

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة أبي بكر بلقايد

تلمسان

كلية العلوم الاقتصادية، التسيير و العلوم التجارية  
التخصص: المنظمة، التدقيق و إستراتيجية اتخاذ القرار  
مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير

بعنوان:

تسيير و تحليل الأموال العمومية  
دراسة حالة:خزينة ولاية تلمسان

تحت إشراف د.الأستاذ

بن بوزيان محمد

رئيسا

مشرفا

ممتحنا

ممتحنا

أستاذ محاضر

أستاذ التعليم العالي

أستاذ محاضر

أستاذ محاضر

من إعداد الطالب:

طويل رشيد

أعضاء اللجنة المناقشة:

كرزابي عبد اللطيف

بن بوزيان محمد

بوثلجة عبد الناصر

بوهنة علي

# فهرس المحتويات

تشكرات

الاهداء

المقدمة

7.....

## الفصل الأول: مفهوم التسيير و دوره

14.....	تمهيد.
15.....	المبحث الأول: ماهية التسيير
15.....	المطلب الأول: مفهوم التسيير
16.....	المطلب الثاني: آليات التسيير
17.....	المبحث الثاني: نشأة التسيير.....
17.....	المطلب الأول: النظرة التقليدية
19.....	المطلب الثاني : حركة العلاقات الإنسانية
20.....	المبحث الثالث : دور مراقبة التسيير
20.....	المطلب الأول :مفهوم مراقبة التسيير
20.....	المطلب الثاني : اهداف و دور مراقبة التسيير
21.....	المطلب الثالث : مهام مراقبة التسيير
22.....	المطلب الرابع : الارتباط الهرمي لمصالح التسيير
23.....	المبحث الرابع : أدوات مراقبة التسيير
23.....	المطلب الأول: الأدوات التقليدية
26.....	المطلب الثاني : الأدوات الحديثة
30.....	خلاصة الفصل الاول
	<b>الفصل الثاني: ادارة و تسيير الموارد البشرية</b>
33.....	تمهيد
33.....	المبحث الأول: إدارة الموارد البشرية
33.....	المطلب الأول: مفهوم إدارة الموارد البشرية
34.....	المطلب الثاني: أهداف إدارة الموارد البشرية
34.....	المبحث الثاني: الوظائف الرئيسية لإدارة الموارد البشرية
35.....	المطلب الأول : تخطيط الموارد البشرية
36.....	المطلب الثاني: اكتساب الموارد البشرية

38	المطلب الثالث: الاختيار و التعيين
40	المطلب الرابع : تنمية الموارد البشرية عن طريق التدريب و التقييم
42	المطلب الخامس : كيفية المحافظة على الموارد البشرية
43	المبحث الثالث : تسيير المعارف في خدمة الكفاءات
44	المطلب الأول : الكفاءات في خدمة المنشأة
45	خلاصة الفصل الثاني

## الفصل الثالث: مراقبة تسيير الأموال العمومية و مراجعتها.

47	مقدمة
47	المبحث الأول: مفهوم المراقبة
48	المبحث الثاني: أهمية و أهداف المراقبة
48	المطلب الأول: أهداف المراقبة المالية
49	المطلب الثاني: أنواع المراقبة
50	المطلب الثالث: اتخاذ القرار
50	✓ مفهوم القرار و العوامل المؤثرة على اتخاذه
50	✓ مراحل عملية اتخاذ القرار
51	المبحث الثالث: مبادئ المراجعة
56	المبحث الرابع : ماهية المراجعة
57	المطلب الأول : المفاهيم المختلفة للمراجعة
59	المطلب الثاني : التطور التاريخي للمراجعة
60	المطلب الثالث : أهمية المراجعة
64	المبحث الخامس: معايير المراجعة
68	خلاصة الفصل الثالث

## الفصل الرابع: دراسة حالة (خزينة ولاية تلمسان)

70	تمهيد
70	المبحث الأول: دور الموارد البشرية و اشكالياتها
73	المبحث الثاني : المراجعة و المراقبة كأداة تسيير
75	المبحث الثالث: تحليل إيرادات ميزانية الدولة
76	المطلب الأول : إيرادات لسنة 2005
79	المطلب الثاني : إيرادات لسنة 2006
81	المطلب الثالث : إيرادات لسنة 2007
82	المطلب الرابع : مقارنة ميزانيات الدولة
90	المبحث الرابع : تحليل ميزانية الولاية

91.....	المطلب الاول : ايرادات لسنة 2005
94.....	المطلب الثاني: ايرادات لسنة 2006
96.....	المطلب الثالث : ايرادات لسنة 2007
97.....	المطلب الرابع: مقارنة ايرادات ميزانية الولاية
106.....	المطلب الخامس: مقارنة نفقات ميزانيات الولاية
125.....	المبحث الخامس : مقارنة ميزانيات البلديات
125.....	المطلب الاول : نفقات البلديات لسنة 2005
127.....	المطلب الثاني: نفقات البلديات لسنة 2006
128.....	المطلب الثالث : نفقات البلديات لسنة 2007
129.....	المطلب الرابع:المقارنة بين ميزانية البلديات
139.....	خلاصة الفصل
141.....	الخاتمة
143.....	التوصيات
145.....	قائمة المراجع
153.....	الملحقات

## تشكرات.

أتقدم بجزيل الشكر و خالص الثناء إلى كل الأساتذة على ما قدموه إلينا من أنوار أضاءت درب مشوارنا الدراسي.  
و اخص بالذكر من امتدت أياديه في احتضان ما أنجزته مراجعة منه و تمديدا و إشرافا الدكتور محمد بن بوزيان.  
كما أتقدم بجزيل الشكر في آخر هذه الكلمة أن اشكر كل من ما ساعدني من قريب أو بعيد .

# الإهداء

إلى والدي

إلى إخواني

إلى زوجتي و أبنائي

إلى كل الأصدقاء.

## مقدمة:

يقصد بالأموال العمومية جميع الممتلكات العائدة إلى الدولة، فهذه الأخيرة بدورها ممثلة بالإدارة العامة المتكونة من الحكومة و الوزارات و فروعها الإدارية على سبيل المثال أملاك الدولة، الضرائب ، الخزينة العمومية محل دراستنا ، و تشمل هذه الأموال بصفة عامة جميع العقارات، المنقولات و الثروات الموجودة لديها. ولكن ماهي ادن المرافق العمومية المكلفة بجمع ، تحقيق و تطبيق توظيف الأموال المراد استغلالها في الإنفاق، التسيير انجاز و تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا و التأكد من صحة و سلامة السياسات المتخذة و مدى أهميتها مستقبلا.

بحيث أصبح المال مقيدا بشروط تعجيزية كيفية الحصول عليه من جهة و كيفية إنفاقه و توزيعه من جهة أخرى بطريقة سليمة و محكمة التسيير.

فجميع الدول سواء كانت متقدمة أو في طريق النمو تعمل دائما جاهدة على حسن تسيير موالها و لكن التسيير المحكم يختلف من دولة لأخرى أو من مؤسسة لأخرى .

فالمال هوا لوسيلة لاختران التطورات في المجال الاقتصادي و الاجتماعي لدى نجد المؤسسات و المنظمات تفكر بطريقة عقلانية و مثالية من اجل استغلال أموالها و عدم هدرها و إنفاقها في مجالات لن تعود عليها بالفائدة.و للحد من هذه المخاطر أصبحت الدول تعتمد على التسيير بوضع أسس تركيبية مثل الميزانية التي ترغب أن تكون متعادلة الأطراف من جانب الإيرادات و التكاليف و أن كانت هذه عادة قديمة نوعا ما سليمة فالأمور المرتبطة بها أصبحت الآن معقدة تبعا للتطورات التي عرفتها المجتمعات و خاصة المتطورة حسب تعدد المصادر المالية و كذا تعدد طرق تمويل المشاريع العمومية. ونتيجة هذه التحولات تطراً طبعا تغيرات و تحولات في مجال التسيير و المراقبة و عليه أصبح من الضروري مراعاة كيفية استعمال الأموال العمومية و استثمارها على أحسن ما يرام في عدة مجالات حتى لا تتعرض للضياع و الإسراف أو بالأحرى بما أصبح اليوم يسمى بالحوكمة و هنا يظهر الدور الأساسي التي تقوم بيه الخزينة العمومية في ترشيد هذه الأموال كونها وسيط هام في جمعها و توزيعها.

فكرة تجميع الأموال في ودائع أو خزائن من نوع جديد (مثل خزائن الدولة أو البنوك) حتى لا تعرض هذه الأموال للضياع أو الإتلاف من جهة و تتخذ الاحتياطات الضرورية و اللازمة من جهة أخرى و هذا من أجل الحفاظ على هذه الأموال التي توضع تحت ضمانها و ذلك حتى

يمكنها إعادة توزيعها على عدة قطاعات و ميادين و حسب الاحتياجات و الأولويات أو الترتيبات المعمول بها أو بالأحرى حسب احتياج كل قطاع أو حسب طبيعة الخدمات المطلوب أدائها وتوفيرها.

أصبح في أذهاننا لا نستطيع أن نفكر في مشروع اقتصادي دون أن نقعده على شروط مالية وذلك كيفية توفير الأموال لتغطية نفقات هذا المشروع و إنجازها باقل نفقات و هذا ما يتطلب لوضع خطط اقتصادية طبقا للشروط المالية المعمول بها و تطبيق مجموعة من الأساليب العلمية التي يمكن أن تسهر على تسيير هذه الأموال و تساهم و تساعد في تقييم تلك الموارد بصورة مثالية.

و من خلال هذا السرد الواقعي الذي ذكرناه سالفنا نجد من بين أهم النقاط الملفتة للنظر خلال مراحل تطور الاقتصاد الجزائري في مجال تسيير الأموال العمومية ، مما تسببه هذه الأخيرة من آثار تلقي بظلالها على الصعيدين الاقتصادي و الاجتماعي.

و يعتبر التسيير أحد أهم المؤشرات الرئيسية لهذا تحكم الدولة في أوضاع الاقتصاد الكلي ، كونه حالة مرضية لاصقة بالحياة الاقتصادية للدول المتقدمة وفي طريق النمو على السواء ، و لا سيما بلادنا التي عانت من الأبعاد و الانعكاسات الخطيرة لظاهرة سوء التسيير ، المتمثلة في صورة ارتفاع درجة الأخطار و الأخطاء في تسيير المؤسسات العمومية و هذا ما نقرأه يوميا في الجرائد من وجود أخطاء فادحة ، و كذلك من اختلاسات لأموال عمومية.

و لا شك أن المعرفة المستقبلية لتدارك هذه الأخطاء تساعد كثيرا على بناء نظام جديد يؤمن التسيير الحسن لهذه الأموال العمومية و خاصة إذا كان هذا النظام يثني على الرقابة الإدارية و التشغيلية و المحاسبية و كذلك إن كانت هذه الفروع متكاملة و مترابطة فيما بينها لتحقيق الهدف المنشود داخل المؤسسة و هذا من أجل منع الأخطاء و اكتشاف المخالفات و تجنب الاختلاسات، و تبيد الأموال العمومية، أو الرشوة أو جرائم الغدر و استغلال النفوذ من قبل الأضناء الذين يكونون قد أتمنوا على هذه الأموال، إلا أن شراهم و رذالتهم جعلتهم يرتكبون مثل هذه الأخطاء و الجرائم الساقطة، و كذلك تفادي الخسائر الناجمة عن سوء التسيير أو الإسراف للأموال العمومية أو إهدارها في مشروعات تكلف خزينة الدولة أموال باهظة بدون منفعة ، أو إسراف أموال في قطاع غير إنتاجي مما يستهلك أموال طائلة و لكن دوره في المجتمع غير نفعي بالنسبة لهذا الأخير و نجد العكس مثلا القطاعات التي تخدم البشرية مثل التعليم و الصحة تنفق عليها أموال لا تغطي احتياجاتها و هذا بالعكس ما نجده في الدول المتقدمة فالقطاعات و الميادين التي

تخدم البشرية فترصد لها ميزانيات خاصة لتغطية جميع النفقات المطلوبة لسد حاجاتها و هذا من أجل تشجيع القطاع في مجال البحث و التعليم و القضاء على الانعكاسات السلبية للمجتمع من بطالة و أضرار اجتماعية و القضاء على الأمية و الجهل فمثلا هذه الدول سبب تقدمها و هو العلم فالأموال التي تصرفها على قطاع التعليم تعتبر بالنسبة لها استثمارية على المدى البعيد لأن نتائجها تظهر مستقبلا.

فالدراسات في هذا الإطار أصبحت تشغل باستمرار حيزا خاصا ، و تفرض نفسها كفرع علمي مستقل ، نظرا للدور الهام الذي تلعبه القيم المتوقعة للتحليل في رسم التسيير الأمثل و توجيه السياسات و البرامج المثالية و نجد في مقدمة هذه الدراسات التسيير الاقتصادي الكمي و الكيفي ، الذي يزودنا بالطرق و الأدوات التحليلية التي تساعد على المراقبة و الحكومة الرشيدة لتسيير هذه الأموال العمومية و كيفية معالجة هذه الظواهر من خلال النتائج التي تظهر نقاط الضعف و القوة ، تتطلق من فرضية اعتبار أن أخطاء هذه النماذج لها محتوى معلوماتي مهمل في مشاركته في تحديد القيم المستقبلية و من تم فإن الصيغ والخطط لهذه البرامج لاتستطيع أن تترجم الصفة الحركية للظواهر المراد الوصول إليها أو الأهداف المسطرة ، و خاصة كما سبق إسراف أموال طائلة بدون مراقبة لاصقة ، و تسيير غير محكم .

### **سؤال البحث :**

وفقا لما سبق و محاولة منا لدراسة واقع التسيير في المؤسسة العمومية، يمكن لنا تحديد إشكالية الموضوع من خلال عدة أسئلة نطرحها و هي كالتالي:

- ماهي السياسات و السبل المتخذة في تسيير المؤسسات العمومية ، ومنه ما نوع التكامل الموجود في الإدارة العمومية.
- ماهي حوكمة الإيرادات والنفقات العمومية وكيفية تسييرها من خلال مراقبة و مراجعة الاموال العمومية .
- ماهو دور التسيير الفعال في اغدارة الأفراد داخل المؤسسة العمومية .
- ماهي الطرق و السبل لتحقيق نتائج مرضية بتسيير محكم.
- ما هي الإجراءات المتخذة لحماية و مراقبة هذه الأموال .

## فرضية الدراسة :

لتسهيل الإجابة على التساؤلات المطروحة ارتأينا لوضع الفرضيات التالية :

نظرا لأهمية وواقع التسيير داخل المؤسسة العمومية و اعتباره كأداة لمراقبة و مراجعة أموال الدولة و التي بدورها ليست بأموال جامدة و ليست من أداء طرف واحد.

فتفعيل التسيير داخل المؤسسة العمومية يعتبر إستراتيجي و له دور فعال في التنمية الاقتصادية عامة و في المؤسسة خاصة.

## أهداف الدراسة و أهميتها :

اختيارنا لهذا الموضوع يرجع بالأساس إلى أهمية التحليل و التسيير داخل المؤسسة العمومية و خاصة في الوقت الراهن و ذلك باعتبارهما أداة هامة في تخفيض النفقات و المصاريف التي تتحملها الخزينة بسبب سوء التسيير و الإهمال لمراقبة و مراجعة هذه الأموال ، و من هنا فإن من الأهمية بمكان إجراء دراسة تهدف إلى شرح مفهوم التسيير و أسسه و معياره و كذلك التعرف على العناصر الأساسية للتحليل و تبيان أهمية أساليبه و التحقق من سلامة رقابة و مراجعة و حوكمة الأموال العمومية كما نتطرق إلى جملة من أهداف أخرى من أهمها :

- إبراز الأساس النظري و التحليل لتسيير الأموال العمومية و اتخاذ الخزينة العمومية كعينة خاصة.
- محاولة اقتراح خطط و أساليب رقابة على الأموال العمومية .

## مبررات اختيار البحث:

إن من أهم الأسباب التي أدت بنا بتناول هذا البحث و هو المساهمة في معالجة النقص الملاحظ لتسيير و توزيع الأموال العمومية ، وكذا ندرة التحليل في هذا المجال لاسيما على مستوى كليتنا.

## المنهج المتبع:

سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي و ذلك من خلال دراسة القوانين و التعليمات و المراجع و المصادر المحاسبية و التي لها علاقة بموضوع البحث أو الدراسة ، و كذلك جمع الملاحظات و البيانات و تحليلها بالأسلوب المناسب لتقديم الاقتراحات و التوصيات اللازمة . و بالتالي يكون موضوعنا مزيج بين الجانب النظري و التطبيقي كما سنستعمل بعض التقارير التي تحلل أوضاع التسيير داخل المؤسسة العمومية ، انطلاقا من الإيرادات و النفقات الموجودة لدينا ، كما نعتد على بعض العلاقات الرياضية و النسب المالية مزودة بتحليل بيانية و هذا ما تتطلبه مثل هذه الموضوعات و من أجل التأكد من مدى معنوية النسب ، نحاول استخدام أكبر عدد من الميزانيات .

## حدود الدراسة :

بالتأمل في عنوان هذا البحث نجد أن له منظرين الأول اقتصادي نحاول من خلاله فهم واقع التسيير و الاستعانة بالنفقات الموزعة عن جميع القطاعات و الإيرادات المكتسبة من جميع المداخل و النتائج المعمول بها .

و ذلك انطلاقا من جمع البيانات المتوفرة لدينا حسب طبيعتها و الثاني وصفي نحاول فيه تحليل الميزانيات ، انطلاقا من الأدوات الإحصائية التي توفرها لنا بعض النسب ، من أجل التنبؤ بالمستقبل و هذا على الأقل من شأنه أن يكون أرضية خصبة لاتخاذ القرارات المستقبلية لمراقبة عملية التسيير .

و من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة اعتمدنا في معظم الأوقات على البيانات الخاصة بالإيرادات و النفقات ( خلال ثلاث السنوات الأخيرة ).

## مرجعية الدراسة :

نظرا لإمكانية رؤية هذه الدراسة بمنظورين اقتصادي و قياسي يتسنى لنا تصنيف المراجع المستخدمة في إنجازها إلى قسمين الأول يبحث في التحليلات الفكرية للتسيير من خلال نظريات الاقتصاد العام ، الكلي ، و الثاني يبحث في الأدوات ، و طرق التحليل اللازمة و كيفية استخدامها للتوقع بالنتائج المستقبلية من خلال تطبيق المبادئ المحاسبية من مراجعة و رقابة هذه الأموال و كذلك الكفاءة التي تقوم بتسييرها.

## **الإضافة الجديدة :**

إن من بين أهم العناصر التي تتميز بها هذه الدراسة هي الأخذ بعين الاعتبار الصفة الحركية و الديناميكية التي تتصف بها أهمية التسيير في المؤسسة العمومية و هذا باستعمال التحليلات و قياس النتائج و الأهداف المحصل عليها ، حيث نجد أن معظم الدراسات في هذا الموضوع لا تبحث في تفسير التحليلات بواسطة مختلف النسب و المنحنيات و هو ما لا يسمح بمعرفة النقائص و الإجراءات اللازمة بالإضافة إلى هذا كله نجد أن هذه الدراسة تسير التطور الذي عرفه التسيير الحديث .

## **صعوبات البحث :**

إن من بين الصعوبات التي إعترضتنا في إنجاز هذه الدراسة هي التي تلك التي تقف عادة أمام الباحث عند محاولته الربط بين الجانب النظري و التطبيقي حول دراسة ظاهرة واقعية أو ميدانية في مؤسسة ما هذا من جهة ، و تحليل النتائج بأدوات إحصائية و رياضية أو نسب قياسية من جهة أخرى و في هذا الإطار نذكر :

- ندرة البحوث التي تقوم على دراسات ميدانية مثل المكتبات الجزائرية.

## الفصل الأول: التسيير و دوره في المنظمة.

### تمهيد

المبحث الأول: ماهية التسيير

المطلب الأول: مفهوم التسيير

المطلب الثاني: آليات التسيير

المبحث الثاني: نشأة التسيير

المطلب الأول: النظرة التقليدية

المطلب الثاني : حركة العلاقات الإنسانية

المطلب الثالث : الاتجاه المعاصر

المبحث الثالث : مراقبة التسيير

المطلب الأول : دور مراقبة التسيير

المطلب الثاني : مفهوم مراقبة التسيير

المطلب الثالث : أهداف و دور مراقبة التسيير

المطلب الرابع : مهام مراقبة التسيير

المطلب الخامس : الارتباط الهرمي لمصالح التسيير

المبحث الرابع : أدوات مراقبة التسيير

المطلب الأول: الأدوات التقليدية

المطلب الثاني : استعمال الأدوات الحديثة

المبحث الأول : التحليل المالي

المبحث الثاني : أهداف التحليل المالي

المبحث الثالث : الميزانية التقديرية

المبحث الرابع : المراجعة و التنسيق

## تمهيد:

نجد منذ القديم إلى يومنا هذا أنّ الكثير من المدارس الاقتصادية والاجتماعية والإدارية، أو كثير من العلماء الاقتصاديين والاجتماعيين وغيرهم أعطوا أهمية بالغة وكبرى للتسيير. فالتسيير يعتبر طريقة سليمة وعقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية والمادية والمالية قصد تحقيق أهداف مبرمجة أو مستقبلية وكذلك مرجوة أو المراد تحقيقها. لدى عدّة مفاهيم وتعريفات أعطيت للتسيير حسب مروره بعدّة مراحل كما هو موجود الآن، فالتسيير له تأثيرات بالغة وكبيرة على المؤسسة مهما كانت طبيعتها اقتصادية، اجتماعية وعمومية أو غير ذلك.

فتطوّر الإطار الاقتصادي وتوجّه اقتصاديات الدّول نحو اقتصاد السوق بالإضافة إلى المحيط التكنولوجي وما عرفه من تطوّر الإطار الاقتصادي والتقنيات الحديثة ممّا فرض على المؤسسات ضرورة مسايرة التطور التكنولوجي والاستفادة منه. زيادة على ذلك التغيّرات في المعطيات السياسية، الاقتصادية والمالية التي فرضها المحيط والبيئة الاقتصادية مع مراعاة القوانين والأنظمة المعمول بها في الإطار السياسي والقانوني. فهذه التغيّرات التي عرفتها عناصر محيط المؤسسات أثرت عليها وفرضت على المسيرين بوضع آليات وتقسيمات لتسهيل مهمّة تسيير الوظائف الإدارية والمحاسبية المتمثلة في التخطيط ورسم سياسات اتخاذ القرار والرقابة ومراجعة الحسابات ومن جهة أخرى هذا ما مهّل لظهور مجموعة من أدوات مراقبة التسيير داخل المؤسسة العمومية في ظلّ التطورات الحاصلة.

فموضوع مراقبة التسيير لا يزال يحظى الكثير والاهتمام من قبل العديد من الباحثين والمهتمين بشؤون التسيير.

فالتسيير الجديد معروف اليوم بالدرجة الأولى لدى المؤسسات أنه التّحكم في الموارد بسبب قلّتها ونذرتها وهذا من أجل تحقيق الأهداف المبرمجة وتكمن تلك القدرة في كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الفعّالية والتأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم والفعّال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الهدف بأقلّ تكلفة ممكنة.

فالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر منذ تغيّر سياستها الاقتصادية جعلت المؤسسات الاقتصادية العمومية تهتم أكثر بمراقبة التسيير إذ اعتبرتها وظيفة أساسية

يتوجب على المؤسسات العمومية تنظيم وتدعيم هيكلها الداخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين نمط تسييرها بصفة دائمة ومستمرة<sup>1</sup> وهذا ما نتناول دراسته وتحليله في الفصول القادمة.

ومن هذا كله يمكن طرح التساؤلات التالية:

- ماهية التسيير؟ كيف نشأ؟
- ما هي مهمة المسير في المؤسسة وما هي أدوات و آليات التسيير المتخذة؟
- ما هي الرهانات التي يواجهها التسيير اليوم في ظل التطورات الحاصلة؟

**المبحث الأول: ماهية التسيير:** إن وصف استخدامات التسيير يؤدي ادن إلى تصنيف القرارات التي تخدم المؤسسة ، أو بصفة عامة أهم النشاطات التسييرية المستخدمة لها

#### **المطلب الأول: مفهوم التسيير:**

- هناك عدة تعاريف للتسيير فقد تعددت التيارات الفكرية ومن بين هذه المفاهيم ما يلي:
- تعتبر أو تعرف المدرسة الكلاسيكية مثل تايلور " بأنه علم مبني على قواعد وقوانين وأصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الإنسانية"<sup>2</sup>
  - أما بالنسبة للمدرسة القرارية وعلى رأسها سيمون " فإنّ التسيير والشؤون التسييرية يجب أن نفكر فيها كعمليات أخذ قرار بقدر ما هي عملية تتطوي عل فعل " هناك مفهوم آخر معناه حدد واختيار الأهداف والوسائل الكفيلة بتحقيقها انطلاقا من سلطة المسير على اتخاذ قرارات ملائمة في إطار السياسة التسييرية بالاعتماد على جهاز تنفيذي كفاء وفعّال لضمان نمو واستمرار أي تنظيم<sup>3</sup> ومع تطور المؤسسات وانفصال التسيير على الملكية، تبلورت الوظائف أكثر فأكثر فأصبح مفهوم التسيير يشير إلى " مجموعة العمليات

<sup>1</sup> - د: عبد الرزاق عبد الحميد: اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2002 الساحة المركزية بن عكنون الجزائر.

<sup>2</sup> le contrôle de gestion manuel et application, 3eme Edition, DUNOD, paris, C-ALAZARRD.C et SEPARIS 1996.

<sup>3</sup> - TRAIFOED Beer les sciences de la gestion bolle jaques collection technique d'aujourd'hui

Paris 1970 P :10

المنسقة والمتكاملة والتي تشمل أساسا التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة<sup>1</sup>. ونستخلص بأنّ التسيير هو الطريقة أو الأسلوب الذي يتمّ من خلاله إدماج وتنسيق وتوجيه الموارد البشرية والمادية لتحقيق جميع الأهداف المبرمجة سابقا، ويتجسّد هذا الأسلوب من خلال عدّة عمليات ومنها:

التخطيط حيث يشير على صيغة التفكير فيما ينبغي أن تكون عليه المؤسسة مستقبلا الشّيء الذي يستدعي رصد عدد من الأهداف ضمن فترات زمنية محددة وهو ما يعرف بالتخطيط قصير الأجل كما يجب تحديد الوسائل الكفيلة بتحقيق هذه الغايات والأهداف وجعلها تمسّ مختلف عملية المستويات التنظيمية للعمل، ومن هنا يأتي دور عملية التنظيم لتحديد البنية الهيكلية، والتنسيقات الإدارية وتوظيف المهام المطلوب تأديتها وتحديد الأنشطة قصد جعل إنجاز المهام المطلوب تأديتها وتحديد الأنشطة تصبّ في نفس الاتجاه، وتأتي عمليّة التوجيه لتعبئة الطاقات وتركيز مختلف مجهودات الفاعلين باتجاه تحقيق الأهداف المسطرة، الأمر الذي يتطلب معرفة بطبيعة السلوك الإنساني بعوامل الدعم والتحفيز، في حين تعتبر الرقابة والمراجعة كآخر عملية سلسلة العمليات حيث تهدف إلى تقويم الانجازات، وذلك باستخدام معايير محدّدة لإدخال التّصحّيات الضرورية في حالات الانحراف أي تهتمّ بتتبع الأداء وقيامه، وبشكل عام نستطيع القول بأنّ التسيير عملية دائرية مستمرة فهي تبدأ بالتخطيط ولا تنتهي عند الرقابة أو المراجعة لأنّ هذه الأخيرة تشكل تغذية أساسية للتخطيط.

