أي أن الأخطار قد حددت بصفة موضوعية .

\* - American Institut of Certificated Accountant : SAS , 1 , 1973 .

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

### (ب) - الأهداف الخاصة :

سعيًا وراء تحقيق الأهداف العامة السابقة الذكر ، يجد المراجع نفسه أمام أوضاع ثانوية ، مما قد يؤدي به إلى إنجاز أهداف خاصة مثل اكتشاف أعمال الغش و التزوير و تحسين التسيير.

#### 1 - اكتشاف أعمال الغش و التزوير:

كان اكتشاف أعمال الغش و التزوير من طرف المراجع قديماً غاية في حد ذاتها، غير أن هذه الناحية قد أصبحت ثانوية للهدف الرئيسي المتمثل في إثبات شرعية و صدق

الحسابات، أي أن المراجع قد يعثر أثناء أداء المهمة صدفه على أعمال الغش كالتلاعب بأموال المؤسسة و استعمالها غير الشرعي، أو تزوير المعلومات المحاسبية بهدف إظهار وضعية غير الوضعية الحقيقية للمركز المالي لها.

إن التلاعب بالأموال لدليل على ضعف نظام الرقابة الداخلية، ومهما يكن فعلى المسؤولين ذلك و هذا دور المراجع الداخلي و الخارجي ، ففي هذه الحالة، جمع ما أمكن من الأدلة حتى يتسنى له الوقوف على آثارها المادية المحتملة على الحسابات.

ومهما يكن فإن الاتجاه العام اليوم هو اعتبار أن اكتشاف أعمال الغش و التزوير نتيجة

وليست غاية في حد ذاتها.

#### 2 - المراجعة و تحسين التسيير :

يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية و فحص حسابات المؤسسة موضوع المراجعة و يقدم تقرير مفصلاً عن نقاط الضعف و كذا الأخطاء المكتشفة ، مما ينتج عنها تحفظات ترفع باقتراحات حلول . ومراجع أن يعطي رأيه و أن يقدم النصائح في حدود مراقبته. إن الأخذ بكل هذا سيؤدي إلى تحسين التسيير .

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

ومنه فإن للمراجعة هدفان<sup>1</sup>: هدف مباشر يتمثل في إعطاء الرأي حول القوائم المالية و مدى مصداقيتها ، وأهداف للمدى الطويل تتمثل هي الأخرى في تقديم دليل حول القرارات المستقبلية للإدارة حول القضايا ذات الطابع المالي مثل الرقابة ، التقديرات ، التحليل و إعداد تقارير حولها. هذه الأهداف غايتها تحسين النتائج.

### المطلب الرابع:التقسيمات المختلفة للمراجعة

خصص هذا المطلب للتعرف على أنواع المراجعة، وذلك باستخدام عدة أسس للتبويب، مع مراعاة إمكانية استخدام أكثر من أساس للتبويب في آن واحد.

### تقسيم المراجعة من حيث القائم بعملية المراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بها إلى نوعين:

- **المراجعة الخارجية<sup>1</sup>**، تعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمة، يقوم بها مراجع مستقل، بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج إلى المستخدمين ذوي الاهتمام، على ضوء هذا التعريف يمكن تحديد الملامح التالية للمراجعة الخارجية:

- المراجعة الخارجية عملية هادفة؛

- المراجعة الخارجية عملية منتظمة؛

- المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل؛

- المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل.

- **المراجعة الداخلية**، يعتبر أكثر التعريفات المقبولة ذلك التعريف الذي قدمه مجمع المراجعين الداخليين للولايات المتحدة، حيث يحدد هذا التعريف وظيفة المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي

---

<sup>1</sup> .p Cit , L'audit Financier , OP , et al , j , in Raffegaou , Auditing principles and procedures , m, Holmes-  
23.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، 2000، ص ص : 7-10.



## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها، وذلك كأساس لخدمة الإدارة، أنها رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى.<sup>1</sup>

وقد أشار هذا التقرير إلى أن المراجعة الداخلية تنطوي على الأنشطة أدناه:

- مراجعة وتقييم ملائمة وتطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية؛
- تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعة؛
- تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى الحماية والأمان لتلك الأصول بصفة عامة؛
- تحديد درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية وغيرها من البيانات المستخرجة من سجلات المشروع؛
- تحديد كيفية الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحدد.
- التفرقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، هناك اختلافات جوهرية بين أعمال واهتمامات كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي نوردتها في الجدول الآتي:

---

<sup>1</sup> أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، مطبعة الانتصار، 1992، ص ص: 233 - 234 .

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

الجدول(1): مقارنة بين المراجعة الداخلية والخارجية

أساس المقارنة	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
الهدف أو الأهداف	<p>– خدمة كل الأطراف وبشكل خاص الملاك؛</p> <p>– اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.</p>	<p>– خدمة الإدارة؛</p> <p>– اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحرافات عن السياسات الموضوعية.</p>
نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال كامل وتام عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات إلا أنه يخدم رغبات الإدارات الأخرى.
المسؤولية	مسؤول أمام الملاك وبعض الإدارات الأخرى ومن ثم فإنه يقدم تقريره ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الإدارة ومنه يقدم تقريره إلى المستويات الإدارية العليا.
نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين و العرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنضمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي يكون نطاق عمله.
توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان علي فترات متقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة علي مدار أيام السنة.

المصدر: محمد سمير الصبان: الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 44.

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

وعلي الرغم من الخلاف القائم بين النوعين إلا انه هناك أوجه للشبه بينهما تتمثل في ما يلي:<sup>1</sup>

- يسعى كل منهما إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المشروع ومنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب؛
- يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال، وذلك بتزويد مسيرين والمهتمين بالمعلومات الضرورية التي تساعد علي إعداد مجموعة من القوائم المالية الصحيحة والتي يمكن الاعتماد عليها.
- إلا أن المراجعة الخارجية تبقى أحسن نوع تنتهجه المؤسسات وهذا للاستقلالية التي يتمتع بها المراجع الخارجي.

**\* تقسيم المراجعة من حيث الإلزام، تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى قسمين:**

- **المراجعة الإلزامية،** هي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقا لأحكام القوانين (قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها ) وهذا النوع من المراجعة لا بد أن يكون كاملا ( مراجعة كاملة ).
- **المراجعة الاختيارية،** هي التي تطلبها المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية. بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، وهذه المراجعة قد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة.
- **تقسيم المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات،** تنقسم المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة، الفحص وإجراء الاختبارات إلى نوعين هما:
- **المراجعة النهائية،** تعتبر المراجعة نهائية إذا بدأت بعد إعداد الحسابات عن الفترة المحاسبية ويتم العمل الكلي للمراجعة في هذه الحالة في نهاية هذه الفترة، ويناسب هذا النوع من المراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة.
- **المراجعة المستمرة،** هي المراجعة التي تتم فيها عملية الفحص أثناء السنة وذلك سواء أكانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية.

<sup>1</sup> محمد ميمر الصبان، نفس المرجع، 2002، ص: 45.

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

- **تقسيم المراجعة من حيث مجال أو نطاق المراجعة**، بالنسبة إلى هذا المعيار تنقسم المراجعة إلى نوعين:

- **المراجعة الكاملة**، ولا يقصد بالمراجعة الكاملة فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، بمعنى مراجعة جميع القيود والعمليات في دفاتر المنشأة لأن ذلك قد لا يكون ممكناً من الناحية العملية بالنسبة للمنشآت ذات الحجم الكبير، كما أن ذلك لا يحدث عملاً في معظم الحالات إن المقصود بالمراجعة الكاملة هي المراجعة التي تخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، وفيها يستخدم المراجع رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل، ويعتبر المراجع مسؤولاً عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المهنية في عمله.

- **المراجعة الجزئية**، هي التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة، أو هي بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع في أي صورة من الصور، ولا يكون المراجع مسؤول في هذا النوع من المراجعة عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى دفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المراجع قد منعت من فحصها.<sup>1</sup>

- **تقسيم المراجعة من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات**، من هذه الزاوية أي مدى الفحص تقسم المراجعة إلى نوعين:

- **المراجعة الشاملة أو التفصيلية**، وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم المراجع بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، وتصلح هذه المراجعة للمنشأة صغيرة الحجم.

- **المراجعة الاختبارية**، وفي هذه الحالة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عينة لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار العينة منها أو ما يعرف بالاجتماع.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد نور: مرجع سابق، 1992، ص: 17-19.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان: مرجع سابق، 2002، ص: 48.

## المبحث الثاني: المراجعة الداخلية

بناء على الاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات و السجلات المحاسبية ، و تقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية و يتخذ على أساسها القرارات ، ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية ، و حتى تتمكن من فهم المعنى الحقيقي للمراجعة الداخلية تم تقسيم هذا المبحث إلى 4 مطالب كالتالي:

— المطلب الأول : نشأة و تعريف المراجعة الداخلية .

— المطلب الثاني : أهداف المراجعة الداخلية .

— المطلب الثالث : معايير المراجعة الداخلية .

— المطلب الرابع : مهمة المراجعة الداخلية .

### المطلب الأول : نشأة وتعريف المراجعة الداخلية

#### أولا : نشأة المراجعة الداخلية

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

---

\* -Institut of International Auditors

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

و تماشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1944 ثم سنة 1954 و 1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء و الغش والتلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل النشاطات و الوظائف في المؤسسة<sup>1</sup>.

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية. بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق و مجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود و السجلات المالية ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية<sup>2</sup>.

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه ، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 88 / 01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه " لا يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة بأنماط سيرها و تسييرها"<sup>3</sup>.

كما أكمل في نص المادة 58 على أنه " لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة و تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا و العاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها ، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمينا و يترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية و الجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن ".

<sup>1</sup> - شعباني لطفي : " المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين التسيير " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2003 / 2004 ، ص 70 .

<sup>2</sup> العمرات . أ . ص : " المراجعة الداخلية - الإطار النظري و المحتوى السلوكي " ، عمان ، 1990 .

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : العدد 2 ، القانون 88 / 01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 ، ص 38 .

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

### ثانيا : تعريف المراجعة الداخلية

سنحاول في هذا البند تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة و هي كالتالي :

**التعريف الأول :** المقدم من طرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين على أنها : " نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة و هي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى "4.

**التعريف الثاني :** عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين ( IIA ) على أنها :

" وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى "1 .

**التعريف الثالث :** و عرف كذلك Barbier المراجعة الداخلية على أنها : " تكون داخل المؤسسة وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة "2.

**التعريف الرابع :** و هو تعريف المعهد الفرنسي للمراجعين و المراقبين الداخليين : " هي وظيفة مستقلة و موضوعية تهدف إلى إعطاء ضمانات حول درجة التحكم في مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، مع تقديم نصائح من أجل تحسين وظيفة التسيير فيها و خلق القيمة المضافة "3.

و في الأخير نستطيع الوصول إلى تعريف نهائي و هو أن المراجعة الداخلية هي أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية فهي مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المؤسسة تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات و القيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية و في التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول و ممتلكات المؤسسة و في التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم و في قياس صلاحية تلك

<sup>4</sup> العمرات أحمد صالح ، مرجع سبق ذكره ، ص 35 .

<sup>1</sup> قاسي ياسين :مرجع سبق ذكره ، ص26 .

<sup>2</sup> Barbier :op.Cit, P20

<sup>3</sup> IFACI : www ifaci . sommaire . com / htm le 07/ 01 / 2005.

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

الخطط و السياسات و جميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها و اقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها ، و ذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى .

أما أسلوب العمل في المراجعة الداخلية، فيمكن تلخيصه في الخطوات التالية<sup>1</sup>:

- 1 — معرفة العمل إنجازه و الهدف منه؛
- 2 — بناء برنامج دقيق يناسب الهدف الموضوع و وضع الخطط للتنفيذ؛
- 3 — فحص عينة للتأكد من سلامة الإنجازات؛
- 4 — مقارنة التنفيذ مع الخطط النظرية الموضوعة؛
- 5 — تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية عن الإنجازات و الفروقات و أسبابها وطرق حل المشكلات

و يمكن تلخيص طبيعة المراجعة الداخلية في الآتي :

- نشاط داخلي مستقل في المؤسسة .
- إدارة رقابية بغرض انتقاد و تقييم جميع الرقابات الأخرى التي تكونها الإدارة .
- وظيفة استشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية؛
- يمتد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية ، بما فيها الرقابة المحاسبية و الضبط الداخلي؛
- تعمل على تقييم الرقابة المحاسبية؛
- المراجع الداخلي لا يجب أن يقوم بأي عمل من أعمال التنفيذ أو يشترك في أداء عمل سوف يقوم بمراجعته.

<sup>1</sup> قاسي ياسين :مرجع سبق ذكره ، ص 27 .



### المطلب الثاني : أهداف المراجعة الداخلية

لما كانت المراجعة الداخلية تتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية فقد كان اكتشاف الغش والأخطاء و ضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الأساسي للمراجعة الداخلية، أي التحقيق ( vérification ) للتأكد من سلامة السجلات و البيانات المحاسبية و المحافظة على أصول المؤسسة.

و في نهاية القرن 19 ، حدث تطور منطقي لوظيفة المراجعة الداخلية و هو نشاط التقييم ( évaluation ) لمساعدة الإدارة في حكمها عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة داخل المؤسسة .

و يتضح من هذا كله أن وظائف المراجعة أشبه ما تكون بالخدمات الوقائية (protectrice)

لأنها تحمي أموال المؤسسة وتحمي الخطط الإدارية من الانحراف ، كذلك هي إنشائية لأنها تضمن دقة البيانات المستعملة من قبل الإدارة في توجيه السياسة العامة للمؤسسة، و لأنها تدخل التحسينات و التعديلات اللازمة على الإجراءات الإدارية و الرقابية و للتماشي والتطورات الحديثة.

و تأسيسا على ما تقدم يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى الهدفين التاليين و هما<sup>1</sup>:

### الهدف الأول : الحماية أو التحقيق

يعني مفهوم الحماية تدقيق الأحداث و الوقائع الماضية للتحقق من الآتي :

1. دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية و من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية .
2. إن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة.
3. تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات ، بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله ، و هذا لا يؤدي إلى تكرار الأعمال .

### الهدف الثاني: الإنشائي أو التقييم

و يعد الهدف الإنشائي امتداد لمراجعة الأهداف المالية ، لذا فإن مفهوم الهدف الإنشائي يتضمن التأكد من كل جزء من نشاط المؤسسة موضع الرقابة ، و لذلك فإن تحقيق هذا الهدف يكون من خلال

<sup>1</sup> قاسي ياسين ، مرجع سبق ذكره ، ص 27 .

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

تأسيس برنامج للمراجعة الداخلية من خلال الخريطة التنظيمية و ليس من خلال التقارير المالية ، و بناءا على ذلك فإن المراجع الداخلي ، يعد في هذه الحالة ممثلا للإدارة العامة و ليس ممثلا للإدارة المالية ، و ذلك لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها أو مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة .

### المطلب الثالث : معايير المراجعة الداخلية و قواعدها

#### أولا : معايير المراجعة الداخلية

إن قواعد و معايير المراجعة الداخلية لم يتم تحديدها في يوم واحد ، بل في سنة 1947 قامت المنظمة العالمية للمراجعة الداخلية بتحديد مسؤوليات المراجعين الداخليين و التي تهدف من خلالها إلى تحديد أهداف و مجال تدخلهم .

و في بداية سنة و تحديدا خلال سنة 1968 ظهر ما يسمى بقانون المعاملة الذي حدد معايير المراجعة و ضرورة الاستناد إليها<sup>1</sup>.

تتكون المعايير الأساسية للمراجعة الداخلية من خمس معايير مكتملة بخمس وعشرون معيار فرعي و هي تتميز بازدواجية الخصائص:

#### المعيار الأول: الاستقلالية

" إن المراجعين الداخليين يجب أن يكونوا مستقلين عن النشاطات التي تخضع للفحص و المراجعة من طرفهم ... "

إذن فالمبادئ أعلن عنها مسبقا بصفة عامة و على المراجع إيجاد الوسائل الناجعة لإمكانية تطبيقها .

أما فيما يخص المعهد الدولي للمراجعة فقد فرض معيارين فرعيين مرتبطين بهذا المعيار الرئيسي و هما كالآتي :

أ — معيار موضوع المراجعة ضمن التنظيم :

JAQUE RENARD:" théorie et pratique de l'audit interne", Edition d'organisation , 5<sup>ème</sup> édition , Paris,2004 .<sup>1</sup>,p107

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

إن مصلحة المراجعة يجب أن تأخذ موضوع على مستوى تسلسلي و الذي يسمح لها بممارسة مسؤولياتها .

ب — معيار الموضوعية :

إنه لمن واجب المراجعين الداخليين تنفيذ و إنجاز أعمالهم بكل موضوعية .

و عن الدكتور سمير الصبان فإنه : " يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة و الوظائف التي يقوم بمراجعتها و هذا يتطلب ضرورة وجود مصلحة المراجعة الداخلية مستقلة عن باقي الإدارات و أن تكون تابعة أو خاضعة لأعلى سلطة في المؤسسة مما يسمح بممارسة عملها بكل حرية و دون أي ضغط و كذا إنجاز أعمالهم بموضوعية دون التأثير بالحيط و الظروف المادية و المعنوية المحيطة بهم و بعملهم<sup>1</sup> " .

### المعيار الثاني : الأهلية المهنية

من الصعب الاعتقاد أن مجرد الحصول على شهادات عليا جامعية أو أخرى معترف بها عمليا يسمح بالحكم على الأهلية و الجدارة التقنية للمراجعين لأن ما ينتظران يحققه المراجع الداخلي خلال ممارسته لمهامه هو شيء في غاية الأهمية لأنه يتعلق بضمان مصداقية الأعمال المنجزة من طرف المسيرين داخل المؤسسة .

لذا تقرر وضع ثمانية معايير فرعية متعلقة بهذا المعيار و التي يمكن من خلالها تحديد الأهلية المهنية للمراجع الداخلي

#### أ — معيار اختيار و توجيه المستخدمين في إطار المراجعة الداخلية :

من خلال هذا المعيار ينتظر المراجع الداخلي أن يتصف بأهلية و تكوين موازين لمستوى أعمال المراجعة الداخلية لا يمكن إنجازها إلا من طرف أشخاص تلقوا تكوينا عاليا تقابله خبرة مهنية و تقنية واسعة .

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان : " المراقبة و المراجعة الداخلية — مدخل نظري و تطبيقي — " ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 1996 ، ص

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

### ب – معيار معرفة اندماج و أهلية تقنية:

استنادا لهذا المعيار يتوجب على مصلحة المراجعة أن تجمع عدد من الأشخاص الذين تتوفر فيهم الأهلية التقنية اللازمة من أجل ممارسة مسؤولياتهم ، بمعنى آخر كلما توسع مجال تطبيق المراجعة الداخلية كلما توسعت معه مصلحة المراجعة الداخلية .

و يبقى هذا المعيار غير كافي في حالة وجود مؤسسات مصغرة لا تتحمل العدد الكبير من الموظفين و لقد فكر الخبراء في إيجاد الحل لهذه المشكلة و ذلك بوضع تحت تصرف مصلحة المراجعة الداخلية موظف اختصاصي تابعا لإحدى الهيئات و يقتصر دوره في مرافقة و مساعدة المراجع الداخلي خلال أداء مهامه الخاصة بالمجال التقني مثلا

ولكن يبقى هذا الحل غير مرغوب فيه لعدم توافقه مع معيار الاستقلالية ، لذا تلجأ معظم هذه المؤسسات إلى خبراء خارجيين .

### ج – معيار الإشراف :

إن الإشراف يشكل أساسا يعتمد عليه المراجع في عملية المراجعة و الرقابة الداخلية و هو أحد عناصر تقييم جدارة مصلحة المراجعة .

### د – معيار احترام قانون التخاطب أو المعاملة ( déontologie ) :

و يأتي احترام هذا القانون بعد تطبيق و احترام النظام الداخلي للمؤسسة و ليس له علاقة بالاستقلالية و لا بالمستوى التسلسلي للمراجعة الداخلية .

### و – المعيار الخاص معرفة، اندماج و أهلية تقنية:

من الملاحظ أن هذا المعيار له علاقة وطيدة مع المعيار الثاني إلا أنه يختلف عنه ببعض المميزات ، فبينما يتوجب جمع مجموعة من الأشخاص الأكفاء لتكوين مصلحة المراجعة الداخلية حسب المعيار الثاني ، فهنا نجد أن المعيار الخامس الخاص يهتم بعناصر مصلحة المراجعة حيث يفترض أن يكون عنصر من هذه المجموعة ملما بالمعرفة،الاندماج والأهلية التقنية لغرض الاستفادة من خبرته بصفة فردية ، كذلك نجد أن هذا المعيار يبرز الأخطاء التي تنجم في حالة ممارسة المراجعة الداخلية من طرف أشخاص غير أكفاء .

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

### ن — معيار العلاقات البشرية و الاتصالات :

إن هذا المعيار يهتم بكيفية تعامل المراجع الداخلي مع باقي الهيئات أو الوظائف الخاضعة لأعمال المراجعة لذا يفترض اختيار أشخاص لهم القدرة في التحدث و الاتصال ، إضافة إلى أهليتهم التقنية و العملية .

### ي — معيار التكوين المتواصل:

كما ذكرنا آنفا ، إن مجرد الحصول على شهادات عليا جامعية أو أخرى متعلقة بالخبرة المهنية غير كافية ، لذا فإن المراجع عليه أن يجدد معلوماته بصفة مستمرة و كلما دعت الحاجة إلى ذلك .

### هـ — معيار الضمير المهني :

إن أساس نجاح أعمال المراجعين الداخليين هو تحليهم بالضمير المهني الذي يقيهم دائما مستقلين و غير منحازين و موضوعيين، و نجد هذا المعيار في كل الوظائف.

### المعيار الثالث:الخاص بأهداف المراجعة و أعمالها و مداها (étendue des travaux)

إن مجال تدخل المراجعة يجب أن يتضمن فحص و تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للتنظيم و كذلك نوعية الإنجاز في إطار تأدية المهام المسندة إليه و ينبثق من هذا المعيار عدة معايير فرعية تعتبر كمقاييس و مؤشرات يمكن للمراجع الداخلي إتباعها لضمان نوعية جيدة لأعماله و من بين هذه المعايير الخاصة ما يلي :

### أ — معيار مصداقية المعطيات و المعلومات :

يعتبر هذا المعيار من أوائل الأهداف الخمسة لنظام الرقابة الداخلية ، فالمراجع الداخلي عليه أن يتحقق من صحة و مصداقية كل المعطيات و المعلومات المستعملة في جمع الوظائف .

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

### ب – معيار احترام السياسات، المخططات، الإجراءات، القوانين و القواعد :

هذا المعيار يكون خاص بممارسة المراجعة التنظيمية مقارنة ببعض الإجراءات و القواعد الموضوعة داخل المؤسسة حيث يتوجب على المراجع الداخلي التأكد من أن هذه الإجراءات و القواعد تطبق بشكل جيد و هذا لتجنب كل الانعرجات .

### ج – معيار المحافظة على الأصول :

لا تقتصر أصول المؤسسة على الأصول المادية و المعنوية، بل يجب الإشارة إلى أن الأصل الثمين في المؤسسة هو العنصر البشري ، لذا يجب التأكد من وجود نظام أمني ويجب برمجة أعمال المراجعة تخص هذه الوظيفة ، لذلك يهتم هذا المعيار بهذا النوع من الوظائف.

### د – معيار الاستعمال الاقتصادي و الفعال للموارد :

يعتبر هذا المعيار رابع أهداف نظام الرقابة الداخلية و هو يهتم بمدى مراجعة الاستعمالات للموارد المالية ، البشرية و التقنية في إطار التسيير داخل المؤسسات .

### و – معيار تحقيق الأهداف المحددة من النشاطات الفعالة و البرامج :

يقوم المراجع الداخلي بفحص عمليات المؤسسة و برامجها للتأكد من مدى تطابقها مع الأهداف المسطرة و تحديد ما إذا كانت العمليات و البرامج مطبقة وفقا للتنبؤات.

### المعيار الرابع : تنفيذ أعمال المراجعة ( exécution du travail d'audit )

أن عمل المراجعة يجب أن يتضمن التخطيط للمهام ، فحص و تقييم المعلومات المتحصل عليها و كذا تقديم النتائج المستخرجة و متابعتها ، لذلك يجدر بنا تقسيم هذا المعيار إلى أربعة معايير ثانوية و خاصة و هي كالتالي :

### أ – معيار التخطيط للمهام :

يجب أن تكون كل مهمة يقوم بإنجازها المراجع الداخلي مخططة و هذا يعني أنها تدخل ضمن برنامج مسطر و مقبول من طرف الإدارة العامة للمؤسسة .

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

### ب – معيار فحص و تقييم المعلومات :

من خلال هذا المعيار يتسنى لنا أن نفهم أنه على المراجع الاعتماد على مجموعة الوثائق و المعلومات الموضوعية تحت تصرفه و هذا لتمكنه من عرض الحالة الخاضعة للفحص و المراجعة و يجب أن تكون النتائج المتحصل عليها مبررة عن طريق البراهين و الدلائل الوثائقية .

### ج – معيار تقديم النتائج :

هذه المعلومة أساسية بالنسبة للمراجع الداخلي فليس هناك من مراجعة دون أن تنتهي بتقرير شامل .

### د – معيار متابعة التقارير :

يبقى هذا المعيار دائما في إطاره العام لأنه يفرض على المراجع الداخلي ضرورة متابعة التقارير الصادرة من مصلحة المراجعة الداخلية لكن لا يملئ عليه كيفية إجراء هذه المتابعة.

## المعيار الخامس : تسيير مصلحة المراجعة الداخلية

من خلال هذا المعيار يظهر أن مدير المراجعة الداخلية هو المسير الوحيد لمصلحة المراجعة الداخلية و عليه تسييرها بصفة ملائمة .

إن هذا المعيار يخول المسؤولية الكبيرة إلى المدير، والمسؤول على مصلحة المراجعة، لذلك كان من الواجب استخراج ستة معايير ثانوية و التي تهدف إلى كيفية تنظيم تسيير مصلحة المراجعة الداخلية :

### أ – معيار هدف الأهلية و المسؤولية :

يفرض هذا المعيار على مصلحة المراجعة الداخلية ضرورة إعداد وثيقة من خلالها يبرز الهدف ، الآلية و مسؤولية كل مراجع ضمن مجموعة المراجعين الداخليين .

### ب – معيار التخطيط :

لقد تطرقنا من خلال المعيار الرابع الخاص إلى تخطيط مهمة المراجع ، لكن في هذا المعيار يقصد بالتخطيط هو مخطط المراجعة الذي يتم إعداده لفترة مطولة غالبا ما تتراوح من ثلاث إلى خمس سنوات.

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

### ج – معيار السياسات و الإجراءات :

كغيره من المسؤولين على مدير المراجعة أن يقوم بتعريف السياسة و الإجراءات الخاصة بعمل المراجعة هو أيضا عليه وضع و إعداد آلية الرقابة الداخلية.

### د – معيار تسيير و تكوين المستخدمين :

أيضا و كغيره من المسؤولين ، على مدير المراجعة الداخلية أن يحسن اختيار المساعدين من المراجعين الداخليين الذي يجب أن يتصفوا بالأهلية العملية و العلمية .

### و – معيار المراجعون الخارجون :

يفرض هذا المعيار على المراجع الداخلي ضرورة التعامل و التعاون مع المراجع الخارجي الذي يعينه مجلس إدارة المؤسسة .

### ي – معيار مراقبة النوعية:

إن تقييم تطلعات و فعالية أعمال المراجعة الداخلية هي ضرورة من أجل التطور إذن يفترض أن يقوم مدير المراجعة بإعداد كل الوسائل التي تمكنه من عملية التقييم.

### المطلب الرابع : مهمة المراجعة الداخلية

تمر مهمة المراجع الداخلي بمراحل ثابتة و منتظمة ، حيث يمكن تصنيفها إلى 3 خطوات أساسية و هي <sup>1</sup> :

### أولا : تحضير مهمة المراجعة الداخلية

يقوم المراجع في هذه المرحلة بتحضير و إعداد مجموعة من الوثائق و الأعمال نلخص أهمها فيما يلي :

---

OLIVIER . LEMANT : " la conduite d'une mission d'audit interne " , Edition Dunod , IFACI, 1991 , P 35 . 1-



## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

### 1 – الأمر بالمهمة ( L'ordre de mission ) :

يتمثل في توكيل كتابي لا يفوت صفحة واحدة يتحصل عليه المراجع الداخلي بأمر من المدير العام .  
يعلم هذا الأمر المسؤولين الرئيسيين الذين يدخلون حيز التدخل للمراجعة الداخلية ، بحيث يعطي للمراجع الداخلي حتى الدخول في مختلف مصالح المؤسسة و يمكنه من مباشرة عمله.

### 2 – خطة التقرب ( Le plan d'approche ) :

تنظم خطة التقرب مرحلة الدراسة ، فهي تتطلب من المراجع الداخلي جمع المعلومات الأولية التي تخص المؤسسة محل المراجعة ( تاريخ المؤسسة ، المعطيات التي تمكن من التحليل المالي للمؤسسة، التعرف على أدوات التسيير في المؤسسة، جمع التقارير للمراجعين السابقين، دراسة و تحليل المنظمة) والتعرف على الأخطار و فرص التحسين.

على المراجع الداخلي أن يأخذ بعين الاعتبار المهمة المقدمة إليه و أن يستمع إلى مشاغل المدير العام. وفي الأخير عليه أن يحلل مهمته إلى مواضيع مراجعة محددة بصفة دقيقة وواضحة.

### 3 – جدول القوة و الضعف الظاهرة: (Tableaux Des Forces Et Des Faiblesses Apparentes)

يلخص جدول القوة و الضعف مرحلة تحليل المخاطر الواقعية على أساس الأهداف معروفة في خطة التقرب، فهو يبين رأي المراجع الداخلي بشكل واضح حول كل موضوع قام بدراسته.

يشكل جدول القوة و الضعف واقع القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، ويرتب هذا الجدول سلميا الأخطار بهدف تحضير التقرير الموجه .

يظهر هذا الجدول على الشكل التالي: الجدول ( 2 ) : جدول القوة و الضعف الظاهرة

الموضوع	الهدف	الرمز	الرأي		التعليق
			قوة	ضعف	

المصدر : OLIVIER . LEMANT : " la conduite d'une mission d'audit interne " , Edition Dunod , IFACI, 1991 , P 64 .

#### **4 – التقرير التوجيهي ( le rapport d'orientation ) :**

يعرف و يحدد التقرير التوجيهي معالم بحث مهمة المراجع الداخلي و حدودها . فهو يعبر عن الأهداف التي يسعى المراجع إلى تحقيقها و المطالبة من طرف المدير العام .

يتضمن التقرير التوجيهي وصف توسع مهمة المراجع الداخلي و حدودها ، وكذا الجرد لجميع مجالات المراجعة المغطاة من طرف المراجع الداخلي .

#### **5 – برنامج التحقق ( Le Programme De Vérification ) :**

هو البرنامج المشكل من أجل إدراك الأهداف المتوخاة من التقرير الموجه ، فهو وثيقة داخلية في مصلحة المراجعة الداخلية يهدف إلى تعريف و تقسيم مجموعة العمل و إلى تخطيط و متابعة عمل المراجعين .

#### **ثانيا : مرحلة العمل الميداني للمراجعة الداخلية**

تستوجب هذه المرحلة على المراجع أن يبدي قدرته على التحليل و الاستنباط<sup>1</sup> ، لذا سيقوم بالخطوات التالية :

1 — يقوم المراجع الداخلي بتنظيم المهمة على مدى الزمن ( المدة ، تاريخ البداية ) من نهاية مرحلة الدراسة إلى غاية توزيع التقرير . فعملية التخطيط تبين مدى تقدم مهمة المراجع الداخلي بانتظام .

#### **2 — ورقة التغطية ( la feuille de couverture ) :**

هي الوثيقة التي تثبت في نفس الوقت أسلوب تحقيق مهمة معينة من جهة و تبين بصفة واقعية النتائج المستخلصة من جهة أخرى ، كما تمثل ورقة التغطية وسيلة ربط بين العمل الميداني و برنامج التحقق و كذا النتائج المستخلصة لمصلحة المراجعة الداخلية .

#### **3 — ورقة كشف و تحليل المشكل : (feuille de révélation et d'analyse de problème FRAP)**

<sup>1</sup> . Jaque Renard : Op Cit , P 204 -

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

هي ورقة عمل مؤلفة من طرف المراجع فهو يوثق كل اختلال وظيفي و يعلن عن نتيجة أعمال المراجعة الخاصة بكل وظيفة.

كل اختلال في وظيفة ما يجب أن يعلن عنه في ورقة الكشف و التحليل على الشكل التالي:

- المشكل الذي يلخصه
- الأحداث التي تبينه
- الأسباب التي تشرحه
- النتائج المتوقعة
- الاقتراحات المقدمة

أما في حالة عدم وجود أي مشكل فهنا يمكن الاستغناء عن هذه الورقة لأنها لا تستعمل لوصف الإجراءات الموضوعية .

### ثالثا : إنهاء مهمة المراجعة

ينتهي المراجع الداخلي بإدلاء رأيه ممثل في تقرير يخدم مصالح المدير العام:

#### 1 — هيكل التقرير ( l'ossature du rapport ) :

يتكون من المشاكل الظاهرة في ورقة التحليل و الكشف و النتائج المستخلصة في ورقة التغطية و يعتبر أساس لتحضير التقرير .

#### 2 — التقرير النهائي المحرر للمصلحة ( le compte rendu final au site ) :

هو عرض شفهي من طرف رئيس المهمة المسؤول الرئيسي للوظيفة محل المراجعة، و يبين التقرير الملاحظات المهمة و يكون هذا العرض بعد نهاية العمل الميداني.

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

### 3 — تقرير المراجع الداخلي :

يعلن تقرير المراجعة الداخلية في نهاية المهمة إلى المسؤولين الرئيسيين المعنيين بالمهمة و إلى المديرية العامة بالمعلومات و النتائج المستخلصة مع الإشارة إلى المشاكل الظاهرة في مختلف المصالح و هذا من أجل تحسين التسيير.

### 4 — حالة أعمال التحسين ( L'état des action de progrès ) :

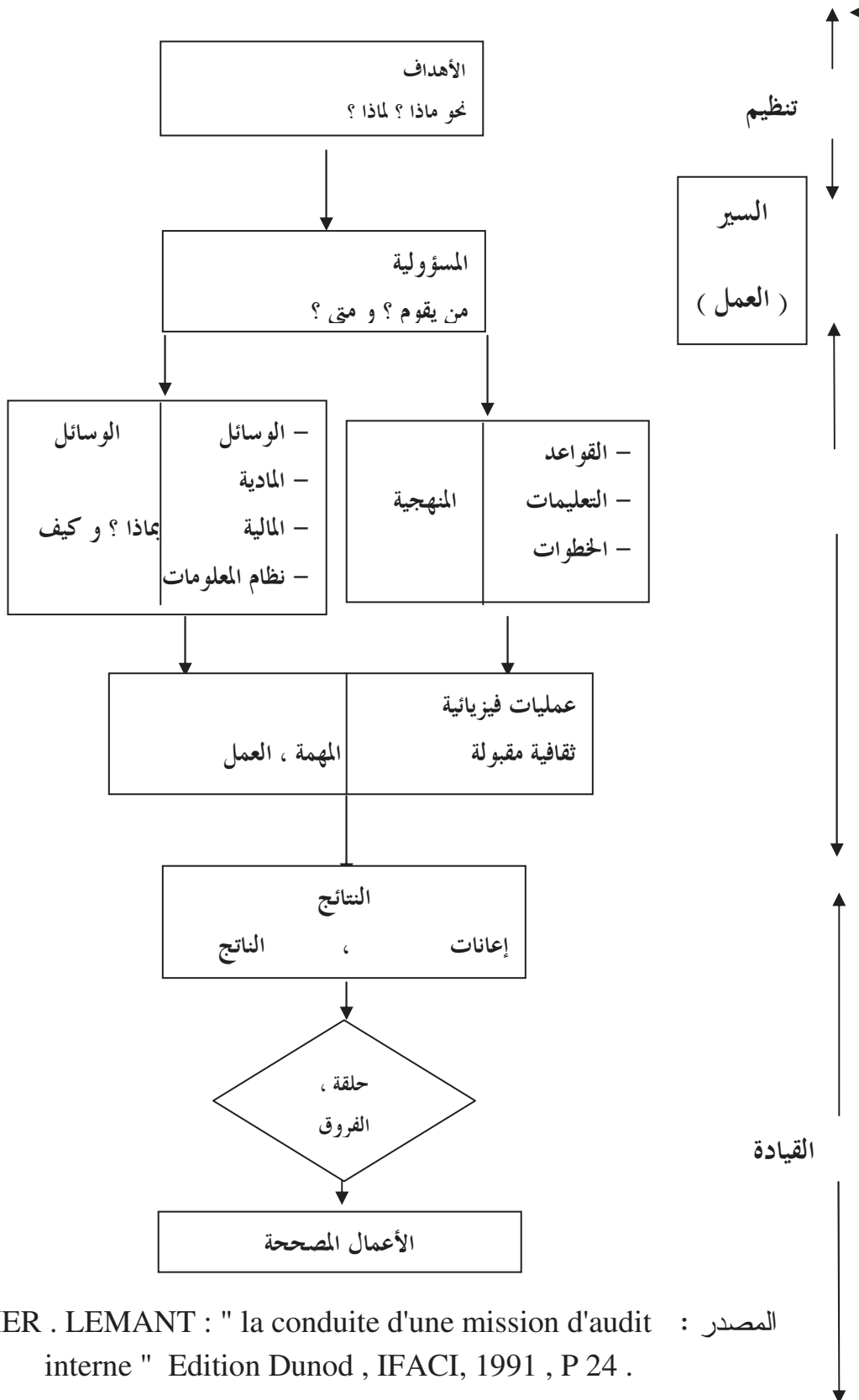
تعلن المراجعة الداخلية بانتظام إلى المديرية العامة مجموعة من الاقتراحات و هذا من خلال عمليات تصحيح للأخطاء الملاحظة خلال عمليات المراجعة .

و في الحقيقة أن أي تقرير خالي من تابع للاقتراحات يكون عديم الفعالية و يقود إلى عدم جدوى المراجعة الداخلية و بالتالي على المراجعة الداخلية أن تعمل بجهد على القضاء على المشاكل التي تعاني منها المؤسسة ، و ذلك بمراقبة الدورة الإدارية و إعطاء اقتراحات التسيير بهدف التحسين و الرفع من الأداء .

و في الأخير نلخص خطوات مهمة المراجع الداخلي في الشكل التالي :

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية

الشكل ( 1 ) : خطوات مهمة المراجع الداخلي



المصدر : OLIVIER . LEMANT : " la conduite d'une mission d'audit interne " Edition Dunod , IFACI, 1991 , P 24 .