### **المطلب الثاني البات التسيير:**

المفاهيم التي يختلف عنها التسيير فهناك عدّة مفاهيم أساسية التي تقدّمها النظريّة العامّة للنّظم والتي يعتبر علم السييارنيتيك أساسيا للدراسة وتحليل الأنظمة وهو يعتني بدراسة عمليتي الاقتصاد والرقابة في الأنظمة الحيوية والآلية، وتتجلى أهميته في أنه ينظم العمليتين المذكورتين إضافة إلى عمليات أخرى مثل التوازن والتقرير في شكله والحدّة بكيفية تسمح بتكمين الانتظام التلقائي للنظام المعني من خلال المعلومات المتولدة فيه أي من خلال التغذية العكسية تعتبر ذات مغزى كبير لعملية التسيير.

<sup>1</sup> - د. محمد رفيق الطيب: مدخل للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص: 05

التنظيم هو نظام مفتوح، باعتباره واقع استمراري للبيئة المحيطة الموجودة فيه والتي بموجبها يتلقى منها المعلومات والطاقة والموارد اللازمة لتطوره.

فإصلاح المؤسسات العمومية يكمن في إصلاح الأنظمة حتى يمكنها التفاعل مع البيئة وذلك لتجنب الفساد، وإهدار الأموال العمومية.

فالمؤسسة العمومية لا تستطيع أن تطور نفسها وتعجز عن أداء وظيفتها على أحسن ما يرام وفي بعض الأحيان تتعرض للإفلاس أو بالأحرى تعيش حياة اصطناعية مشلولة بفضل ضخ الطاقات والمساعدات والأموال العامة.

**المبحث الثاني: نشأة التسيير:** فمند القديم عرف التسيير تحولات و تغيرات من مدرسة الى اخرى ، و من عصر الى اخر. و هذا ما راه لاحقا في هذا المبحث.

### **المطلب الأول: النظرة التقليدية**

ركزت هذه النظرة التي ترجع أصولها إلى مبادئ التسيير العلمي<sup>1</sup> كما يصوره أو بالأحرى كما صاغها بعض الباحثين مثل تايلور سنة ( 1856 - 1915 )، وإلى أفكار بعض المساهمين الأساسيين في هذه النظرة أمثال فايول ( 1841 - 1925 ) في البحث على معايير للأداء وإحلال التفكير العلمي محل المحاولة والخطأ، ففي ظل مناخ إيديولوجي متميز أصبحت قضية التسيير من الاهتمامات الأساسية لدى رجال العمال والمسيرين حيث كانت الفكرة المبدئية هي محاولة إيجاد علاقة بين التنظيم والتسيير ونجاح المؤسسة، والتي كشفت أن نمو ونجاح المؤسسة يمر حتما عبر تنظيم جيد يتطور ويحسن الهدف المنشود لذلك اتجه تايلور إلى دراسة العامل الأساسي في التنظيم وهو التسيير المحكم.

حيث اعتقد تايلور بأن الطرق<sup>1</sup> التي يتبعها العمال في أداء المهام طرق عقيمة في معظمها تؤدي إلى تبديد في الطاقة والمال لهذا يجب أن يختار العمال ويدبرون على أفضل الطرق المحددة والمدرسة علميا وقد خلص إلى وضع مبادئ أساسية يقوم عليها التسيير العلمي إلا أنه لا بد من الإشارة أولا إلى التصورات أو المرتكزات التي قامت عليها تلك المبادئ، فقد اعتبر الفرد وحدة مستقلة يتعين أن يكون سلوكه ونشاطه على درجة عالية من الرشد

<sup>1</sup> - د. محمد رفيق الطيب: مدخل للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.

والتعقل<sup>1</sup>. الشيء الذي يمكن من رفع المردود عن طريق التحكم في عدة متغيرات كالوقت، المجهود، التكلفة، ولأن العمل يعني الاشتغال من أجل الحصول على مكافآت، فلقد اعتبر الأجر المحفز الأساسي وأحد المحاور التي يقوم عليها مفهوم العمل يضاف إلى هذا اعتقاد مفاده أنه العلاقة بين العمال والإدارة هي علاقة تعاون طالما أن العمل يحقق الفائض، يؤدي بصورة مباشرة إلى رفع الأجور، غير أن الواجب يحتم عن المسيرين رفع الإنتاجية وذلك بالاعتماد على المبادئ التالية<sup>2</sup> :

- تقسيم العمل على أساس التخصص.
- وضع نظام صارم للمراقبة وإجراء توزيع المهام.
- إيجاد تسلسل رتبوي بحيث يكون لكل عامل رئيس واحد.
- الخبرة التقنية أساس العقلانية في اتخاذ القرارات.

ومن هذا كله يمكننا علاج مشكلة عدم الكفاية من خلال التسيير الذي يقوم على أساس التحديد الواضح للمهام والتنسيق فيما بينهما وصولاً إلى الطرق الأكثر اقتصادياً وفعالية. أما " فايول " فقد أولى الاهتمام بالعملية التسييرية ذاتها أو بالأحرى ما يسمّى بالتسيير على مستوى الإدارة العليا لأنه اعتبر أن الوظيفة الإدارية تنشأ مع أعضاء التنظيم والجماعات الإنسانية فيه وأن نظام العمل السليم بين الجماعات التنظيمية يقوم على بعض الشروط المتميزة التي يطلق عليها أو تسمى المبادئ<sup>3</sup>. بدلا من القوانين لأنه لا يمكن استخدام مؤشرات ثابتة في مجال الإدارة. حيث أبرز عنصر التسيير كنشاط مميز مهما كانت طبيعة المؤسسة سواء صناعية، تجارية أو أداء الخدمات، فوظيفة التسيير تركز على عدة عناصر أساسية ومن بينها: التخطيط، التنظيم، التنسيق، الرقابة<sup>4</sup>.

فحسب اعتقاد " فايول " أن التسيير الجيد يركز على أربعة عشر مبدأ استخداماً في حياته المهنية وهي بصفة عامة يمكن تطبيقها عن جميع الوظائف سواء كانت فنية، تجارية، صناعية، مالية ومحاسبية، ووظيفة التسيير الإدارية ومن أهم هذه المبادئ تقسيم العمل،

<sup>1</sup> - د: محمد علي محمد: علم اجتماع التنظيم، دار المعرفة الجماعية، الإسكندرية، 1982، ص: 131.

<sup>2</sup> - Orsoni Jacques : management, vuiben , Paris, 1990. P : 16

<sup>3</sup> - د: محمد علي محمد مرجع سابق ذكره، ص: 141.

<sup>4</sup> - Orsoni Jacques : Opcit.P : 17.

الانضباط، التخصص وحدة التوجيه، لا مركزية السلطة والعدل...الخ. فتطبيق التقاليد " التaylorية " قد خلق نوع من الاختلال أو اللاتوازن الوظيفي في تأدية المهام في مجموعها النوعي بصفة عامة، بالرغم من أن الاهتمام الأول ارتكز على أساس تجزئة المهمة أي تحليل العمل إلى حركات. فحسب نظر ورأي " سوزاكي " فقد تخلى عن التقاليد التaylorية ليس بسبب أنها أصبحت غير مقبولة اجتماعيا، حيث لا تمكن المؤسسة اليوم من تحقيق الأهداف التي تفرضها المنافسة العالية، فتورّ المؤسسات وتقدّمها المادي بين محدودية الأسلوب التقليدي.

### المطلب الثاني: حركة العلاقات الإنسانية.

انصبّ الاهتمام في هذا الاتجاه في محاولة إيجاد علاج ناجح للمشكلات الإنسانية التي تجاهلتها الحركة العلمية التي أثارت زوبعة نمن الانتقادات أهمّها ما جاء به أو ذكره " أوليفيد شيلدون " من الواجب أن تحقق توازنا عادلا في دراستنا بين آليات الإنتاج وبين العوامل الإنسانية المرتبطة بالعملية الإنتاجية، ذلك أنّ المشكلة الحقيقية في الصناعة ليست تنظيما عاديا معقدا فحسب لكنّها تنظيما إنسانيا بالضرورة ولطالما اعتمدت على الطاقة الإنسانية في أداء وظيفتها<sup>1</sup>.

ومن هذا كله تبين عدم كفاية مفهوم التنظيم الرسمي ممّا استدعى النظر في ضرورة توسيعه وتطويره ليلبي الحاجات الإنسانية والاجتماعية للأفراد ولهذا حاولت هذه الحركة إيجاد أسس جديدة تقوم عليها فلسفة التسيير<sup>2</sup> اتضحت معالمها نتائج دراسة " هوتورن " التي استغرقت حوالي خمس سنوات بالتحديد من سنة ( 1927 إلى غاية 1932 م) والتي اقترفت باسم " إلتون مايو " ( 1880 - 1949 م) حيث بينت أنّ هذه الدراسات والبحوث العلمية أنّ الأجر هو المحقّز الوحيد في العمل وأن يوجد هناك عوامل ذات بعد سيكولوجي نفسي واجتماعي تلعب دور هام وتفوق الحوافز المادية، وعلى هذا الأساس طالب أصحاب هذا الاتجاه بضرورة أنسنة العمل، وخلق مناخ مناسب لإقامة روابط متينة بين الأفراد وعلاقات جديدة وحميمة بين الرؤساء والمرؤوسين، وفتح المجال أمام الأفراد لإبداء الرأى العام.

<sup>1</sup> - محمد علي: مرجع سابق ذكره، ص: 145.

<sup>2</sup> - نفس المصدر ص 156.

## المبحث الثالث: دور مراقبة التسيير:

بعدما تعرضنا إلى نشأة التسيير و أهم النظريات التي ركزت عليها معظم المدارس الفكرية و كيفية تطوره و تعميمه على مستوى المنظمات و المؤسسات ، نحاول في هذا المبحث أن نتطرق إلى مفاهيمه.

### المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير:

لمراقبة التسيير عدة مفاهيم ومن أبرزها نذكر ما يلي:

التعريف الأول: فحسب التعريف الذي جاء به<sup>1</sup> G.Pillot يتمثل نظام مراقبة التسيير في العملة المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة من اجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية والتي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات كما يعمل أيضا على تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل وتكوين وظائف التسيير.

التعريف الثاني: والذي جاء به أونطوني<sup>2</sup> فمراقبة التسيير هي التسلسل الذي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات بضمن استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية ونجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة مسبقا.

التعريف الثالث: فقد عرفه<sup>3</sup> M.GERVAIS أنه عبارة عن نظام الذي من خلاله المسيرون من أن الموارد قد تم الحصول عليها وتم استعمالها بفعالية عالية وبصفة مستمرة

المطلب الثاني: أهداف ودور مراقبة التسيير:

يتضح لنا من خلال دور مراقبة وأهمية التسيير أنها وظيفة ضرورية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرار حيث نجدها تسعى إلى:

- تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية تم مقارنة بين ما خطط له ما تم تحقيقه.

<sup>1</sup> هاتري بوكان ترجمة، احمد شقرون، محاسبة التسيير دار الافاق. طبعة 2003. ص:35.

<sup>2</sup> ذكر من طرف د. محمد رفيق الطيب: مدخل للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998

<sup>3</sup> M. Gervais"contrôle de gestion » ED economica, 1997 p393

- الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لمعالجتها وتصحيحها على أحسن وجه واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها وتطويرها بصورة دائمة ومستمرة.
- تحقيق الفعالية وهذا بتحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة، ومن أجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت المناسب زيادة على ذلك ضرورة معرفة إيرادات ونفقات المؤسسة.
- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإظهار وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وذلك عن طريق الميزانيات التقديرية.
- التأكد من صحة ملائمة الأهداف المسطرة أو المبرمجة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك باتخاذ وتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير فعال وأمثل للأشخاص أو الأفراد إذ بهذين العاملين يتمشى التسيير الفعّال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف في أقرب وقت وبأقل تكاليف ممكنة.

### المطلب الثالث: مهام مراقبة التسيير

1. **مراقبة الأداء الوظيفي:** تعتبر هذه الوظيفة حسب المنظمات من أهم الوظائف الإدارية التي يمكن الاستغناء عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضوعية حيث المشاكل وتصفيتها ومراعاة العراقيل التي يعاني منها الأفراد أنه دائما يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية من زيادة في الأجور ومكافآت إلى غير ذلك، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة.
- أ. **المشاركة في تحديد الأهداف:** مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعة إليها المؤسسة تعتبر رافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة مثلا في أداء خدماتها.

ب. **عدالة التوزيع:** وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بيم الإدارة والعمال وذلك من خلال توزيع والأجور كل حسب طبيعة عمله إضافة إلى التوزيع العادل في المنح حسب الهيكل الهرموني للمؤسسة.

ت. إدارة الوقت إن للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة وكلما استطاعت هذه الخيرة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت القدرة على التسيير الكفاء وضمان استمرارية المؤسسة، وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالوسائل التالية:

- السهر على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة أو الممكن حدوثها أو توقعها.

- تأدية العمليات على المستويات الحسابية كالبرمجة والتخطيط... الخ مثل استعمال الحاسب الآلي لربح الوقت.

- تنفيذ الأهداف بطريقة محكمة وتنظيم جيد.

- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب تخطيط مدروس مسبقا.

د. **التنسيق الهيكلي:** التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري وذلك حسب ما يتطلبه الهيكل التنظيمي لهذه الأخيرة وذلك لتماسكها مع بعضها البعض لابد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية المحددة فيما يلي:

\* وضع الأهداف المبرمجة.

\* وضع الميزانيات.

وضع مؤشرات لتقديم أداء الخدمات.

**المطلب الرابع: الارتباط الهرمي لمصالح التسيير:**

إن مراقبة التسيير هي العملية التي تقوم بجمع المعلومات ومعالجتها وتحليلها وتقديمها للمصالح المعنية والاستفادة منها في شكل توجيهات وإرشادات، لذلك مكانة مراقبة التسيير داخل المؤسسة تعتبر مشكلة صعبة الحل منذ القديم وعلى العموم فإن مراقبة التسيير لها علاقة وطيدة بالخصائص التالية:

- طريقة تسيير المؤسسة تسيير مركزي ولا مركزي.

- حجم الإمكانيات الموجودة والمتوفرة.
- حجم المؤسسة.
- الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة.

### المبحث الرابع: أدوات مراقبة التسيير:

#### المطلب الأول: الأدوات التقليدية

1. نظم المعلومات يمكن تعريفه من الناحية الفنية على أساس أنه مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في التنظيم وبالإضافة إلى تدعيم اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة ويمكن لتنظيم المعلومات أن تساعد المسيرين في تحليل المشاكل وتطوير أداء الخدمات وحتى سنة 1980 لم يكن المسيرين يهتمون بكيفية جمع وتنظيم وتشغيل وبتث المعلومات في المؤسسة ولم يكونوا يعلمون الكثير عن تكنولوجيا المعلومات وبالرغم من ظهور من الحسابات الآلية واستخدامها من مجال نظم المعلومات سواء في عملية ظهور البرامج المتطورة التي تساعد في فعالية العملية الإدارية واتخاذ القرارات.

وكانت المعلومات نفسها لا ينظر إليها كأصل هام في المنظمة ولكن في الآونة الأخيرة وحاليا لا يمكن للمسيرين أن يتجاهلوا كيفية إدارة المعلومات في المؤسسة أو الأنظمة والنظر للمعلومات كمورد استراتيجي له تأثير على قدرة المؤسسة في مباشرة أعمالها واتخاذ القرارات اللازمة.

2. خصائص المعلومات: كما ذكرنا سابقا فإن المعلومات تضيف إلى المعرفة المرتبطة وتخفض من عدم التأكد وتؤيد عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة مع ذلك فهناك أنواع مختلفة من المعلومات وطرق مختلفة لوصف المنشأة.

ومن بين خصائص المعلومات ما يلي:

1 **الدقة:** فالمعلومات الصادرة قد تكون صحيحة أو غير صحيحة وفي بعض الأحيان تكون كذلك دقيقة وغير دقيقة، فاستخدام هذه المعلومات يلزم التأكد من صحتها وسلامتها.

2 الشكل: فالمعلومات تكون على شكل بيانات مطبوعة على الورق أو معروضة على الشاشة ملخصة أو مفصلة و قد تكون كذلك كمية أو وضعية رقمية و عامة تكون وفق المواقف في عدة أشكال من البدائل المتاحة لها.

3 مدى شموليات المعلومات فبعض الأحيان تكون هذه المعلومات تغطي مدى كبير بينما قد يكون البعض الآخر ضيق المدى محدود في الاستخدام المطلوب

4 الإعادة و التكرار فالإعادة و التكرار يقيسان مدى تكرار الحاجة إلى معلومات و تجميعها و استغلالها.

5 الارتباط فالمعلومات التي نحصل عليها قد تكون مرتبطة أو غير مرتبطة لدى يجب التأكد من صحة ارتباطها ادا ظهرت الحاجة إليها في موقف معين.

6 الكمال توفير المعلومات كاملة للمستخدم لمعرفة كل المطلوب معرفته عن موقف معين.

7 التوقيت فعامل الوقت مهم جدا لان توقيت المعلومات نجدها حين الحاجة إليها اي لا تكون متقدمة حي وصولها.

8 المنشأة المعلومات قد تنشأ من مصادر داخلية للمؤسسة أو في بعض الأحيان من خارج المنشأة.

9 القدرة الزمنية فيجب علينا من مراعاة مصدر المعلومات أن كانت مستمدة من الماضي أو من القدرة الحالية أو من أنشطة متوقعة مستقبلا.

### المحاسبة العامة:

أ. مفهوم المحاسبة العامة: هي عبارة عن فن للتسيير المحكم والمضبوط المتمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا وخارجيا، والتي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة، مع تحديد نتيجتها.

ب. أهداف المحاسبة العامة: تتمثل أهداف المحاسبة العامة في:

- معرفة نتائج نشاط المؤسسة.

- معرفة مدى تطوّر الذمة المالية للمؤسسة.

- تزويد المحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة.

تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل ما يلي هذه الأهداف خاصة بالمؤسسة أما بالنسبة للغير فهي:

- تعرف المحاسبة العامة على أنها نظام إعلامي وبالإضافة إلى تزويد مسؤولي المؤسسة بالبيانات اللازمة، فإنها تزود كل من يتعامل مع المؤسسة.
- تزويد المحاسبة الوطنية على مستوى الأمة بما تحتاجه من أجل التخطيط (الداخل، ميزان المدفوعات).

كما أنها تزود مصلحة الضرائب بالبيانات مما يسمح بالمراقبة وفرض الضرائب المختلفة على النشاط والأرباح.

نستخلص من هذا أنه يجب أن تحضر القوائم المالية ( الميزانية والملحقات ) بكل عناية وأن وضوحها ودقتها وصدقها وموضوعيتها مرهون بتطبيق المبادئ المحاسبية الأساسية، وقواعد التقييم ومعايير إظهار النتائج والتسجيل التي جاء بها النظام المحاسبي أو المخطط المحاسبي الوطني، وإلا سوف تكون تلك القوائم المختلفة من مؤسسة إلى أخرى شكلا ومضمونا غير قابلة للاستعمال وإن استعملت فستكون لها آثار وخيمة على الجميع<sup>1</sup>.

ت. المبادئ المحاسبية: تتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية: أن المحاسب يحاول دائما تقديم صورة مثالية وصادقة لوضعية المؤسسة متمثلة في القوائم المالية:

ومن هذه المبادئ ما يلي:

- مبدأ استمرارية النشاط.
  - مبدأ استمرارية الدورات والنتائج الدورية.
  - مبدأ استقرار الوحدة النقدية.
  - مبدأ أو استمرارية الطرق المحاسبية.
  - مبدأ الحيطة والحذر.
- ث. العمل المحاسبي بالدرجة الأولى تسجيل ومعاملة البيانات المحاسبية مع إعداد مختلف الوثائق والمستندات المحاسبية الشاملة.

---

<sup>1</sup> - محمد بوتين " المحاسبة العامة للمؤسسة " ديوان المطبوعات الجامعية سنة 1994 ص: 14

- مهمة مراجعة ومراقبة الحسابات الداخلية والخارجية.
- مهمة تدقيق المحاسبة من طرف الضرائب.
- عملية التحليل المالي للأوضاع والنتائج.
- مهمة جمع البيانات الاقتصادية من أجل الدراسة الإحصائية والتخطيط.

### ج. استعمال المحاسبة العامة في التسيير:

فمراقبة التسيير هي مجموعة من التقنيات الكمية التي يمكن استخدامها لتسهيل واتخاذ القرار كما نستطيع القول بأن مراقبة التسيير جزء هام مأخوذ من المحاسبة العامة حيث تأخذ المعلومات المقاسة بصفة إجمالية فمصدر المعلومات تعتمد عليه كثيرا مراقبة التسيير إذ تقوم بتحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية وتحدد الميزانية العامة لآخر السنة. فبفضل المحاسبة يمكننا التنبؤ للنتائج المحصل عليها كما يمكننا تزويدنا بكل المعلومات المتعلقة بتطورات عناصر الإيرادات والاستثمارات التي تمولها، وللأعباء غير المعتبرة، وكذلك العناصر الإضافية فالمحاسبة لها علاقة تحليلية للتسيير كما تسمح لنا:

- بالمراقبة الفعالة للنفقات.
- التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة.
- وضع التقديرات يتبنى سياسة معينة للتنبؤ مستقبلا.
- إعداد الكشوف والتقارير.

### المطلب الثاني : الأدوات الحديثة:

#### أولا : التحليل المالي:

أ. مفهوم التحليل المالي: يمكننا تلخيص مفهوم التحليل المالي يعبر عنه بالنسب المالية أو يعني هذا الأخير إيجاد النسب المالية للبنود المتناسقة في القوائم المالية الختامية وغيرها لاستخلاص المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم المشروع ونموه، إذ أن الرقم المالي في أي قائمة لا تظهر أهميته إذا نظرنا إليه بشكله المطلق إذ يجب أن ننظر

إليه في علاقته مع غيره من الأرقام المرتبطة به، ليعطي صورة لها مدلولها الخاص ومفهومها الواضح.

إذ يمكن للتحليل المالي أن يفيدنا بالنتائج التالية:

- تنبؤات بالمستقبل للنتائج حسب النتائج والمعلومات الموجودة في البيانات التي يمكن الاستفادة منها في فحص العمال عن طريق التحليل المالي للقوائم الختامية التي بدورها تبين ما يلي:

\* مدى التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المقبولة بصدق.

\* تمثيل المركز المالي السليم في القوائم المركز المالي.

- إيضاحات خاصة بالبنود المحاسبية في القوائم المالية الختامية مع توضيح أسباب الزيادة أو النقص في البنود المهمة خلال فترة المالية المتعاقبة ويعاب على النسب المالية أنها مقياس للأداء عن مدة ماضية، ولما كانت مؤسسة للأعمال تعمل داخل اقتصاديات الحركة، فإن النسب المالية تكون غير سليمة حينما تستخدم في تقييم العمليات المالي الخاصة بمستقبل المشروع، ومن الممكن وضع نمط معين لتحديد النتائج، واستخلاص الانحرافات وتحليلها ومعرفة مسبباتها<sup>1</sup>.

ب. أهداف التحليل المالي:

عادة يستخدم التحليل المالي لتحقيق عدة أهداف ومن بينها ما يلي:

1. الرقابة:

فهذه الخيرة تبين درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية التي تعدها في السابق، وكذلك تساعد في إعداد برنامج للمستقبل يخص السياسات المالية التي تتبعها في نشاطها، وكذلك معرفة واكتشاف الإيجابيات والسلبيات في السياسات المالية المطبقة ومدى نجاحها وكيفية الاستمرار فيها، مما يتطلب تعديل أو تغيير وذلك حسب النتائج المحققة.

<sup>1</sup> - د. أبو الفتوح علي فضالة " التحليل المالي وإدارة الاموال " دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 1999، ص: 65، 66

## 2. اتخاذ القرارات:

المؤسسة المالية تحتاج إلى قرارات يوجب عليها تنفيذها وغالبا ما تكون سواء استثمارية أو مصادر التمويل، فالأولى يمكنها أن تعني كيفية اختيار المشاريع المناسبة للاستثمارات أما الثانية فهي كيفية إيجاد المصادر الكافية لتمويل هذه المشاريع، فمن هذين القرارين يمكن للمسير أن يضع برنامج متوازن يمكنه من تحقيق أهدافه.

### ثانيا : الميزانية التقديرية:

أ. **تعريف الميزانية التقديرية:** هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة، وكذلك يمكن تعريفها بعبارة أخرى هي التعبير عن أهداف وسياسات وخطط ونتائج، تعد مقدما بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروعات المراد إنجازها.

فالميزانية التقديرية بمثابة أداة تستخدم في التعبير عن هدف معين تسعى إلى تحقيقه إدارة المؤسسة وقد يحدث العكس لذلك كان من الضروري متابعة تنفيذ لإجراء تعديلات معينة تكفل نجاح الخطة الموضوعية، بل يتطلب الأمر إدخال تعديل شامل على البرنامج المرسوم<sup>1</sup>.

### ب . أهم وظائف الميزانية التقديرية:

1. **وظيفة التخطيط:** وهو وضع الأهداف وإعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها، وتوضع الأهداف في صورة خطط طويلة لأجل وخطط قصيرة الأجل، بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لكل قسم من أقسامها، وبعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظيم جميع العوامل تنظيما يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعية<sup>2</sup>.

2. **وظيفة التنسيق:** وهو العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة بحيث يعمل كل قسم منها نحو تحقيق الهدف الموضوع، ولهذا فإنه يجب ألا يصدر أحد الأقسام قرارات تخصه يكون لها أثر على الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى هذه الأقسام فمثلا لا بد أن يكون هناك توافق تام بين أقسام الإدارات.

<sup>1</sup> - Wills more, A.Wcc 'business budgets and budgetary contrôle' London, sin issa c Pittman and sos,LTD 1960 P 05

<sup>2</sup> - تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الأول - تحليل مالي - ناصر دادي عدون.

**3. وظيفة الرقابة:** الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعية واستخدام الميزانيات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة إبلاغ الإدارة. لمدى ملائمة الخطط والأهداف والسياسات الموضوعية مقدما، ومقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع بالخطط والأهداف الموضوعية مقدما، ومتابعة الانحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي.

**ج. المراحل التي يمر بها إعداد مشروع الميزانية التقديرية:** ويمكن تلخيص المراحل التي

يمر بها إعداد الميزانيات التقديرية مرتبة ترتيبا زمنيا على التالي:

- وضع السياسة العامة حسب الاحتياطات.

- إعداد التقديرات.

- مراجعة الميزانيات التقديرية المختلفة والتنسيق بينها.

- المصادقة النهائية على الميزانيات التقديرية.

**1. إعلان السياسة العامة:** تقوم الإدارة العامة بإعلان الخطوط الرئيسية للسياسة العامة، المتخذة من طرف هذه الأخيرة على أساس التنبؤ مستقبلا بجميع المتغيرات الممكن حدوثها.

**2. إعداد التقديرات:** فالسلطات التنفيذية هي الحمية المكلفة بإعداد هذه التقديرات مسترشدة في ذلك بالخطوط الرئيسية للسياسة الموضوعية، وهذا طبعا بعد مناقشتها والتصديق عليها من طرف الجهات المعنية.

فبفضل هذه التقديرات عادة ما تكون مسطرة قبل فترة زمنية محددة يعتمد عليها المشرفون والمسيريون فباتخاذ القرارات الخاصة بهذه التقديرات وفي خلال هذه الفترة يتم تحديد المواعيد النهائية لإعداد الاعتمادات لكل نوع من التقديرات مثلا.

**3. المراجعة والتنسيق:** بعد تسليم تقديرات الميزانيات التقديرية إلى السلطات التنفيذية حيث يتم التنسيق بين الميزانيات التقديرية المختلفة....، كم تراجع هذه الميزانيات الإجمالية لدراسة مدى إمكان تنفيذها عمليا، وقد تؤدي عملية المراجعة إلى إظهار جميع النقائص والاختلالات أو إن توجب الأمر، إدخال تعديلات جديدة وهذا بعد القيام بدراسة واتخاذ قرارات لازمة.

فمن خلال ما رأيناه في هذا الفصل نستخلص بأن التسيير يكمن في إستراتيجية التخطيط والتحكم في التقلبات والاضطرابات التي تخص البيئة والمؤسسة حسب طبيعتها ويتم ذلك عن طريق استعمال مناهج عديدة ومن بينها:

-تحاليل القيم، تسيير المشاريع، تسيير مناصب العمل.

-الاهتمام بإعداد إستراتيجية ناجحة بالتحكم في القيود الخارجية من جهة أخرى.

-مراعاة تحقيق الترابط الفعال بين عملية إعداد الإستراتيجية وعملية إنجازها وتشغيلها على أحسن ما يرام.

فالتسيير الإستراتيجي لا تعتبره تقنية فقط لدى لا يلزمنا أن نفضله عن المؤسسة وهذا مما يتطلب دمجها مع كل أبعادها.

ومما يجدر الإشارة إليه اليوم فالتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي عرفها التسيير في ظل التطورات اللامتناهية في التقنيات الجديدة مثل التكنولوجيا على سبيل المثال ولا الحصر كالإعلام الآلي تكنولوجيات الاتصال، فكل هذه التغيرات لها تأثيرات كبيرة داخل المؤسسات على المجتمع عامة والفرد خاصة وكل المجالات كانت استثمارية أو خدمية.

فالتسيير يواجه عدة رهانات ومن بينها:

\*انعدام التنسيق بين الأهداف المسطرة والأدوات المستعملة في تحقيق هذه الأهداف.

\*سوء التسيير للمواد المتاحة.

\*ضعف التخطيط، التوجيه والرقابة في الميدان ومن كل هذا وبصورة وجيزة فنجد أن للتسيير ارتباط وثيق بالمؤسسة إذ يعتبر في طبيعته ثقافة إستراتيجية.

فالثقافة التسييرية تدعو إلى اتخاذ قرارات مشتركة بين المستويات التنظيمية المعمول بها للكشف عن الأفكار المبدعة واستغلال القدرات الذاتية وتنمية المؤهلات، كما يمكنها ترسيخ قيم إيجابية تعمل على خلق مناخ اجتماعي يتميز باستقرار العلاقات الاجتماعية والتي بذاتها تعود بفائدة ونجاعة اقتصادية على المؤسسة في اتخاذ قراراتها.

### خلاصة الفصل الأول :

يهدف هذا الفصل لكيفية الوصول إلى نتائج إيجابية ، و تحقيق تسيير فعال قائم على الانضباط ، الدقة و الكفاءة العالية من خلال معرفة دور التسيير داخل المؤسسة في اتخاذ

القرارات الناجمة مع تطبيق المبادئ المحاسبية و استعمال أدوات التحليل المالي للتنبؤ  
للتوقعات المستقبلية و هذا كله حتى نضمن فعالية الأنظمة المحاسبية المستعملة.

## الفصل الثاني: ادارة و تسيير الموارد البشرية و الكفاءة

### المبحث الأول: إدارة الموارد البشرية و أهدافها

المطلب الأول: مفهوم إدارة الموارد البشرية

المطلب الثاني: أهداف ادارة الموارد البشرية

### المبحث الثاني: الوظائف الرئيسية لإدارة الموارد البشرية

المطلب الأول: تخطيط الموارد البشرية

المطلب الثاني: اكتساب الموارد البشرية

المطلب الثالث: الاختيار و التعيين

المطلب الرابع: تنمية الموارد البشرية عن طريق التدريب و تقييم الأداء.

المطلب الخامس: كيفية المحافظة على الموارد البشرية.

### المبحث الثالث: تسيير المعارف في خدمة الكفاءات

المطلب الأول: الكفاءة في خدمة المنظمة

أولاً: الكفاءة

ثانياً: الكفاءة الجماعية

ثالثاً: من الكفاءة الفردية إلى الكفاءة الجماعية

خلاصة الفصل الثاني

## تمهيد:

نتناول في هذا الفصل مدى مساهمة و تسخير القوى البشرية المؤهلة لتحقيق الأهداف و إحداث فعالية في العمل ، و علاقتها بالتسيير الفعال و كيفية تكوين معارف علمية تعتمد على اللجوء إلى جمع القدرات و الكفاءات البشرية المتاحة و هذا ما يمكننا معرفته بان التسيير بالدرجة الأولى يعتمد أساسا على كفاءة العنصر البشري و لهذا قمنا بتجزئة هذا الفصل إلى عدة أبحاث نتعرف من خلالها عن مدى تخطيط الموارد البشرية و استغلالها على أحسن ما يرام.

## المبحث الأول: إدارة الموارد البشرية و أهدافها:

في السابق كانت إدارة الأعمال تركز على الجوانب المادية في العمل و أهملت العنصر البشري ، لكن مع التطورات الحديثة في الجوانب الإدارية ، أصبح إلزاما على الإدارة الاهتمام بالعنصر البشري لأنه أصبح في الوقت الحالي نجاح المؤسسة مرهون إلى حد كبير على مدى فاعلية و مهارة العاملين في أداء أعمالهم لأنه عنصر لا يمكن الاستغناء عنه و في هذا الباب سنتعرف على مفهوم إدارة الموارد البشرية و أسباب ظهورها و أهدافها.

## المطلب الأول: مفهوم إدارة الموارد البشرية:

**مفهومها :** تختص إدارة الموارد البشرية بشؤون الاستخدام الأمثل و الفعال للموارد البشرية لجميع المستويات التنظيمية للمنظمة ، حتى يكمن لها بلوغ و تحقيق أهدافها ، كما أنها تعد نشاط إداري يمثل أحد فروع إدارة الأعمال ، كما تهتم بتوفير احتياجات المنظمة من القوى العاملة و المحافظة عليها و تنمية قدراتها و رغبتها في العمل بما يساعد على تكوين قوة عمل متينة.

فظهرت إدارة خاصة للموارد البشرية جاء متأخرا بالمقارنة بالإدارات الأخرى للمؤسسة، لكن هذا الوضع لم يدوم لعدة أسباب نذكر منها:

- النقص الكبير الذي أحدثته الحروب العالمية في اليد العاملة.
- الرغبة في ضرورة وصول الإنتاج إلى ذروته .

- التعاليم الإدارية العلمية التي خلقت مواقف ومشاكل صعبة كارتفاع سبة الغيابات و إبحاح الدوائر الحكومية على توفير المعلومات على الأجور و أساليب المعاملة .

**المطلب الثاني: أهداف ادارة المورد البشرية:** يكمن الهدف الأساسي لتسيير الأفراد في المؤسسات سواء الكبيرة أو الصغيرة و تنمية الأفراد نموًا يلبي رغباتهم و يبلغ أهداف المنظمة كما يمكننا أن نلخص هذه الأهداف فيما يلي:

**1-الأهداف الاجتماعية :** تتمثل هذه الأهداف في مساعدة الأفراد بتحسين ظروف أعمالهم على أحسن ما يرام إلى جانب رفع معنوياتهم و تحفيزهم بجميع الوسائل الضرورية التي تجعلهم يقبلون على أداء أعمالهم بكل ارتياح و ذلك لاسعا دهم و تحقيق رفاهيتهم.

**2-أهداف الأفراد العاملين:** و تتمثل فيما يلي:

- العمل على تقدم و ترقية الأفراد في إطار ظروف عمل مريحة تحفزهم على أداء العمل بإتقان و بكل جدية و فعالية.

- إنتهاج سياسات موضوعية تحد من إستنزاف الطاقات البشرية و تحاشي اللإنسانية في معاملة الأفراد العاملين .

**3- أهداف المؤسسة :** و تتمثل فيما يلي :

- جلب أفراد نشطاء تتوفر فيهم الكفاءة و جميع المؤهلات و ذلك عن طريق الاختيار و التعيين حسب المعايير المعمول بها.

- استغلال اليد العاملة و الاستفادة القصوى من الجهود البشرية عن طريق تدريبها و تطويرها بإجراء فترات تكوينية و تربية و ذلك من أجل تحديد الخبرة و المعرفة التي تتماشى مع تطور الانظمة المعمول بها داخل المنظمات و المؤسسات.

- ترغيب العمال على أداء وظائفهم عن طريق التوزيع العادل للأجور و المكافئات و العمل على إعطاء كافة الضمانات عند التقاعد أو المرض<sup>3</sup>.

**المبحث الثاني: الوظائف الرئيسية لإدارة الموارد البشرية**

---

1- مهدي حسن زويلف ادارة الافراد دار مجدلاوي للنشر ط 2 -1998 ص14

و من أهم الوظائف التي تتضمنها إدارة الأفراد و التي تختلف من مؤسسة إلى أخرى فنجد منها : التخطيط للموارد البشرية ، اكتساب الأفراد العاملين و اختبارهم ، تدريبهم و كيفية تحفيزهم.

**المطلب الأول: تخطيط الموارد البشرية:** تعد مهمة التخطيط لقوة العمل إحدى المهمات الرئيسية لإدارة شؤون الأفراد حيث تساعد المنظمة بالتنبؤ و تحديد الاحتياجات الضرورية لتقوية العمل و تحديد مصادرها و كيفية الحصول عليها و تطويرها.

## 1- مفهوم التخطيط:

للتخطيط عدة مفاهيم و من بينها

**التعريف الأول :** فتخطيط القوى العاملة هو عملية يتم بمقتضاها مقارنة القوى العاملة المتاحة خلال فترة الخطة بالاحتياجات و التعرف على النقص أو الفائض من العاملين، مع اتخاذ التدابير اللازمة و الإجراءات المناسبة لإحداث التوازن المطلوب<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني :** هو عملية تأكد من توفر الكمية و النوعية الجيدة من القوى البشرية في المكان و الزمان الملائم و القيام بما هو مطلوب منها من أعمال تتناسب مع احتياجات المؤسسة و تؤدي إلى تحقيق رضا العاملين<sup>2</sup>.

**2-متطلبات التخطيط:** فتخطيط القوى العاملة يتطلب إستراتيجية مؤهلة و ذات جودة عالية و واضحة المعالم ذات أبعاد شمولية تساعد المنظمة على:

- التعرف على القوى العاملة الداخلية و كذلك كيفية العمل على تنميتها و تطويرها من خلال تفعيلها و تكييفها مع آليات تدريبية معتمدة.
- الحصول على قوة عمل فعلية حالية و مستقبلية ذات تكاليف معولة، و الاعتماد على الإستراتيجية المنظمة على استخدام المنهجية العلمية لدراسة المؤسسة و تحليلها تحليلًا علميًا.
- حسن اختيار النوعية المطلوبة من الأفراد مستقبلاً و كذلك إعادة توزيع الموارد الحالية حسب احتياجات المنظمة.

<sup>1</sup> عقيل جاسم عبدالله مدخل إلى التخطيط الاقتصادي منهج و اساليب التخطيط دار النشر 1997 ص163

<sup>2</sup> موسى اللوزي -التطور التنظيمي اساسيات و مفاهيم حديثة دار و اويل للنشر ط 1999 ص285

و من أهم مميزات و متطلبات التخطيط للموارد البشرية نجد ما يلي:

- 1- توفير الموارد المالية للمنظمة مع مراعاة الجانبين التنظيمي و البشري.
- 2- ضرورة ربط أهداف المنظمة الإدارية بتخطيط القوى العاملة .

### 3- أهمية تخطيط الموارد البشرية وتتمثل فيما يلي :

- التدبر في اتخاذ التدابير اللازمة التي تمكن المنظمة على التعرف على مواطن العجز و الفائض مثل النقل، و الترقية و التدريب أو الاستغناء عن بعض العاملين.
- كذلك تكمن أهمية التخطيط في المساعدة على تحديد مجالات أنشطة التدريب و الترقية، كما يساهم في زيادة عدد الأفراد العاملين الأكفاء من خلال تحديد الحاجات كما و نوعا و بشكل مسبق ، كما يعد عنصر أساسي في نجاح سياسات الأفراد مثل التعيين و التدريب الخ...

### 4- أهداف التخطيط: للتخطيط أهداف رئيسية في تعيين و اختيار القوى العاملة و تتمثل فيما يلي:

- مساعدة الإدارة في تركيز اهتمامها على مشاكل العمل التي تحتاج إلى رعاية و عناية خاصة لتحقيق الاستفادة المثلى من الموارد البشرية المتاحة.
- تحديد و تقييم الاحتياجات المستقبلية من الخبرات و الاختصاصات و المؤهلات و المهارات اللازمة.

### 2- المطلب الثاني: اكتساب الموارد البشرية:

- لإختيار العاملين واختبارهم فمن الضروري وجود مرشحين لشغل هذه المهام أو الوظائف بعملية الاختبار ، و يتم اختيار هؤلاء المترشحين حسب الشروط المطلوبة و المهام أو الأعمال المراد القيام بها داخل المنظمة مع تحديد كل المصادر المحتملة سواء كانت داخلية أو خارجية<sup>1</sup>.

### أولا المصادر الداخلية: و تتكون من:

<sup>1</sup> عقيل حاسم عبد الله مدخل إلى التخطيط الاقتصادي منهج و أساليب التخطيط دار النشر 1997 ص163

الأفراد الذين يعملون حالياً في المؤسسة و أولئك الذين يعملون فيها بعض الوقت، أو من لهم صلة مباشرة بها.

العمال الذين تم ترقيتهم في مناصبهم و هؤلاء العمال تتوفر فيهم متطلبات العمل و المؤهلات الشخصية التي ترشحهم لشغل هذه الوظائف.

فالمصادر الداخلية لعملية إختبار العاملين هم الأفراد الذين تمت ترقيتهم لشغل الوظائف الشاغرة في المؤسسة ، أي العمال الحاليين و الذين تتوفر فيهم خصائص و مؤهلات تسمح لهم بشغل هذه الوظائف<sup>1</sup>.

**ثانياً المصادر الخارجية :** المصادر الخارجية للقوى العاملة تعبر عن سوق العمل بصفة عامة ، و تستخدم هذه الأخيرة لشغل الوظائف و الأعمال الشاغرة لدى المؤسسة إذ تقدم هذه المصادر خبرات و أفكار و آراء جديدة تختلف عن الأفكار و وجهات النظر السائدة و بذلك تضمن التجديد و الإبتكار و تتكون من مايلي:

- الإعلان عن طريق الصحف و المجالات.
- توصيات من موظفي المؤسسة
- المدارس المهنية و المعاهد و الجامعات
- الطلبات الشخصية و العرضية.

و سنقوم بتفصيل هذه المصادر الخارجية كما يلي:

**1-الإعلان:** يعتبر الإعلان مصدراً هاماً من مصادر التوظيف، و أكثر السبل شيوعاً، لاجتذاب أفراد القوى العاملة من جميع المستويات ، فتلجأ المؤسسات إلى إعلان عن وظائفها الشاغرة و التي لا يمكن شغلها من المصادر الخارجية، و يكون الإعلان عادة في الصحف العامة و المجالات المتخصصة لجلب أكبر عدد ممكن من الأفراد لكي يكون معدل الاختبار موفقاً و يتضمن الشروط و المواصفات الواجب توافرها في المتقدمين للعمل بوضوح ،لكي تضمن التماثل في نوعية الأفراد المتقدمين للوظائف المعلن عنها، و الإعلانات الخاصة بالعمل لها أماكن معروفة في الصحف و المجالات و قد تكون بوسائل الإعلان الأخرى مثل الراديو و التلفزيون .

<sup>1</sup> احمد عادل راشد - مذكرة في ادارة الافراد- دار النهضة العربية للطباعة و النشر بيروت 1981 ص154.

2- **توصيات من موظفي المنشأة:** و هي بمثابة إعلان داخلي بين الأفراد و العاملين الحاليين في المؤسسة لكي يبحثوا بطريقة شخصية عن عمال جدد تتوافر فيهم الصفات و الخصائص المطلوبة و المحددة لشغل الوظائف الشاغرة.

3- **المدارس المهنية و المعاهد و الجامعات :** و هي طريقة تقوم أساسا على الاتصال المباشر للمدارس و المعاهد و الجامعات ، بهدف الحصول على خريجين لمواصفات محددة ومعرفة سابقا ، و الذين قد تتقصر الخبرة العملية ، و لكن في نهاية الأمر احتمالات النجاح والتقدم مع التدريب الجيد مؤكدة ، و هذه الطريقة أصبحت من أحسن الوسائل المستعملة و التي تضمن للمؤسسة النوعية المطلوبة من القوى العاملة .

4- **الطلبات العرضية و الشخصية:** و هي الطلبات التي يرسلها طالب العمل لأي مؤسسة يعرض فيها رغبته و استعداده للعمل و يذكر فيها مؤهلاته و قدراته و يتم إرسالها عن طريق البريد أو عن طريق شخصي.

- مما سبق نستنتج أن سياسة الإدارة المفضلة في البحث عن مصادر القوى العاملة هي إيجاد أفضل الأفراد لشغل الوظيفة الشاغرة من داخل المؤسسة ذاتها، فإذا عجزت المصادر الداخلية عن تحقيق ذلك فعلى الإدارة الاعتماد على المصادر الخارجية<sup>1</sup>.

#### **المطلب الثالث: الاختيار و التعيين.**

1- **الاختيار** من بين أهم الوظائف التي تقوم بها إدارة الأفراد و هي الاختيار، إذ يعرف على أنه العملية الإدارية التي بمقتضاها تبحث المنظمة على تنصيب الأفراد في المناصب الفارغة وذلك بعد تقييم قدراتهم العملية و احتمال نجاحهم في الأعمال المطلوب قيامهم بها وكما نجد العديد من الوسائل و الإجراءات المستخدمة في عملية الاختيار و التي بدورها تنحصر فيما يلي:

1- **المقابلة المبدئية :** و هي المرحلة الأولى التي تقوم على أساسها المنظمة بتقويم الجهة المراد توظيفها. و بعد قيام المنشأة بالإعلان عن الوظائف الشاغرة ، إذ تتمثل في رؤية المترشح عن قرب و التحاور معه لمعرفة قدراته الذهنية أو الجسمانية ، إذا كان العمل

<sup>1</sup> احمد عادل راشد - مرجع سابق - .

يتطلب ذلك والتأكد من أن الشروط المطلوبة لهذه الوظيفة متوفرة فيه و من هذه المقابلة يتم إختيار الأشخاص المناسبين ، و من شروط المقابلة أن تترك نوايا حسنة في نفس المترشحين اتجاه المؤسسة.

## 2- طلب التوظيف أو التشغيل:

و في هذه المرحلة يتم تدوين جميع المعلومات الخاصة بطالب العمل و التي تشمل : الاسم، الجنسية، الحالة الاجتماعية، المؤهلات العلمية، الخبرة المهنية السابقة و غيرها من المعلومات التي تفيد المنظمة في اتخاذ القرار، فجميع هذه المعلومات تعطي المنظمة تصورا واضحا على قدرة طالب العمل عن وضعيته سواءا كانت اجتماعية أو ثقافية.

## 3- الاختبارات:

و عادة تجرى هذه الاختبارات لاكتشاف قدرة المؤهلين للعمل و في هذه المرحلة يتم الإختيار الأفضل للأفراد و إستبعاد الغير مؤهلين لذلك والهدف من وراء الإختبارات هو إكتشاف.

المواهب و القدرات العقلية و الذهنية و الجسمية على أداء العمل مما يسهل ذلك تدريب العاملين و تنمية قدراتهم إذا ما تم تعيينهم و اختيارهم من طرف المؤسسة من بين الإختبارات الشائعة و المعمول بها .

- **إختبارات الذكاء:** تستعمل لقياس درجة ذكاء المرشحين و صحة حكمهم على الأشياء وطريقة تفكيرهم و تصرفاتهم و قوة ذاكرتهم و مقدرتهم على الملاحظة أو بعبارة أخرى فإختبار الذكاء يسعى و يهدف إلى معرفة مقدرة الفرد على درجة حكمه و تقييمه على الأشياء المطلوب تنفيذها<sup>1</sup>.

- **إختبار قدرة المرشح و أهليته :** و هي تبين مدى قدرة الفرد على التحكم إذا منحت له الفرصة للتدريب و تنمية قدراته ، و يلاحظ أن الهدف من الإختبارات هذه ليست

<sup>1</sup> سهيلة محمد عباس علي حسين ادارة الموارد البشرية دار وائل للنشر ص 21.

معلومات عن المرشح التي سبق معرفتها ، بل مقدرته على تفهم ما قد يعطي له من تدريب أو زيادة معلوماته في المستقبل ، و مدى إستعداده لزيادتها<sup>2</sup>.

- **إختبارات المهنة :** فهذه الاخيرة تبين مقدرة الفرد و كفاءته في أداء عمله بإتقان، و عادة تكون تجريبية مثل إختبارات العمل على الكمبيوتر أو الحاسب الآلي، تشغيل الآلات الحاسبة و كل الأشياء المتعلقة بالميدان التشغيلي .

- **إختبار ميول الشخص للعمل:** والهدف منه هو معرفة مدى رغبة و طموح المرشح للوظيفة التي أسندت و سخرت له مثلا هل يرغب في تأديتها على أحسن وجه.

#### 4- الفحص الطبي :

وفقا للمعايير المعمول بها من الواجب التأكد من سلامة صحة الأفراد وعدم تعرضهم لإصابات أو أمراض تعرض المؤسسة مستقبلا إلى مشاكل لا تحمد عقباها.

2-**التعيين :** و هو آخر خطوة من خطوات الإختيار و التوظيف و يقصد به توجيه الفرد محل التنصيب إلى وظيفته بالمؤسسة و يقتضي الأمر تعريف الفرد بوظيفته و سلمه الإداري، و مسؤولياته و أهداف التنظيم و السياسات و القوانين المعمول بها داخل المؤسسة

وفي آخر المطاف يتم إصدار الأمر بالتعيين وذلك حسب تنصيب و أهمية الوظيفة المراد شغلها، ثم تأتي بعد ذلك دخول مرحلة الاستلام الفعلي و مزاولة النشاط المهني ، و عادة ما يجرى التعيين لمدة معينة ، و من خلال هذه المدة تعرف قدرة العامل و ذلك من خلال إخضاعه لعدة إختبارات تحدد مهاراته و كفاءته المهنية.

#### المطلب الرابع: تنمية الموارد البشرية عن طريق التدريب و تقييم الأداء:

نحاول في هذا المطلب التعرف على مفهوم التدريب و أهدافه و منهجيته و مسؤوليته بالإضافة إلى تقييم أداء العاملين و الغرض منه.

#### أولا:التدريب:

1-**مفهوم التدريب:**هناك عدة مفاهيم للتدريب ونذكر من بينها:

<sup>2</sup> مهدي حسن زويلف مرجع سابق ص 113.

**المفهوم الأول:** هو إعداد الفرد و تدريبه على عمل معين لتزويده بالمهارات و الخبرات التي تجعله جديرا بهذا العمل و كذلك إكتسابه للتجربة و الخبرة المهنية و تطوير معارفه و تحسين مستوى كفاءته المهنية و زيادة قدرته المعرفية.

**المفهوم الثاني:** هو كل عملية تعلم تحدث تغيير في سلوكيات العاملين و قابليتهم، بطريقة تيسر و تسهل بلوغ أهداف التنظيم، فإذا جرى التدريب بكيفية مناسبة، فإن ذلك يؤدي لاكتساب المعنيين المهارات و القدرات و المعارف التي تضمن تغيير سلوكياتهم لصالح المنظمة التي يعملون فيها، وبإمكان عامة الأشخاص التعلم و التدرب بطرق مختلفة ، فكل عامل حسب قدرته و طاقته <sup>1</sup>.

**2- أهداف التدريب:** من أهدافه الأساسية مايلي:

- العمل على زيادة القدرة و المردودة الإنتاجية عن طريق تحسين المهارات و المعارف الفنية لأداء الأعمال داخل المنظمة .

- سرعة تنفيذ المهام الموكلة للعامل عن طريق التدريب المستمر .

- تحسيس العامل بكل المسؤوليات المخولة له اتجاه المؤسسة و إشعاره بأن مؤسسته و عمله هي حاضره و مستقبله.

**3- أشكال التدريب:**

**فأشكال التدريب مختلفة و متنوعة** ، فهناك تدريبات تتم داخل المؤسسة و الأخرى تتم خارجها كذلك هناك دورات و تربية مختلفة المدة و الأجل بالنسبة للوافدين الجدد أو العمال الذين تنقصهم المهارة و العمال الأكثر مهارة و جدية.

**4- منهجية التدريب و مراحله:** يمر التدريب عبر مراحل عديدة و هي:

**المرحلة الأولى: التحضير:** تحضير المتدرب أو المتربص نفسيا و جعله يشعر بالراحة، حتى يتسنى له الإستعاب أكثر و جلب انتباهه للتركيز و الاهتمام بالعمل المهني.

**المرحلة الثانية: العرض:** و يفيد في ترشيد المتربص بالقول و الفعل و التوضيح، و التعليم ببطء و بشكل صحيح، و متابعة الخطوات و المراحل المقطوعة للتأكد من أن المتدرب أو المتربص قد تعلم فعلا.

<sup>1</sup> محمد رفيع الطيب مدخل للتسيير اساسيات و فضاء و تقنيات الجزء الثاني ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ص 108.

**المرحلة الثالثة: الأداء و التجريب:** قد يستفيد المتربص من خلال أداءه المهني عن طريق طرحه لعدة تساؤلات تخص وظيفته فمثلا يسأل عن كل كبيرة و صغيرة تخرجه أثناء تأدية عمله.

**المرحلة الرابعة: المتابعة:** والهدف منها و هو تعويد المتربص على الاعتماد على النفس، و التحقق من أن المعني يقوم باتباع التعليمات الموجهة له، و متابعة هذا الأخير حتى يصبح قادرا على تأدية مهامه بكل جدية و نشاط:

**ثانيا: تقييم الأداء:**

1- **مفهومه:** تنحصر هذه العملية في تصميم القدرة الفردية و ثمار ما أنجزه الفرد مثلا كمية العمل المحقق أو المنجز نوعية العمل مدى الاعتماد على هذا الفرد حتى الوصول إلى درجة تقييمه.

2- **الغرض من تقييمه:** يمكننا أن نقيم أداء الفرد عبر عدة نقاط و من بينها مايلي:

- تبرير منح العلاوات التي يستحقها العامل.
- تبيين و توضيح درجة استحقاق الترقية بالنسبة للعامل.
- كشف عيوب و نقائص العامل الذي يجب تدريبه و من الذي ينبغي نقله إلى وظيفة أخرى و من الذي يمكن الاستغناء عنه أو فصله نهائيا.
- قياس مدى تقدم الفرد في عمله كما يشير إلى الاقتراحات و التوجيهات المطلوبة من العامل احترامها و تطبيقها ميدانيا.
- وأخيرا تقييم الأداء يسهل المقارنة بين العمل المقترح أو المتوقع مع العمل المنجز<sup>1</sup>.

**المطلب الخامس: كيفية المحافظة على الموارد البشرية :**

من بين الأساليب و السياسات التي تحافظ على الموارد البشرية و تأمينها بصورة دائمة و عدم هجرتها فهناك عدة طرق و من بينها التحفيز عن طريق تحسين الأجور و رفع المنح و العلاوات إلى أقصاها مع زيادة المكفئات في إطارها المناسب مع مراعاة أهداف المنظمة.

**أولا الأجر:**

<sup>1</sup> عادل حسن مصطفى زهير الإدارة العامة دار النهضة العربية للطباعة و النشر بيروت ص 274.

- مفهوم الأجر: الأجر هو الدخل أو الربح الذي يستحقه العامل من خلال أداء وظيفته نظير جهده الذي بدله في تأدية هذه المهام الموكلة له.