## خلاصة الفصل:

على ضوء دراستنا للمراجعة، نستنتج أن المراجعة الداخلية هي نشاط موجود على مستوى المؤسسة بغية التأكد من صدق و شرعية الحسابات من أجل تحسين الأداء للمؤسسة ككل.

و لكن يجدر بنا أن نذكر أن المراجع الداخلي يتمتع باستقلال جزئي و ذلك للضغوطات المستمرة التي يتلقاها من طرف المدير العام ، و بالتالي فإنه لا يكسب المعلومات الصفة القانونية.

و أول خطوة تمر بها المراجعة الداخلية هي مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية ، فهذه الأخيرة ستؤدي إلى تسهيل أو تعقيد مهمة المراجع الداخلي ، فالنظام الجيد يعني المراجع الداخلي من المراقبة المباشرة لشمولية و حقيقة التسجيلات ، و العكس فإن النظام المليء بالعيوب سيؤدي إلى استحالة القيام بفحص الحسابات و إعطاء رأي حولها .

و نظرا لتعقد العمليات في المؤسسة و تضخمها فإن المراجع الداخلي يستعمل تقنيات السبر من أجل تسهيل مهمته مستعينا في هذا بالمعلوماتية مع مراعاة الأخطار الناجمة عنها.

و في الأخير نستخلص أن المراجعة الداخلية هي أداة فعالة من أدوات الرقابة الداخلية.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

### توطئة

إن الغرض من هذا الفصل هو التزود بالإطار النظري للأداء ، فلا يمكن تناول موضوع المراجعة الداخلية دون الإحاطة بالإطار النظري للأداء . من أجل ذلك سيتم معالجة الفصل الأول بالتطرق أولا إلى مفهوم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية مركزين في ذلك على تعريفه ثم يلي ذلك أنواعه والعوامل المؤثرة فيه، وثانيا سيتم التطرق إلى عملية تقييم الأداء من حيث مدلولها ، ومراحلها أو خطواتها وخصائصها وشروطها، وأهميتها وبعد ذلك معوقاتهما.

و عليه فهيكل هذا الفصل سيكون كما يلي:

المبحث الأول: أداء المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني: قياس وتقييم الأداء.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

### المبحث الأول: أداء المؤسسة الاقتصادية.

إن التطرق إلى أداء المؤسسة الاقتصادية بدراسة نظرية يعد مطلباً ضرورياً للإحاطة بجميع جوانبه وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى ثلاثة عناصر أساسية هي، مفهوم الأداء أين يتم عرض مجموعة من التعاريف التي تسمح بتوضيح معناه. ثم عرض أنواعه وأخيراً وليس آخراً يتم دراسة مختلف العوامل المؤثرة فيه.

هذا المبحث يتناول العناصر التالية:

- المطلب الأول: مفهوم الأداء.
- المطلب الثاني: أنواع الأداء.
- المطلب الثالث: العوامل المؤثر في الأداء.

#### المطلب الأول : مفهوم الأداء

- ويرى بعض الباحثين فيه ما يلي: "أداء مركز ذو مسؤولية ما يعني الفعالية والإنتاجية التي يبلغ بها هذا المركز الأهداف التي قبلها. الفعالية تحدد في أي مستوى تتحقق الأهداف. الإنتاجية تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك"<sup>(1)</sup>
- حسب هذا التعريف يتبين أن الأداء يتمثل في عنصرين هما الفعالية والإنتاجية، العنصر الأول معناه درجة بلوغ الهدف أي هناك عنصرين للمقارنة، أهداف مسطرة يراد بلوغها وأهداف منجزة. العنصر الثاني هو الإنتاجية المتمثلة في العلاقة بين النتائج المحققة فعلاً والوسائل المستخدمة لبلوغها. ويلاحظ في هذا التعريف خلط فيما هو متفق عليه تقريباً، لأن التعريف الذي أعطي للإنتاجية هو تعريف للكفاءة، والإنتاجية في حقيقة الأمر ما هي إلا علاقة بين الإنتاج وعوامل الإنتاج المستخدمة لتحقيقه، ويرى بعض الباحثين أن الإنتاجية تحسب لعنصر وحيد من عناصر الإنتاج وهو عنصر العمل، فالإنتاجية إذن ليست بالعلاقة بين النتائج والموارد المستخدمة في تحقيقها، بل هي معيار ومؤشر يمكن من قياس أداء الوظيفة الإنتاجية.
- و يعرف بعض الباحثين في الأداء على أنه "مستوى تحقيق الأهداف"<sup>(2)</sup> وهذا المستوى يقاس باستخدام المؤشرات. هذا التعريف يحصر الأداء في نسبة إنجاز الأهداف أي أن الأداء هو الفعالية،

<sup>(2)</sup> Ibid, p. 311.

<sup>(3)</sup> A. Burlaud ,J .Y Eglem , P Mykita, dictionnaire de gestion . Editions Foucher, Paris, 271.P 1995,

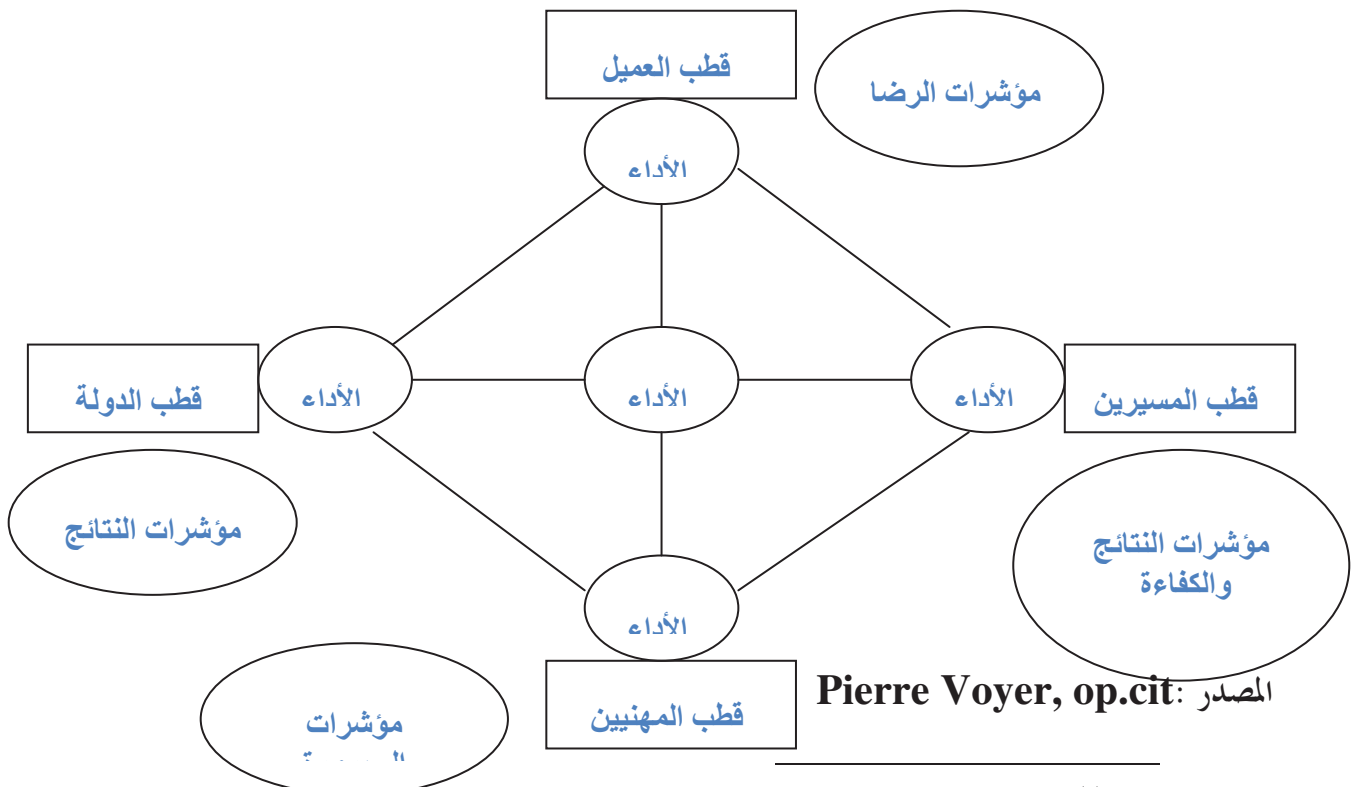


## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

هذا صحيح لكن غير كاف، لأنه لا يمكن الحكم على المؤسسة بأنها تحقق أداء جيد بمجرد تحقيقها للأهداف المناطة بها، فالمؤسسة قد تتمكن من ذلك ولكن بالاستغلال المفرط للموارد. أين الأداء في مثل هذه الحالة!

- ومن الباحثين من ينظر إلى الأداء على أنه " علاقة الموارد المخصصة والنتائج المحققة"<sup>(1)</sup> هذا التعريف يحاول ربط نتائج المؤسسة بالموارد المستخدمة في تحقيقها، فهو إلى حد كبير يشبه التعريف السابق لأنه يحدد الأداء في أحد شقيه وهذا غير كاف لأنه أهمل نسبة إنجاز الأهداف. فما فائدة الاقتصاد في التكاليف أو تدنيها إلى أدنى المستويات دون بلوغ الأهداف.
- ويرى البعض الآخر أن الأداء مفهوم لا يمكن تقييده بتعريف وحيد، بل تحديده في استمرار وتطور بالإضافة إلى ذلك فهو متعدد الأبعاد<sup>(2)</sup> والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (01): الأداء مفهوم متعدد الأبعاد\*



(1) R. Brosquet, fondement de la performance humaine dans l'entreprise. les éditions d'organisation, Paris, 1989, p. 11. in

• عبد المليك مزهودة، «الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم». مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، نوفمبر، 2001، جامعة بسكرة، ص. 87.

(2) Pierre Voyer, la performance : situation présente et perspective d'avenir. (conférence à L'IGFIE 5/12/2001), ([www.IGF.quebec.com/activités/P\\_voyer.Pdh](http://www.IGF.quebec.com/activités/P_voyer.Pdh))

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

إن الأداء حسب منظور تعدد الأبعاد يتحقق من خلال أربعة أقطاب. القطب الأول يتعلق بالعمل الذي يفرض على المؤسسة تقديم أفضل ما يمكن أن توفره من السلع والخدمات، من أجل إرضائهم وكسب ثقتهم، القطب الثاني يتمثل في المسيرين الذين يلقي على عاتقهم مسؤولية تحقيق النتائج الجيدة بأفضل استخدام للموارد المتاحة وهذا يضمن استمرارية المؤسسة. أما القطب الثالث فيتمثل في المهنيين أو الموظفين، فهم بحاجة إلى استمرارية العمل بدل التوقف، الجو الملائم للقيام بمختلف مهامهم. أما القطب الرابع فهو الدولة التي تريد من المؤسسات مثلاً تحقيق نتائج جيدة لرفع حصيلة الضرائب، المساهمة في زيادة الدخل القومي.. والأداء الكلي هو مجموع الأداءات الأربع. من هذا التعريف يتضح أن الأداء هو هدف العملية التسييرية التي تهدف إلى بلوغ أهداف المنظمة بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة.

مما سبق ذكره يمكن اقتراح التعريف التالي : أداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها، الأداء إذن هو الكفاءة والفعالية معا.

بعد ما تم التعرض إلى مفهوم الأداء يتبين ضرورة تحديد مفاهيم بعض المصطلحات التي لها صلة شديدة بمفهوم الأداء. وهذه المصطلحات هي الهدف، موارد المؤسسة.

- **الهدف:** هو وضعية مستقبلية تريد المؤسسة الوصول إليها، والهدف له مجموعة من الخصائص هي:
  - **الوضوح:** الهدف الواضح هو الهدف الذي له نفس تصور الأفراد.
  - يجب أو من المفضل أن يكون في شكل رقمي أي قابل للقياس، يسهل عملية الرقابة.
  - **الواقعية:** تعني قابلية التحقيق.
  - **المرونة:** الهدف المرن هو الهدف الذي يستجيب للتغيرات التي تحدث في المحيط.
  - أن يكون الهدف مقصود أي التعمد في تحقيقه.
  - هذه الخصائص الخمس هي خصائص الهدف في حد ذاته أما الخصائص الثلاثة الموالية هي خصائص مجمل الأهداف.
  - أن تكون الأهداف متكاملة لا متناقضة.
  - أن تكون الأهداف مرتبة ومتسلسلة.
  - أن تشكل الأهداف فيما بينها شبكة.
- ❖ **الموارد:** يمكن تقسيم موارد المؤسسة إلى ثلاث عناصر: الموارد البشرية، الموارد المالية، الموارد المادية.

❖ **الموارد المالية:** هي الأموال الضرورية لسير نشاط المؤسسة.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

- ❖ الموارد البشرية : تتمثل في الأفراد ومهاراتهم في القيام بالأعمال المناطة بهم.
- ❖ الموارد المادية : تتمثل في الآلات، المعدات، الأراضي...

### المطلب الثاني: أنواع الأداء.

بعد ما تم التعرض إلى مفهوم الأداء ننتقل إلى عرض أنواع الأداء في المؤسسة، وتحديد أنواع الأداء يفرض اختيار معايير التقسيم، هذه الأخيرة يمكن تحديدها في أربعة أشكال هي: معيار مصدر الأداء، معيار الشمولية، المعيار الوظيفي ومعيار الطبيعة. كل معيار على حدة يقدم مجموعة من أنواع الأداءات في المؤسسة.

#### 1 حسب معيار المصدر

وفقا لهذا المعيار، يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين، الأداء الذاتي أو الداخلي والأداء الخارجي.

##### 1.1. الأداء الداخلي

كذلك يطلق عليه اسم أداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساسا من التوليفة التالية<sup>(1)</sup>:

- ✓ **الأداء البشري:** وهو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.
  - ✓ **الأداء التقني :** ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.
  - ✓ **لأداء المالي :** ويكمن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.
- فالأداء الداخلي : هو أداء متأتي من مواردها الضرورية لسير نشاطها من موارد بشرية، موارد مالية، موارد مادية.

#### 1.2 الأداء الخارجي

هو «الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة»<sup>(2)</sup>

فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده. فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لارتفاع سعر البيع أو

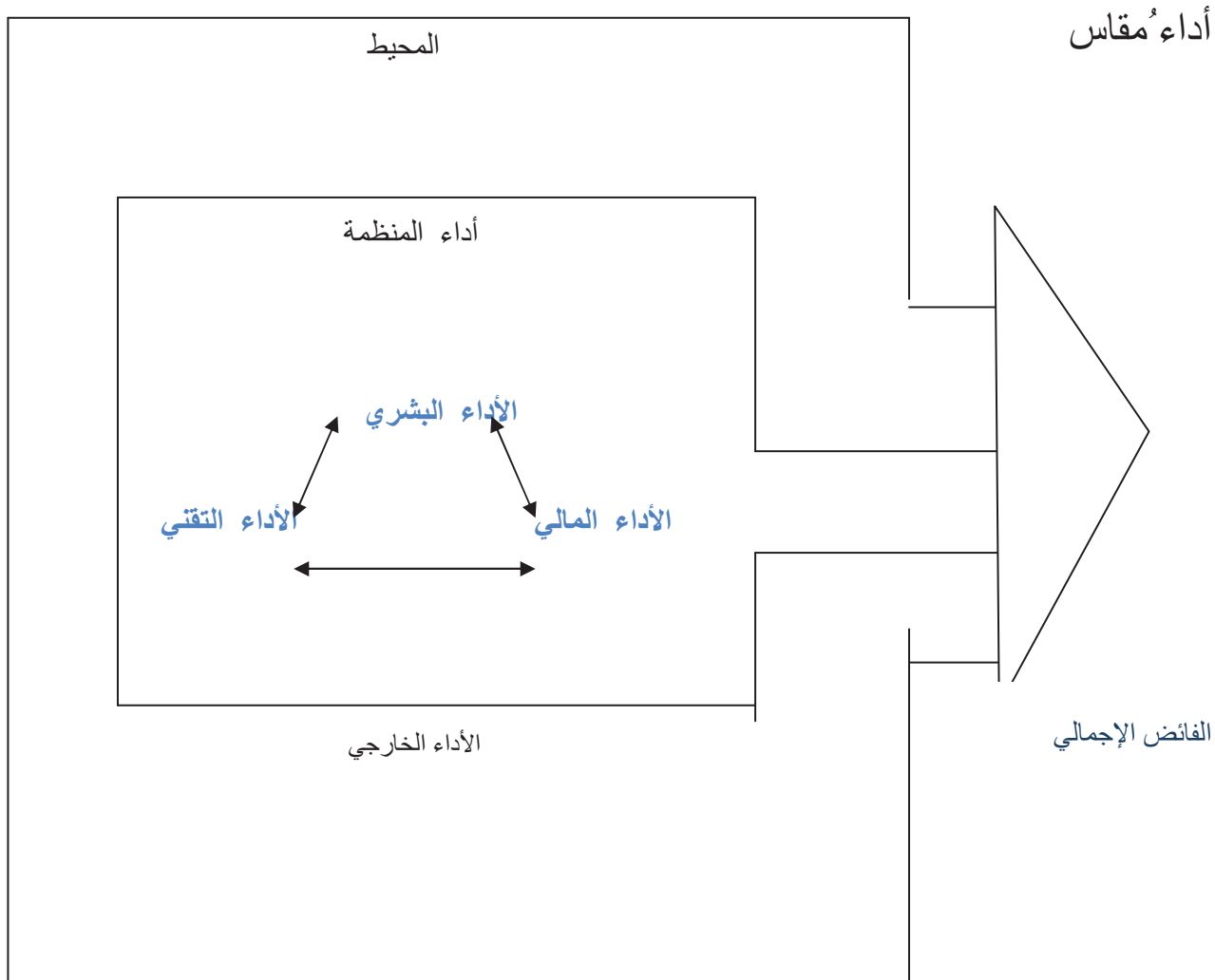
(1) Bernard Martory, contrôle de gestion sociale, librairie Vuibert, Paris, 1999, p.236.

(2) Ibidem

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

خروج أحد المنافسين، ارتفاع القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة لانخفاض أسعار المواد واللوازم والخدمات. فكل هذه التغيرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب أو بالسلب. إن هذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها وهذا سهل إذا تعلق الأمر بمتغيرات كمية أين يمكن قياسها وتحديد أثرها ولعل من أهم طرق تحليل الظواهر طريقة الإحلال المتسلسل. ويمكن توضيح النوعين السابقين في الشكل التالي :

شكل رقم(02): الأداء الذاتي والأداء الخارجي



المصدر: Bernard Martory , op. Cit , p. 237.

من الشكل يتضح أن قياس الأداء عملية ضرورية لمعرفة عوامل الفائض المحقق أيعود للمنظمة وحدها أو للمحيط وحده. ففكرة قياس الأداء تسمح للمؤسسة بمعرفة وضعيتها الحقيقية. وبقاء المؤسسة مرهون بالأداء الداخلي الذي يمكن الحفاظ عليه وتطويره عكس الأداء الخارجي الذي يمكن أن يصير خطراً على المنظمة بعد أن كان فرصة.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

### 2 حسب معيار الشمولية

حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة إلى أداء كلي وأداء جزئي<sup>(1)</sup>

#### 1.2. الأداء الكلي : يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة أو

الأنظمة التحتية في تكوينها دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها. فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة. ومثال الأهداف الرئيسية الربحية التي لا يمكن لقسم أو وظيفة لوحدها تحقيق ذلك بل تتطلب تضافر جميع المصالح أو الوظائف، فمصلحة المالية يجب أن توفر الأموال الضرورية بأقل التكاليف وأقل المخاطر، ومصلحة الإنتاج يجب أن تقدم منتوجات بأقل التكاليف وأحسن جودة، ومصلحة الأفراد يجب أن تحقق أفضل مردود، والمصلحة التجارية يجب عليها تسويق أقصى ما يمكن تسويقه وتوفير المواد لعملية التصنيع بأقل تكلفة وأحسن جودة.