يعتبر الأجر بالنسبة للفرد أو العامل وسيلة لإشباع الاحتياجات المختلفة له سواء كانت هذه الاحتياجات أساسية لمعيشته و بقاءه أو أداة لاندماجه في العلاقات الاجتماعية، لأن الزيادة في مستوى الأجر تسمح له بتحسين ظروفه المعيشية هذا من جهة أما بالنسبة للمؤسسة الأجر ذو أهمية بالغة لأنه يعتبر تكلفة ، لدى تحاول المنظمة التخطيط في مستوى الأجور المدفوعة، و محاولة تقليصها إلى أقصى حد ممكن<sup>1</sup>.

### ثانيا التحفيز :

المراد بالتحفيز و هو تشجيع الأفراد للقيام بنشاطهم المهني بصورة جيدة في أعمالهم من أجل تحقيق أهداف المنظمة، بالمقابل الزيادة في الأجور و المنح كما ذكرنا سابقا.

-أهمية التحفيز: يحدث التحفيز أهمية كبيرة و قوية في نفسية و عزيمة الفرد و خاصة إذا تم استخدامه بشكل جيد و في مكانه المناسب.

ومن بين أهمية الحوافز نجد مايلي<sup>2</sup>.

- إتقان العمل و السرعة في تنفيذه.

- تأدية العمل بصورة جيدة من طرف العامل .

- تحقيق رضا العاملين و إشباع حاجاتهم الضرورية و الاجتماعية و ذلك بتحسين أحوال المعيشة و ظروف العمل المناسبة و خلق إحساس بالثقة و الارتياح و عدم العناء أو العداء اتجاه الإدارة ، مما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المنشودة أو المسطرة مسبقا .

- تحقيق الأهداف الاجتماعية و الاقتصادية و رفع دخل الفرد و تحقيق مستوى معيشة لا بأس به.

### المبحث الثالث: تسيير المعارف في خدمة الكفاءات:

يعتمد تطبيق الكفاءة على تمثيل المعارف، و أن هذه المعارف الفردية أو الجماعية المستخدمة في العمل هي عادة ما تنتج و تتطور داخل إطار النشاط المهني و تقسيم و تحويل هذه المعارف هي أقوى رهان للمنظمات.

<sup>1</sup> احمد ماهر ادارة الموارد البشرية ط 3 1995 ص 187.

<sup>2</sup> محمد رفيع الطيب مرجع سابق ص 10.

فتسيير الأعمال يتطلب تفعيل إجراءات العمل ، و المصالح التي يمكن أن تساهم كذلك في تطوير نشاط المنشأة ، و جعل هذه المعارف في متناول العمال لتقوية و دعم الكفاءات. فنقوية تطوير و تسيير الكفاءات هي إحدى العناصر الهامة التي تسمح بالوصول إلى توقعات المهنة و تضمن بشكل جيد المهمات التي يستمد عليها.

فالتسيير الحقيقي للكفاءات يجب أن يشمل مجموع السلسلة التدريجية و خاصة التأطير القريب من إحدى المهام الأولى في لفت انتباه المنظمات و الوحدات إلى تنمية المهارات الضرورية سواء منها الفردية أو الجماعية .

فالمعارف الفردية أو الجماعية المستخدمة في العمل هي التي تأخذ حيزا كبيرا في تنمية هذه المهارات و خير دليل على ذلك النتائج المرجوة و المراد الوصول إليها.

### **المطلب الأول: الكفاءات في خدمة المنشأة:**

فالكفاءة لها علاقة بالوظيفة أو المنصب، إلى أنه تجدر بنا الإشارة إلى التفكير في ما معنى الكفاءة:

#### **1- الكفاءة:**

- تنتج من عامل أو عون في وضعية مهنية معينة.
  - يعبر عنها إنها تعبئة في العمل لبعض الموارد (العلوم، المعارف العلمية و التقنية ، القدرات المعارف العلاقاتية) .
  - مرتبطة بصفة مباشرة بسياق وضعية عمل.
  - معرفة و مثبتة بالمحيط المباشر للعمل.
  - تكون مستندة و موجهة إلى نتيجة متوقعة مستقبلا .
- إن المعارف الفردية تشكل الموارد الداخلية لكل عامل و التي تمنحه القدرة على التحرك، غير أن هذه القدرة غير كافية لكي تكون عملا فعليا و لا يمكن التعبير عنها في العمل إلا إذا كان العامل له الإرادة و إمكانية التحرك.
- إن معرفة التصرف، الرغبة في التصرف، القدرة على التصرف هي أسس تطبيق الكفاءة و هي تمثل النقاط الذي يتحرك فيه المسير.

2- **الكفاءة الجماعية:** إن الكفاءة الجماعية معقدة أكثر في تعريفها و يمكن في البداية التركيز على العناصر التالية:

- تعرف بأنها الفريق العملي أو المهني (مكتب أو مصلحة، وحدة، شبكة، مجموعة، مؤسسة) الذي يكون قادرا على إدارة مهامه بشكل جيد و كفؤ و بلوغ الأهداف المبرمجة أو المسطرة.

- ليست الكفاءة الجماعية فقط مجموع الكفاءات الفردية، و إنما هي حوصلة التعاون و التآزر الموجود بين الكفاءات الفردية و تنظيم الفريق المهني و التي بدورها تسمح لتحقيق النتائج المرجوة.

### 3- من الكفاءات الفردية إلى الكفاءات الجماعية للمصلحة العامة:

غالبا ما تكون هذه الكفاءة هي نتيجة تعاون الكفاءات الفردية و كفاءات الوحدات العملية، ثم إن إستخدام الوسائل الضرورية و يتعلق الأمر بتفضيل عبارة الكفاءات من طرف المنظمة و تسييرها لتسهيل التبادل و التقسيم، و تحديد الأهداف بدقة، ثم إن تثمين النتائج المحصل عليها و إشراك العمال ، هو تسيير المصلحة في جميع المستويات التي تظهر تطور الكفاءة تطورا ملحوظا .

فتقارب هذين العنصرين بكامل أهميتهما، معرفة الموارد و خاصة تلك المتعلقة بالعلوم و المعرفة، ثم تهيئتها لدى المنظمة التي تسمح و تسهل انتشارها و امتلاكها على المستوى الجماعي و الفردي. فتجميعهما و تكاملهما يهدف إلى خلق و إنشاء تسيير محكم لدى المنظمة.

### خلاصة الفصل الثاني:

تناولنا في هذا الفصل أن الموارد البشرية ليست مجرد عمل، إنها مسؤولية صعبة تتطلب الكفاءة و الإخلاص و التدريب كما توصلنا إلى عدة نتائج و منها :

- التخطيط السليم للقوى العاملة يؤدي إلى مواجهة الصعوبات مثل التكاليف الباهظة.

- تأثير الموارد البشرية بقدراتها الفعالة في النشاط المهني.

-العنصر البشري هو أهم أنواع الأصول في المنشأة له تأثير جوهري بمهاراته و كفاءته في أداء وظيفته.

## الفصل الثالث: مراقبة تسيير الأموال العمومية و مراجعتها

### مقدمة

**المبحث الأول:** مفهوم المراقبة

**المبحث الثاني:** أهمية و أهداف المراقبة

**المطلب الأول:** أهداف المراقبة المالية

**المطلب الثاني:** أنواع المراقبة

**المطلب الثالث:** اتخاذ القرار

-مفهوم القرار و العوامل المؤثرة على اتخاذه

-مراحل عملية اتخاذ القرار

**المبحث الثالث:** مبادئ المراجعة

**المبحث الرابع:** ماهية المراجعة

**المطلب الأول:** المفاهيم المختلفة للمراجعة

**المطلب الثاني:** التطور التاريخي للمراجعة

**المطلب الثالث:** أهمية المراجعة

**الفرع الأول:** أهميتها

**الفرع الثاني:** أهداف المراجعة

**المبحث الخامس:** معايير المراجعة

**خلاصة الفصل الثالث**

## مقدمة:

لم يكن من قبل الصدفة أن المراقبة و المحاسبة قد ظهرت هكذا و لكن نشأت و ترعرعت بسبب وجود الأخطاء و الغش أو الاختلاسات.

و على هذا كان من الطبيعي أن ينمو إلى جانب علم المحاسبة علم آخر يساعد على ضبط معطياتها و التحقق من صحة الأرقام و النتائج التي قدمتها المحاسبة ، هذا العمل الذي هو مراقبة الحسابات سمي بعلم المراجعة.

إن مراقبة المحاسبة في منشأة ما قد تتخذ شكلا دائما من قبل موظفين في تلك المؤسسة و قد تتم هذه المراقبة أو تفتيش الحسابات من قبل مراقبين أكفاء و مهما كانت الغاية من هذه المراقبة ، فالمراجع للحسابات أو المراقب عليه أن يضع لنفسه خطة للعمل من أين يبدأ كيف يسير ليصل إلى هدف معين بأقصر مدة ممكنة، و ما هي الخطوات التي يتوجب اتخاذها بطرق مختصرة، و ما هو المشكل المطروح، و لماذا المراقبة المالية، و كيف تكون، و كيف يمكن تفعيلها في الواقع و هذا ما نريد الوصول إليه من خلال هذا الفصل.

### المبحث الأول: مفهوم المراقبة :

إن وظيفة المراقبة في ميادين المالية العامة تعتبر من أصعب المهام تأدية. يعبر عن المراقبة بأنها خطة التنظيم و كل الطرق و الإجراءات المنسقة التي تستخدمها إدارة المشروع لحماية أصولها و لضمان دقة و سلامة البيانات المحاسبية و زيادة درجة الاعتماد عليها، و لزيادة الكفاءة التشغيلية و ضمان الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

فهي تضمن الإجراءات المختلفة التي توضع بقصد توفير الحماية و الأمان لأصول المؤسسة و منع تسربها أو اختلاسها، هذا من جانب أما من الجوانب الإقتصادية

المتعلقة بزيادة الكفاءة أي بعبارة أخرى تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد و القضاء على الإسراف و الضياع و التلف و الأعطال الخاصة بالتجهيزات الآلية. و بفضل المراقبة نستطيع معرفة كيفية سير الأعمال المالية و الإدارية و التأكد من حسن إستخدامها (الأموال).

### **المبحث الثاني: أهمية و أهداف المراقبة:**

#### ● أهمية المراقبة المالية :

للمراقبة أهمية كبيرة تتمثل في معرفة الإجراءات و الطرق الموضوعية ، و التأكد من أن تلك الطرق و الإجراءات تستخدم كما هو مخطط هدفها أو مسطر فالرقابة المالية على أموال الهيئات المحلية تواكب جميع مراحل تنفيذ ميزانية هذه الهيئات من مرحلة الإعداد فالإعتماد ثم تنفيذ الخطة المالية من صرف النفقات و جباية الإيرادات و لذلك لها أهمية بالغة تتمثل فيما يلي :

- هي جزء لا يتجزأ من العملية الإدارية .
- إن عملية المراقبة تشتمل إكتشاف و تحليل المشاكل قبل التنفيذ و مرحلة التنفيذ نفسها لإكتشاف المشاكل قبل تفاقم جدوتها و القيام بالعمليات التصحيحية أول بأول (متتالية).

كما تشمل عملية المراقبة مرحلة ما بعد التنفيذ.

#### ● **المطلب الاول: أهداف المراقبة المالية.**

تهدف المراقبة إلى التعرف على مواقع الخلل و إصلاحه دون ترك الأخطاء تتعدد و تنتشر فيصبح علاجها باهظ التكاليف، كما تسمح في نفس الوقت بتصميم الخبرات الجيدة و مكافأة المسيرين الجديين، و محاربة السلوكات الضارة و الانحرافات (بما فيها من إهمال و توطؤ) و معاقبة أصحابها.

و تهدف المراقبة المالية إلى التحقق من التزام المنفذين بالقوانين و التنظيمات المعمول بها، و امتثال لقواعد التسيير السليم و محافظتهم على الأموال الموضوعية تحت تصرفهم و حرصهم على إستفاد حقوق الدولة أو الأشخاص العامة المتعهدين لديها أو المسؤولين عليها كما أنها تكتسي خصوصية بارزة من الناحية السياسية إذ تمكن ممثلي الأمة من متابعة أعمال الحكومة و كيفية استخدامها للمالية العمومية.

و كذلك الهدف منها هو بيان مواطن الضعف و الأخطاء الأساسية التي يفترض تصحيحها بغرض وضع النظم الكفيلة التي تمنع من تكرارها في المستقبل. فالمراقبة هي جزء من العمل الإداري تهدف إلى التحقيق من صحة الأداء و تقويمه في حالة انحرافه.

### • المطلب الثاني: أنواع المراقبة.

أولا المراقبة الداخلية: يقصد بالمراقبة الداخلية ذلك الأسلوب من التنظيم الإداري و المحاسبي الذي يجعل الأعمال اليومية في مؤسسة ما تتم بشكل يشترك فيه أكثر من شكل واحد في تحقيق كل عملية من العمليات ، و بهذا يكون عمل كل موظف مكملا لأعمال موظفين آخرين و ذلك بغرض منع أو اكتشاف الغش و التزوير. فالمراقبة الداخلية تقتضي توزيع العمل و تقسيم الصلاحيات بين الموظفين، و أسلوب تسجيل العمليات على أساس جعل كل جزء من الأعمال مكملا للأعمال الأخرى و مستقلا عنها بنفس الوقت.

فالمراقبة أسلوب في العمل و طريقة في التنظيم، فهي من باب الوقاية أي أنها احتياط مسبق ضد التلاعب و الغش كما يعبر عنها بأنها ذلك النظام الإداري و المكتبي المحكم الترتيب الذي يوزع العمل الدفترى بين الموظفين بشكل يصعب معه على أي واحد ارتكاب الغش أو التزوير بمفرده.

ثانيا المراقبة الخارجية: فالمراقبة الخارجية يقوم بها مراقب خارجي مستقل أنها نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية و المالية و غيرها، فالمراقب الداخلي يكون مسؤول فقط اتجاه إدارة المؤسسة أو المنشأة التي يعمل بها أما المراقب الخارجي يختص بفحص القوائم المالية للمنشأة في تاريخ معين و التحقق من نتائج العمليات عن فترة معينة ، فالمراقب الخارجي ينبغي أن يكون خبيرا في هذا المجال و يقوم بمراقب الحسابات الخارجي بفحص عناصر مختلفة للرقابة الداخلية أهمها خطة التنظيم فإذا كانت الأقسام مستقلة تنظيميا، فإن هذه الحقيقة تساهم كثيرا في تحقيق الرقابة الداخلية و سيحدد المراقب الخارجي من خلال إجراءات المراقبة ما إذا كانت الأقسام مستقلة فعلا في أدائها و

ما إذا كانت هناك فصل مناسب للوظائف، و ينبغي للمراقب الخارجي أن يحدد فعالية جميع السياسات و الإجراءات المنفذة سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، كما يقيس معايير الأداء، و من ناحية أخرى يراعي أن تكون الحسابات و السجلات منظمة بطريقة تعكس بطريقة تلقائية أداء نظام الرقابة الداخلية الملائم أو غير الملائم.

### • **المطلب الثالث: اتخاذ القرار.**

من أخطر ما يواجه المسير يوميا في الإشراف على أعمال و هو إتخاذ القرار الذي له الأثر المباشر على حياة المؤسسة التي يشرف عليها سواء بالإيجاب أو السلب. فاتخاذ القرارات من قبل المسيرين تكون مبنية على أسس علمية و قريبة من اليقين أو الواقع مع مراعاة الظواهر المحيطة و المتعلقة بالمؤسسة المليئة بمتغيرات الزمن.

### ✓ **مفهوم القرار و العوامل المؤثرة على اتخاذه :**

يمكن تعريف القرار بأنه عصاره نهاية مرحلة تقييم المنافع النسبية للبدائل المتاحة ، بحيث يتم اختيار أمثلة لتنفيذه.

و من العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار ما يلي :

- تخمين النتائج المتوقعة لكل بديل من البدائل المتاحة .
- الإحتمالات الممكن حدوثها و علاقتها بالنتائج.
- الأهداف المراد الوصول إليها.
- القدرات البشرية و المالية المعمول بها.
- المعايير القياسية و التقييمية المتخذة من طرق المسير.

### ✓ **مراحل عملية إتخاذ القرار:**

1- التحديد الدقيق للمشكلة قبل ما نتخذ القرار يتعين علينا أن نفهم المشكل المطروح فهما جيدا.

2- تحديد القرارات البديلة: إختيار البديل الأمثل و المناسب لحل المشاكل.

3- تحديد كل الأحداث المستقبلية: دراسة كل التوقعات.

4- جمع البيانات و المعلومات الخاصة بكل بديل: توفير البيانات الحاسمة في إتخاذ القرار.

5- إختيار معيار المفاضلة بين مختلف البدائل: إختيار البديل المناسب الذي من أجله إتخذ القرار.

فمن الواجب أن يضع هؤلاء المسيرين و المسؤولين قوانين صارمة أو بالأحرى يتخذوا قرارات صارمة تخدم المصلحة العمومية من أجل الحفاظ على هذه الأموال و صيانتها و ذلك بوضع مراقبة شديدة على كل كبيرة و صغيرة في مثل هذه العمليات إذ لا يسمح لشخص أو عون أن يتكلف بمرحلتين من مراحل العمل، أن تكون مراقبة يومية للشيكات المسددة مع مراقبة الحسابات، و كذلك عدم تسديد الشيكات التي لم يحضر أصحابها، عدم ترك الحسابات التي لم تستغل سنويا إذ يجب تحويل رصيدها إلى حساب الودائع، إجراء مقارنة لجميع الحسابات في آخر الشهر مع جميع المؤسسات العمومية (Etat de rapprochement).

لقد شاهدت المؤسسة الحديثة تطورات كبيرة أدت بها إلى تغيرات عبر الزمن في عدة مجالات و من بينها العلاقات الإقتصادية و توسيع نطاق المبادلات التجارية و تشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة و هيئات لها مصالح بشكل مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي ،تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة و كذا النشاطات التي تقوم بها.

و لكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه و يجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد و الموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر و على هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

كما نوضحه من خلال دراستنا في هذا الفصل:

1- مبادئ المراجعة و أنواعها.

2- ماهية المراجعة.

3- معايير المراجعة.

### المبحث الثالث: مبادئ المراجعة<sup>1</sup>:

بعدما تعرضنا إلى أهداف المراجعة نتناول في هذا الجزء مبادئ المراجعة التي تنثني على عنصرين هامين و هما الفحص و التقرير.

#### الفرع الأول : المبادئ المرتبطة بركن الفحص

##### 1/ مبدأ التكامل/

يتطلب هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة نشاط و أحداث المؤسسة و أثرها الفعلية و المتوقع حدوثها.

##### 2/ مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:

يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية و الفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنظمة مع مراعاة النسبية لهذه التقارير.

##### 3/ مبدأ الموضوعية في الفحص :

ويعتمد هذا الفحص على ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي و ذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأى المراجع و تدعمه خصوصا اتجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا.

#### الفرع الثاني : المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1/ مبدأ كفاية الاتصال : يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأ لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية و ملائمة للأهداف المسطرة حسب تقاريراتها.

2/ مبدأ الإفصاح: ينبغي على المراجع أن يعبر عن راية و يوضح تقريره في القوائم المالية و مدى ملاءمتها مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها مع توضيح جميع الأخطاء و النقائص المسجلة خلال الفترة المالية المحددة.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة التدقيق الحديث للحسابات ص 23.

3/ **مبدأ الإنصاف:** من المتفق عليه مهنيا ضرورة إشارة مراجع الحسابات صراحة في تقريره على القوائم المالية، أن تكون منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمنظمة سواء داخليا أو خارجيا.

4/ **مبدأ السببية:** فالمدقق أو المراجع مسؤول عن جميع القرارات و التحفظات التي يشير إليها لدى تبني تحفظاته و مقترحاته على أسباب حقيقية و موضوعية .

#### **الفرع الثالث: أنواع المراجعة<sup>1</sup>:**

يوجد أنواع عديدة من المراجعة و نذكر منها:

1- **المراجعة الإلزامية:** المراجعة الإلزامية هي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقا لأحكام القوانين و هذا النوع من المراجعة لا بد و أن يكون كاملا (مراجعة كاملة) بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمل المراجعة من قبل إدارة المنشأة. و من المفهوم الواضح أن وضع المراجع القانوني ( أي الذي ينص القانون على وجوب تعيينه).

فمراجع الحسابات يتمتع بالاستقلال التام في مزاوله نشاطه و يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة و ضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لعملية المراجعة.

**المراجعة الاختيارية:** فهي التي تطلبها المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحتم القيام وهذه المراجعة قد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة .

#### **الفرع الرابع: من حيث وقت عملية التدقيق:**

يتضمن هذا الأخير نوعين وهما /

1- **الفحص النهائي:** يبدا المراجع عمله بعد ترصيد الحسابات و إقفال الدفاتر و تحضير الحسابات الختامية و واضح أن حسنة هذه الطريقة تعطي المراجع حسابات جاهزة، و يمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المسجلة في الدفاتر و التغيير في أرصدة الحسابات الختامية.

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب الاصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات عمان - دار النشر- ص19 .

2- **الفحص المستمر** : فإنها تقضي بقيام المراجع أو مساعده بزيارة المنشأة مرارا بشكل دوري أو بشكل مفاجئ و مراجعة القيود و المستندات و ذلك بالإضافة إلى المراجعة التي سيقوم بها عند إقفال الدفاتر و ترصيد الحسابات و يحسن أن تشمل هذه المراجعة مدة معينة أو تقف عند تاريخ معين.

### **الفرع الخامس: الفحص حسب الهدف.**

ينقسم هذا الفحص إلى أربعة أقسام.

1- **الفحص المالي**: يتعلق هذا النوع من المراجعة بفحص أساليب وأنظمة الرقابة الداخلية و سجلات المستندات المحاسبية لإعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للنشاط أو المشروع و عن مدى تطابق الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا النشاط.

2- **الفحص الإداري** : على المدقق أن يتأكد من أن أموال المشروع قد صرفت بشكل اقتصادي و هذا من اجل تدقيق الكفاءة و الاقتصاد في استغلال الموارد المتاحة للمنشأة عما إذا كانت الوحدة قد حصلت على أفضل النتائج بأقل تكاليف ممكنة و أخيرا التأكد من صحة العمليات و الإجراءات الإدارية .

3- **تدقيق الأهداف**: وفي هذه المرحلة على المدقق أن يتأكد من تقييد المنشأة بنظام المراقبة الداخلي المعمول به و التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي تأسس من أجلها و التأكد من تطبيق نصوص الأنظمة التي تصدرها الدولة.

4- **التدقيق الاجتماعي**: عادة ما تكون أهداف المنشأة تحقيق أهدافها الخاصة و أهداف المجتمع بصفة عامة فمن واجب المراجع التأكد و التدقيق في ذلك.

### **الفرع السادس: المراجعة من حيث استقلاليتها وحيادها**

تتضمن هذا النوع من المراجعة نوعين منها<sup>1</sup>

<sup>1</sup> دكتور احمد عبد الوهاب خياطة تفتيش الحسابات و مراجعة الميزانيات ط3 مطبعة دمشق ص47.

## 1-المراجعة الداخلية: ويحدد هذا التعريف وظيفة المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي

للمشروع بواسطة جهة داخلية ومراجعين تابعين كموظفين للمشروع. و السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المنشآت و المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية و كذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا الجهة الوصية للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات و الخطط المبرمجة، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية و رقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع و جديتها فور انتهاءها.

وتتطوي هذه المراجعة على تحقيق أكبر كفاية إدارية و تقييم أساليب الرقابة عن طريق محو الإسراف و إكتشاف الأخطاء و التلاعب في الحسابات و التزوير كذلك التأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتوفر لهل الحماية لرسم خططها و اتخاذ قراراتها و مراقبة تنفيذها.

## 2-المراجعة الخارجية : تختلف الأعمال التي يؤديها المراجع الداخلي عما يؤديه مراجع

الحسابات الخارجي من أعمال فهذه المراجعة تكون من اختصاص جهة مستقلة من خارج المؤسسة و قد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة و المراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص و الجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام (مثلا مجلس المحاسبة أو المفتشية العامة للمالية). و تنحصر مهمة هذا الأخير في الفحص المستندي لدفاتر و سجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا و محايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا طبقا للإجراءات المعمول بها.

فعمل المراجع الخارجي لا يقتصر فقط على تحقيق الهدف المذكور مسبقا فحسب بل يمكنه إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة، و المراجع الخارجي يختص بفحص القوائم المالية للمنشأة في تاريخ معين و التحقق من نتائج العمليات عن فترة معينة و يعمل دون قيد و يتطلع على ما يريد متى شاء و هي إلزامية تفرضها القوانين إلا أنها اختيارية أي تتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية و مراجعتها دون القيام بمراجعة العمليات كلها. و ينبغي أن يكون المراجع الخارجي خبيرا ماليا لان وظيفته تشمل كل أجزاء المنشأة.

## الفرع السابع : المراجعة حسب الاهتمام

وتتمثل في نوعين :

## 1- المراجعة المالية و المحاسبية

فنتقسم المراجعة إلى نوعين :

- **المراجعة القانونية:** هنالك المراجعة القانونية الإلجبارية وهي تلك الحالات التي نص القانون فيها على تعيين مراجع أو مفتش للحسابات فبالإشارة فالمؤسسات التجارية يلزمها القانون بتعيين محافظ الحسابات لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد لمدة معينة. يقوم هذا المراجع المخول قانونا و المسجل في قائمة المراجعين القانونيين بمهمته التي ستنتهي بإصدار تقرير سنوي يتضمن ملاحظاته على حسابات المؤسسة و رأيه الفني المحايد بالمصادقة أو الرفض وبالتالي الحكم على سلامة و صراحة الحسابات السنوية للمؤسسة.

- **المراجعة التعاقدية:** و هذا النوع من المراجعة لا تجبر المؤسسة بتعيين مراجع وهي حرة في تعيينه أو عدم تعيينه و لكن في بعض المؤسسات تنص في نظامها الأساسي على وجوب تعيين مراجع و عند ذلك يكون وجود المراجع إلزاميا بحكم التعاقد. و يقوم المراجع بالمهام المخولة له بما فيها من فحص و تطهير للحسابات أي الحصول على حسابات واقعية و صحيحة.

2- **المراجعة المهنية:** فباختصار يتعلق الأمر بنوع هذه المراجعة على أنها مراجعة تخص أنظمة و إجراءات تسيير المؤسسة و الحكم على مدى فعاليتها و تحقيقها و لا يتعلق الأمر بمراجعة الحسابات و البيانات.

فإنجاح التسيير و رشاد القرار يتعلق بوجود المعلومات المالية المعتمد عليها و فعالية و كفاءة أنظمة إجراءات التسيير هذا ما نستنتجه من خلال التكامل بين المراجعة المالية و المراجعة المهنية.

للمراجع ضوابط و إجراءات تحكم مهنته، و لكي يتمكن من تأدية مهمته من الواجب أن يتصف بمؤهلات و صفات تجعله محايد و لا بد عليه أن يعرف حقوقه و واجباته ونذكر منها مايلي:

1. معايير المراجعة.

2. مؤهلات وصفات المراجع.
3. تعيين المراجع و أتباعه.
4. حقوق و واجبات المراجع و المسؤولية التي عليه.

#### **المبحث الرابع: ماهية المراجعة**

فظهر الثورة الصناعية أثر بشكل كبير على الأنشطة الاقتصادية سواء من حيث تنظيمها و عملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا و بالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها و مراقبته لها، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر و كاف على واقع المؤسسة الحقيقي و كذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة ، و منه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كوسيط بينه و بين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة و في نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء و التلاعبات التي قد تحدث و هذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على أساليب و طرق خاصة تمكه من التطلع على واقع المنظمة.