#### 2.2. الأداء الجزئي

على خلاف الأداء الكلي، فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة، فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به، لا أهداف الأنظمة الأخرى. وبتحقيق مجموع أداءات الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة، وكما سبق الإشارة إليه، أهداف المؤسسة يجب أن تكون متكاملة ومتسلسلة تشكل فيما بينها شبكة.

### 3 حسب المعيار الوظيفي

يرتبط هذا المعيار وبشده بالتنظيم، لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة، إذن ينقسم الأداء في هذه الحالة حسب الوظائف المسندة إلى المؤسسة التي يمكن حصرها في الوظائف الخمس التالية: وظيفة المالية، وظيفة الإنتاج، وظيفة الأفراد، وظيفة التسويق، ووظيفة التمويل، ويضيف البعض الآخر وظيفة البحث والتطوير ووظيفة العلاقات العمومية.

#### 1.3 أداء الوظيفة المالية

يتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة، فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها، وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة<sup>(2)</sup>

<sup>(1)</sup> عبد المليك مزهودة، مرجع سبق ذكره، ص.89.

<sup>(2)</sup> Marcel Laflame, Le management: approche systémique. gaetan Morin éditeur, 3 ed CANADA, 1981, P. 356.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

### 3. 2 أداء وظيفة الإنتاج

يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بنسبة القطاع الذي تنتمي إليه، وإنتاج منتجات بجودة عالية وبتكاليف منخفضة تسمح لها مزاحمة منافسيها وتخفيض نسبة توقف الآلات والتأخر في تلبية الطلبات<sup>1</sup>.

### 3.3 أداء وظيفة الأفراد

قبل تحديد ماهية هذا الأداء، يتوجب الإشارة إلى أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة، فتكمن هذه الأهمية في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو هدف المؤسسة. فضمن استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد. كذلك وجود المؤسسة و استمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية وسلوك الأفراد الذين توظفهم المؤسسة فلكي تضمن المؤسسة بقاؤها يجب أن توظف الأكفاء وذوي المهارات العالية وتسيرهم تسييرا فعالا، وتحقيق فعالية المورد البشري لا تكون إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب لإنجاز عمله<sup>2</sup>.

يتجلى أداء وظيفة الأفراد من خلال مجموعة من المؤشرات والمعايير يمكن ذكر منها المجموعة التالية.<sup>3</sup>

✓ عائد الأفراد.

✓ عدد الحوادث والإجراءات التأديبية التي كلما قل عددها دل ذلك على الأداء الجيد.

✓ التغيبية (ABSENTEISME): ويقصد بها فقدان المواظبة على العمل الذي يشترط الحضور إلى مكان العمل. وقياسها يتم بمجموعة من المؤشرات (4) هي:

✓ معدل الخطورة = ساعات الغياب / الساعات المطلوب عملها.

✓ الغيبية لكل أجير = أيام أو ساعات الغياب / عدد المأجورين.

✓ المدة المتوسطة للغيبية = ساعات الغيبية / عدد الغيابات.

والأداء حسب هذا المعيار يتحقق كلما انخفضت نسبة مؤشرات الغيبية واتجهت نحو الصفر.

✓ علاقات أرباب العمل والنقابات : ويمكن تفسير هذه المعيار بعدد الإضرابات الحاصلة داخل المؤسسة. وانعدام الإضراب يعكس الجو الملائم الذي توفره المؤسسة لمستخدميها.

<sup>1</sup> Ibid , p. 357

<sup>2</sup> George R.Terry, Stephan. G Francelin, les principes du management. Ed economicaed Paris, 1985, p. 325.

<sup>3</sup> Marcel Laflame, op cit, p.p.356..357

-(<sup>4</sup>) Robert le Duff et al, op. cit, P.2

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

### 3.4 أداء وظيفة التموين

يتمثل أدائها في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين، والحصول على المواد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على آجال تسديد الموردين تفوق الآجال الممنوحة للعملاء، وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين(1).

### 3.5 أداء وظيفة البحث والتطوير

يمكن دراسة أداء وظيفة البحث والتطوير بدراسة المؤشرات التالية: (2)

- ✓ الجو الملائم للاختراع والابتكار والتجديد.
- ✓ وتيرة التجديد مقارنة بالمنافسين.
- ✓ نسبة وسرعة تحويل الابتكارات إلى المؤسسة.
- ✓ التنوع وقدرة المؤسسة على إرسال منتوجات جديدة.
- ✓ درجة التحديث ومواكبة التطور.

### 3.5 أداء وظيفة التسويق

يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة. هذا الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق التي يمكن ذكر منها المجموعة التالية: (3)

**حصة السوق :** مؤشر مستعمل بكثرة لتحديد الوضعية التنافسية لمنتوج أو لعلامة أو لمؤسسة ويحسب بالعلاقة التالية: حصة السوق = مبيعات منتوج أو علامة/ المبيعات الإجمالية.

ويعبر عن هذه النسبة بوحدات عينية أو بالقيمة(4) ويمكن توضيح هذا المؤشر كما يلي:

---

(1) Marcel Laflame, op cit, p.358

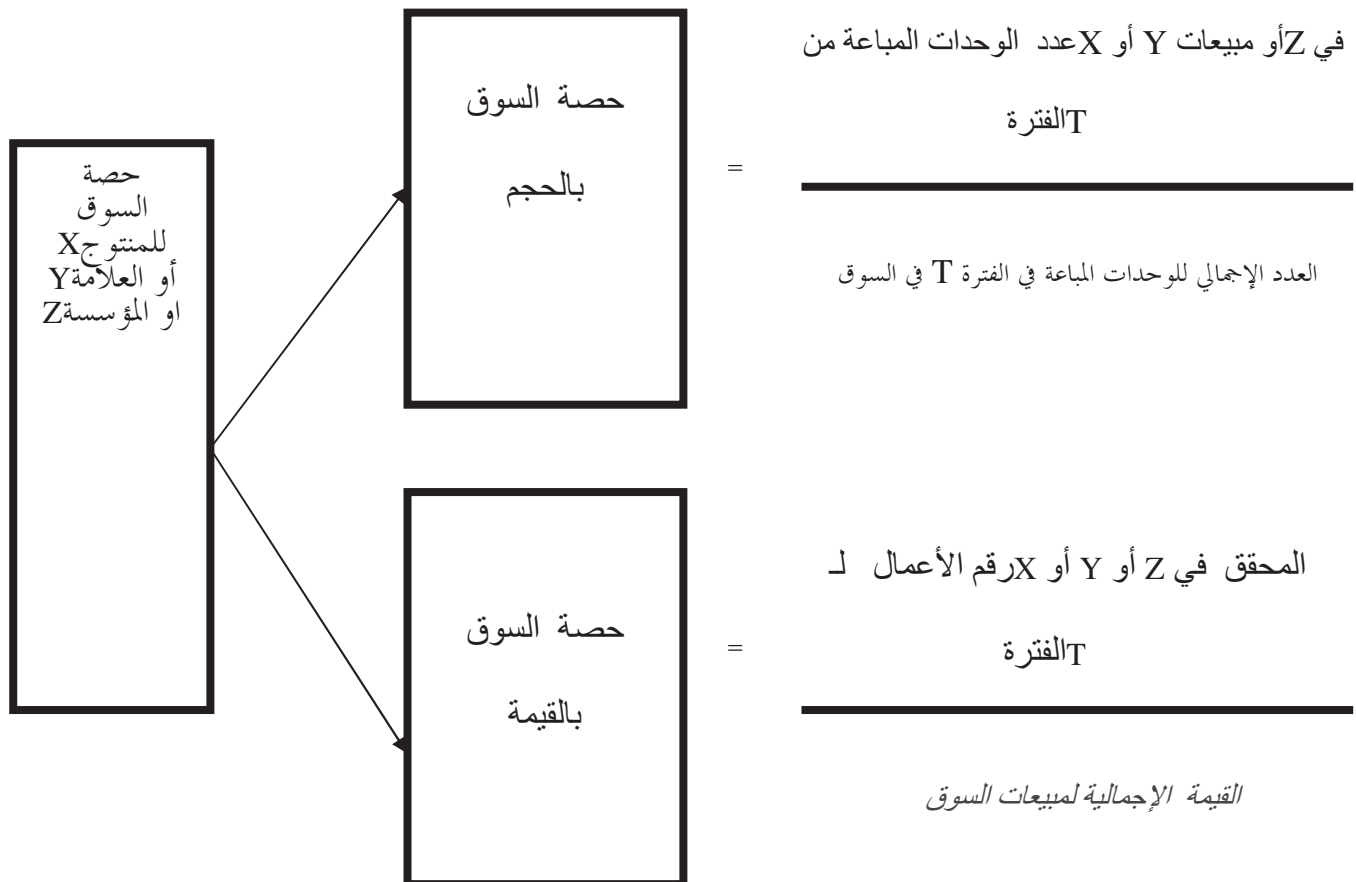
(2) Ibidem.

(3) Ibid, P.357.

(4) Jaques Lendrevie, Denis Lindon ,Merctor, Editions Dalloz , 6 ed, Paris, 2000, P.64.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

### الشكل رقم (03): كيفية حساب حصة السوق



المصدر.: Jaques Lendrevie, Denis Lindon, op cit , p. 66.

- ✓ إرضاء العملاء: يمكن حساب هذا المؤشر من خلال حساب عدد شكاوى العملاء أو تحديد مقدار مردودات المبيعات.
- ✓ السمعة (NOTORIETE): وتقيس حضور أو تواجد اسم العلامة لدى ذهن الأفراد.
- ✓ مردودية كل منتج.



## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

### 3.6 أداء وظيفة العلاقات العمومية

في هذه الوظيفة يمكن أن يتجسد بعض أبعاد مفهوم الأداء التي تم التطرق لها في المبحث السابق فالأداء في هذه الوظيفة يأخذ بعين الاعتبار المساهمين، الموظفين، العملاء، الموردين وأخيرا الدولة. بالنسبة للمساهمين، يتحقق الأداء عندما يتحصلوا على عائد مرتفع للأسهم واستقرار في الأرباح الموزعة. أما الموظفين، الأداء هو توفير أو خلق جو عمل ملائم ومعنويات مرتفعة، أما الموردين، الأداء هو احترام المؤسسة آجال التسديد والاستمرار في التعامل في حين الأداء من وجهة نظر العملاء هو الحصول على مدد تسديد ما عليهم طويلة ومنتوجات في الآجال المناسبة والجودة العالية.

### 4. حسب معيار الطبيعة

تبعاً لهذا المعيار الذي من خلاله تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف اقتصادية، أهداف اجتماعية، أهداف تكنولوجية، أهداف سياسية... يمكن تصنيف الأداء إلى أداء اقتصادي، أداء اجتماعي، أداء تكنولوجي، أداء سياسي(1)

### 4.1. الأداء الاقتصادي

يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها (الانتاج، الربح، القيمة المضافة، رقم الأعمال، حصة السوق، المردودية...) وتدنية استخدام مواردها (رأس المال، العمل، المواد الأولية، التكنولوجيا...)

### 4.2. الأداء الاجتماعي

في حقيقة الأمر، الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك قيوداً أو شروطاً فرضها عليها أفراد المؤسسة أولاً، وأفراد المجتمع الخارجي ثانياً. وتحقيق هذه الأهداف يجب أن يتزامن مع تحقيق الأهداف الأخرى وخاصة منها الاقتصادية كما يقول أحد الباحثين «الاجتماع مشروط بالاقتصاد»<sup>2</sup> وفي بعض الحالات لا يتحقق الأداء الاقتصادي إلا بتحقيق الأداء الاجتماعي.

(1) عبد الملوك مزهودة، مرجع سبق ذكره، ص. 89.

<sup>2</sup> A.C.Martient, l'entreprise dans un monde en changement, ed. du seuil-ouvières, Paris, 1992, P.P 106.108 in

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

### 3.4. الأداء التكنولوجي

يكون للمؤسسة أداء تكنولوجياً عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط أهدافاً تكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين، وفي أغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة أهدافاً إستراتيجية نظراً لأهمية التكنولوجيا.

### 4.4. الأداء السياسي

يتجسد الأداء السياسي في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية. ويمكن للمؤسسة أن تحصل على مزايا من خلال تحقيق أهدافها السياسية التي تعتبر كوسائل لتحقيق أهدافها الأخرى. والأمثلة في هذا المجال عديدة والمثال التالي يوضح أهمية الأهداف السياسية لبعض المؤسسات: تمويل الحملات الانتخابية من أجل إيصال أشخاص معينين إلى الحكم أو مناصب سامية لاستغلالهم فيما بعد لصالح المؤسسة. بعد استعراض معظم معايير تصنيف الأداء نشير إلى أن مختلف أنواع الأداء غير متنافية المفهوم، فقد نجد الأداء الاقتصادي الذي صنف حسب معيار الطبيعة قد يضم الأداء المالي، وكذلك نفس المعنى ينطبق على الأنواع الأخرى.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء.

إن تعدد العوامل المؤثرة في أداء المؤسسات الاقتصادية جعل مهمة تحديدها بدقة والاتفاق عليها من طرف الباحثين أمراً صعباً للغاية، وخاصة إذا كان الأمر يتعلق بتحديد مقدار التأثير وكثافته، وفضلاً عن كثافتها في التأثير في الأداء فهي مترابطة فيما بينها، أي أنها تشكل دوال فيما بينها، وكل التعقيدات السابقة تخضعت عنها عدة تصنيفات للعوامل المؤثرة في الأداء. فقد صنفها الدكتور علي السلمي إلى مجموعتين هما: مجموعة العوامل التقنية والتكنولوجية ومجموعة العوامل البشرية المتمثلة أساساً في المعرفة، التعلم، الخبرة، التدريب، المهارة، القدرة الشخصية، التكوين النفسي، ظروف العمل، حاجات ورغبات الأفراد. كما صنف البروفيسور KUKOLECA العوامل المؤثرة في الأداء إلى مجموعتين: هما مجموعة العوامل الموضوعية وتشمل العوامل الاجتماعية والعوامل الفنية، ومجموعة العوامل الذاتية المتمثلة في العوامل التنظيمية<sup>1</sup>

أما البروفيسور R-A-THIETART فيرى بأن العوامل الأساسية المؤثرة في الأداء هي: التحفيز، المهارات، مستوى العمل والممارسات<sup>2</sup>. ويصنف بعض الباحثين العوامل المؤثرة إلى عوامل غير

<sup>1</sup> جمال خنشورة «تقييم الأداء الاقتصادي في وحدة ديدوش مراد»، رسالة ماجستير، غير منشورة، معهد

الاقتصاد، جامعة باتنة، نوفمبر، 1987، ص.16

<sup>2</sup> Raymond-Alain Thietart, la dynamique de l'homme au travail, les editions. d'organisation, Paris, 1977, P.51

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

خاضعة لتحكم المؤسسة والمتمثلة في متغيرات المحيط الخارجي للمؤسسة، وعوامل خاضعة لتحكم المؤسسة تتمثل في العوامل التقنية والعوامل البشرية<sup>(1)</sup>

أما التقسيم الذي سينتهج في هذا البحث هو التقسيم الأخير مع تعديل بسيط، العوامل المؤثرة هي العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبيا والمتمثلة في التحفيز، المهارات والتكوين والعوامل غير خاضعة لتحكم المؤسسة المرتبطة بالمحيط الخارجي للمؤسسة.

### 1. العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبيا.

إن تحكم المؤسسة في العوامل الداخلية هو تحكم نسبي، وهذا نظرا لترابط العوامل الداخلية فيما بينها، وتأثرها أيضا بعوامل أو متغيرات المحيط الخارجي. فتحكم المؤسسة في عواملها الداخلية له حدوده إلا في بعض الحالات أين تتمكن المؤسسة من التحكم الكلي في بعض متغيراتها. ودور المسير اتجاه هذه العوامل هو تعظيم تأثيراتها الإيجابية وتخفيف تأثيراتها السلبية. وحصص هذه العوامل بدقة يعد من الأمور صعبة التحقيق، لذلك سوف يتم التعرض إلى أهمها أو إلى التي تبدو أكثر ارتباطا بالأداء وتأثيرا فيه.

### III. 1.1. التحفيز:

يعد التحفيز العملية التي حضت باهتمام الكثير من الباحثين والدارسين، هذا ما ترتب عنه العديد من التفسيرات والنظريات، كنظرية تدرج الحاجات، نظرية العاملين، نظرية الحاجات — Mc Clelland، نظرية الانتظار... ومعظم أصحاب هذه النظريات هم علماء نفسانيين. ويتمثل التحفيز في المؤسسة « الحاجة أو الطاقة الداخلية التي تدفع الفرد إلى العمل في اتجاه موجه نحو الهدف»<sup>(2)</sup>. يتبين من التعريف أن تحفيز العمال يكون من خلال معرفة حاجتهم ومحاولة تلبيةها، أو بإشعارهم أو تنبيههم إلى طاقتهم التي تمكنهم من تحقيق أهدافهم.

فالمؤسسة عن طريق التحفيز الجيد لمختلف العمال قد تتمكن من بلوغ أهدافها ومن ثمة تحقيق الأداء الجيد. ولا يمكن أن تتم عملية التحفيز إلا بتوفر الحوافز التي قد تكون مادية أو معنوية. فدور المسير الجوهري في عملية التحفيز يكمن في معرفة كل حالة وتحديد الحوافز التي تتناسب معها، لتحقيق أو الحصول على أقصى ما يستطيع المحفز تقديمه للمؤسسة.

<sup>(1)</sup> عبد الملوك مزهودة، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 91.94.

<sup>(2)</sup> George R. terry , stephan, G franklin, op. cit , P.348.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

### III.2.1. المهارات:

يمكن تنظيم المهارات في ثلاث مستويات : <sup>(1)</sup>

- ✓ مهارة التقليد وتمكن من إنجاز أو القيام بالنشاطات المتكررة حسب إجراءات محددة مسبقا.
- ✓ مهارة الإسقاط تسمح، انطلاقا من وضعية معطاة، بمواجهة وضعيات أخرى شبيهة إلى حد معين الوضعية الأولى.
- ✓ مهارة الإبداع وتمكن هذه المهارة من مواجهة مشكل جديد. فالفرد مجبر أن يعود إلى رصيده المعرفي ويستغله في إيجاد الحلول. فحسب هذه الحالة يجب على الفرد أن يكون مبدع في التصرف والتعامل مع حالات جديدة لم يسبق له مواجهتها .

الأنواع الثلاثة مهمة إلا أن مهارة الإبداع هي الأهم، وهذا لما يمكن لها أن تؤثر في أداء المؤسسة.

### III.3.1. التكوين:

يعد التكوين نوع من الاستثمارات في العنصر البشري التي يمكن القيام بها لتحسين الأداء الكلي للمؤسسة. ويظهر دوره في تحسين الأداء عبر النقاط التالية:<sup>(2)</sup>

- ✓ رفع مستوى معارف الأفراد ونشرها وتحسين تقنياتهم في العمل.
- ✓ يسمح التكوين بتحسين التنظيم وتنسيق المهام.
- ✓ يسهل عملية الاتصال وتحرك المعلومات في كل الاتجاهات.
- ✓ ويمكن توضيح الدور السابق في الشكل الموالي

---

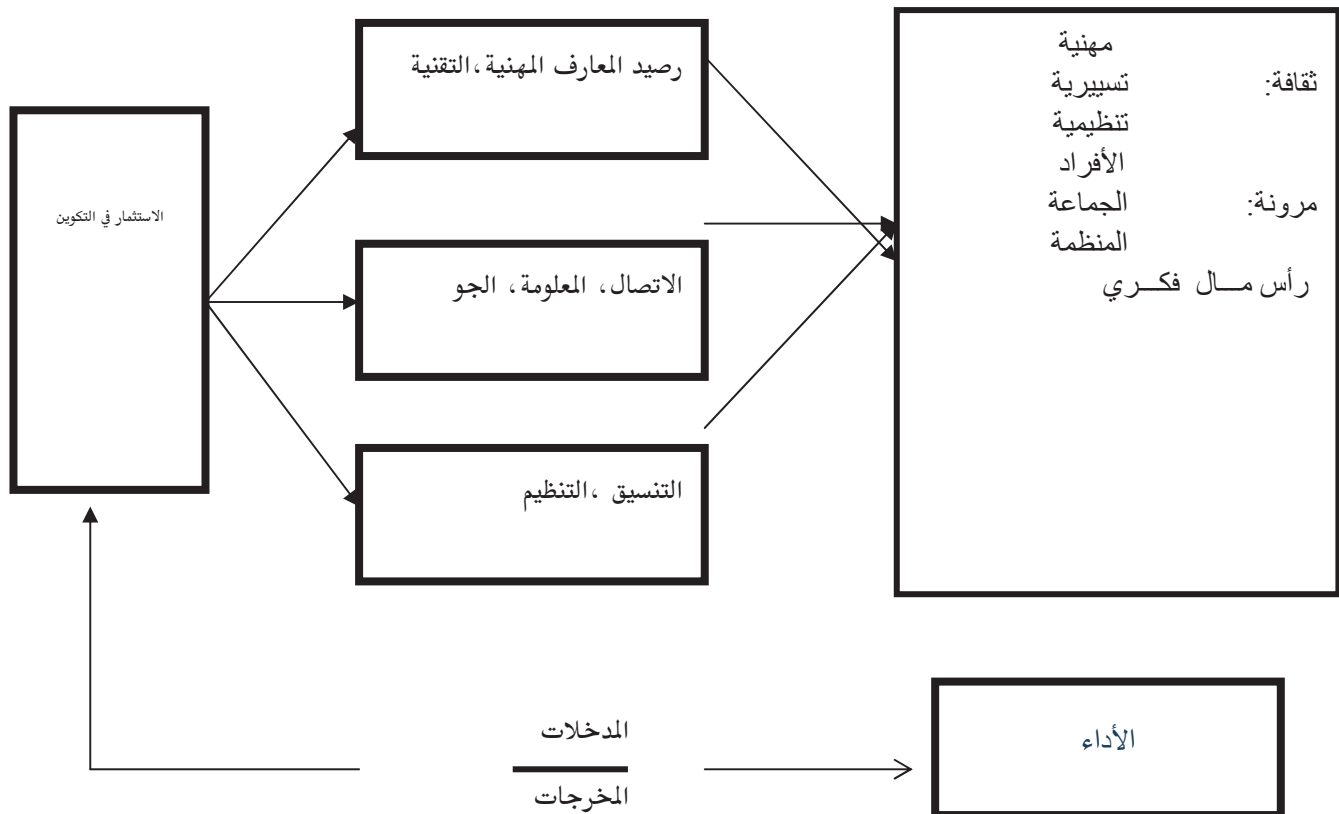
<sup>(1)</sup> Jaques Aubert et al, les notions de compétence dans les différentes

disciplines(<http://www.e-rh.org>)

<sup>(2)</sup> Bernard Martory , op. cit, P.256

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

شكل رقم (04): التكوين كاستثمار غير مادي



المصدر: Bernard Martory , op. cit, P.256.

### 2. العوامل غير خاضعة لتحكم المؤسسة

تتمثل في مجموعة المتغيرات والقيود التي لا تستطيع المؤسسة التحكم فيها، فهي بذلك تنتمي إلى المحيط الخارجي الذي هو مصدر للفرص التي تحاول المؤسسة استغلالها، ومصدر للمخاطر التي تفرض على المؤسسة التأقلم للتخفيف من حدتها. فالمحيط الخارجي له تأثير كبير في الأداء. والتخفيف من التأثير السلبي للمحيط في الأداء يكون بالتأقلم بسرعة. ويمكن تقسيم هذه العوامل حسب معيار الطبيعة إلى عوامل اقتصادية، عوامل اجتماعية، عوامل تكنولوجية وعوامل سياسية قانونية<sup>(1)</sup>. وفي حقيقة الأمر هذا التقسيم يساعد على التوضيح لا أكثر لأن الفصل بين هذه العوامل على درجة عالية من التعقيد.

#### III. 2. 1. العوامل الاقتصادية:

تتمثل في مجموعة العوامل كالنظام الاقتصادي الذي تتواجد فيه المؤسسة، الظرف الاقتصادي كالأزمات الاقتصادية وتدهور الأسعار، ارتفاع الطلب الخارجي... فالظرف الاقتصادي قد يتيح

(1) عبد الملوك مزهودة، مرجع ذكره، ص. 93.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

عناصر إيجابية للمؤسسة, كحالة تلك التي يركز نشاطها على التصدير وتستفيد من ارتفاع الطلب الخارجي. كذلك الأسواق والمنافسين<sup>1</sup>

### III. 2. 2. عوامل اجتماعية :

تتمثل "في العناصر الخارجية المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين, بالعلاقات بين مختلف مجموعات المجتمع وبالتأثير الذي تمارسه تلك العناصر على المؤسسات"<sup>2</sup> من التعريف يتبين أن العوامل الاجتماعية شديدة الصلة بالعامل البشري، ومن هذه العوامل نذكر النمو الديمغرافي، فئات العمر، الأقسام الاجتماعية. ودراسة العوامل الاجتماعية تقدم معلومات مفيدة للوظيفة التجارية داخل المؤسسة كإرسال منتج جديد واستهداف حصة من السوق.

### III. 2. 3. عوامل تكنولوجية:

تتمثل في التغيرات والتطورات التي تحدثها التكنولوجيا كإيجاد طرق جديدة لتحويل الموارد إلى سلع وخدمات، اختراع آلات جديدة من شأنها تخفيض تكاليف الإنتاج أو وقت الصناعة... دور المسير اتجاه هذه العوامل هو اليقظة وتشجيع الإبداع والتجديد داخل المؤسسة<sup>3</sup>.

### III. 2. 4. عوامل سياسية وقانونية :

هي الأخرى عناصر خارجية لا يمكن التحكم فيها. تتمثل عموما في الاستقرار السياسي والأمني للدولة، نظام الحكم، العلاقات مع العالم الخارجي، القوانين، القرارات... وكل العوامل السابقة الذكر قد تشكل فرصا تستفيد منها المؤسسة لتحسين أدائها الإجمالي أو مخاطر تفرض على المؤسسة التأقلم للتخفيف من حدتها.

من خلال ما تم عرضه حول العوامل المؤثرة في الأداء يمكن القول أن الأداء هو دالة للعديد من المتغيرات الكمية والنوعية، المتحكم في بعض منها وغير متحكم في البعض الآخر.

## المبحث الثاني: قياس وتقييم الأداء

بعد تناول أداء المؤسسة في المبحث الأول وإيضاح معناه وأنواعه والعوامل المؤثرة فيه نتناول الآن دراسة عملية تقييم الأداء محاولين تغطية جميع الجوانب المتعلقة بها من ماهيتها، وكيفية القيام بها والخصائص والشروط التي تجعل منها عملية جيدة، وأهمية التقييم، وأخيرا بعض الصعوبات أو المشاكل التي تقف حجر عثرة عند إجرائها. هذا المبحث يتناول العناصر التالية:

<sup>1</sup> Gilles Bressy, Christian Konkuyt, Economie d'entreprise. Edition Sirey, Paris, 1990, P.16

<sup>2</sup> Pierre Bergeron, la Gestion Moderne: Theorie et Cas. Gaetan morin editeur, Quebec, 1993, P.38,

<sup>3</sup> Ibid, P.P.37.38

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

- ✓ المطلب الأول: ماهية قياس و تقييم الأداء.
- ✓ المطلب الثاني: عملية تقييم الأداء.
- ✓ المطلب الثالث: خصائص و شروط التقييم الجيد للأداء.
- ✓ المطلب الرابع: أهمية تقييم الأداء.
- ✓ المطلب الخامس: معوقات عملية التقييم.

### المطلب الأول: ماهية قياس وتقييم الأداء

لقد جرت العادة على استعمال كلمتي القياس والتقييم في عملية الرقابة بمفهوم واحد دون تمييز ولكن في الأصل الكلمتان تحملان معنيين مختلفين، وخاصة إذا تم ربطهما بعملية تقييم الأداء.

#### 1. قياس الأداء

القياس هو « تحديد كمية أو طاقة عنصر معين. وغياب القياس يدفع المسيرين إلى التخمين واستخدام الطرق التجريبية التي قد تكون أو لا تكون ذات دلالة»<sup>(1)</sup>. إذن قياس الأداء هو تحديد مقدار نتائج اعملية الرقابة ملية قياس الأداء المرحلة الأول من عملية الرقابة المتمثلة في ثلاث مراحل أساسية : القياس ، المقارنة، تصحيح الانحراف.

#### 2. تقييم الأداء

قبل البدء في دراسة أو عرض تقييم الأداء يجب الإشارة إلى وجود جدل أو عدم تفاهم تام حول استخدام كلمتي التقييم والتقويم في اللغة العربية، لذلك سيكون استعمال كلمة التقييم في البحث كمرادفة لكلمة التقويم ونفي أي فرق يمكن أن يكون بينهما.

هناك عدة تعاريف لتقييم الأداء، وسنحاول الاختصار على مجموعة منها لإيضاح معناه. تقييم الأداء يعني تقديم حكما ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة، أو بتعبير آخر يتمثل تقييم الأداء في قياس نتائج المنظمة في ضوء معايير محددة سلفا<sup>(2)</sup>. من التعريف يتضح أن عملية التقييم تتمثل في عنصرين أساسيين هما: القياس الذي يتم بموجب مجموعة من المعايير والمؤشرات، وإصدار أحكام على ما تم قياسه. فيتبين من هنا أن القياس مرحلة أساسية من عملية التقييم.

<sup>(1)</sup> George.R.Terry, Stephen .G. Franklin, op.cit, p.493.

<sup>(2)</sup> السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات لأعمال. دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص.30.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

كذلك ينظر إلى عملية تقييم الأداء على أنها «تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة، وهي تهم أولا بالتحقق من بلوغ الأهداف المخططة والمحددة مقدما و ثانيا بقياس كفاءة الوحدة في استخدام الموارد المتاحة سواء كانت موارد بشرية أو رأسمالية»<sup>(1)</sup>. من التعريف يتضح أن أداء المؤسسة يمكن الحكم عليه بقياس النتائج المتحصل عليها في نهاية فترة محددة، والتي يمكن أن تفسر فعالية المؤسسة (نسبة إنجاز الهدف) وكفاءتها (الاستخدام العقلاني للموارد).

هناك تعريف آخر يرى بأن تقييم الأداء هو « مرحلة من مراحل العملية الإدارية، نحاول فيها مقارنة الأداء الفعلي باستخدام مؤشرات محددة وذلك من أجل الوقوف على النقص أو القصور في الأداء وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة أو المناسبة لتصحيح هذا القصور وغالبا ما تستخدم المقارنة بين ما هو قائم أو متحقق فعلا وبين ما هو مستهدف خلال فترة زمنية معينة في العادة سنة»<sup>(2)</sup> حسب التعريف فإن تقييم الأداء هو مقارنة ما هو فعلي بما هو مطلوب وتحديد الانحراف وتحليله ومن ثمة اتخاذ القرارات التصحيحية، ولكن في حقيقة الأمر هذا العمل من اختصاص عملية الرقابة ولا يمكن اعتبار عملية التقييم عملية إدارية بل هي جزء من عملية الرقابة التي هي عملية إدارية.

وهناك من يرى في عملية التقييم نظام وأن نظام تقييم الأداء يتمثل في تلك «السلسلة من الأنشطة المخططة والمنظمة والمراقبة من أجل ملاحظة وقياس مساهمة أو مشاركة المستخدم في أهداف المنظمة»<sup>(3)</sup>

ما يمكن ملاحظته حول التعريف أنه ركز على أداء الموارد البشرية دون أن يأخذ بعين الاعتبار الأداءات الأخرى، وأن عملية التقييم تهدف إلى تحسين الأداء أي تحفيز الأفراد للعمل أكثر بدل من تسليط العقوبات على المقصرين.

إلى جانب التعاريف السابقة توجد تعاريف ترى بأن تقييم الأداء يعتبر وظيفة إدارية بجانب الوظائف الأخرى المتعارف عليها من تخطيط وتنظيم ودفع، وحسب هذه التعريف فإن تقييم الأداء «يعتبر وظيفة إدارية تمثل الحلقة الأخيرة من سلسلة العمل الإداري المستمر، وتشمل مجموعة من الإجراءات التي يتخذها جهاز الإدارة للتأكد من أن النتائج تتحقق على النحو

(1) عبد الملوك مزهودة، مرجع سبق ذكره، ص.95.

(2) شريف باشا، أحمد عيسون حامد، تقييم الأداء وزيادة الكفاءة الإنتاجية جمعية الاقتصاديين العراقيين، بغداد، مارس، 1983، ص.6. نقلا عن:

عبد الحق بو عتروس، معايير تقويم الأداء بالمؤسسات الصناعية العامة، في الجزائر. رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة عنابة، ماي 92، ص.40.41.

(3) Laurent Belanger et al, G.R. H une approche globale et intégrée , ed gaetan morin, 3 impression, Quebec, 1984, P.172.



## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

المرسوم، بأعلى درجة من الكفاءة»<sup>(1)</sup> ما يمكن أن يؤخذ على هذا التعريف هو من غير الممكن اعتبار تقييم الأداء وظيفة إدارية بل هو جزء منها-عملية الرقابة- التي من خطواتها أنها تقوم بالإجراءات التصحيحية للرجوع إلى الحالة الطبيعية وهذا هو الشيء لا تحتويه عملية التقييم.

مما سبق ذكره من تعاريف تقييم الأداء نحاول اقتراح التعريف التالي : تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة، فهو يعمل على قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية، ومقارنتها بالمعايير المحددة سلفاً في عملية التخطيط ومن ثمة إصدار أحكام تقييمية تساعد على اتخاذ القرارات.

### المطلب الثاني: عملية تقييم الأداء.

إن عملية تقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية لم تحظى بالاتفاق التام حول مراحلها نظراً لطبيعة الموضوع مراد تقييمه، فعملية تقييم أداء الأفراد مثلاً تختلف في بعض مراحلها عن عملية تقييم الأداء الإنتاجي، لذلك سيتم التطرق في هذا العنصر إلى عملية التقييم التي نشقها من عملية الرقابة والتي تصلح لتقييم النتائج المتحصل عليها في شكل رقمي.

عموماً يمكن حصر مراحل عملية التقييم في أربع مراحل أساسية مكملّة لبعضها البعض، غياب واحدة منها تعرقل العملية ككل، وهي بالترتيب كما يلي: أولاً جمع المعلومات الضرورية لعملية التقييم، ثانياً قياس الأداء الفعلي، ثالثاً مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المعيارية، رابعاً دراسة الانحراف وإصدار الحكم المطلب الثالث : معايير المراجعة الداخلية وقواعدها

### أولاً : جمع المعلومات الضرورية:

تعد المعلومات مورداً من الموارد الأساسية في عملية التسيير. بمختلف مستوياته، فلا يمكن أن يوجد تخطيط دون معلومات، ولا يمكن أن يكون اتخاذ القرار دون توفر معلومات ولا يمكن أن تكون رقابة دون معلومات... فالمعلومات شيء ضروري في التسيير. ولكن توفر المعلومات ليس بالشيء الكافي، بل يجب على المؤسسة أن تتحصل عليها بالجودة العالية، وفي الأوقات المناسبة فالمعلومات فضلاً عن أهميتها في تقييم الأداء، فهي تعد بمختلف أنواعها من الوسائل التي تلجأ إليها المؤسسة لتحسين أدائها الاقتصادي، والحصول على مزايا تنافسية، وتحقيق التنافسية المستدامة للمؤسسة<sup>(2)</sup>

إن عملية التقييم تتطلب مجموعة من المعلومات يمكن إرجاعها إلى ثلاث مصادر هي: الملاحظة الشخصية، التقرير أو البيان الشفوي، التقارير الكتابية.

حسن السبيسي، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصاريف والمؤسسات المالية. دار الوسام للطبع والنشر،<sup>(1)</sup> صلاح الدين لبنان، 1998، ص.222.

<sup>(2)</sup> Humbert Hessa, Elisabeth Lessa, gestion de l'information. Edition Litec, Paris, 1995, P.20.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

### 1.1 الملاحظة الشخصية

تعد الملاحظة الشخصية منهجا يتمثل في نزول الملاحظين إلى ميدان الأنشطة وملاحظة ما يجري فيه، وتعتبر من أقدم وسائل معرفة ما يحدث في المؤسسة، وأثناء الملاحظة يشعر المسؤولون بالرضا عند ملاحظتهم للأعمال تنفذ، والتحدث مع منفذيها. مع كل هذا فالطريقة تمثل بعض العيوب كعدم قدرتها على تقديم معلومات كمية ودقيقة فضلا عن الوقت الكثير الذي تحتاجه الطريقة<sup>(1)</sup>.

### 2.1 التقارير الشفوية

تعتبر هي الأخرى وسيلة لقياس أداء المؤسسة. وتتمثل في سلسلة المحادثات واللقاءات التي تتم بين الرئيس ومروؤوسيه. والمثال على هذا النوع من المعلومات هو اللقاء اليومي بين الباعة ورئيسهم المباشر والذي فيه يتم التعرض إلى أهم الإنجازات والمشاكل المعترضة لعملهم، ويجب على المسيرين طرح الأسئلة في الأوقات المناسبة للحصول على المعلومات الصحيحة والدقيقة. وعموما هذا المصدر من المعلومات أحسن من الملاحظة الشخصية من حيث كم المعلومات وصحتها<sup>(2)</sup>.

### 3.1 التقارير الكتابية

تستعمل التقارير الكتابية في المؤسسات، وخاصة منها الكبيرة، بشكل واسع للحصول على مختلف المعلومات المتعلقة بإنجازات المؤسسة. تقدم التقارير الكتابية معلومات و معطيات كاملة، عادة في شكل إحصاءات مفصلة، كلها تشكل سجل دائم يسمح بعملية القياس والمقارنة وإجراء مختلف الدراسات.

أما عن أنواع التقارير الكتابية فالبعض منها وصفية والبعض الآخر إحصائية. ومن زاوية يعد البعض منها جزئية أي تغطي مجالات محدودة، والبعض الآخر تغطي مجمل نشاط المؤسسة. والأمثلة على هذا النوع من مصادر المعلومات كثيرة نذكر منها الميزانية، جدول حسابات النتائج، مبيعات كل منطقة الاشتغال اليومي للآلات...<sup>(3)</sup>

بصفة عامة تعتبر الملاحظة الشخصية، والتقارير الشفوية والتقارير الكتابية مصادر للمعلومات مكملة لبعضها البعض في إجراء عملية التقييم والرقابة.

### 2. قياس الأداء الفعلي

هي المرحلة الثانية من عملية التقييم، من خلالها تتمكن المؤسسة من قياس كفاءتها وفعاليتها. والعقبة التي يمكن مواجهتها في هذه المرحلة هي: ما هي المعايير والمؤشرات التي يتم اللجوء إليها، فالمؤسسة تواجه مشكلة اختيار المعايير والمؤشرات الموافقة لطبيعة الأداء المراد قياسه.