و في هذه الدراسة نحاول أن نعرض على بعض النقاط التالية:

1- المفاهيم المختلفة للمراجعة

2- التطور التاريخي للمراجعة

3- أهمية المراجعة و أهدافها

#### **المطلب الأول: المفاهيم المختلفة للمراجعة**

المفهوم الأول: يعرف التدقيق بأنه علم يتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبتة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمشروع وغيرها بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع مهما كانت نتيجته و عن مركزه المالي في نهاية أجاله المحددة .

فالتدقيق علم له مبادئ و معايير و قواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات و المؤسسات المهنية و الجمعيات العلمية للمحاسبين و المراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، فالمدقق للحسابات في فحصه لأسلوب الرقابة الداخلية يعتمد على طرق و أساليب و إجراءات منظمة خاصة بالتدقيق تهدف في الحكم على مصداقية و تعبير القوائم المالية للأعمال المنجزة مع مراعاة نتائجها.

و من بين العمليات التي يشملها التدقيق<sup>1</sup> هي:

1- **الفحص:** يعبر عنه بالتأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها في القوائم المالية.

1- **التحقيق:** و هو إمكانية الحكم على سلامة و صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة محددة.

2- **التقرير:** و هو تجميع نتائج الفحص و التدقيق و إثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية عن نتيجة الأعمال المنجزة.

**المفهوم الثاني:** تعني كلمة المراجعة لغويا هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته. لكن هناك فرع من فروع الدراسات المحاسبية و المالية يسمى عادة باسم المراجعة، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم و هي مراجعة الحسابات و الفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها<sup>1</sup>.

**المفهوم الثالث:** يقصد بمراجعة الحسابات لمؤسسة ما على أنها دراسة عميقة لأعمالها والأسلوب المتبع للقيام بهذا العمل ذو المغزى المالي و طريقة الرقابة و الإشراف عليه و فحص السجلات المحاسبية و كل ما يتعلق بدفاتها و العملية المحاسبية المقيدة في سجلتها اليومية و الختامية وكذلك التحقق من كل الأعمال المحاسبية المعمول بها مراجعة تكون صحيحة و خالية من أي غموض أو إشكال و غير مبالغ فيها أو مقصر فيها من جهة أخرى كما يدل هذا المفهوم على أن المراجعة لها دور في مساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها الاقتصادية.

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات عمان - دار النشر - ص 9.

<sup>1</sup> احمد خيرات القطار مبادئ مراقبة الحسابات المالية ص 9.

**المفهوم الرابع:** يعبر عنها بأنها فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تقدمها و تنشرها المنظمة صحيحة و واقعية فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها المراجع الخارجي كونه مستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية و سلامة و شفافية القوائم المالية السنوية و أساس الميزانيات المقدمة في آخر الفترة المالية. و هذا المفهوم يشمل على مبدئين:

-السلامة : يعني بهذا المبدأ أن تكون القوائم المالية والمحاسبية مطابقة للقواعد القانونية و المعايير و الإجراءات و المبادئ المتعارف عليها و المعمول بها.  
-الصراحة : تعني الصراحة التطبيق الحسن للقواعد المعمول بها بحسن النية انطلاقاً من المعرفة المكتسبة من قبل المسؤولين عن الواقع للعمليات و أهميتها.  
هذان المبدئين يؤديان إلى الوصول إلى الصورة الحقيقية التي تعكس واقع المؤسسة ونتائجها.

**المفهوم الخامس:** وهو تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية. المراجعة هي عملية منظمة و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة<sup>1</sup>.

### **المطلب الثاني: التطور التاريخي للمراجعة**

كلمة المراجعة مشتقة من التعبير اللاتيني للمراجعة و تعني الاستماع ،حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة و التي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، و بعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، و تحسنت عمليات التسجيل و التدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة<sup>2</sup>.  
ظهرت مهنة المحاسبة و التدقيق منذ القديم في صورة جهود فردية تقوم ببعض العمليات مركزة على المحاسبة فقط دون تدقيق الحسابات الذي برز مؤخراً بعد المحاسبة فترابطهما و تكاملهما و وجودهما معا جعل الموظفين العموميين يهتمون و يحتفظون بدفاتر

<sup>1</sup> و. توماس و ا. هنكي تعريب احمد حجاج وكمال الدين سعيد المراجعة بين التنظيم و التطبيق ص 26.

<sup>2</sup> دكتور احمد نور مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية الدار الجامعية للطباعة و النشر بيروت ص13.

وسجلات لمراقبة الإيرادات و تدبير الأموال للقيام بأي نشاط. فالحكومة اليونانية كانت قديما تستعين بخدمات المحاسبين و المدققين للتأكد من صحة الحسابات و سلامتها و مراقبة تسجيلها في القيود و الدفاتر الخاصة بها.

كما أدى ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر تطبيق المحاسبة و التدقيق بطريقة سهلة و بسيطة، مما أدى كذلك إلى بروز الدور الهام التي لعبته السياسة المالية و الضريبية في تطوير مهنة المحاسبة و التدقيق. فمهنة تدقيق الحسابات تاريخيا تطورت و أنشأت في فينيسيا "شمال ايطاليا" من قبل أول جمعية للمحاسبين سنة 1581م و لمزاولة مهنة المحاسبة و التدقيق يلزم على من يرغب فيها الانضمام إلى عضوية هذه الجمعية كما كانت تتطلب سنوات ليصبح الشخص خبير محاسبة و قد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1969م شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق.

فنتظيم هذه المهنة أصبح شائعا في بقية الدول الأخرى تدريجيا أما بالنسبة الجزائر فكانت مؤسساتها مقيدة بنصوص فرنسية إلى غاية 1975م و بعد ذلك تم تطبيق عملية المراجعة مع تطبيق نظام الرقابة الداخلية المحكم بالنسبة للمؤسسات و الجمعيات الوطنية الممولة من طرف الدولة أصبحت تفرض عليهم مراقبة و مراجعة حساباتهم.

### **المطلب الثالث: أهمية المراجعة.**

#### **الفرع الأول: أهميتها:**

فالتغيرات الجذرية الاقتصادية في مجالات الحياة، وتحول النشاطات من مؤسسات صغيرة إلى وحدات كبيرة ذات نشاطات متنوعة و وسائل مختلفة فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية و كذلك من ناحية النشاط ظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي و الوطني و المؤسسات المتعددة الجنسيات فهذا ما أدى إلى ظهور اختصاصيين من مسيرين و ماليين و استلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين، و هو ما يوجب أن يحققه التسجيل المحاسبي الصحيح للعمليات في المنظمة و من هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المنظمات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة و مراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة، فأصبحت

للمراجعة أهمية كبرى في إثبات مصداقية العمليات المحاسبية<sup>1</sup> و المساعدة لأشخاص في اتخاذ القرارات و رسم الخطط و السياسات و التنبؤ للتوقعات المستقبلية. وكذلك من ناحية أخرى نجد فئة المستثمرين الذين يعتمدون على القوائم المالية في انجاز مشاريعهم فالمراجعة تفيدهم في اتخاذ قراراتهم و توجيهاتهم. فعملية المراجعة تشمل جميع الوحدات الحكومية المختلفة و أجهزة الدولة المحددة التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات الحسابية التي تختص بالتخطيط الإستراتيجي و الإشراف و المراقبة على المنظمات التي لها علاقة بالمرافق العامة.

### الفرع الثاني: أهداف المراجعة

للمراجعة نوعين من الأهداف: أهداف تقليدية، و أخرى حديثة<sup>1</sup>.

#### أ/ الأهداف التقليدية: ومنها ما يلي :

##### أ.1/ أهداف رئيسية:

- التأكد من صحة و سلامة مصداقية البيانات الحسابية المدونة في السجلات و الدفاتر و مدى الاعتماد عليها .
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية و مدى تطابقها مع القوائم المالية.

##### أ.2/ أهداف فرعية:

- اكتشاف الأخطاء و التلاعب في الحسابات المسجلة في الدفاتر.
- الحد و التقليل من الأخطاء المرتكبة في العمليات المحاسبية مع اتخاذ جميع التدابير الإجرائية اللازمة .
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير و رسم السياسات الإدارية و اتخاذ القرارات مستقبلا .
- مساعدة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة .

#### ب/ الأهداف الحديثة /

- فحص و مراقبة السياسات المخططة و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الأهداف المسطرة مع مراعاة الانحرافات و كيفية معالجتها.

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب الاصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات عمان - دار النشر- ص 11 .

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب الاصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات عمان - دار النشر- ص 21 .

- تقييم نتائج الأعمال و مدى تطابقها مع الأهداف المبرمجة.
- دراسة أسلوب العمل أو النظام المتبع أو بالأحرى النظام المعمول بيه.
- التأكد من صحة القيود المحاسبية من حيث الأخطاء أو الغش فيها، و مدى تطابق صحة العمليات المحاسبية<sup>1</sup>.
- التأكد من صحة العمليات الحسابية الختامية و خلوها من جميع الأخطاء الفنية وعدم التقصير فيها أو إهمالها.
- و من بين الأهداف العامة للمراجعة هناك أهداف عملية و ميدانية نذكر منها على سبيل المثال ولا الحصر :

#### أولاً : الشمولية :

وهي العملية التي تدل على مدى تحقق جميع العمليات التي حققتها المنظمة قد تم تسجيلها و تقييدها في حساباتها عند وقوعها في وثيقة تبرهن على ذلك أي تكون مترجمة في الوثائق و الكشوف المالية الخاصة بها لتحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

#### ثانياً : الوجود :

و نقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية الموجودة في المنظمة تكون مسجلة و مقيدة و لها اثر مالي و دليل حقيقي سواء كانت هذه العناصر مادية مثل المباني و المعدات و لوازم المكتب و عناصر أخرى مثل الإيرادات و النفقات، و يتم التأكد من صحتها من قبل المراجع الذي يثبت واقعتها.

#### ثالثاً : التقييم:

<sup>1</sup> دكتور احمد نور مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية الدار الجامعية للطباعة و النشر بيروت ص356.

يدل هذا المبدأ على كون جميع العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و أن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى حسب القوانين المعمول بها.

#### رابعاً : التسجيل المحاسبي:

نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات قد تم تسجيلها و ضبطها بطريقة صحيحة و سليمة بإحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالاعتماد على أساليب و طرق ثابتة حسب الدورة المالية المعمول بها.

بعدما تعرفنا على أهمية المراجعة فنتطرق إلى تطور التاريخي للمراجعة في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- قبل عام 1900م كان الهدف من التدقيق إكتشاف التلاعب و الإختلاس و الأخطاء، ولذلك كان التدقيق التفصيلي و لا وجود لنظام الرقابة الداخلية.
- من 1905م إلى 1940م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة و سلامة المركز المالي بالإضافة إلى إكتشاف التلاعب و الأخطاء و لذلك بدأ الإهتمام بالرقابة الداخلية.
- من 1940م إلى 1960م : كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي و صحته و تم التحول نحو التدقيق الإختباري الذي يعتمد على متانة و قوة نظام الرقابة الداخلية.
- من 1960م حتى العصر الحالي: أضيفت أهداف عديدة و منها:
  - 1 مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و التعرف على ما حقق من أهداف، و دراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
  - 2 تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة التدقيق الحديث للحسابات ص 8 و 9.

3 القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة من جميع نواحي النشاط.

4 تخفيض خطر التدقيق و ذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشآت محل التدقيق.

### المبحث الخامس : معايير المراجعة

فمعايير المراجعة تركز على المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة و بالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات لبلوغ الأهداف الواجب تحقيقها، و هناك ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة وهي :

1-المعايير الشخصية.

2-معايير العمل الميداني.

3-معايير قواعد وضع التقرير.

### أولاً: المعايير الشخصية

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي والعلمي للقائمين بأعمال المراجعة وبدوره يتكون من ثلاث معايير:

#### المعيار الأول: التعليم و التدريب و الخبرة<sup>1</sup>:

يتطلب ممارسة مهنة المراجع شخصاً ذو مؤهلات مهنية معينة وخبرة في ممارسة المهنة لمدة معينة.

فالخبرة العلمية لممارسة مهنة المراجعة و التدريب المستمر إجبارياً لتأهيل و تقييم الأداء للوصول إلى الكفاءة اللازمة للمراجع حتى يتسنى القيام بعمله و حسن أداءه.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة التدقيق الحديث للحسابات ص 26.

## المعيار الثاني : الاستقلال في ممارسة المهنة<sup>2</sup>:

إن الثقة في رأي المدقق على القوائم المالية تتوقف على استقلاله و حياده في إبداء رايه لذلك فانه من الضروري ان يثق في حياد المراجع و استقلاله و لا يوجد درجات في عدم الإستقلال، يجدر التفرقة بين نوعين من الإستقلال فالأول يخص الإستقلال المهني و هو ضروري لممارسة المهنة ، و تحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه و لا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي و الثاني خاص بإستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية و يعني إلتزام المدقق بالموضوعية و عدم التحيز عند إبداء رأيه.

## المعيار الثالث: قاعدة العناية المهنية الملائمة<sup>1</sup>

لكي تحقق معايير المراجعة الأهداف التي وضعت من اجلها فإنها ينبغي توفر للمراجع الأساس أو المؤشر الذي يستخدمه في تحديد ملائمة العمل الذي قام به و تحديد مسؤولياته القانونية و المهنية ، و هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم و يتطلب أداء مهني يتفق مع حجم و ضخامة و تعقيدات عملية التدقيق إلى إستخدام العينات و الخيارات فإن كل بند يتم إختياره للإختبار يجب أن يتم فحصه بعناية و جدية.

## ثانيا : معايير الفحص الميداني

و هي التي تمثل معايير تنفيذية تتعلق بالجانب التنفيذي لعملية المراجعة المطبقة و المعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة و تنقسم هذه أربعة معايير.

## المعيار الأول : التخطيط السليم للعمل و الإشراف الملائم مع المساعدين.

تتطلب هذه القاعدة ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقا لخطة ملائمة و اختيار المساعدين المناسبين و متابعة تقدمهم في أداء المهام الموكلة إليهم ، فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق و مساعديه و ذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعال ، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق .

<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب الاصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات عمان - دار النشر- ص29 .  
<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب الاصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات عمان - دار النشر- ص69-70 .

## المعيار الثاني: تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>

إن دراسة و تحديد مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاختبارات و الفحوص التي تكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق و إنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة و يوضح الوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق و الإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها و استمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات و الأساليب المستخدمة و إلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية و كفاءة النظام و يتكون هذا النظام من بثلاث خطوات رئيسية و هي:

— الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة: و الذي يتحقق عن طريق المتابعة و الملاحظة و الاطلاع و استخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام.

— تحديد الكيفية التي يعمل عليها النظام: قد يكون هذا الأخير سليما نظريا و لكنه غير مطبق واقعا و يمكن أن يستخدم أسلوب المعاينة الإحصائية للكشف عن النظام العملي للرقابة.

— تحديد مدى ملائمة و دقة الإجراءات الموضوعة و المستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات و مع أخذ الظروف الواقعية في الاعتبار.

## المعيار الثالث: ضرورة حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة:

يكمّن هذا المعيار في ضرورة حصول المدقق على الأدلة الكافية خلال عملية الفحص و من الضروري أن تكون أدلة المراجعة كافية من حيث الكمية و التنوع تكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية و ذلك عن طريق الفحص المستندي و التدقيق الحسابي و الانتقادي و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات على القوائم المالية.

## المعيار الرابع: توثيق العمل

يوثق عمل المراجعة دوماً بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها و تدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة و تعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات اللازمة و الإحرازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج و الأحكام النهائية في الفترة المالية.

## ثالثاً: إعداد تقارير المراجعة.

ويمثل آخر فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمراجعة و نجد فيه المعايير التالية:

## المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة.

يتطلب التقرير الإشارة إلى أن الحسابات و القوائم المالية قد أعدت وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة. و لا يقتصر ذلك على مدى قبول المبادئ المحاسبية المستخدمة لكنه يتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية و القوائم المالية مبادئ مقبولة، و المقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقي تأييداً و استخداماً ملائماً و ليس ضروري أن يكون استخدامه من قبل أغلبية المحاسبين، و ينبغي على المدقق التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين وهما:

— تحدد تأثير عمليات المشروع، و أنها تستخدم الأساس السليم الملائم لتحقيق الإيرادات و يعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها.

— أن تتضمن إجراءات إعداد و عرض القوائم المالية و عدم الانحياز و أن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن صدق البيانات التي توفرها المبادئ المحاسبية المقبولة بطريقة سليمة.

## المعيار الثاني: ضرورة الإشارة إلى تجانس استخدام المبادئ المحاسبية

يشير هذا المعيار إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى كما يهدف إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة و بيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية و أثرها على هذه القوائم.و يتطلب التطبيق السليم لهذا المعيار .فالتجانس يعني التطبيق الدقيق و المستمر للمبادئ المحاسبية

### المعيار الثالث: التحقق من كفاية و ملائمة الإفصاح الكامل في القوائم المالية

من البديهي أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية و ملائمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية و التي ينبغي أن تشمل على بيانات و معلومات و العرض السليم للقوائم و مدى كفاية البيانات و الدقة في ترتيبها و تبويبها و توضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول و الخصوم و التي تتطلب إيضاحات أوفلت عند إعداد القوائم المالية و ذلك لتقييم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

و من المفيد أن يأخذ المراجع الاعتبارات التالية للحكم على ملائمة الإفصاح و كفايته:

- المصلحة العامة هي الهدف الرئيسي للإفصاح.
- عدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير. - يلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة و يقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي و الأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.
- القوائم المالية المتعارف عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع و توقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ بعض القرارات التي تتطلب المعلومات.
- الإفصاح السليم يعني أن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح و كامل، و لا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكاً في معناه.

المعيار الرابع: ضرورة الإفصاح عن رأي المراجع في القوائم المالية  
ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة و في حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى

ذلك. وفي جميع حالات التي يوقع فيها المراجع على القوائم المالية ينبغي أن يوضح تقريره بطريقة قاطعة طبيعية الفحص الذي قام به و درجة المسؤولية التي يتحملها. و يهدف هذا المعيار إلى منع لأي تحريف أو تمييع لمسؤولية المراجع.

### خلاصة الفصل الثالث:

من هنا يمكن الإثبات أن ناجعة و صرامة الرقابة راجع أساسا إلى مدى إلمامها بكل جوانب و مراحل تكوين الميزانية ، كما تعرفنا على أهم الوسائل التي يستخدمها المراجع لجمع الأدلة التي تبرهن على مصداقية البيانات، و دور الإشراف على النشاط المهني بكيفية تضمن تحقيق أهداف المؤسسة بالدرجة الأولى، من خلال المراقبة و متابعة الأعمال.

مراجعة الحسابات لها تأثير ايجابي من خلال اكتشاف الأخطاء و الإختلالات التي تظهر خلال عملية التنفيذ و لدى يلزم وضع خطة عملية واضحة لمراقبة و تقييم مدى تحقق الأهداف المنشودة، و اتخاذ الإجراءات الضرورية لتفادي الفساد المالي و الانحراف الإداري.

## الفصل الرابع: دراسة حالة ( خزينة ولاية تلمسان ).

تمهيد.

المبحث الأول: دور الموارد البشرية في تسيير الأموال العمومية و إشكالياتها .

المبحث الثاني: المراجعة و المراقبة كأداة تسيير.

المبحث الثالث: تحليل إيرادات ميزانية الدولة.

المطلب الأول: إيرادات لسنة 2005.

المطلب الثاني: إيرادات لسنة 2006.

المطلب الثالث: إيرادات لسنة 2007.

المطلب الرابع: مقارنة ميزانية الدولة.

المبحث الرابع: تحليل ميزانية الولاية.

المطلب الأول: إيرادات لسنة 2005.

المطلب الثاني: إيرادات لسنة 2006.

المطلب الثالث: إيرادات لسنة 2007.

المطلب الرابع: مقارنة إيرادات ميزانية الولاية.

المطلب الخامس: مقارنة نفقات ميزانية الولاية.

المبحث الخامس: مقارنة ميزانية البلديات.

المطلب الأول: نفقات البلديات لسنة 2005.

المطلب الثاني: نفقات البلديات لسنة 2006.

المطلب الثالث: نفقات البلديات لسنة 2007.

المطلب الرابع: المقارنة بين ميزانيات البلديات.

خلاصة الفصل.

## تمهيد:

بعدما تعرضنا إلى الجانب النظري والذي من خلاله أعطينا صورة واضحة عن الكيفية التي يتم بها التسيير العمومي للأموال و العناصر التي تساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كما رأينا في الفصول الثلاثة السابقة من طرق و أساليب و أدوات التحليل المالي للتسيير وكيفية مساهمة الموارد البشرية في النشاط المهني وأخيرا كيفية المحافظة على الأموال العمومية باستعمال الرقابة و المراجعة لصيانتها من جميع الجوانب الممكن حدوثها أو وقوعه من إشراف أو اختلاس .

ويمكننا صياغة جميع هذه الأدوات و الأساليب في استعمالها في هذا الفصل الأخير الذي نعتبره بمثابة الجانب التطبيقي لهذه الدراسة حيث نحاول من خلاله إعطاء صورة واقعية بناءة عن حالة خزينة ولاية تلمسان لمعرفة تغيرات ميزانياتها من جانب الإيرادات والنفقات خلال ثلاث سنوات محل الدراسة و التي أخذناها كعينة.

و نحاول الإلمام في هذا الفصل الأخير عن واقع التغيرات بتحليل الميزانيات باستعمال أدوات وأساليب إحصائية و رياضية في صيغة نسب مئوية تفسر كل زيادة و نقصان في نتائج هذه الأخيرة .

## المبحث الأول : دور الموارد البشرية و إشكالياتها :

لماذا التأكيد على هذا المحور ؟

يمكن أن نعتبر بصفة عامة أن الموارد البشرية تشكل شرطا ضروريا و لا مجيد لكل تنمية اقتصادية اجتماعية و مالية لان الوضعية الحقيقية التي توجد عليها تلك الموارد هي التي تبين إلى أي حد يمكن لأي تنظيم إداري أن يقوم بانجاز الأدوار المنوطة به على أحسن ما يرام.

و بصفة خاصة ، فقطاع تسيير الأموال العمومية يرتكز بالأساس على مهارة و استعداد و خبرة العنصر البشري الذي يلعب دورا استراتيجيا و محوريا في تسيير هذه الأموال، فضرورة تخطيط الموارد البشرية تطرح نفسها بكل إلحاح لأنها السبيل الوحيد الذي يقوم بإعداد و تنفيذ القرارات و البرامج .

فمساهمة الموارد البشرية في تسيير الموال العمومية تفرض مجموعة من الشروط على رأسها تحديث الإدارة بما فيها من الشروط على رأسها تحديث الإدارة بما فيها من

تكنولوجيا، و إعلام آلي للإسراع و تنفيذ العمليات الحسابية و خاصة التي تتراكم في آخر كل سنة مما ينجم عنه التأخير في تنفيذ هذه الأخيرة و من جهة أخرى تنمية قدرات التأطير و التدخل لديها أي إعداد إدارة فاعلة شفافة و ذات قدرات مستدامة تتماشى مع العصر الحالي، و كذلك من جهة أخرى للاستفادة من الجهود البشرية كما سبق و أن رأيناه في الجانب النظري فلا بد من تحفيز العمال بتوزيع عادل للأجور و منح مكفئات معتبرة و خاصة المهام التي يقوم بها الموظف في قطاع المالية و ذلك من اجل تفادي الاختلاسات، أو الرشوة أو الفساد المالي بصفة عامة.

و السؤال الذي يتعين علينا الإجابة عنه هو: هل القطاع المالي المشرف على تسيير الأموال العمومية في وضع يسمح له اليوم بالاستجابة للشروط و الأدوات المذكورة سابقا أعلاه.

يمكن المساهمة بكل تواضع في توضيح هذه المسألة عبر تحليل الهيكل التنظيمي الموجود في الشكل.

فخزينة ولاية تلمسان تزخر بتعدادها العمالي الذي يتجاوز أكثر من مائة وثلاثون موظفا موزعين حسب الهيكل التنظيمي في مختلف المصالح و لكن هذا الانتشار غير لائق لان المشكل الموجود و هو عدم وجود اختصاص كل موظف حسب رتبته المهنية فكل واحد يعمل حسب درجة احتياج المصلحة بدون مراعاة رتبته هل هو عون معاينة ؟ مراقب، مفتش، مفتش رئيسي ، أو حتى مفتش مركزي ، فالكل يؤدي وظيفة واحدة بدون اختصاص أو حسب كفاءته العلمية أو المهنية و هذا ما يفسر انه لا يوجد توزيع و انتشار جيد و عادل في تشغيل الموظفين فمثلا في بعض الأحيان أن هناك موظف برتبة مفتش مركزي أو رئيسي يشغل في وظيفة بسيطة يستطيع أن يقوم بها عون معاينة بدلا ما تكون مهمته في مكتب المراقبة و التحقيقات و خاصة هذا الأخير بحاجة إلى موظفين مؤهلين يقومون بعملية مراقبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري مثل المتوسطات، الثانويات و مراكز التكوين .....الخ و هذا ما يدل على عدم استغلال المهارات المهنية و اكتسابها في الاختصاص المحدد هذا من جهة و من جهة أخرى فالنقص العددي في هذه المصالح ينجم عنه تجاوزات و استغلال هذا الفراغ من طرف هذه المؤسسات التي تجد نفسها لمدة سنوات بدون تفتيش حساباتها و سجلاتها و بدون مراقبة لفترة زمنية معتبرة.

و من جهة أخرى فمثلا مصلحة التحصيل أو التغطية تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين ففي السابق كان عدد موظفيها لا يتعدى الاثنين و هذا لا يكفي لمتابعة و تغطية الديون المتراكمة خارج الخزينة و التي تعد بالملايير.

أما مصلحة الحافظة المالية فتشهد يوميا اكتظاظا في شبابيكها فيوجد بها نقص عددي ما من ناحية الموظفين و التنظيم و بالعكس فمصلحة النفقات العمومية و خاصة التي تقوم بتنفيذ تسيير ميزانية الدولة فعددها بكثرة و وظيفتها تتزامن مع بداية الشهر ثم تتصل تدريجيا إلى غاية نهاية الشهر و هذا ما يتنافى مع المنطق فدور الخزينة العمومية و هي خدمة المواطن بدلا من إرهاقه و تعبته حتى يكمل من الانتظار و التباطؤ الذي لا يخدم مصلحته بصفة عامة.

و خلاصة القول و في ظل التغييرات و التطورات الجديدة و اللامتناهية و في فترة تشهد تغير تكنولوجي متسارع و منافسة حادة فمن الضروري إعادة النظر في توزيع و انتشار الموظفين والعمل على إيجاد حلول مناسبة تتلاءم مع الكفاءات و المعارات الفنية للعمل و آفاق الإستراتيجية تنموية للموارد البشرية من اجل تسيير فعال محكم قائم على الانضباط و الدقة و الكفاءة العالية.

أما فيما يخص ظاهرة التوظيف فهي الأخرى تشهد مشكلا عويصا و هو عدم تاطير أورسكلة هذه الأخيرة فعادة يجرى التوظيف مباشرة من مراكزي التكوين أو الجامعات إلى ميدان العمل و هذا ما يتنافى مع أسلوب تسيير الموارد البشرية.