<sup>(1)</sup>George.R.Terry, Stephen .G. Franklin, op.cit, p.501

<sup>(2)</sup>Ibid, P.502.

<sup>(3)</sup>Ibid , P.P.502.503

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

ويمثل قياس الأداء في العملية التي تزود مسؤولي المؤسسة بقيم رقمية فيما يخص أدائها بناء على معايير الفعالية والكفاءة<sup>(1)</sup>. مما سبق يتضح أن عملية القياس لا يمكن أن تتم إلا بتوفر مجموعة من المعايير التي هي الأخرى تفسر من خلال مجموعة من المؤشرات. ففي هذا المقام نشير إلى وجود فرق بين المعيار والمؤشر، فالأول يعني الأساس أو الركيزة التي تستند إليها عملية تقييم الأداء أما المؤشر فهو أداة للقياس وتفسير المعيار، أي أن المعيار يتم قياسه وتفسيره من خلال مجموعة من المؤشرات<sup>(2)</sup>. فقياس الأداء وتقييمه مرهون باختيار المعايير والمؤشرات التي تعكس فعلا الأداء المراد تقييمه.

### 1.2 مؤشرات قياس الأداء

نحاول أولاً تحديد مفهوم المؤشر ثم بعد ذلك تحديد خصائصه. التعريف الوارد في Encyclopédie de la gestion et du management هو: «المؤشر هو شخص أو شيء ما يقدم المعلومات، وهو كذلك أداة للقياس تقدم ملاحظات مفيدة»<sup>(3)</sup> أما التعريف الوارد في Dictionnaire de gestion كان كما يلي: «معلومة بصفة عامة تكون في شكل رقمي، تسمح بمتابعة التوقعات التي تنتج عن تسيير المؤسسة»<sup>(4)</sup>.

من التعريفين السابقين نستخلص بأن المؤشر هو أداة لقياس الأداء، يكون عادة في شكل رقمي ليسمح لمسؤولي المؤسسة مقارنة نتائجها بالمعايير المرجعية. والمؤشر الجيد الذي يسمح بأن تكون عملية قياس الأداء فعالة وجيدة يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص هي: معنوية المؤشر، الوضوح<sup>(5)</sup>، سرعة الحصول عليه، الشمولية<sup>(6)</sup>.

- ✓ **معنوية المؤشر:** ويقصد بها أن المعلومة التي يقدمها المؤشر تعكس بكيفية دقيقة الظاهرة أو النتيجة التي نرغب في ملاحظتها.
- ✓ **الوضوح:** وضوح المؤشر يعني سهولة فهمه من طرف الجميع، فالشخص الذي يقرأ المؤشر يعرف ما ذا يعنيه بالضبط وما لا يعنيه.
- ✓ **سرعة الحصول على المؤشر:** هذا ليضمن للمؤسسة القيام بالتصحيات اللازمة وفي الوقت المناسب.

(1) أحمد بن حماد الحمودة، «تقييم الأداء الوظيفي». دورية الإدارة العامة، المجلد 34، العدد 2، سبتمبر 1994، معهد الإدارة العامة، الرياض، ص 337.

(2) Brigitte Dariath controle de gestion Dunod, Paris, 2000, P.P.124.

(3) Robert le Duff et al , op. cit P.472

(4) A.Burlaud, J.Y Eglem, P.Mykita, op.Cit, P.216.

(5) Doria Tremblay, Denis Cormier, «Organisme à but non lucratif: pertinence du modèle comptable? », la revue Economie et comptabilité, n° 197, décembre 1996, IFEC, France, P.29.


(6) Brigitte Doriath, op .cit, P.112.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية


✓ **الشمولية:** تعني أن المؤشرات تغطي جميع جوانب المؤسسة، ومن المستحسن اعتماد المؤسسة على بعض المؤشرات الشاملة التي تسمح بتقديم صورة إجمالية عن نشاط المؤسسة ومثال ذلك بعض مؤشرات الأداء المالي كالقيمة الاقتصادية المضافة.

. أنواع المؤشرات:


هناك العديد من المؤشرات، تختلف حسب زاوية النظر أو المعيار المعتمد، وسنحاول تقديم مجموعة منها :

 **المؤشرات الشخصية والمؤشرات الموضوعية:** المؤشرات الشخصية هي التي ترتبط أو ترجع إلى تصورات وتقييمات الأفراد الذين هم في علاقة مع المؤسسة. فرأي العمال في ظروف العمل داخل المؤسسة يعد من المؤشرات الشخصية، أما المؤشرات الموضوعية هي التي لا يمكن أن تولد تناقض لدى الأطراف المعنية، أي أنها تؤدي إلى نفس النتيجة مهما كان المقيم<sup>(1)</sup>، ومثال ذلك مؤشر الإنتاجية، عدد حوادث العمل داخل المؤسسة، معدل التغيبية...

 **المؤشرات النوعية والمؤشرات الكمية:** المؤشرات النوعية هي مؤشرات يصعب قياسها في أغلب الحالات ومن أمثلة ذلك : رضا العمال عن ظروف العمل، القدرة على الاتصال، رضا العملاء عن خدمات المؤسسة... أما المؤشرات الكمية فتسهل عملية حسابها، وهي على نوعين : المؤشرات المالية (النقدية) والمؤشرات غير النقدية (العينية). النوع الأول يعبر عنه في شكل تكاليف وموازنات... وهي تصلح للمستوى العلوي للتنظيم (الإطارات، الوظائف، المصالح) وهذا يرجع إلى طول مدة حساب التكاليف من جهة، ومن جهة أخرى إلى طبيعة انشغال الإطارات العليا الذي لا يتمثل في معالجة الانحرافات ANOMALIE فوريا بل التفكير في الإجراءات التي تمنعها مستقبلا. أما المؤشرات العينية التي يتم الحصول عليها بسرعة، تتلاءم مع المستوى التشغيلي الذي يبحث عن التأقلم بسرعة<sup>(2)</sup>. ويمكن كذلك تقسيم المؤشرات العينية إلى مجموعة أخرى نذكر منها ما يلي:

 مؤشرات أداء اليد العاملة المباشرة: الوقت المحقق والوقت المعياري.

 مؤشرات الأمن: عدد حوادث العمل، العدد المتوسط لأيام التوقف بسبب الحوادث...

 مؤشرات أداء الآلات: عدد القطع المصنوعة يوميا، عدد القطع المصنوعة في الوقت المحدد، عدد الأعطال...

(1) Doria Tremblay, Denis Cormier, op.cit, P. 28.

(2) Michel Gervais, contrôle de gestion. Ed Economica, 7 ed, Paris, 2000, P.P.609.611.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

المؤشرات الشاملة والمؤشرات الجزئية: المؤشرات الشاملة حسابها يقدم نظرة كلية عن أداء المؤسسة (النظام الكلي) أما المؤشرات الجزئية فتسمح بقياس كفاءة وفعالية الأنظمة التحتية<sup>(1)</sup>.

### 2.3 مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المرغوب

بعد أن تكون المؤسسة قد انتهت من مرحلة قياس الأداء الفعلي تشرع في المرحلة الموالية والمتمثلة في مقارنة أدائها الحقيقي بالأداء المرغوب. فالعقبة التي تواجه المؤسسة في هذه المرحلة هي المرجع الذي تستند إليه في عملية المقارنة. وبصفة عامة تحدد المؤسسة العناصر التالية كمراجع لمقارنة الأداء : الزمن، أداء الوحدات الأخرى، الأهداف، المعايير<sup>(2)</sup>.

✓ **الزمن:** حسب هذا المرجع فإن المسؤولين يقومون بمقارنة قيم المؤشرات الحالية بقيم نفس المؤشرات في فترات سابقة، وتدعى هذه المقارنة بالمقارنة الأفقية، وتمكن هذه المقارنة بدراسة التغيرات الحاصلة ومتابعة تطورات المؤشر.

✓ **أداء الوحدات الأخرى:** يمكن اعتبار أداء الوحدات الأخرى مرجعا مهما في عملية المقارنة، وحسب هذا المرجع تقوم المؤسسة بمقارنة قيم مؤشراتنا بنظيراتها في المؤسسات الأخرى بشرط تقارب أو تجانس النشاط. أو مقارنتها بقيم مؤشرات القطاع. هذا النوع من المقارنة يسمح للمؤسسة بمعرفة مكانتها بالنسبة للمنافسين .

✓ **الأهداف:** في بعض الحالات تقوم المؤسسة بمقارنة أدائها الفعلي بالأهداف المخططة لتحديد نسبة إنجاز أهدافها.

✓ **المعايير (\*) :** المعايير هي وحدات تستخدم كمراجع للمقارنة كالتكلفة المعيارية للمادة الأولية واليد العاملة التي تقارن بالاستهلاكات الفعلية ومن ثمة تحديد الانحرافات ودراستها. هذا الأسلوب من المقارنة يسمح بمعرفة فعالية وكفاءة المؤسسة.

### 4.2 دراسة الانحراف وإصدار الحكم

إن عملية المقارنة تفصح عن ثلاث نقاط هي: انحراف موجب، انحراف سلبي، انحراف معدوم، فالأول في صالح المؤسسة كارتفاع الأرباح، ارتفاع حصة السوق انخفاض التكاليف... أما الانحراف الثاني فهو ضد المؤسسة كاستهلاك المواد الأولية بكميات تفوق المعيارية، انخفاض الإنتاجية... أما الانحراف الثالث فليس له تأثير على نتائج المؤسسة، والحكم على الأداء من خلال الانحراف الكلي يعد

(1) جمال خنشور، مرجع سبق ذكره، ص. 27.

(2) Michel Gervais, op.cit, P.616.

(\*) المعيار في هذا الصدد عبارة عن ترجمة للكلمة الفرنسية standard أو Norme والذي هو نوع من الخطط.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

من الأحكام المضلة، بل يجب على المسؤولين القيام بتحليل الانحراف الكلي سواء كان موجبا، سالبا أو معدوما، إن أمكن إلى غاية الوقوف على الأسباب الفعلية للانحراف، لتشجيع ما هو إيجابي ومعالجة ما هو سلبي.

وفي حقيقة الأمر عملية التحليل تمكن المؤسسة من معرفة مصدر أداؤها، أهو أداء داخلي أو أداء خارجي، فالحكم الجيد على الأداء يجب أن يكون مبني على تحليل الأداء أو الظاهرة إلى غاية الوصول إلى أبعد مؤثراته. ومن الطرق الفعالة في عملية التحليل طريقة الإحلال المتسلسل التي تساعد على تحديد تأثير كل عنصر ينتمي إلى الظاهرة في الانحراف الكلي(1).

### المطلب الثالث: خصائص وشروط التقييم الجيد للأداء

إن نجاح عملية تقييم الأداء وتحقيق أهدافها تشترط توفر مجموعة من الخصائص والشروط.

#### أولا : خصائص التقييم الجيد للأداء

إن نظام التقييم الجيد للأداء يتميز بمجموعة من الخصائص الشديدة الارتباط بمؤشرات التقييم، وتمثل بصفة عامة في الصدق أو السلامة، الثبات، الحساسية والكفاية(2).

✓ **الصدق أو السلامة:** تتمثل سلامة أداة القياس في تمكنها من إعطاء الحقيقة. والمؤشرات الموضوعية هي أدوات قياس صادقة عكس المؤشرات الذاتية، هذه الأخيرة توجد بكثرة عندما يتعلق الأمر بقياس أداء الموارد البشرية لأن أداة التقييم هي الأفراد، إذن الصدق أو السلامة محققة طالما كانت أدوات القياس موضوعية.

مما سبق ذكره يتبين أن التقييم الجيد يجب أن يركز بشكل كبير على المؤشرات الموضوعية.

✓ **الثبات أو الوفاء:** إن « وفاء وسيلة القياس تعني بصفة عامة أنها دائما تقدم نفس النتائج عندما يتم استخدامها لعدة فترات لقياس نفس الشيء»<sup>(3)</sup>، هذه الخاصية دائما محققة عندما يكون المؤشر كمي عكس المؤشرات النوعية، فمثلا رأي العملاء -مؤشر نوعي- في جودة سلعة معينة بنفس الخصائص في فترتين مختلفتين ليس بالضرورة نفس الرأي. أما عن أنواع الوفاء فهي عديدة، نذكر منها الوفاء المتكافئ الذي يتحقق عندما يستعمل مسؤولين نفس الاستمارة لقياس أداء نفس المجموعة من المستخدمين في وقت محدد ويخلصان إلى نفس النتائج. الوفاء المتجانس يشترط بأن تكون مجموعة أسئلة وسيلة القياس لقياس نفس الشيء تعطي فعليا نفس النتائج.

(1) عيسى حيرش، محاضرات تحليل النشاط الاقتصادي، طلبة ماجستير، كلية الحقوق والاقتصاد، جامعة بسكرة، جوان 2002.

(2) Laurent Belanger et al, op.cit. P.P.175.177.

(3) Ibid,P.176.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

- ✓ الحساسية: القدرة على تمييز عدة درجات من الأداء، هذا يعني إن وجد اختلاف بين أدائين فإن المؤشر يستطيع تدارك ذلك.
- ✓ الكفاية: تتمثل في القدرة على تقييم جميع جوانب الأداء، مثل الأداء المالي، الأداء التجاري، الأداء الاجتماعي، الأداء الإنتاجي...

### ثانيا : شروط التقييم الجيد للأداء

من أجل أن تتمكن عملية تقييم الأداء من تحقيق أهداف إجراؤها، يجب أن تتوفر أو تتحقق فيها مجموعة من الشروط.

- ✓ توفر المعلومات الكافية: كما سبق تناوله عملية التقييم تمر بعدة مراحل أولها جمع المعلومات فالمعلومات هي الأساس في التقييم، فيجب على المؤسسة الحصول عليها بمختلف الطرق المتاحة لديها وذلك بمعالجة جميع المعطيات المتوفرة لديها، ويشترط أن تكون هذه المعلومات كافية لتتبع الأداء وتطوره، ويجب أن تمس جميع أنشطة المؤسسة، وتحقيق كل ما سبق ذكره يفرض على المؤسسة إنشاء نظام للمعلومات.
- ✓ تحديد معدلات الأداء المرغوب: من أجل تسهيل عملية المقارنة يجب على المؤسسة تحديد معدلات معيارية للأداء تمكنها من تحديد نسبة إنجازاتها وتطورات أدائها، وتمكن كذلك معدلات الأداء من تحديد مسؤولية الانحرافات الموجبة ومسؤولية الانحرافات السالبة، ومن المفضل أن تحدد هذه المعدلات بمشاركة العاملين لمسيريهم لتكون تحفيزا لهم لبلوغها.
- ✓ توفر وسائل نقل معلومات أو نتائج التقييم إلى مراكز اتخاذ القرارات المعنية للقيام بالإجراءات التصحيحية أن استلزم الأمر في الوقت المناسب<sup>(1)</sup>.
- ✓ استمرارية عملية التقييم: ويعني ذلك عدم الاقتصار على فترة زمنية معينة، بل يجب أن تمارس على طوال حياة المؤسسة وعلى فترات دورية قد تقصر وقد تطول وهذا حسب طبيعة الموضوع المراد قياسه وتقييمه<sup>(2)</sup>. فمثلا تقييم جودة المنتوجات يكون يومي أما تقييم أداء رجال البيع فمن المستحسن أن يكون شهريا.

(1) علي السلمي، التخطيط والمتابعة. دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 1978، ص. 328.<sup>1</sup>  
(2) صلاح الدين حسن السيبي، مرجع سبق ذكره، ص. 244.<sup>2</sup>



## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

### المطلب الرابع: أهمية تقييم الأداء

بعد أن يكون للمؤسسة نظام تتوفر فيه الخصائص والشروط السابقة الذكر، فإنه يمكن أن يقدم لها الكثير في مجال تسيير مواردها وخاصة منها المورد البشري.

✓ **المكافأة:** بالإضافة إلى الأجر الذي يتحصل عليه العاملون فإن المؤسسة تكافئ المصلحة أو الفرد الذي كانت أو كان عاملاً في تحقيق الانحراف الإيجابي، أي قدم أكثر مما هو مطلوب منه. ويؤدي هذا الأسلوب إلى خلق جو المنافسة بين مختلف العاملين والمصالح. فهو أداة للتحفيز إلى العمل وتحسين النتائج داخل المؤسسة .

✓ **تخطيط تعداد الأفراد:** إن عملية تقييم أداء الأفراد تسمح للمؤسسة بمعرفة عدد الموظفين الحاليين وخصائصهم (المهارات) التي تستخدمها المؤسسة كمعلومات تساعد في تخطيط الأفراد.

✓ **التكوين:** إن تطبيق برنامج تكوين الأفراد يتطلب إجراء تحليل دقيق لحاجات التكوين، هذه الأخيرة تشتمل على مجموعة من المراحل من بينها تقييم الأداء، فتقييم الأداء يساعد إلى حد كبير في عملية تكوين الأفراد.

✓ **التحرك الداخلي:** إن تنقلات الأفراد المتمثلة عموماً في الترقية، التحويل، تخفيض الرتبة، التسريح قليلاً ما تتحدد على أساس الأقدمية في المؤسسات الواعية وخاصة إذا تعلق الأمر بالإطارات. ففي أغلب الحالات يظهر الأداء كعامل محدد لمختلف التنقلات التي تتم في المؤسسة، فعملية تقييم الأداء تبدو مهمة للغاية عندما يتعلق الأمر بقرارات الترقية والتحويل...<sup>(1)</sup>

✓ **التدريب:** إن قياس الأداء وتحليل الانحراف يمكن من تحديد أوجه القصور في الأداء والجوانب التي تحتاج إلى تحسين. ولتقويم القصور وتحسين الأداء تلجأ المؤسسة إلى تدريب العناصر التي كانت سبباً في حدوث الانحرافات السلبية، ومن المستحسن للمؤسسة أن تجري قياس أداء المتدربين ثم مقارنته بأدائهم السابق (قبل التدريب) لنفس العمل وتحليل النتائج لاستخدامها في تحسين طرق التدريب نفسها بالإضافة إلى استخدامها في تقييم المتدربين<sup>(2)</sup>.

### المطلب الخامس: معوقات عملية التقييم

إن أغلب الصعوبات أو المشاكل التي تصادفها عملية تقييم الأداء هي عراقيل تظهر أو ترتبط بدرجة أولى بعملية تقييم أداء الأفراد وهذا راجع إلى كون وسائل تقييم الأداء هي الأفراد أنفسهم وبالتالي فإن مؤشرات التقييم هي مؤشرات ذاتية تتأثر بخصائص المقوم.

<sup>(1)</sup> Laurent Belanger et al, op .cit, P.P.173.174.

<sup>(2)</sup> صلاح الدين حسن السبسي، مرجع سبق ذكره، ص 235.



## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

وتظهر هذه المشاكل والصعوبات عندما لا يتمكن القائمين بالتقييم احترام شروط العملية وخصائصها. وتمثل هذه المعوقات فيما يلي:

- ✓ **الترعة المركزية والترعة التطرقية:** تعد الترعة المركزية إحدى المشكلات التي تواجه إجراء عملية التقييم وخاصة منها الأداء البشري، وتتمثل في ميل القائم بالتقييم إلى إصدار أحكام متوسطة اتجاه المقومين أي أن المقومين يحصلون كلهم مثلاً على درجة متوسط أو حسن. ومثل هذه المشكلة تنعكس بنتائج سلبية على اتخاذ القرارات المتعلقة بشأن تسيير الموارد البشرية كالتكوين، تخطيط الأفراد، الترقية.
- ✓ **أما الترعة التطرفية فهي عكس سابقتها، وتتمثل في ميل القائم بالتقييم إلى إعطاء درجات عالية جداً أو درجات منخفضة جداً، وهي أيضاً تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صائبة، وسبب المشكلة يعود في بعض المرات إلى عدم حساسية المقياس.**
- ✓ **أثر الهالة (Halo):** يتمثل في الميل إلى تقديم لجميع جوانب الأداء ملاحظة إيجابية أو سلبية ناتجة عن ملاحظة أو تقييم جانب أو بعض جوانب الأداء فقط، يعني هذا أن الفرد يحصل على تقييم كلي من خلال تقييم جانب معين فقط كالحكم على الأداء الجيد لرجل البيع من خلال قدرته على التفاوض مع العملاء وإغفال بعض جوانب الأداء الأخرى الضرورية.
- ✓ **التشابه:** ويقصد به تشابه القائم بالتقييم والمقوم في مجموعة من العناصر أو الخصائص. وقد بينت العديد من الدراسات أن القائمين بالتقييم يصدرن أحكاماً إيجابية في صالح الأشخاص المشتركين معهم في بعض الخصائص كالانتماء إلى نفس المنطقة الاجتماعية، الدراسة في نفس الجامعة، نفس الآراء والأفكار، نفس المصالح، القرابة، الجنس... فمثل هذا التشابه قد يعرقل التقييم الجيد.
- ✓ **أثر التعارض:** يتمثل هذا الأثر في الميل إلى تقييم فرد ما من خلال مقارنة أدائه بأداء زملائه المحيطين به بدل من تقييمه على أساس متطلبات عمله، ولتوضيح ذلك يضرب المثال التالي: موظفين لهما نفس الأداء وبدرجة متوسطة، الأول يقارن أدائه بأداء زملائه المتحصلين على درجة عالية والثاني يقارن أدائه بأداء زملائه المتحصلين على درجة ضعيفة فالأول يعتبر أدائه ضعيف مقارنة بأداء الثاني، وهذا غير صحيح لأنهما لهما نفس الدرجة<sup>(1)</sup>.
- ✓ **الأولية والحدثة:** الأولوية تعني الأخذ بالأداء الأولي للفرد كمقياس لأدائه خلال فترة طويلة دون الأخذ بعين الاعتبار التطورات اللاحقة بعد أول عملية تقييم، أما الحدثة تتمثل في الأخذ بالأداء

<sup>(1)</sup> Laurent Belanger, op.cit, P.P.188-189.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

الملاحظ حديثاً للحكم على مستوى الأداء وإهمال الأداء السابق، وفي كلتا الحالتين تعتبر عملية تقييم الأداء غير دقيقة<sup>(1)</sup>.

---

(1) خالد عبد الرحيم الهيتي، إدارة الموارد البشرية : مدخل استراتيجي. دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص. 191.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري للأداء في المؤسسة الاقتصادية

### خلاصة الفصل:

يحتوي هذا الفصل على مفاهيم أساسية حول الأداء بالمؤسسة الاقتصادية, حيث تم التعرض في المبحث الأول إلى تحديد مفهوم الأداء حيث عُرِّف بالكفاءة (تحقيق النتائج بأقل التكاليف) والفعالية (القدرة على بلوغ الأهداف المسطرة), ثم تحديد أنواعه معتمدين في ذلك على معيار المصدر, معيار الشمولية, المعيار الوظيفي, معيار الطبيعة, وبعد هذا تحديد العوامل المؤثرة فيه, حيث صنفنا إلى مجموعتين هما : العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبيا والعوامل غير خاضعة لتحكمها

أما المبحث الثاني فقد خصص لقياس وتقييم الأداء, حيث تم التطرق فيه أولا إلى ماهية قياس وتقييم الأداء, وثانيا إلى عملية التقييم, وثالثا إلى خصائص وشروط التقييم الجيد للأداء, ورابعا إلى أهمية التقييم بالنسبة للمؤسسة, وخامسا إلى معوقات عملية التقييم.

و في الأخير نستخلص أن الأداء يعد من بين أهم أدوات المراجعة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية وكذا الرقابة الداخلية.

## الفصل الثالث:..... حالة مؤسسة سوناطراك

### توطئة

إن الغرض من هذا الفصل هو إسقاط ما جاء في الفصلين النظريين على الوسط الاقتصادي للمؤسسة ، فلا يمكن تناول موضوع المراجعة الداخلية دون تطبيقه على المؤسسة الاقتصادية و قد اخترنا في بحثنا هذا إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكبرى و هي مؤسسة سوناطراك . من أجل ذلك سيتم معالجة الفصل الثالث بالتطرق أولا إلى التعريف بمؤسسة سوناطراك مركزين في ذلك على تعريفها ثم يلي ذلك مهام المؤسسة و كذا قوانين الشراكة ، وثانيا سيتم التطرق إلى مهام ودور دائرة التدقيق الداخلي والنظام ثم التطرق في المبحث الثاني إلى مهمة مراجعة الخزينة من خلال مطلبين الأول يتناول البنك و الثاني يتناول الصندوق.

و عليه فهيكل هذا الفصل سيكون كما يلي:

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة سوناطراك.

المبحث الثاني: مهمة مراجعة الخزينة.

## الفصل الثالث:..... حالة مؤسسة سوناطراك

### المبحث الأول: مؤسسة سوناطراك

#### المطلب الأول: تعريف مؤسسة سوناطراك

في تاريخ 31 ديسمبر 1963 أسست شركة سوناطراك، وكان دورها آن ذاك التكفل بنقل وتسويق المحروقات. ولكن تطور الظرف سرعان ما أعيد النظر في هذا الدور، حيث تم توسيع نشاط الشركة ابتداء من 1966، ليمس القطاعات الأخرى من النشاط البترولي كالبحث والإنتاج والتحويل.

وتحديدا من تاريخ 24 فيفري 1971 وفي عهد الرئيس الراحل هوارى بومدين، حدثت ثورة في مجال المحروقات، حيث أمت هذه الأخيرة حتى تتمكن البلاد من استرجاع كل سيادتها على مواردها الوطنية، وحتى تتمكن من فرض نفسها في صرح الأمم، وحتى تمتلك الجزائر من جديد ثرواتها الطبيعية وتنتزعها من الاستعمال التعسفي والجنائز للشركات الأجنبية.

وعليه أصبحت شركة سوناطراك تعمل على تقويم المحروقات من خلال سياسة استثمارية محطمة، مطورة بذلك جميع فروع الصناعة البترولية من الاستكشاف إلى البتروكيميا.

وفي الثمانينات انسحبت شركة سوناطراك من نشاطات الخدمات البترولية والبتروكيميا والتكرير والتوزيع، ليقصر نشاطها على ميادين البحث والإنتاج والنقل بالاضافة إلى ميداني معالجة الغاز وتسويق المحروقات.

وفي التسعينات وفي إطار تنظيمها الجديد، أصبحت سوناطراك بمحمل رساميل ما يعادل 100 % من شركات التوزيع والتكرير والبتروكيميا والهندسة، كما أنها تملك 51% من رساميل شركات الخدمات البترولية.

و هاهي اليوم تحتل المرتبة 11 في العالم، وهي أول مؤسسة حوض المتوسط وتحتل المرتبة 4 عالميا في تصدير الغاز الطبيعي.

#### 2- المهام التي أنشأت من أجلها شركة سوناطراك:

إن المهمة الأساسية التي أسندت لسوناطراك عند تأسيسها، تمثلت في التطفل بنقل وتسويق المحروقات، وإيماننا من القائمين عليها بضرورة تطوير هذا المسعى، اتسعت مهماتها لتشمل قطاعات أخرى كالبحث والإنتاج والتكرير، كما وضعت سوناطراك لنفسها المهام الاستراتيجية التالية:

## الفصل الثالث:..... حالة مؤسسة سوناطراك

- تمويل البلاد بالحروقات بصفة دائمة.
- دراسة كل الأشكال والمصادر الأخرى للطاقة وترقيتها وتقويمها.
- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بصناعة الحروقات.
- تطوير شبكات النقل والتخزين والشحن واستغلال تلك الشبكات وتسييرها.
- ومن مهامها كذلك البحث والتنقيب والاستغلال.

وعلى المدى البعيد فيما يخص طاقات البلاد في مجال الحروقات، نجد أن الشركة الوطنية سوناطراك حققت تطورا ملحوظا في الإنتاج حيث ضاعفت أربع مرات إنتاجها من سنة 1970 إلى يومنا هذا، وسيتضاعف مرتين عام 2007، كما سيكون إنتاج البترول في عام 2010 مرتفعا حيث يصبح 1.4 مليون برميل يوميا.

### 3- القانون الأساسي للشركة:

شهدت الشركة الوطنية سوناطراك ابتداءها من عام 1998 تغييرا في الاطار التنظيمي لها، معدلة بذلك المراسيم الصادرة سنة 1963 وسنة 1966 التي كانت تسمية الشركة الوطنية لنقل وتسويق الوقود السائل، وعليه فإن أهم ما جاء به المرسوم الرئاسي 48/98 المؤرخ في 14 شوال 1418 الموافق ل 11 فبراير 1998، وفي مادته الثانية تسمية الشركة، بحيث تصبح الشركة الوطنية للبحث عن الحروقات وإنتاجها ونقلها وتحويلها وتسويقها "سوناطراك". ويمكن تغيير هذه التسمية بمقتضى مداولة الجمعية العامة.

ويضيف القانون دائما أن الشركة الوطنية سوناطراك تتوفر على رأسمال مبلغه مائتان وخمسة وأربعون مليار دينار (245 مليار دينار) موزع على مائتين وخمسة وأربعين ألف سهم، قيمة كل واحد مليون دينار تكتسبها الدولة دون سواها، وأن رأس مالها غير قابل للتصرف فيه أو الحجز أو التنازل عنه.

كما حدد هذا المرسوم الأهداف التي ترمي شركة سوناطراك إلى تحقيقها سواء في الجزائر أو في الخارج والتي تتمثل في:

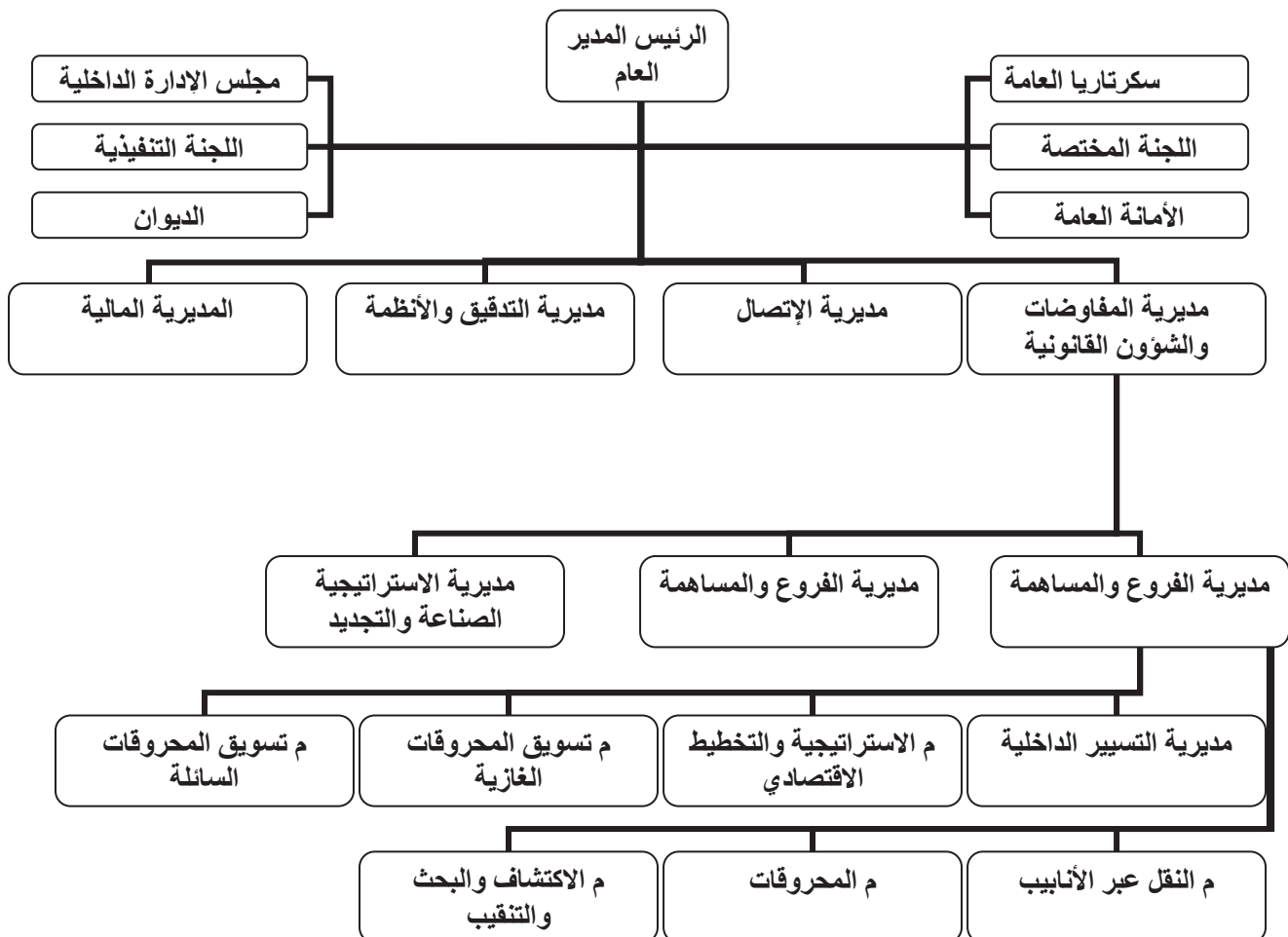
- التنقيب على الحروقات والبحث عنها واستغلالها.
- تطوير شبكات نقل الحروقات وتخزينها وشحنها، واستغلال هذه الشبكات وتسييرها.
- تميع الغاز الطبيعي ومعالجته وتقويم الحروقات الغازية.
- تحويل الحروقات وتكريرها.
- تسويق الحروقات ( الغازية والسائلة).

## الفصل الثالث:..... حالة مؤسسة سوناطراك

- إنماء مختلف أشكال الأعمال المشتركة في الجزائر أو خارج الجزائر مع شركات جزائرية أو أجنبية واكتساب وحيازة كل حقية أسهم والاشتراك في رأس المال وفي كل القيم المنقولة الأخرى في شركة موجودة أو سيتم إنشاؤها في الجزائر أو في الخارج.
- تمويل البلاد بالحقوقات على الأمدين المتوسط والعيد.
- دراسة كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بصناعة المحروقات وكل عمل يمكن أن تترتب عنه فائدة لسوناطراك، وبصفة عامة كل عملية مهما تكن طبيعتها ترتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة بهدف الشركة وذلك باستغلال كل الوسائل المتاحة.

## الفصل الثالث: حالة مؤسسة سونا طراك .....

## الهيكل العام لمؤسسة سوناطراك:





## الفصل الثالث:..... حالة مؤسسة سوناطراك

### المطلب الثاني: مهام ودور دائرة التدقيق الداخلي والنظام

تتواجد دائرة التدقيق الداخلي والنظم ضمن مديرية المالية والمحاسبة وهي مكونة من ثلاث مصالح هي:

- مصلحة التوثيق والأرشيف.
- مصلحة النظم.
- مصلحة التدقيق.

1. مصلحة التوثيق والأرشيف: ويتمثل دور هذه الأخيرة في حرص على تلبية احتياجات المراجعين الداخليين من حيث المادة العملية والمعلومات ومختلف التقارير والمعلومات الصادرة، كذلك تعمل على نشر مختلف التعليمات المقدمة لها والملاحظ أن هذه المصلحة لا تملك مكتب مخصص بل هي محتواة داخل مصلحة المراجعة والنظم.

2. مصلحة النظم: كما رأينا في هيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة فإن مصلحة النظم تنتمي إلى دائرة التدقيق الداخلي والنظم إذا كان من الأجدر أن تكون هذه المصلحة مستقلة عن دائرة التدقيق الداخلي والنظم حتى يتسنى لها القيام بعملها بصفة مستقلة لأن عملها ذو أهمية كبيرة كونه يتمثل في تعديل وخلق إجراءات عمل جديدة في نظم الرقابة الداخلية وهذه التعديلات والإجراءات الجديدة تكون انطلاقاً من التقارير المعدة من طرف المدققين الداخليين، فإذا كانت هذه المصلحة مستقلة عن دائرة التدقيق الداخلي والنظم حتى يمكنها العمل باستقلالية عن هذه الأخيرة.

3. مصلحة التدقيق الداخلي: وهي تحتوي بدورها على:

أ- رئيس مصلحة: وهو الذي يتكفل بالمسؤوليات والأنشطة المتمثلة في:

- إعداد البرنامج السنوي للفحوصات والسهر على حسن سيرها.
- إعداد موازنة الدائرة بما في ذلك تكاليف التكوين و مهمات المراجعة عبر مختلف الوحدات و المديرية الجهوية
- إعلام و تبليغ المسؤولين المحليين المركزيين و الجهويين بنتائج تلك الفحوصات و المواجهة الميدانية. مما فيها الثغرات و النقائص و اقتراح توصيات، إضافة إلى هذه المسؤولية المسندة إلى رئيس المصلحة فإنه مكلف بإنجاز المهام و الوظائف التالية:
- تحضير البرامج وعرضها على المديرية.

## الفصل الثالث:..... حالة مؤسسة سوناطراك

- الإشراف على سير المهمات وإضافة بعض المعلومات الضرورية وإرسال التقارير إلى مدير قسم الإنتاج.

- ضمان تكوين العمال والأعوان.

ب- رئيس المهمة: وهو الذي يتولى المهام التالية:

- الإشراف على المدققين.

- تقديم النصائح وإرشادهم.

- إعداد التقارير.

ت- فريق المدققين: وهم المكلفون بالمسؤوليات والأنشطة التالية:

- ضمان فعالية واحترام إجراءات الرقابة الداخلية.

- الإطلاع المستمر على طرق الفحص. بما فيها المعايير والتطور الحاصل في هذا المال على مستوى الدولي.

- إعداد برنامج ومخططات المهمات وعرضها على رئيس الدائرة للمصادقة.

- السهر على حسن سير المهمات وتقديم تقارير التدقيق الداخلي في مواعيدها وتحقيق هذه المسؤوليات من خلال تقييم إجراءات السير في المؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية، مراقبة التسجيلات المحاسبية مقارنة بالقواعد المستعملة، التحقق من تطابق الحسابات الختامية وإعداد تقرير في نهاية المهمة لإثبات حالة المصلحة التي تم فحصها.

عند بداية كل سنة يتم إعداد البرنامج السنوي من طرف رئيس دائرة المراجعة والنظم، يتم بعد ذلك مراجعته من طرف مدير المالية والمحاسبة كي يتم مصادقته من طرف مدير قسم الإنتاج وبالتالي يصبح هذا البرنامج ساري المفعول من تاريخ المصادقة، حيث يحدد مختلف المهمات التي سيتم تأديتها في مختلف المديريات سواء بالمقر أو المديريات الجهوية التابعة لقسم الإنتاج.

قبل بداية أي مهمة يقوم المراجعون الداخليون بإعداد دراسة معمقة حول الوظيفة التي سيتم مراجعتها وهذا بالرجوع إلى التقارير السابقة ومختلف الإجراءات الجديدة إذا وجدت، ويتم بعدها تنفيذ برنامج العملية على الميدان، وعند وصول فرقة المراجعين الداخليين إلى الناحية المراد فحصها فإن أول اتصال يكون مع مدير الناحية لتقديم الأمر بالمهمة وعرض موضوعها.