وهنا ما بجدر الإشارة بيه و هو وضع مدرسة وطنية لتكوين إطارات مختصة في الميدان وكذلك رسكلة الموظفين من حين لآخر و خاصة في ظل التغييرات المحاسبية الجديدة المعمول بها في الدول المتقدمة مع مراعاة التطورات التكنولوجية الحديثة العصر هذا من جهة و من جهة أخرى تسيير مناصب العمل حسب احتياج المؤسسة المالية فلا بد من التحكم الاستراتيجي في تسيير هذه الموارد البشرية و ذلك بالتحكم في القيود الخارجية من جهة و في الاحتياجات والقدرات الداخلية للمؤسسة من جهة أخرى و هنا يكمن التخطيط الاستراتيجي إلى التسيير الاستراتيجي و نستطيع أن نسمي هذا التسيير الحديث بالتسيير " مرونة-قروية و هذا النوع من التسيير يهتم بتطبيق و إعداد الإستراتيجية.

**المبحث الثاني: المراجعة و المراقبة كأداة تسيير:**

بعدما عرفنا ما المقصود بالمراجعة في الجانب النظري، نتناول في الفقرة التالية الإطار الذي يعمل من خلاله المراجع أثناء و قيامه بمهمة المراجعة تعتبر نظرية المراجعة المرشد للمراجع خلال قيامه بمهمة المراجعة، فهي تساعد المراجع والمهنة بشكل عام على اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بتنفيذ عملية المراجعة.

و مما سبق ذكره في الجانب النظري يتوجب على المراجع أن يراعي الفروض الأساسية التي بنيت عليها المراجعة و تشمل ما يلي :

- 1- يمكن التحقق من القوائم المالية و المعلومات المالية
- 2- لا وجود تعارض طويل الأمد بين المراجع و هدي القوائم المالية
- 3- نظام الرقابة الداخلية الفعال يقلل من احتمال وقوع الإختلالات.
- 4- تطبيق مبادئ المحاسبة ، المتعارف عليها ينتج عنه عرض للقوائم المالية بصورة عادلة.

5- ما كان صحيحا في الماضي سوف يسلم كذلك إلا إذا ثبت العكس.

6- القوائم المالية خالية من الأخطاء غير الطبيعية أو التواطؤ.

7- يتصرف المراجع أثناء عملية المراجعة كمراجع فقط.

8- يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة .

مهنة المراجعة تعتبر من المهن التي تحتاج إلى ثقة المستفيدين من خدماتها بشكل خاص و ثقة المجتمع بشكل عام كمهنة مناط بها الحكم على مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة العمومية، وحتى تستطيع المراجعة كسب ثقة الجميع فهي تحتاج إلى تنظيم عملها بطريقة تضمن جودة الأداء لجميع المحاسبين العموميين ، و لتحقيق هذا الهدف لابد من وضع معايير للمراجعة تقيس جودة أداء هذه المهنة ، و هي تعني وجود أساس للمراقبة.

فوجود نظام جيد للرقابة الداخلية في المؤسسة العمومية يعتبر من أدلة الإثبات، حيث انه يقلل من احتمال حدوث الأخطاء و الغش و يساعد كذلك في سرعة اكتشافها عند حدوثها، فالنظام الجيد يعطي مؤشرا على صحة العمليات المالية التي تحدث داخل المؤسسة، وعلى انتظام تسجيلها في السجلات و لأهمية نظام الرقابة الداخلية فان المراجع يقوم بتقويم النظام قبل بداية عملية المراجعة ليحدد مدى درجة الاعتماد عليه، فكلما كان

نظام الرقابة الداخلية سليم و محكم زادت درجة اعتماد المراجع عليه و قلت كمية الاختبارات التي سوف يقوم بها، و ننبه إلى نقطة مهمة هنا و هي أن مجرد وجود نظام رقابة داخلية سليم و محكم لا يعني الاعتماد عليه، فقد يوجد النظام على الورق و لكنه غير مطبق فعلا، فيجب أولا التأكد أن مكونات نظام للرقابة الداخلية جيدة و من تم التأكد أن هذا النظام يطبق بصورة فعلية.

فاستخدام أسلوب الفحص التحليلي و الأنتقادي لمساعدة المراجع في اكتشاف الأحداث و العلاقات غير العادية في عمليات المؤسسة ، فهناك بعض العلاقات و الارتباطات بين بعض بنود القوائم المالية (مثل العلاقة بين الاعتمادات و النفقات، التقديرات و الإيرادات) يستفيد منها المراجع كمؤشرات تزيد من ثقته في الحسابات أو تدعوه لزيادة البحث والتحري، فكلما كانت هذه العلاقات طبيعية مقارنة بالسنوات الماضية، و بالمنشآت المماثلة كلما كان ذلك مؤشرا للاطمئنان و العكس في حالة وجود اختلافات كبيرة فان المراجع سيحتاج إلى البث عن أسباب ذلك و هذا ما رأيناه سابقا في تحليلات الميزانيات الثلاث للسنوات الأخيرة كما بينته الجداول سالفا فلاحظنا وجود فرقات كبيرة سواء في الإيرادات أو النفقات و هذه الأمور التي ينبغي أو يوليها المراجع أهمية عند عملية الفحص و التدقيق للحصول عن الأدلة و القوانين المطلوبة التي كانت السبب في اختلاف النتائج سواء نقص في الإيرادات أو زيادة في النفقات.

و ينبغي التنبيه إلى أن النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام عينات تعتبر دائما تقديرات وليست قطعية ، فالرقابة المحاسبية تهدف إلى حماية أموال المؤسسة من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال ، إضافة إلى اختيار دقة البيانات المقيدة في السجلات و درجة الاعتماد عليها، و هذا يعني أن الرقابة المحاسبية تسعى إلى تحقيق أكبر قدر من تشجيع الالتزام بتنفيذ السياسات المبرمجة و المرسومة.

و لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية لابد من وجود نظام رقابة داخلية فعال و متكامل

يعتمد على ما يلي :

- 1- وضع خطة واضحة للوظائف التنظيمية مشكلة على تنظيم للصلاحيات والمسؤوليات.
- 2 نظام مالي سليم و متكامل يشمل على إجراءات واضحة لاعتماد و تسجيل العمليات والمحافظة على أموال المؤسسة .

3- نظام للإشراف و المتابعة لجميع أنشطة المؤسسة مشتملا بصفة أساسية على نظام المراجعة الداخلية، فوجود مثل هذا النظام ضروري جدا للتأكد من تطبيق الأنظمة و التعليمات.

4- إطارات بشرية مؤهلة، توفير موظفين أكفاء مخلصين لنجاح تنفيذ نظام الرقابة الداخلية.

#### المبحث الثالث: تحليل إيرادات ميزانية الدولة:

الوظيفة المالية تحتاج إلى اتخاذ قرارات مالية يمكن إعدادها و تطبيقها في الميدان المالي لدى يعتبر التحليل المالي من العناصر التي تهتم في إعداد القرارات المالية و استخدامها في النشاط المعتمد عليه، فالأسباب التي تجعلنا نتخذ القرارات السليمة فتكون ناتجة أو صادرة من كل مؤسسة التي لا تترك الأموال تضيع من حوزتها و إنما تحاول دائما تحصيلها بوفرة و إنفاقها بطريقة معقولة و هذا ما يتطابق مع التسيير المحكم. فالقرارات المالية لها ميزات خاصة بها نتوقع حسب طبيعتها فمثلا المدة، الخطورة ، التكلفة التي من أجلها أقيمت العملية و خاصة التي تظهر في مكافأة الأموال المستثمرة.

فالتسيير يهتم بتحليل جميع البيانات بغرض اتخاذ القرارات لدى قمنا بدراسة الميزانيات لثلاثة سنوات الأخيرة و هي كالتالي.

**المطلب الأول: الإيرادات لسنة 2005: و يمكن التعبير عنها من خلال الجدول التالي:**

(ملاحظة:المبالغ ماخوذة بالدينار الجزائري دج)

**جدول 1 : إيرادات ميزانية الدولة لسنة 2005 (دج)**

تعيين الإيرادات	المبلغ السنوي	نسبة التحصيلات
ناتج الضرائب المباشرة	2.017.362.302	%23.61
ناتج الطوابع و التسجيلات للقيم	463.837.035	%5.42
ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال	4.699.733.710	%55
ناتج الضرائب غير المباشرة	22.847.867	%0.27
ناتج الجمارك	1.054.390.535	%12.35
ناتج و دخل على أملاك الدولة	185.935.532	%2.18
نواتج مختلفة لميزانية الدولة	99.654.146	%1.17
المجموع الكلي	8.543.761.129	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية 2005 (الملحق ص153)

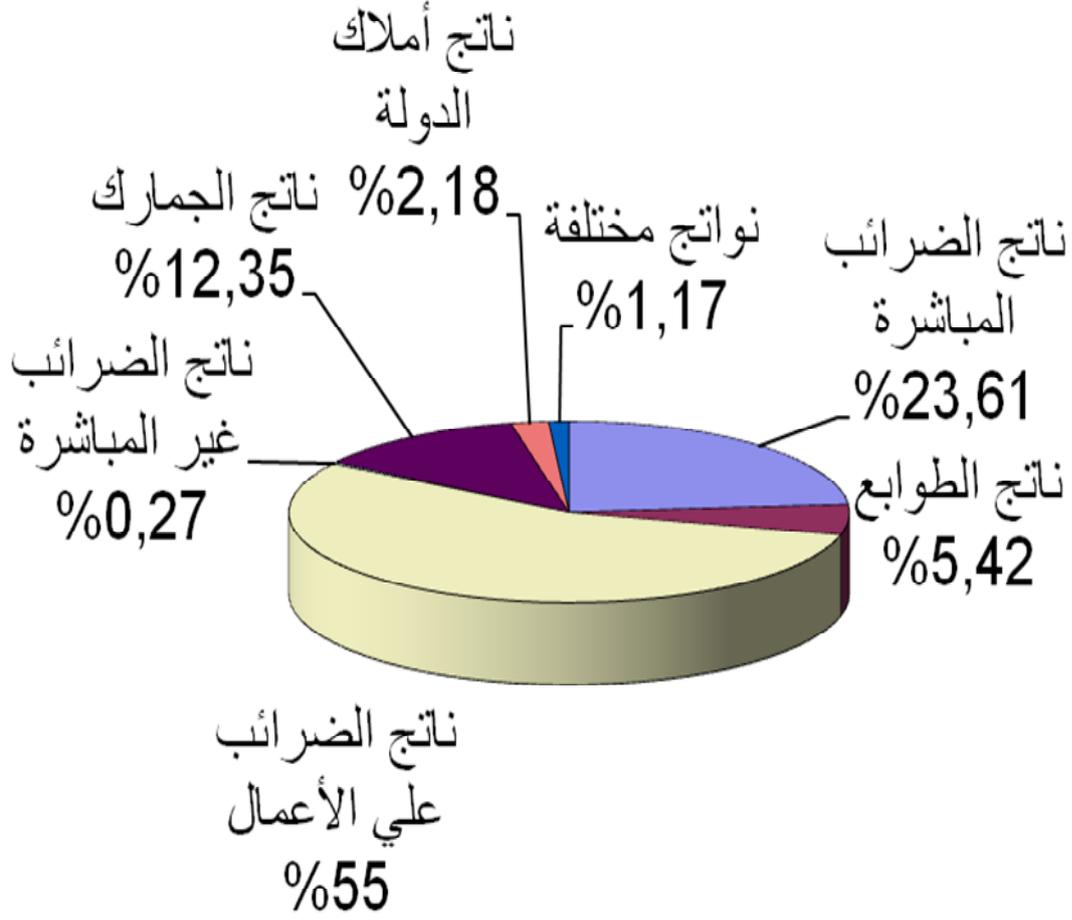
بالنسبة لإيرادات ميزانية الدولة لسنة 2005 كما نلاحظ في جدول الميزانية (جدول 1) فينتبين لنا أن ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال هو المبلغ الأكثر ارتفاعا حيث يمثل نسبة 55% وهذا راجع إلى النشاطات الموجودة عبر الولاية وضواحيها سواء كانت تجارية أو صناعية أو استثمارية أو كذلك قطاع الخدمات، فهذا ما يترتب على الهيئة الوصية أن تعمل على تجنيد وتطوير كل الوسائل التي تحصل بها هذه الضرائب و التحصيلات إذ تعتبر فعالية في غاية الأهمية، حيث أن العائد المتولد عنها يمثل المحور الرئيسي للإيرادات مهما تعددت وتنوعت مصادر و التحصيلات الأخرى ثم تليها ناتج الضرائب المباشرة والتي بدورها تمثل نسبة 23,61% من مجموع الإيرادات فهي بالنسبة للنواتج الأخرى إيجابية حسب معطيات جدول الميزانية ونجد في المرتبة الثالثة ناتج الجمارك الذي يمثل نسبة 12,35% وهي نسبة ضعيفة بالنسبة لولاية تلمسان حيث توجد بها حدود برية وبحرية، فهذا المبلغ غير كاف وغير لائق فمثلا هناك عدة صادرات و واردات يوميا مثلا تعبر الميناء وخاصة آلاف الأطنان من السلع، وهذا ما يتطلب أن

نضع شروط إرشادية وتسييرية لهذه المطارادات والموانئ التي من خلالها نجلب أموالاً طائلة.

وهذا ما يترتب علينا بدراسة المناخ الاقتصادي العام ومراعاة التشريعات النقدية والجمركية بتنظيم أنشطة التجارة الخارجية استيراداً أو تصديراً وكذلك مراعاة مراحل النمو أو الاستقرار أو مرحلة الانحدار وهذا لتدارك الضعف الموجود في النواتج الأخرى فعملية تحليل المعلومات والبيانات سوف تخلف القدرة على التعرف على كيفية اتخاذ القرار السليم لتسيير هذه الأموال.

فهنا المسير مجبر على تطوير القدرات التي يمتلكها وخاصة من إطارات بشرية مؤهلة ومدربة على القيام بوظيفة ائتمان الأموال الموضوعه تحت تصرفه وتطبيق تكنولوجيا مجهزة تتماشى مع العصر الحديث ( وضع التجهيزات الكترونية لمراقبة السلع) أما العائدات الأخرى فهي تمثل نسب ضئيلة وهذا ما يتوجب عنه اتخاذ قرارات بصورة إلزامية لتغطية هذا النقص، ويمكننا إظهار هذه النسب في الشكل التالي أدناه:

## ايرادات ميزانية الدولة لسنة 2005



المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية 2005 (الملحق ص 153)

المطلب الثاني : الإيرادات لسنة 2006 : فالجدول أدناه يبين ذلك.

**جدول 2 : إيرادات ميزانية الدولة لسنة 2006 (دج)**

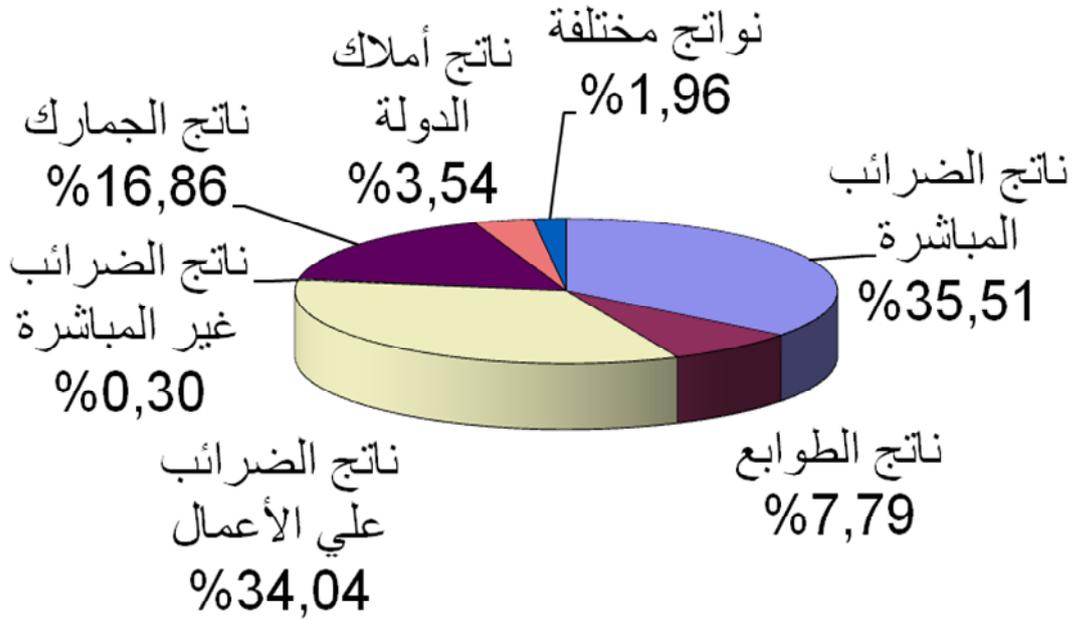
نسبة التحصيلات	المبلغ السنوي	تعين الإيرادات
35.51%	2.137.995.132	نتاج الضرائب المباشرة
7.79%	468.893.848	نتاج الطوابع و التسجيلات للقيم
34.04%	2.048.986.804	نتاج الضرائب المباشرة على الأعمال
0.30%	17.780.630	نتاج الضرائب غير المباشرة
16.86%	1.014.979.813	نتاج الجمارك
3.54%	213.011.480	نتاج و دخل على أملاك الدولة
1.96%	117.948.219	نواتج مختلفة لميزانية الدولة
100%	6.019.595.930	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية 2006 (الملحق ص154)

بالنسبة لسنة 2006 (جدول 2) فناتج الضرائب المباشرة هو المبلغ الأكثر ارتفاعا وهذا ما يدل على أنه هو العائد الأكثر دخلا إذ يمثل نسبة بـ 35,51% وبعد ذلك يليه ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال لكن نسبة التفاوت ضئيلة جدا إذ تقدر بـ 1,47% فناتج الجمارك تقدر نسبته بـ 16,86% كما نقلنا سابقا بالنسبة لولاية من حجم تلمسان هي دائما نسبة ضعيفة وفي المرتبة الرابعة نجد عائد ناتج الطوابع والتسجيلات للقيم الذي يمثل نسبة 7,79% لأما في المرتبة الخامسة فنجد ناتج ودخل على أملاك الدولة والتي تمثل نسبة 3,54% ومعظم هذه النواتج تكون عبارة عن بيع عقارات أو إيجارها لجهات أخرى، فالنواتج المختلفة للميزانية للدولة تمثل نسبة ضعيفة تقدر بـ 1,96% وأخيرا نجد ناتج الضرائب غير مباشرة وهي النسبة الضعيفة والأقل دخلا إذ تمثل نسبة 0,30%.

و الشكل التالي يوضح بصورة عامة نتائج النسب المئوية:

## إيرادات ميزانية الدولة لسنة 2006



المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية 2006 (الملحق ص 154)

المطلب الثالث : الإيرادات لسنة 2007 : حسب الجدول ادناه يمكننا تحليل نتائجه.

### جدول 3 : إيرادات ميزانية الدولة لسنة 2007 (دج)

نسبة التحصيلات	المبلغ السنوي	تعين الإيرادات
35.40%	2.534.450.850	ناتج الضرائب المباشرة
7.51%	538.182.840	ناتج الطوابع و التسجيلات للقيم
34.22%	2.450.625.654	ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال
0.27%	18.993.612	ناتج الضرائب غير المباشرة
16.45%	1.177.770.326	ناتج الجمارك
3.84%	275.489.771	ناتج و دخل على أملاك الدولة
2.31%	164.658.478	نواتج مختلفة لميزانية الدولة
100%	7.160.171.534	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية 2007 (الملحق ص 155)

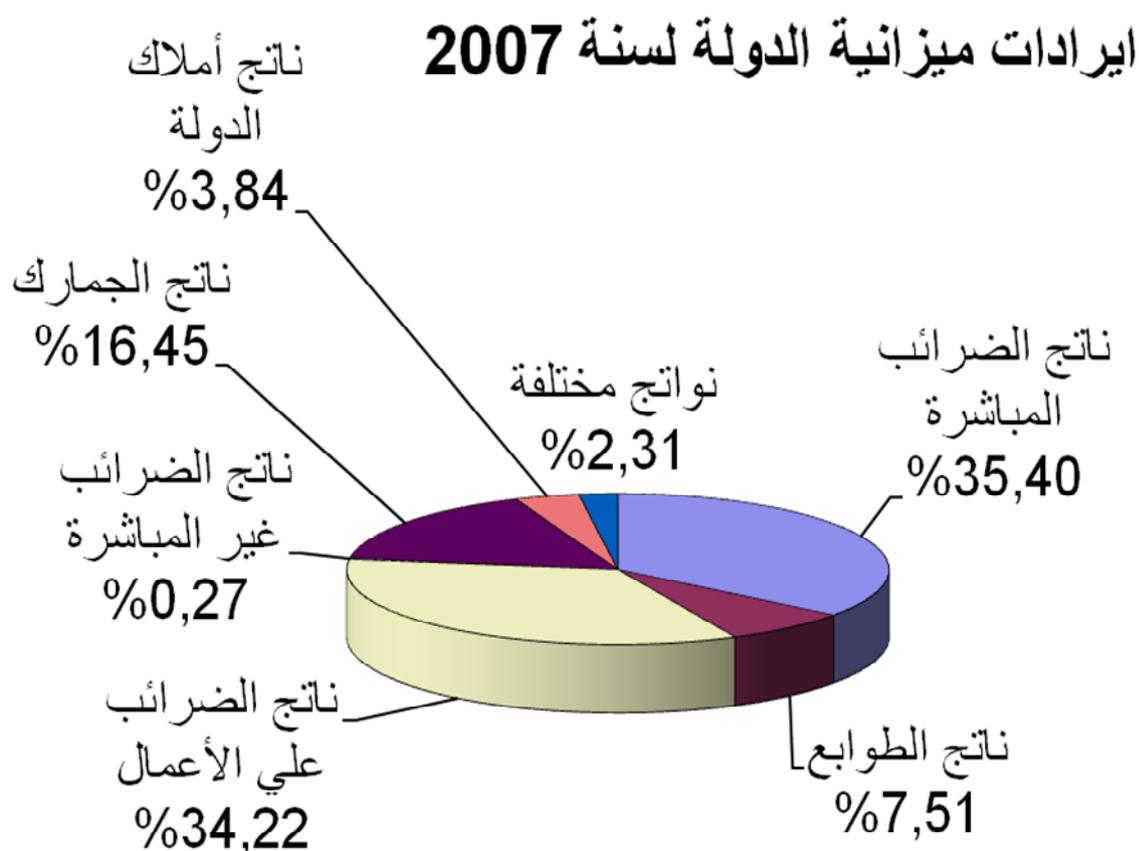
أما بالنسبة لسنة 2007 (جدول 3) فكانت نفس النسبة المرتفعة لسنة 2006 والتي تقدر بـ 35,40% والتي بدورها تمثل الضرائب المباشرة كما تليها نسبة 22,34% وهي عبارة عن ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال.

**ناتج الجمارك:** ففي هذه السنة نسبته لم تتغير عن سنة 2006 إذ قدرت بـ 16,45% إذ انخفضت بنسبته ضئيلة تتمثل بـ 0,41%.

**ناتج الطوابع والتسجيلات للقيم:** تقدر نسبته بـ 7,15% كذلك هذه السنة سجلت انخفاضا خفيفا يقدر بـ 0,28% ناتج الدخل على أملاك الدولة التي تقدر نسبته بـ 3,84% سجلت هذه الخيرة ارتفاعا طفيفا يقدر بـ 0,30%.

نواتج مختلفة أدى تمثل نسبة ضعيفة تقدر بـ 2,31% أي بالنسبة للسنوات الأولى فهي في ارتفاع مستمر.

وأخيرا ناتج الضرائب الغير المباشرة وهي النسبة الضعيفة للعائدات التحصيلات في الميزانية إذ تقدر بـ 0,27% ونسبتها خلال ثلاث سنوات تتراوح ما بين 0,27% و 0,30% ومما يلاحظ في هذه الأخيرة أن نسبة 2007 كانت نفسها سنة 2005 إذ لم تتغير (0.27%). والشكل التالي يوضح لنا نتائج النسب المئوية المستتجة من الجدول أعلاه:



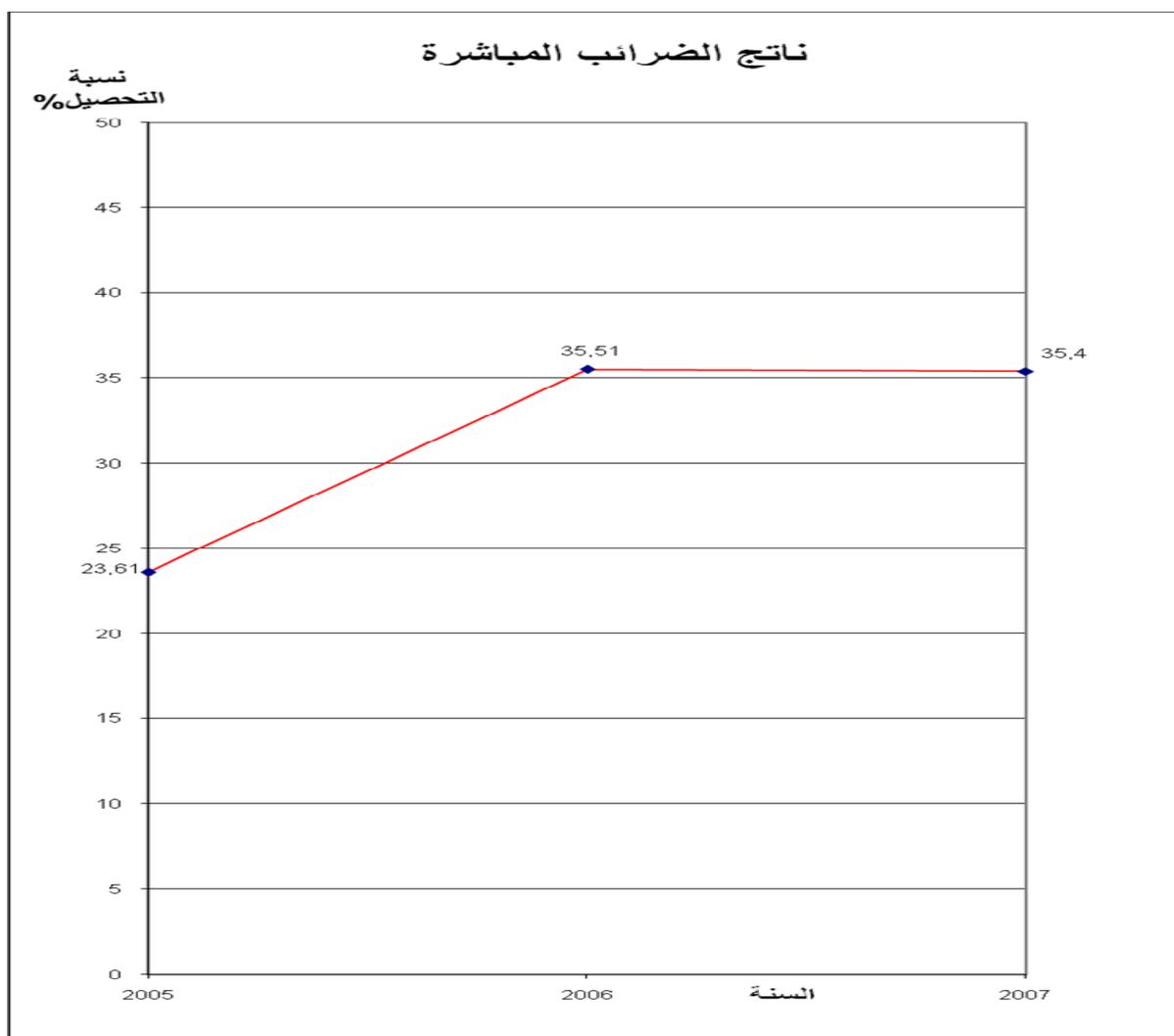
المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية 2007 (الملحق ص 155)  
المطلب الرابع: مقارنة ميزانيات إيرادات الدولة:

بالنسبة لجدول مقارنة ميزانيات إيرادات الدولة (جدول 4) يسمح لنا بمعرفة المواد الأكثر دخلا وتحصيلا أو نشاطا، وهذا ما نراه من خلال النتائج المحصل عليها خلال ثلاثة السنوات الأخيرة التي أخذناها كعينة لمقارنتها مع بعضها البعض أنظر الجدول رقم 04:

جدول رقم 04 مقارنة ميزانية الدولة لثلاث سنوات (دج)

النسبة %	التغيير	2006	2005	السنة تعيين الإيرادات
%5.97	120.632.830	2.137.995.132	2.017.362.302	ناتج الضرائب المباشرة
%1.09	5.056.813	468.893.848	463.837.035	ناتج الطوابع و التسجيلات للقيم
%56.40-	-2.650.746.906	2.048.986.804	4.699.733.710	ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال
%22.17-	-5.067.236	17.780.630	22.847.867	ناتج الضرائب غير المباشرة
%3.73-	-39.410.721	1.014.979.813	1.054.390.535	ناتج الجمارك
%14.56	27.075.947	213.011.480	185.935.532	ناتج و دخل على أملاك الدولة
%18.35	18.294.073	117.948.219	99.654.146	نواتج مختلفة لميزانية الدولة
%29.54	7.924.165.199	6.019.595.930	8.543.761.129	المجموع الكلي

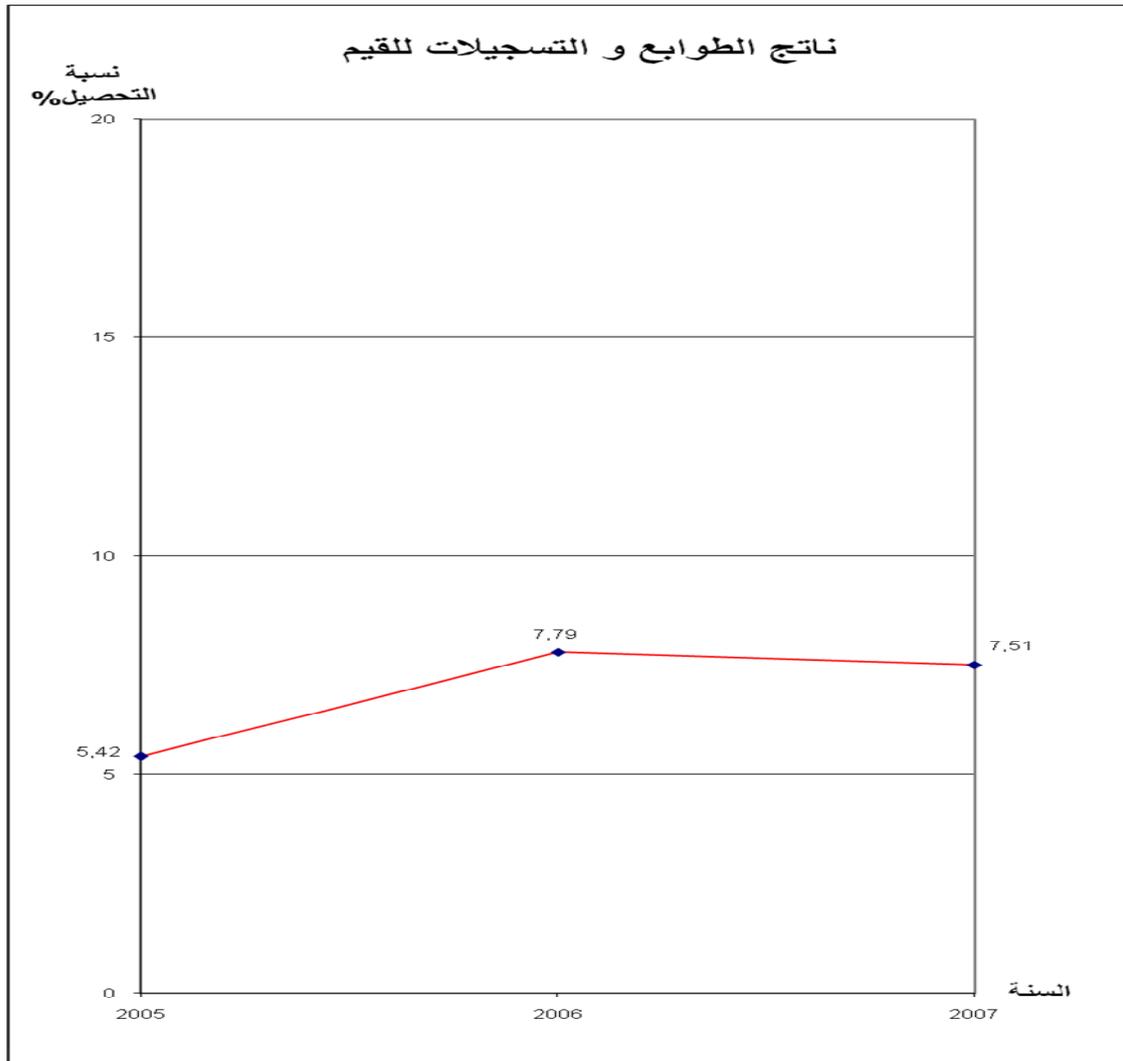
نلاحظ تطور في ناتج الضرائب المباشرة من سنة لأخرى حيث شاهد هذا الأخير انتعاشا من سنة 2005 إلى سنة 2006 بنسبة جد مرتفعة قدرت بـ 5,97% كما زاد ارتفاعه في سنة 2007 إذ قدر بمبلغ 2.534.450.850 دج وهذا ما يعدل نسبة ارتفاع - 18,54%. ويمكن التعبير على ذلك من خلال الشكل التالي:



2005	2006	2007
23,61	35,51	35,4

المصدر: من إعداد الطالب حسب ميزانية الإيرادات لثلاثة سنوات (الملحق 153، 154، 155)

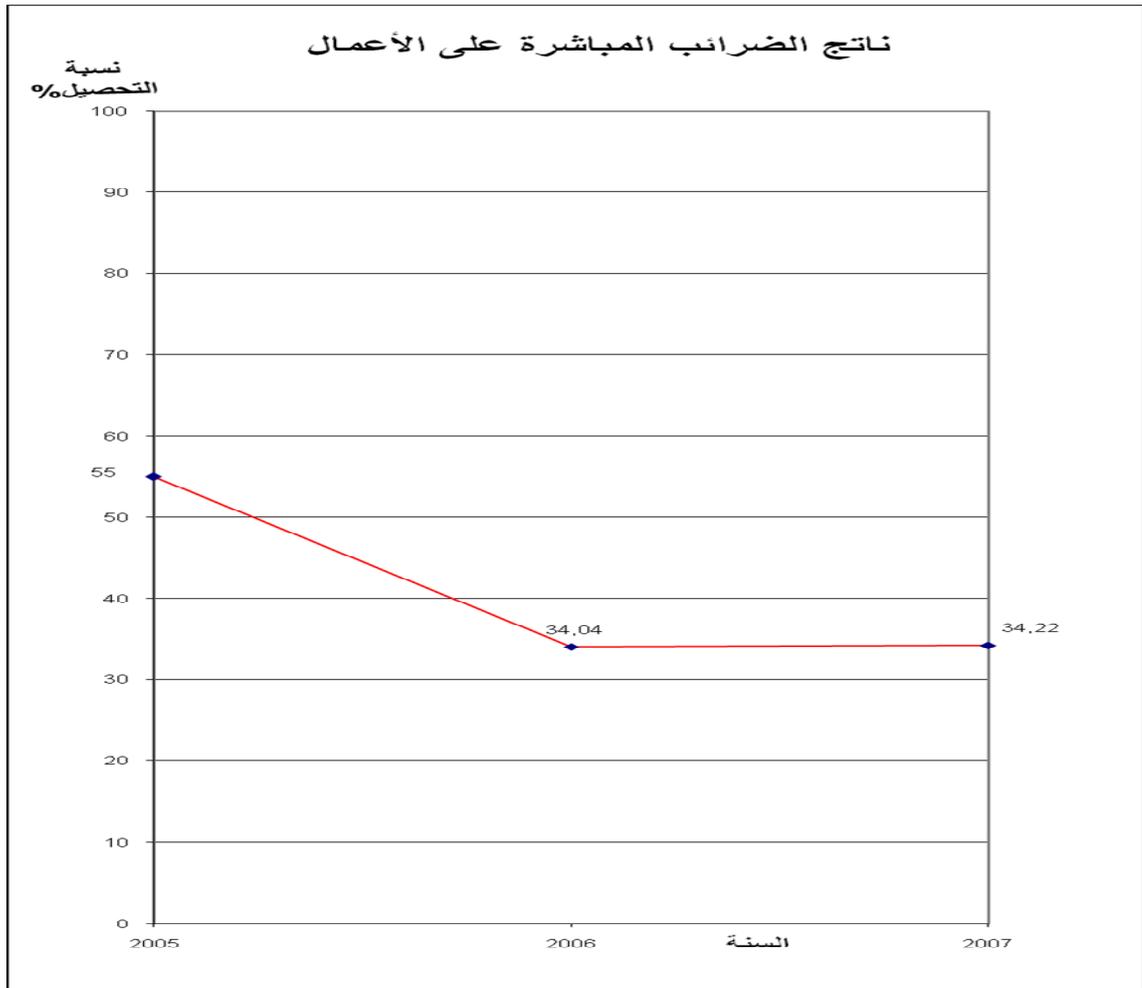
ناتج الطوابع والتسجيلات للقيم: سجل تطورا ملحوظا وخاصة في سنة 2007 بمبلغ 69.288.992 دج بنسبة تقدر بـ 14,77% وهذا ناتج عن ارتفاع الطلب على هذه المواد المتمثلة في الطوابع الخ.....ويمكننا التعبير عن ذلك من خلال الشكل التالي:



2005	2006	2007
5.42	7.79	7.51

المصدر: من إعداد الطالب حسب ميزانية الإيرادات لثلاثة سنوات (الملحق 153، 154،  
(155

- نتائج الضرائب المباشرة على الأعمال: تبدو إيجابية في السنتين 2005، 2007 فقط لكنها سالبة في سنة 2006 فبلغت هذه السنة ( 2.048.986.806 دج) إذ لم يدوم هذا الانخفاض حيث ارتفعت في سنة 2007 إلى مبلغ (2.450.625.654 دج) إذ بنسبة تقدر بـ 19,60% فهنا في هذه الحالة على المسير أن يدرس بدقة عن أسباب انخفاض هذا المبلغ وتراجعته من سنة لأخرى وما هي الأسباب التي أدت إلى انخفاضه (انظر الشكل أدناه):

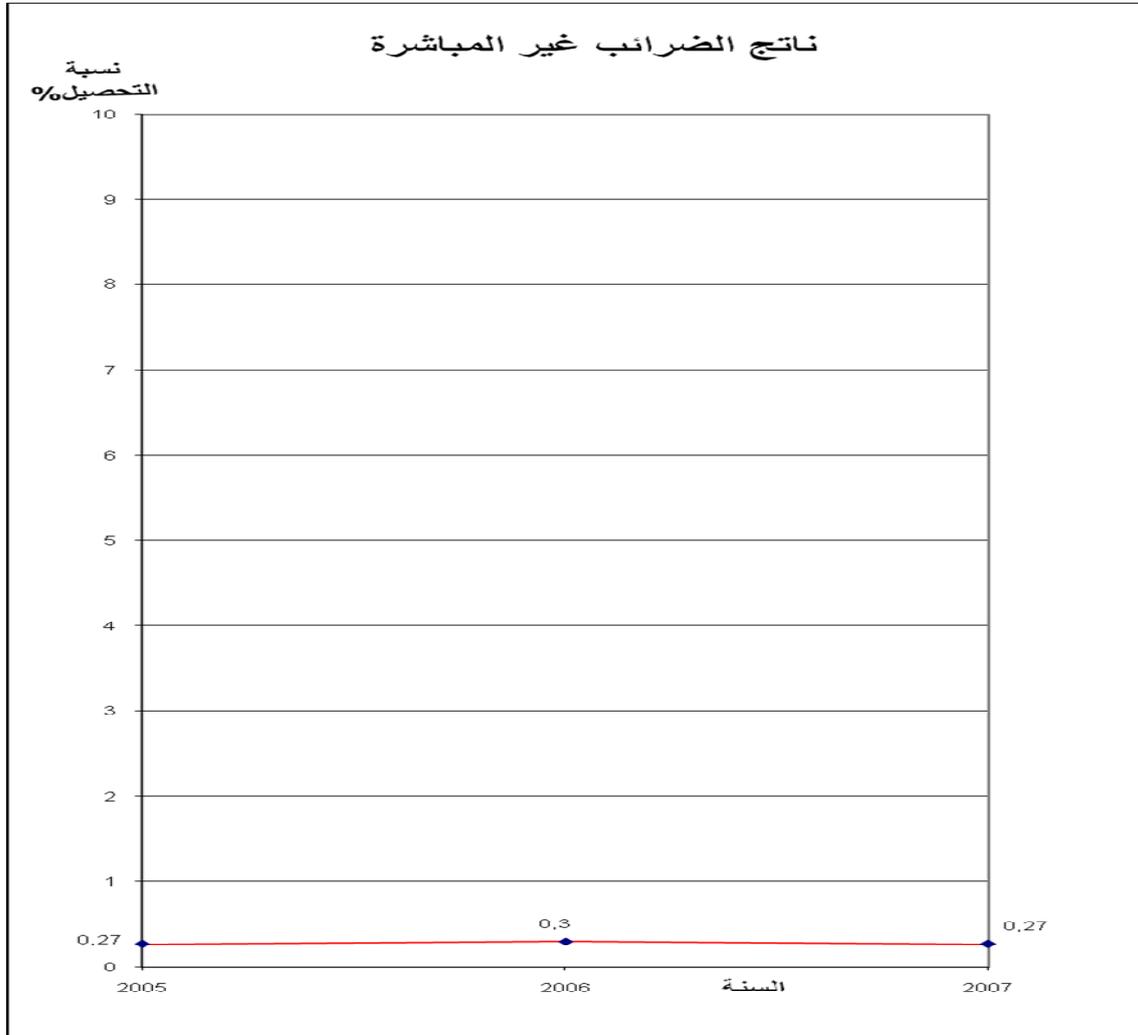


2005	2006	2007
55	34,04	34,22

المصدر: من إعداد الطالب حسب ميزانية الإيرادات لثلاثة سنوات (الملحق 153، 154،

(155)

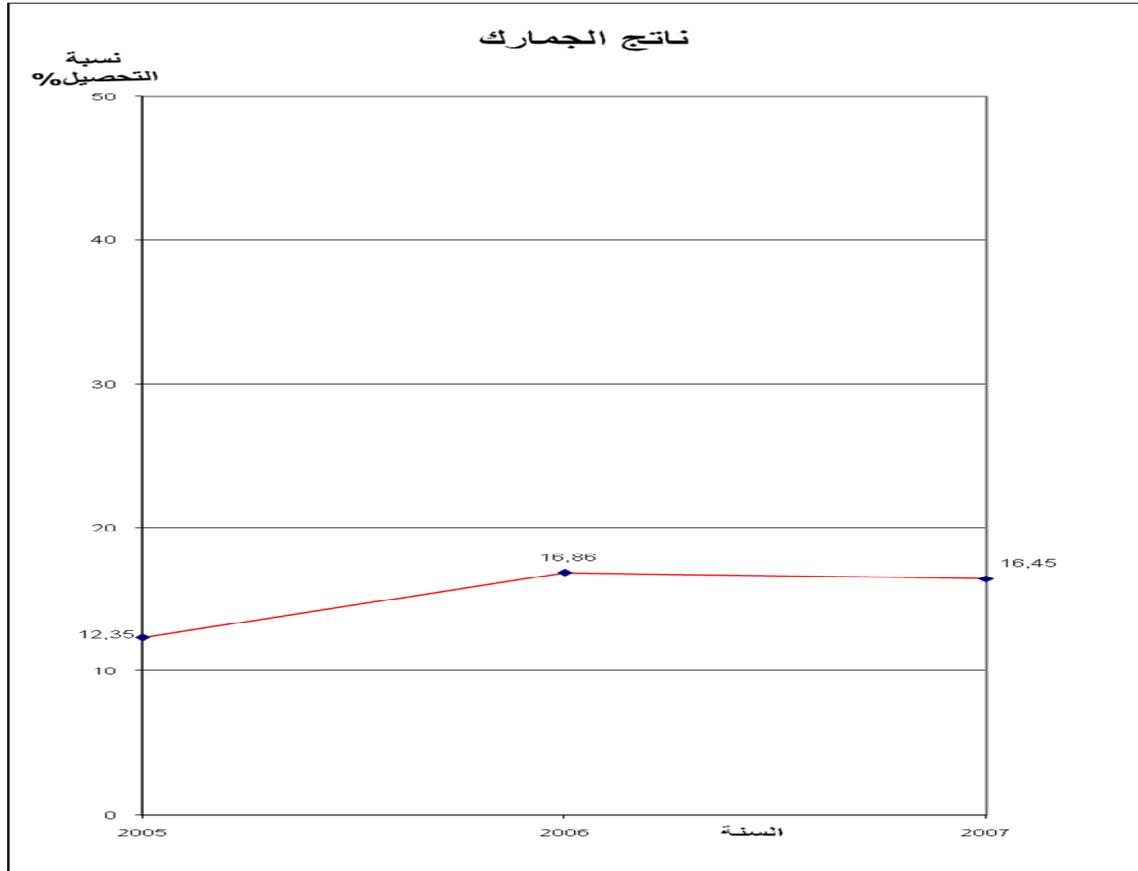
- نتائج الضرائب غير المباشرة: يمكننا القول بأن تغيرها مرتبط بتغير نتائج الضرائب المباشرة على الأعمال ففي سنتي 2005، 2007 كانت ايجابية ولكن في سنة 2006 كانت منخفضة حيث قدرت بمبلغ ( 17.780.630 دج ) أي بنسبة 22,77 % (لاحظ الشكل الموجود في الأسفل):



2005	2006	2007
0,27	0,3	0,27

المصدر: من إعداد الطالب حسب ميزانية الإيرادات لثلاثة سنوات (الملحق 153، 154،  
(155)

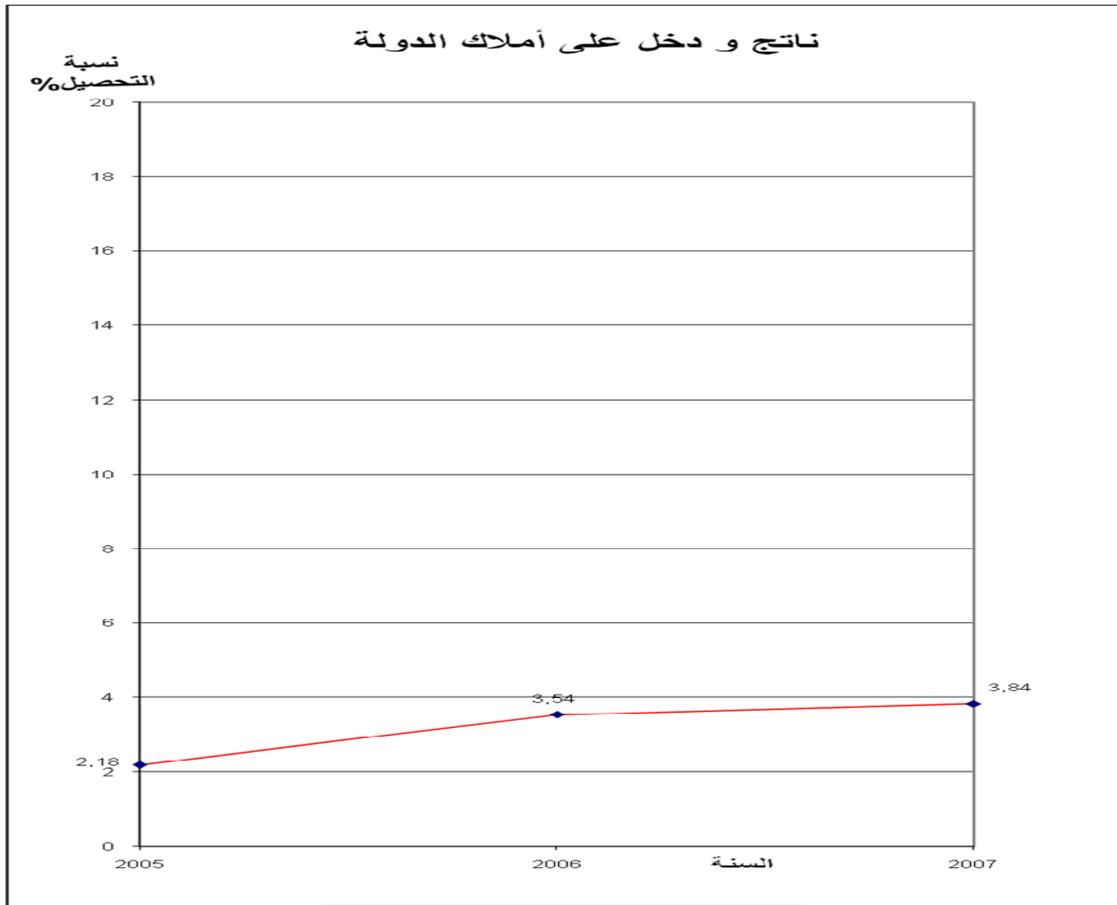
نتائج الجمارك: فنسبتها كانت أكثر ارتفاعا في سنة 2007 إذ قدرت بمبلغ  
(1.117.770.326 دج) أي بنسبة 16,03%، حيث انخفضت في سنة 2006 (انظر  
الشكل التالي):



2005	2006	2007
12,35	16,86	16,45

المصدر: من إعداد الطالب حسب ميزانية الإيرادات لثلاثة سنوات (الملحق 153، 154،  
(155)

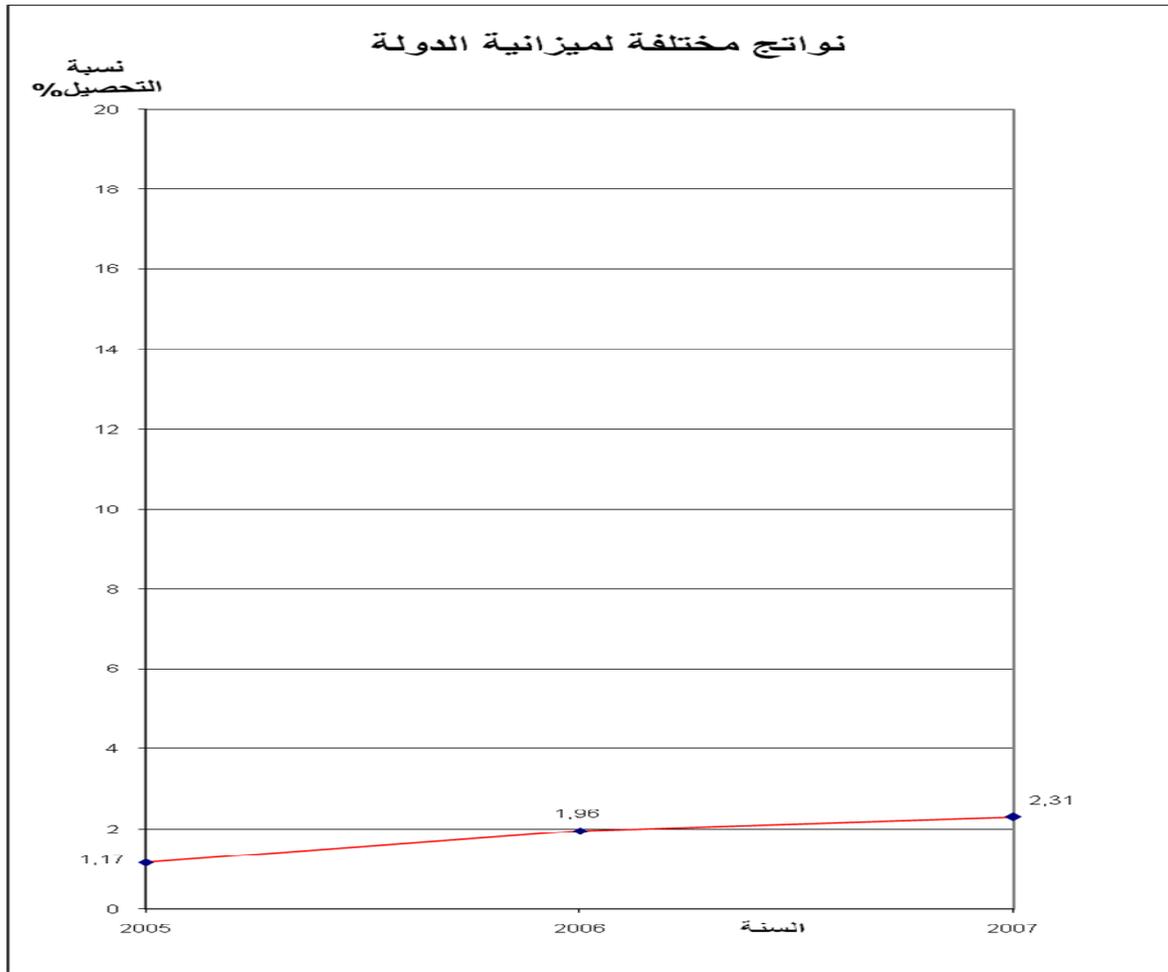
- ناتج ودخل على أملاك الدولة: تتميز بالارتفاع حيث تتراوح نسبتها ما بين 14,56% و 29,33%، نستطيع القول بأن هذا الارتفاع ناتج عن بيع عقارات ملك للدولة أو تزايد إيجاراتها للغير (انظر الشكل التالي):



2005	2006	2007
2,18	3,54	3,84

المصدر: من إعداد الطالب حسب ميزانية الإيرادات لثلاثة سنوات (الملحق 153، 154،  
(155)

- نواتج مختلفة أخرى: فهي كذلك نسبتها في تغير مستمر حيث تتراوح ما بين 18,35% و 39,50% فهذا ما يدل على أن هناك تحصيلات متنوعة تساهم في ارتفاع هذه السنة (والشكل أسفله يوضح لنا أكثر):



2005	2006	2007
1,17	1,96	2,31

المصدر: من إعداد الطالب حسب ميزانية الإيرادات لثلاثة سنوات (الملحق 153، 154، 155)

- فخلاصة القول من جدول التغيرات للميزانيات الثلاث وحسب الدراسة والمقارنة التي أجريناها فوجد ميزانية سنة 2005 هي التي تتميز عن باقيها وذات أهمية خاصة إذ كان مجموع إيراداتها يقدر بـ 8.543.761.129 دج وهذا ما يعني أنها كانت الأكثر مردودا عن باقيها.

#### المبحث الرابع: تحليل ميزانية الولاية:

بالنسبة لميزانية الولاية فنتقسم بدورها إلى قسمين، قسم التسيير و قسم التجهيز والاستثمار. فقبل أن نقوم بتحليل النتائج الخاصة بميزانية الولاية فنتطرق إلى كيفية تجميع هذه البيانات الموجودة في هذه الأخيرة و المتكونة من جانب الإيرادات و النفقات، كما ذكرنا سابقا فالمحاسب العمومي مكلف بتنفيذ الميزانية من الجانبين (الإيرادات و النفقات).

فالإيرادات متكونة بدورها من نواتج سوءا كانت من الدخل على الضرائب أو أملاك الدولة وغالبا ما تكون على شكل مساهمات و إعانات تمنحها الدولة على حسب الاحتياجات و البرامج المسطرة.

أما بالنسبة للنفقات فتتمثل في دفع أجور و رواتب للعمال أو أشغال و خدمات مقدمة من طرف الولاية للغير و كذلك نفقات تدفع على شكل مصاريف التسيير العام و غالبا ما تكون كذلك أعباء استثنائية أو خاصة، فهذه الأعباء تكون مسددة على حسب المواد المبرمجة في ميزانية الولاية سواء كانت تقديرية أو حقيقية و في بعض الأحيان تكون تكميلية أو إضافية حسب طلب الاحتياجات و البرامج المراد إنجازها.