## الفصل الثالث:..... حالة مؤسسة سوناطراك

فيما يلي أهم المراحل التي يمر بها المراجع الداخلي خلال إنجاز مهمته:

- 1- مرحلة الحوار: يتم خلال هذه المرحلة إجراء حوار مع الموظفين ومسؤولي المصالح عن كل إجراءات العمل وكيفية سير وتدفق المعلومات والوثائق، حيث يقوم المراجع الداخلي بتكوين تلك الملاحظات على أوراق العمل.
  - 2- إنشاء خرائط التدفق: بعد تسجيل كل المعلومات عن نظام العمل الداخلي، يتم إعداد خرائط التدفق التي تمثل تعبير شكلي عن تدفق وسريان المعلومات والوثائق وتفويض وتوزيع السلطات.
  - 3- إجراء السير (sondage): تهدف هذه العملية إلى التأكد من صحة المعلومات الواردة على السجلات وتمثل في أخذ عينة منها ثم دراستها وإجراء المقارنة اللازمة والخروج في الأخير بنتائج تعمم على كل المجتمع المدروس.
  - 4- استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف: انطلاق من المقارنة السابقة يمكن اكتشاف نقاط قوة ونقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية أو أي أخطاء أو نقائص يتم ملاحظتها.
  - 5- إعداد التقرير النهائي: بعد الانتهاء من إجراءات المراجعة المتعارف عليها واتباع النقاط الواردة في برنامج المهمة، يتم إعداد التقرير النهائي الذي يضم ملاحظات المراجع، إذا كانت هذه الملاحظات سلبية يليها سرد للتوصيات اللازم تطبيقها في نظر المراجع لتفادي مثل هذه النقائص ويتم إعداد هذه التقارير في مقر مصلحة التدقيق الداخلي والنظم لدى مؤسسة سوناطراك حيث يتم الإطلاع عليه من طرف رئيس الدائرة الذي يبدى رأيه في طريقة أداء المهمة وضع الملاحظات ثم يصادق عليه، كما يتم المصادقة عليه من طرف مدير المالية والمحاسبة والاحتفاظ بنسخة لمدير المالية والمحاسبة، رئيس دائرة المراجعة والنظم، مصلحة التوثيق والأرشيف وأعضاء فرقة المراجعة الداخلية، كما ترسل نسخة إلى مديرية الناحية التي خضعت لعملية المراجعة.
- ولكي يتسنى للمراجع الداخلي الدخول في مرحلة الحوار وإنشاء خرائط التدفق ووضع إجراءات السير واستخراج نقاط الضعف ونقاط القوة يجب عليه طرح أسئلة على الموظفين وبما أنه في بحثنا هذا تطرقنا إلى مراقبة حسابات الخزينة فإنه المراجع الداخلي يجري حوارات ومحادثات مع موظفي الخزينة والتي تحتوي على البنك والصندوق.

## الفصل الثالث:..... حالة مؤسسة سوناطراك

### المبحث الثاني: مهمة مراجعة الخزينة

#### المطلب الأول: البنك

طريقة عمل البنك دخل ضمن حسابات قسم محاسبة إذا أن التعامل بالشيك وأوراق القبض يمثل العنصر الأساسي لها وبما أن وحدة النقل عبر الأنابيب التابعة لمؤسسة سوناطراك والتي هي محل بحثنا لا تستقبل غالباً الأموال أو لا تكون دائنة بأوراق القبض فهي وحدة منفقة للأموال أكثر ما هي مستهلكة وبالطبع يكون التمويل حسب الميزانية المسطرة من طرف المديرية المالية لسوناطراك كل سنة، وإذا لم تكفي يتم التعزيز بأخرى مساعدة وبقية احتاجت إلى ذلك علماً أن طلب الزيادة يكون مدعم بكل الوثائق المثبتة لمشروعية النفقات التي كانت والتي ستأتي.

و من خلال دراساتنا لكيفية عمل البنك وجدنا أن إجراءات تحرير الشيكات في منتهى الدقة و الإحتراز لقوة نضام الرقابة الداخلية ولسهولة التلاعب بحسابات البنك.

إذ تبدأ العملية بعد إنهاء مراحل الشراء أو إنهاء مراحل موضوع تحرير الشيك، إذ يتم إعطاء الفاتورة أو موضوع تحرير الشيك لمصلحة المحاسب التي بدورها تقوم بإعطاء أوامر إلى وحدة للتأكد من أن موضوع صرف الشيك مثلاً إذا كان الشيك لمورد، التأكد من موضوع الفاتورة (فحص الطلبية، الكمية، النوعية، السعر... الخ). يكون من صلاحيات مصلحة الشراء، أما إذا كان موضوع الشيك شيء آخر فيرجع التأكد منه إلى المصلحة التي لها علاقة بالموضوع.

يرسل إلى رئيس القسم وثيقة عليها ختم رئيس مصلحة المراقبة لموضوع الشيك بشرعية هذا المبلغ والذي بدوره يأمر مصلحة المحاسبة بتحرير الشيك الذي يمس من طرف رئيس القسم ومن طرف المدير وفي حالة غياب أحد المسؤولين السابقين يكون هناك مفوض هل صلاحية الإمضاء معين من طرف المدير.

وفي الأخير يقوم رئيس المصلحة بمراقبة لكل المراحل السابقة الذكر والذي تتأكد بإمضاء هذا الأخير وتسليم الشيك للمستفيد.

## الفصل الثالث:..... حالة مؤسسة سوناظراك

### إجراءات وأدوات المراقبة الداخلية للبنك :

- ✚ أول إجراء من إجراءات المراقبة هو التسجيل في دفتر خاص لدى رئيس القسم لكل شيك يصرف.
- ✚ التسجيل في دفتر اليومية وفي دفتر الأستاذ كل العمليات المتعلقة بالبنك.
- ✚ المطالبة بكشف من البنك بصفة دورية وشهرية يكون بمثابة وثيقة لمطابقة حساباتهم التي أدرجت في اليومية ودفتر اليومية مع كشف البنك.
- ✚ معالجة حالات التقارب البنكي أيضا بصفة منتظمة ودورية.
- ✚ مراقبة مباشرة وميدانية ومفاجأة من طرف المراجع الداخلي للخرزينة.

### المطلب الثاني:الصندوق

طريقة عمل الصندوق أو حسابات الصندوق تدخل ضمن قسم المحاسبة ( مصلحة المحاسبة والمالية) ولا يفوق السقف المالي أو أعلى مقدار للمال المتواجد فيه لا يفوق 150.000,00 د ولا يجوز اقتناء أكثر من هذا المبلغ إلا في حالات خاصة سيتم التطرق إليها.

طريقة عمل الصندوق: في حالة إخراج الأموال يراعي عميد الصندوق معيارين اثنين هما:

- 1- إمضاء رئيس المصلحة أو مدير المصلحة ويجب أن يكون الإمضاء مشترك وإلا فإن ماسك الصندوق لا يخرج أي مبلغ حتى ولو كان الإمضاء من طرف واحد، فيجب أن يرى إمضاء المسؤولين معا مع الختم إلا في حالة غياب أحد المسؤولين هذا الأخير يكون قد ترك مفوض يحمضي مكانه.
- 2- توفر الوثائق المحاسبية الدالة على صدق ذلك الإخراج أو الإدخال (شكل رقم 1.2.3).

- هناك حالات قليلة في الصندوق أين تفوق قيمته الحقيقية القيمة المنصوص عليها قانونا وفي حالة

إدخال سيولة إلى الصندوق عن طريق les reçus a remettre au deposant

وهذا لا يكون إلا في بعض الحالات الخاصة.

### أدوات المراجعة والمراقبة الداخلية للصندوق:

- 1- هناك مراقبة مباشرة ومفاجأة من طرف المراجع الداخلي للصندوق حيث تتم مراجعة ميدانية ويتم من خلالها إعطاء نصائح وتوجيهات إلى ماسك الصندوق إن تطلب الأمر، مع العلم أن مبلغ النقص أو الزيادة المسموح بها قانونيا هو 150 دينار.

## الفصل الثالث:..... حالة مؤسسة سوناطراك

---

2- التسجيل في سجل الإدخالات و الإخراجات، ثم التسجيل المباشر في الحاسوب الخاص بأمين الصندوق للعمليات السابقة والتي تسجل بدورها في الحاسوب المركزي للمؤسسة.

وفي آخر اليوم تتم مراقبة مكثفة لكل كبيرة وصغيرة من طرف رئيس المصلحة بالمطابقة بين بيانات الحاسوب المركزي وبيانات الحاسوب الخاص بأمين الصندوق وسجل الإدخالات و الإخراجات، فإذا كان التطابق موجود فهذا يكون جيدا أما إذا كان هنالك فرق فيجب على أمين المخزن أن يبحث على الفرق وتصحيحه.

## الفصل الثالث:..... حالة مؤسسة سوناطراك

### خلاصة الفصل

- يحتوي هذا الفصل على بطاقة فنية لمؤسسة سوناطراك , حيث تم التعرض في المبحث الأول إلى التعريف بالمؤسسة من حيث تطورها التاريخ ثم بعد ذلك إلى بعض المهام الرئيسية للمؤسسة كتمويل البلاد بالحروقات بصفة دائمة ، و دراسة كل الأشكال والمصادر الأخرى للطاقة وترقيتها وتقويمها ، و تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بصناعة المحروقات ، و كذا تطوير شبكات النقل والتخزين والشحن واستغلال تلك الشبكات وتسييرها ، ومن مهامها كذلك البحث والتنقيب والاستغلال.
- و كذا التطرق إلى قانون الشراكة لدى المؤسسة ثم بعد ذلك الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، مهام ودور دائرة التدقيق الداخلي والنظام حيث تتواجد دائرة التدقيق الداخلي والنظم ضمن مديرية المالية والمحاسبة وهي مكونة من ثلاث مصالح هي: مصلحة التوثيق والأرشفة. ، مصلحة النظم ، مصلحة التدقيق.
- أما المبحث الثاني فقد خصص لمهمة مراجعة الخزينة و ذلك من خلال البنك و الصندوق , حيث تم التطرق فيه أولا إلى البنك من خلال دراسة طريقة العمل بين البنك و قسم المحاسبة ثم إجراءات وأدوات المراقبة الداخلية للبنك , وثانيا الصندوق من خلال دراسة طريقة العمل بين الصندوق و قسم المحاسبة ثم إجراءات وأدوات المراقبة الداخلية للصندوق.
- و في الأخير نستخلص أن الأداء يعد من بين أهم أدوات المراجعة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية وكذا الرقابة الداخلية.

### الخاتمة العامة

من خلال هذا البحث المتواضع تعرفنا على مختلف المفاهيم وأساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية وكذا المراحل التي تمر بها المراجعة الداخلية من خلال اكتساب معرفة حول المؤسسة موضوع المراجعة، تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات من اجل إدلاء المراجع برأيه حول صدق وشرعية الحسابات المدعمة برأيه وبراهين إثبات.

وسنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج التي توصلنا إليها سواء كان في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي مع الرجوع إلى الفرضيات التي سبق وضعها أثناء اختيارنا لهذا الموضوع وذلك بهدف تأكيدها أو نفيها مع إعطاء بعض الاقتراحات.

\*فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

فيما يخص الفرضية الأولى، فإن المراجعة الداخلي وظيفة مستقلة نسبيا نظرا لخضوع المراجع الداخلية للمدير العام مما يكسبه القوة على مراجعة ومراقبة جميع مدراء المصالح وعدم خضوعه سلميا إلا للمدير وهذا يؤدي به إلى كشف نقاط الضعف في النظام وإعطاء اقتراحات لتحسين التسيير.

أما الفرضية الثانية فإن نجاح عملية المراجعة لا يتوقف فقط على كفاءة المراجع بل يرجع إلى احترام هذا الأخير إلى المعايير المتعارف عليها وذلك باعتبارها الموجه الرئيسي لعملية المراجعة. ضف إلى ذلك الخبرة المهنية ومحاولة المراجع للحصول على أحدث المعلومات والنظريات المتعلقة بالمراجعة من خلال حضور ندوات وملتقيات؛

أما الفرضية الثالثة والمتضمنة إتباع المراجع منهجية محددة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات من خلال قيامه بالتخطيط لعملية المراجعة بإعداد الخطة والبرنامج حتى ينطلق في الأشغال، ويكون ملفات العمل حتى يسهل عمله، وحصوله على أدلة وقرائن إثبات ليقوم في الأخير بالإدلاء برأيه حول صدق البيانات المحاسبية والمالية في تقرير يشمل ذلك.

\* أما النتائج المتوصل إليها فجاءت كما يلي :

- المراجعة الداخلية وظيفة تابعة للمديرية العامة من اجل تحسين الدورة الإدارية لتصحيح الأخطاء والرفع من الأداء.



## الخاتمة:

- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات المؤسسة من السرقة والتلاعبات ومن الأخطاء المحتملة على مستوى الداخلي وبالتالي إظهار الثغرات السلبية في المؤسسة.
- تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة القوانين الداخلية، الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة، التوصيات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة.
- هدف خلية المراجعة هو التأكد دوريا من أن النصوص المعمول بها كافية، المعلومات المتدفقة صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة.
- هدف المراجع من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة من اجل الحكم على فعاليته؛
- تتم ممارسة عملية المراجعة الداخلية وفق خطوات متكاملة ومتراطة طبقا لمعايير متعارف عليها وتنتهي هذه العملية بالإدلاء بالرأي حول صدق وسلامة القوائم المالية الختامية إلى المستفيدين من هذا التقرير.
- إن الإخلال بأي معيار من معايير المراجعة يؤدي إلى التأثير على مصداقية المراجع و إلى اختلالات في أدائه.
- يقوم التقرير الصفي بتشخيص النظام ووصفه داخل المؤسسة محل المراجعة من خلال التطرق لمقوماته والإجراءات القائمة عليها ولكن ما يعاب على هذا التقرير انه طويل ويسهل فيه تكرار العمليات.
- خرائط التدفق هي من أهم الأدوات التي يعتمد عليها المراجع من خلال تصميم خرائط لسير العمليات والإجراءات وبالتالي يسهل على أي شخص مهما كانت وظيفته من فهم العمليات ولكنها طريقة تستلزم وقتا طويلا لانجازها نظرا لتعدد العمليات وصعوبة استعمال الرموز والأشكال.
- قوائم الاستقصاء وسيلة أساسية يعتمد عليها المراجع الداخلي من اجل التحقق من انه فهم النظام وأحسن تلخيصه ولكنه يعتمد عليها في تقييمه للنظام خاصة إذا لم تكن هذه الأسئلة دقيقة.
- وفي الأخير وبعد الانتهاء من عرض النتائج كان لا بد أن نخرج بمجموعة من التوصيات فيما إجراءات المراجعة الداخلية لمؤسسة سوناطراك.
- ✓ ضرورة خلق مصلحة للمراجعة الداخلية من اجل مساعدة مسيري المصالح في تحسين التسيير والعمل على تفادي حالات الغش والسرقة وتفاذي الوقوع في الأخطاء؛

## الخاتمة:

- ✓ ضرورة استعمال الطرق العلمية في إجراءات المراقبة الداخلية؛
- ✓ ضرورة تشغيل أيدي عاملة مؤهلة لأداء مهمة الرقابة الداخلية على أكمل وجه من أجل القيام بمراجعة داخلية صحيحة؛
- ✓ وضع نظام مراقبة و مراجعة وتقسيم المهام على المراجعين؛
- ✓ يجب على المؤسسة استخدام التقنيات الحديثة في الرقابة بغية الوصول إلى مراجعة دقيقة وهذا لتفادي قدر الإمكان الأخطاء ؛
- ✓ استعمال برنامجا للمراجعة و ذلك بتصنيف مهام المراجع و استقلاليتها؛
- ✓ وضع كتيب يقيم الرقابة الداخلي وجميع الإجراءات لضمان السير الحسن للمؤسسة؛
- ✓ خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من أجل توفير جو مناسب للعمل بكل إتقان احترام المعايير والشروط التي تؤدي إلى تحقيق المؤسسة لأهدافها.

# المراجع :

الكتب :

باللغة العربية :

1. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال. دار المريخ للنشر، الرياض، 2000.
2. جميل أحمد توفيق، أساسيات الإدارة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، غير مذكورة.
3. خالد عبد الرحيم الهيبي، إدارة الموارد البشرية : مدخل استراتيجي. دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
4. شريف باشا، أحمد عيسون حامد، تقييم الأداء وزيادة الكفاءة الإنتاجية. جمعية الاقتصاديين العراقيين، بغداد، مارس، 1983.
5. صلاح الدين حسن السيسي، نظم الخاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصاريف والمؤسسات المالية. دار الوسام للطبع والنشر، لبنان، 1998.
6. عدنان هاشم رحيم السمارائي، الإدارة المالية: منهج تحليل شامل، الجامعة المفتوحة، ط2، ليبيا، 2007.
7. علي السلمي، التخطيط والمتابعة. دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2002.
8. محمد صالح الحناوي، نبال فريد مصطفى، رسمية ذكي قرياقص، أساسيات الادارة المالية. الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009.
9. مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي. دارالمستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2009.
10. منير صالح هندي، الإدارة المالية : مدخل تحليلي معاصر. المكتب العربي الحديث، ط2، الإسكندرية، 2003.
11. محمد بوتين، الخاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008.
12. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: تحليل مالي. الجزء الأول، دار محمدية العامة، الجزائر، 2010.
13. ناصر دادي عدون، نواصر محمد فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الآفاق ، الجزائر، 2009.
14. صديقي مسعود، المراجعة الداخلية، دار مزوار ، الوادي ، 2010.

باللغة الأجنبية :

15. Abdellatif Khemakhem, **la dynamique du contrôle de gestion**, Dunond, 2 ed, Paris, 2010.
16. A.C.Martient, **l'entreprise dans un monde en changement**, ed du seuil-overières, Paris, 1992.
17. Alain Capiez, **élément de gestion Financière**. Masson, 4 ed, Paris, 1994.
18. A. Burlaud ,J. Y Eglem , P Mykita, **dictionnaire de gestion** . Editions Foucher, Paris, 1995.
19. Bernard Martory, **contrôle de gestion sociale**, librairie Vuibert, Paris, 2009.
20. Boukhazar Aomar, **la comptabilité de l'entreprise et le Plan comptable national**, E.N.I.C, Alger, Non daté.
21. Brigitte Dariath, **contrôle de gestion**. Dunod, paris, 2010.

## المراجع :

22. Ch Guyon, Ci Rozsa, **la fonction financière dans l'entreprise**, Tome 2, 3ed, Masson, Paris, 2008.

23. Dominique Pestreroire, **La gestion financière en 12 questions de cours**. Ed. organisation, Paris 2009.

### الدوريات

#### باللغة العربية

24. أحمد بن حماد الحمودة، «تقييم الأداء الوظيفي». دورية الإدارة العامة، المجلد 34، العدد 2، سبتمبر 1994، معهد الإدارة العامة، الرياض، ص 337.

25. عبد المليك مزهودة، «الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم». مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، نوفمبر، 2010، جامعة بسكرة، ص 87.

#### رسائل وملتقيات :

#### باللغة العربية :

26. جمال خنشور «تقييم الأداء الاقتصادي في وحدة ديدوش مراد»، رسالة ماجستير، غير منشورة، معهد الاقتصاد، جامعة باتنة، نوفمبر، 2001.

27. عبد الحق بوعتروس، معايير تقويم الأداء بالمؤسسات الصناعية العامة، في الجزائر. رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة عنابة، ماي 92.

28. مليكة زغيب. "أدوات التحليل المالي في المؤسسات الصناعية العمومية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، معهد الاقتصاد، جامعة قسنطينة، 97.

29. عيسى حيرش، محاضرات تحليل النشاط الاقتصادي. طلبة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة بسكرة، 2002.

### مواقع أنترنت

30. Banque d'algerie : [www.Finance-algeria.org/dgep/a2.htm](http://www.Finance-algeria.org/dgep/a2.htm)

31. Jaques Aubert et al, les notions de compétence dans les différentes disciplines ([www.e-rh.org](http://www.e-rh.org))