### المطلب الأول: الإيرادات لسنة 2005:

فمن خلال ميزانية 2005(جدول 5) نحاول القيام ببعض التحاليل على النتائج المحققة.

#### جدول 5 : إيرادات ميزانية الولاية لسنة 2005 ( دج )

النسبة المئوية	2005	تعيين الإيرادات	السنة المادة
0,03%	1.369.422	ناتج الأملاك العمومية	71
33,80%	1.266.350.590	تحصيلات وإعانات و مساهمات	73
3,67%	137.685.676	ممنوحات صندوق التضامن للولايات	74
9,42%	352.903.371	ضرائب مباشرة	76
0,31%	11.783.666	ناتج استثنائي	79
22,78%	856.946.031	ناتج و أعباء السنوات المالية السابقة	82
/	/	الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار	83
70,13%	2.627.038.58	مجموع قسم التسيير	
8,75%	327.913.215	العجز أو الفائض المرحل	060
21,19%	793.747.653	تزويدات	10
/	/	إعانات مسددة من طرف الولاية	13
/	/	أملاك عقارية و منقولة	21
/	/	أشغال جديدة و تصليحات كبرى	23
29,86%	1.118.660.868	مجموع قسم التجهيز و الاستثمار	
100%	3.745.699.627	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية الولاية لسنة 2005 (الملحق ص156)

1/ أولاً من جانب الإيرادات: فالمبلغ الذي يشد انتباهنا و هو الأكبر في الميزانية و هو عبارة على تحصيلات و إعانات و مساهمات فهذه المادة الأكثر تميزاً عن باقيها إذ تتكون من ثلاثة مجموعات أولها التحصيلات و المقبوضات المدفوعة من طرف الغير ثم ثانياً من جانب الإعانات التي تقدمها الدولة لبرامجها و أخيراً مساهمات تمنحها الولاية للغير.

2/ فبعد التحصيلات و الإعانات فنجد في المرتبة الثانية النواتج الاستثنائية التي تكون عبارة عن نواتج غير مبرمجة فتأتي تلقائية و استثنائية بالأحرى تكون محدودة فمثلاً تحصيلات لسنوات قديمة. فبعدما تطرقنا إلى جانب تسيير الإيرادات يمكننا التطرق إلى جانب التجهيز فهذا القسم الأقل تمثيلاً في ميزانية الولاية بالنسبة لقسم التسيير الذي يمثل 70%.

فنلاحظ مادة التزويدات فهي الأكثر تحصيلاً فهي غالباً ما تتكون من التزويدات المقدمة من طرف الدولة للولاية، أما العجز أو الفائض المرحل فغالباً ما يكون عبارة عن تحويلات من قسم التسيير إلى قسم التجهيز، و يتم ذلك بقرارات محررة من طرف الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي.

فمن خلال هذه التحليلات نستنتج من هذا كله أن العناصر المكونة لميزانية الولاية فتكون بصفة عامة على شكل إعانات و مساهمات مقدمة من طرف الدولة للولاية.

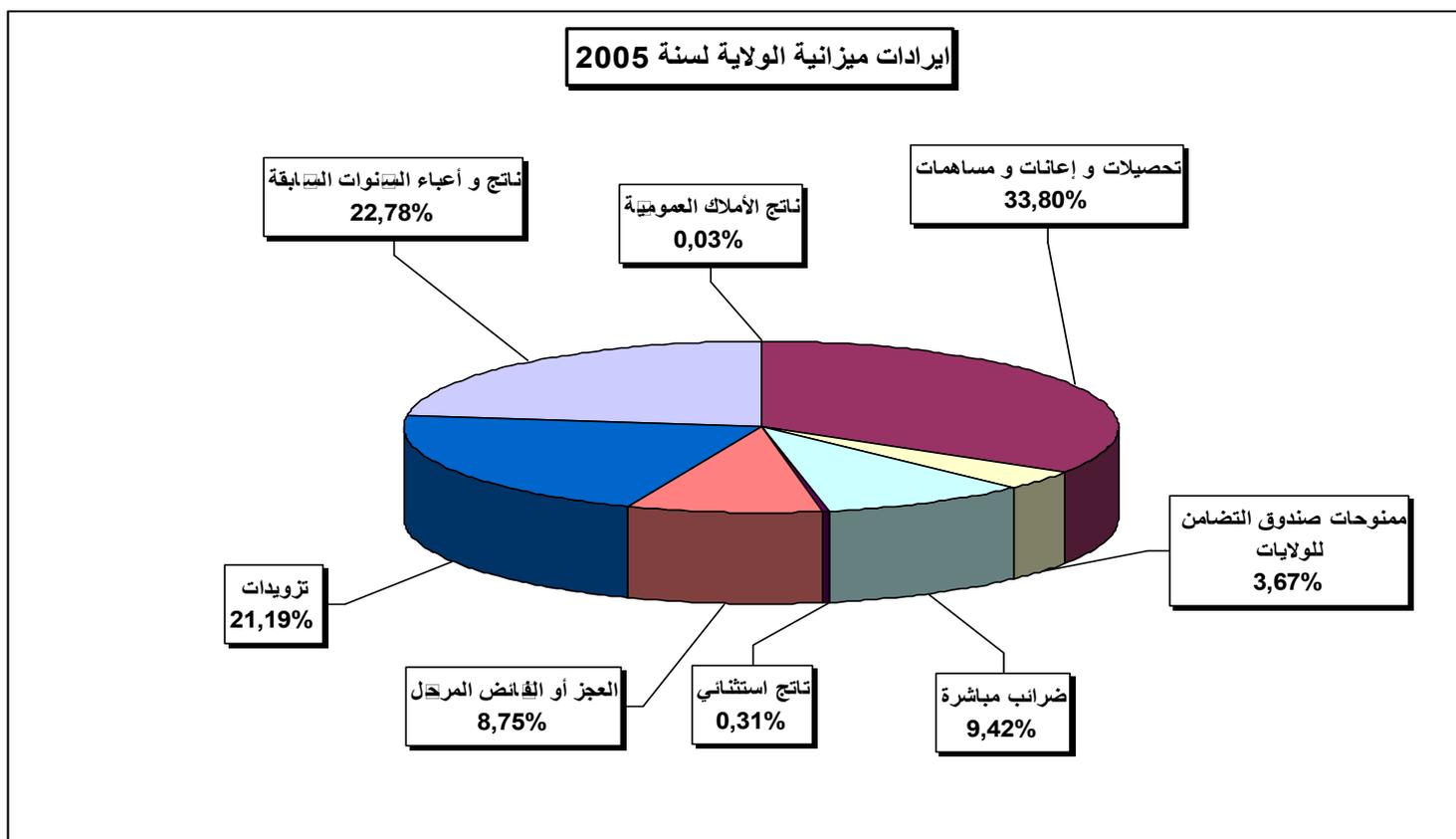
فالتحليل في مثل هذه الحالات مفيداً في إبراز العناصر الأكثر نشاطاً و إبراز التفاوت للقرارات التي تتخذها الوصايات المعنية في مدى نجاح أو فشل السياسات المتخذة.

أما بالنسبة للنفقات فبعد الفائض الإجمالي الذي يغطي النقص و العجز فنجد في المرتبة الأولى المادة الأكثر استهلاكاً للنفقات و هي أجور المستخدمين بما فيها من مرتبات ومخلفات الأجور و هي المادة التي لا يمكن الاستغناء عنها أو تبديلها أو التماطل في تسديد هذه المستحقات.

فجل هذه النفقات يكون الأمر بالصرف مجبر على تسديدها و غالباً ما تكون عبارة عن شراء سلع و لوازم منح وإعانات أو تكون على شكل بنايات ، أشغال و تصليحات عامة.

و ما نستخلصه من ميزانية 2005 أن جانب الإيرادات يفوق جانب النفقات و هذا ما يدل على عدم وجود عجز أو نقص في الميزانية، و هذا كذلك بصفة أساسية مما يوضح

الملائمة في التنبؤ بالأحداث أو التكاليف المستقبلية التي تجعل السلطات المعنية في اتخاذ القرارات الناجعة. أنظر الشكل التالي:



المصدر من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية الولاية لسنة 2005 (الملحق ص 156)

المطلب الثاني: الإيرادات لسنة 2006:

فمن خلال الجدول الموجود في الأسفل نلاحظ التغيرات التي حصلت في هذه

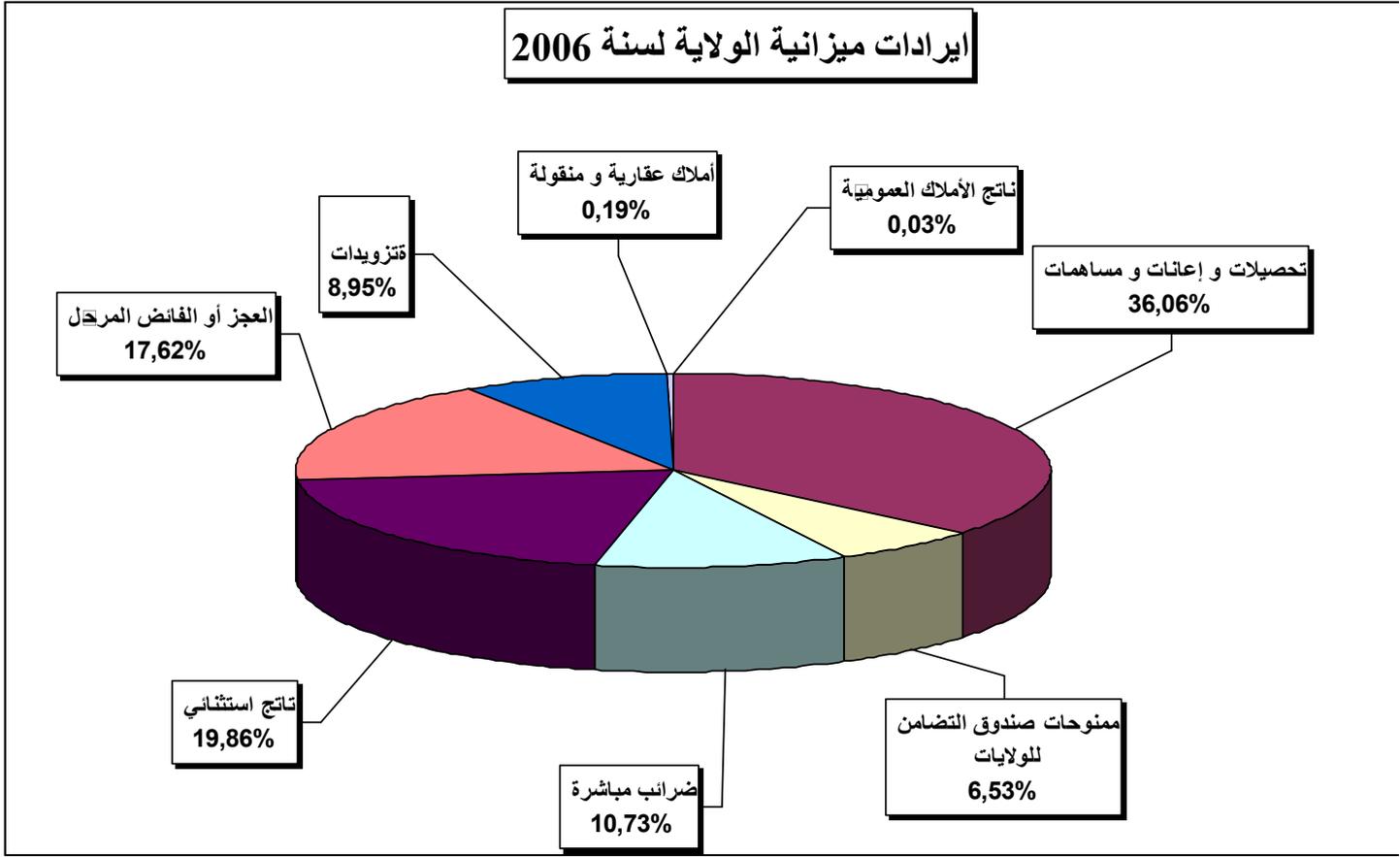
السنة.

جدول 6 : إيرادات ميزانية الولاية لسنة 2006 (دج)

النسبة المئوية	2006	تعيين الإيرادات	السنة
0,03 %	1.374.931	ناتج الأملاك العمومية	71
36,06 %	1.282.682.571	تحصيلات و إعانات و مساهمات	73
6,53 %	232.278.083	ممنوحات صندوق التضامن للولايات	74
10,73 %	381.753.529	ضرائب مباشرة	76
73,23 %	706.254.483	ناتج و أعباء السنوات المالية السابقة	82
17,62 %	/	الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار	83
73,23 %	2.604.343.599	مجموع قسم التسيير	
17,62 %	626.736.738	العجز أو الفائض المرحل	060
8,95 %	318.327.297	تزويدات	10
/	/	إعانات مسددة من طرف الولاية	13
0,19 %	6.769.064	أملاك عقارية و منقولة	21
/	/	أشغال جديدة و تصليحات كبرى	23
26,57 %	945.064.036	مجموع قسم التجهيز و الاستثمار	
100 %	3.556.176.699	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية الولاية لسنة 2006 (الملحق ص 157)

أما بالنسبة لسنة 2006 (جدول 6) كذلك نفس الشيء فالمبلغ الأكثر دخلا و هو دائما عبارة عن تحصيلات و إعانات و مساهمات ثم تليها نواتج و أعباء السنوات المالية السابقة ثم تأتي في المرتبة الثالثة الضرائب المباشرة و هي تمثل التحصيلات التي يقوم بها عادة قابضي الضرائب على المستوى الولائي أما بقية المواد الأخرى فكان دخلها متواضعا . و من جانب قسم التجهيز و الاستثمار فالفائض المرحل هو الذي يمثل الحصة الكبرى في هذا الجانب و تأتي بعده التزويدات و أخيرا الأملاك العقارية أو المنقولة و التي بدورها تكون عبارة عن مبيعات لأملاك الولاية أو إيجار عقارات تابعة لها . أنظر الشكل التالي:



المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية الولاية لسنة 2006 (الملحق ص 157)

المطلب الثالث : الإيرادات لسنة 2007 :

فهذه السنة سجلت عدة تغيرات كما يظهر في الجدول

التالي.

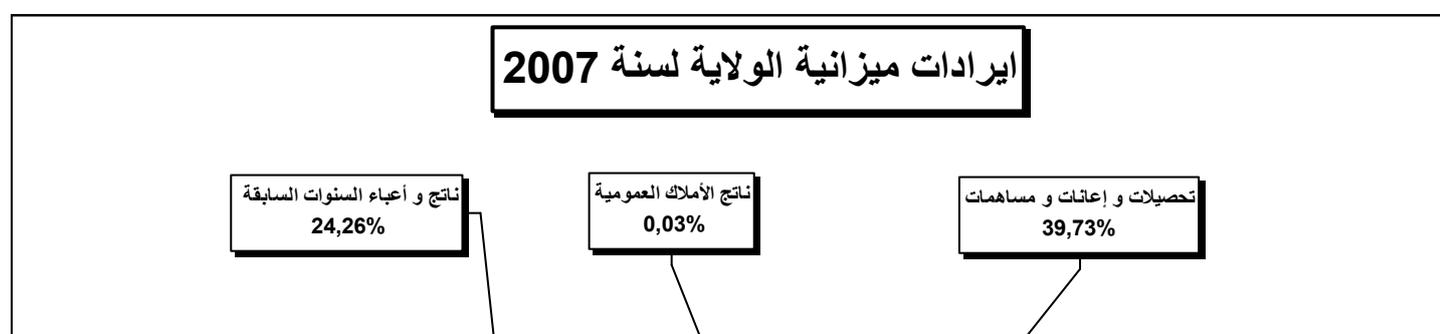
جدول 7 : إيرادات ميزانية الولاية لسنة 2007 (دج)

النسبة المئوية	2007	تعيين الإيرادات	السنة
0,03 %	1.190.084	نتاج الأملاك العمومية	71
39,73 %	1.368.931.426	تحصيلات و إعانات و مساهمات	73
8,68 %	299.233.402	ممنوحات صندوق التضامن للولايات	74
12,73 %	438.687.444	ضرائب مباشرة	76
0,16 %	5.750.000	نتاج استثنائي	79
24,26 %	836.000.833	نتاج و أعباء السنوات المالية السابقة	82
/	/	الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار	83
85,62 %	2.949.793.191	مجموع قسم التسيير	
9,75 %	336.040.696	العجز أو الفائض المرحل	060
4,62 %	159.254.972	تزويدات	10
/	/	إعانات مسددة من طرف الولاية	13
/	/	أملاك عقارية و منقولة	21
/	/	أشغال جديدة و تصليحات كبرى	23
14,37 %	495.295.670	مجموع قسم التجهيز و الاستثمار	
100 %	3.445.088.861	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية الولاية لسنة 2007 (الملحق ص158)

و أخيرا سنة 2007 (جدول 7) فكما كان متوقعا دائما المبلغ الأكثر شيوعا في قسم التسيير وهي عبارة عن تحصيلات و إعانات و مساهمات حيث يقدر بنسبة 39.73 %، و يليه مبلغ ناتج و أعباء السنوات المالية السابقة حيث يقدر ب 24.26 % و تليه كذلك الضرائب المباشرة التي تقدر نسبتها بالنسبة لهذه السنة ب 12.73 %.

أما بالنسبة لقسم التجهيز و الاستثمار فنجد دائما الفائض المرحل هو الأكثر تمثيلا في هذا الجانب. أنظر الشكل التالي:



المصدر: من إعداد الطالب

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية الولاية لسنة 2007 (الملحق ص 158)

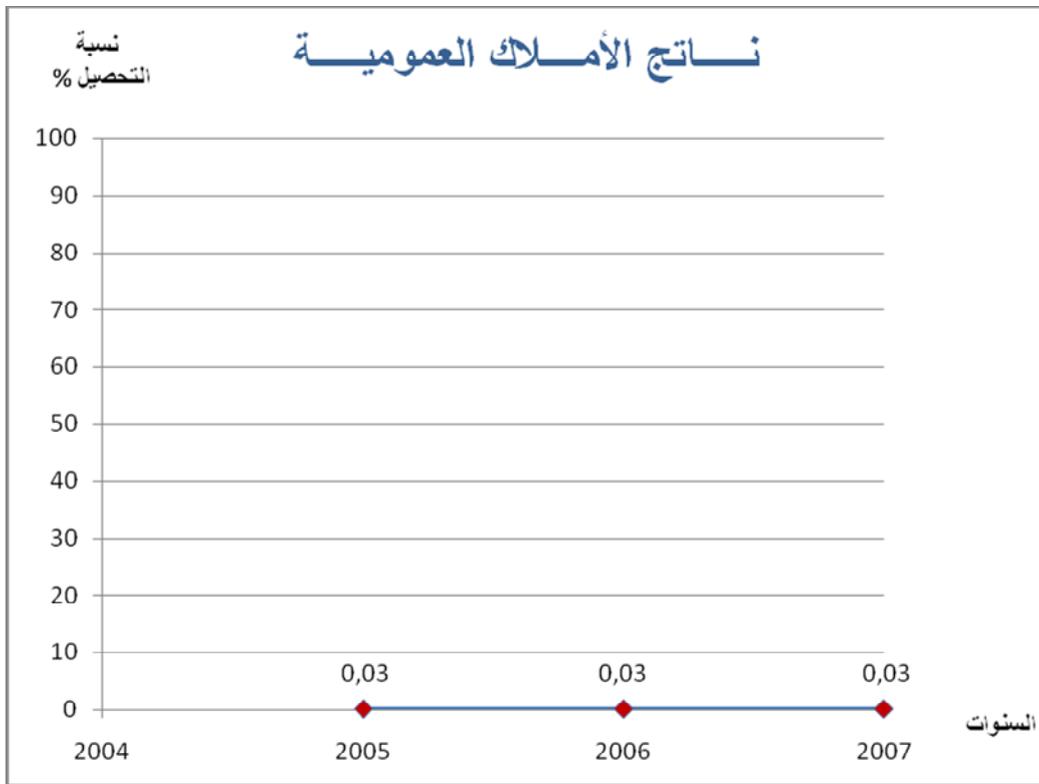
المطلب الرابع : مقارنة إيرادات ميزانية الولاية:

لتحليل هذه الميزانيات اعتمدنا على النتائج المحققة خلال ثلاثة

سنوات متتالية و قمنا بمقارنتها مع بعضها البعض كما تظهر في الجدول 08 أدناه:

نلاحظ من خلال جدول الإيرادات الميزانية (جدول 8) أن سنة 2005 هي السنة التي كان مردودها مرتفع إذا ما قارناها مع مثيلاتها و نبين ذلك من خلال التحليلات التي أجريناها على هذه المواد الموجودة في الميزانيات .

أولاً: ناتج الأملاك العمومية: كما قلنا سابقا تمثل هذه المادة مبيعات العقارات أو إيجارها فحسب ما يبينه الجدول فسنة 2006 هي السنة الأكثر انتعاشا حيث بلغت نسبتها 5.50 % وهذا ما يدل على كثرة مبيعات العقارات أو تسديد مبالغ الإيجار في وقتها و في السنتين الأخيرتين ربما العكس التماطل في تسديد الايجارات من طرف المستأجرين لأمالك الولاية أو نقص المبيعات للعقارات .أنظر إلى الشكل أسفله:

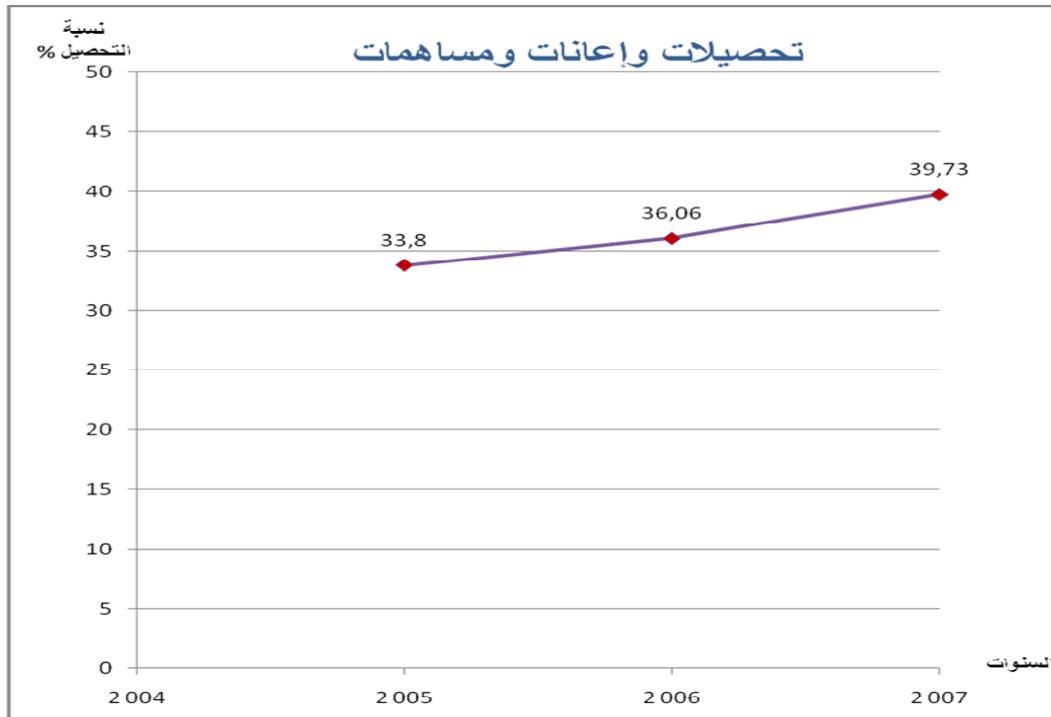


2007	2006	2005
%0,03	% 0,03	% 0,03

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 156، 157، 158)

تحصيلات و إعانات و مساهمات: فحسب ما لاحظناه في الجدول في سنة 2007 هي السنة الأكثر تمييزا عن باقتيها حيث قدرت نسبة الارتفاع ب 6.72 % فهذه الأخيرة كانت الأكثر تحصيلاً للديون أو ربما الأكثر استفادة من الإعانات و المساهمات.

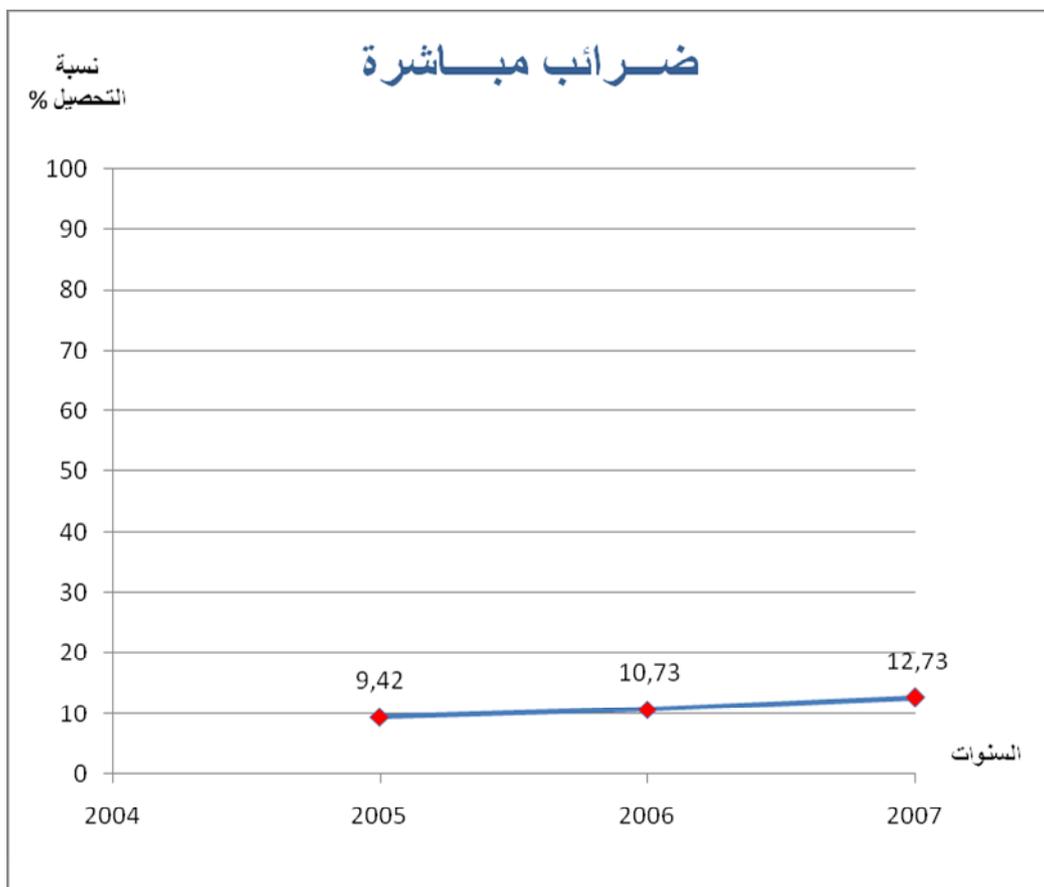
ممنوحات صندوق التضامن للولايات ، فسنة 2006 بلغت نسبة الارتفاع 88.70 % و هذا ما يوحي أن هذه السنة التي كانت أكثر ارتفاعا عن بقيتها. أنظر الشكل التالي:



2007	2006	2005
% 39,73	% 36,06	% 33,8

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 156، 157، 158)

ضرائب مباشرة : فالسنتين الأوليتين كانت فيها مدخولات الضرائب المباشرة ناقصة بالنسبة لسنة 2007 التي سجلت نسبة مرتفعة إذ قدرت ب /14.91 % . أنظر إلى الشكل أسفله:

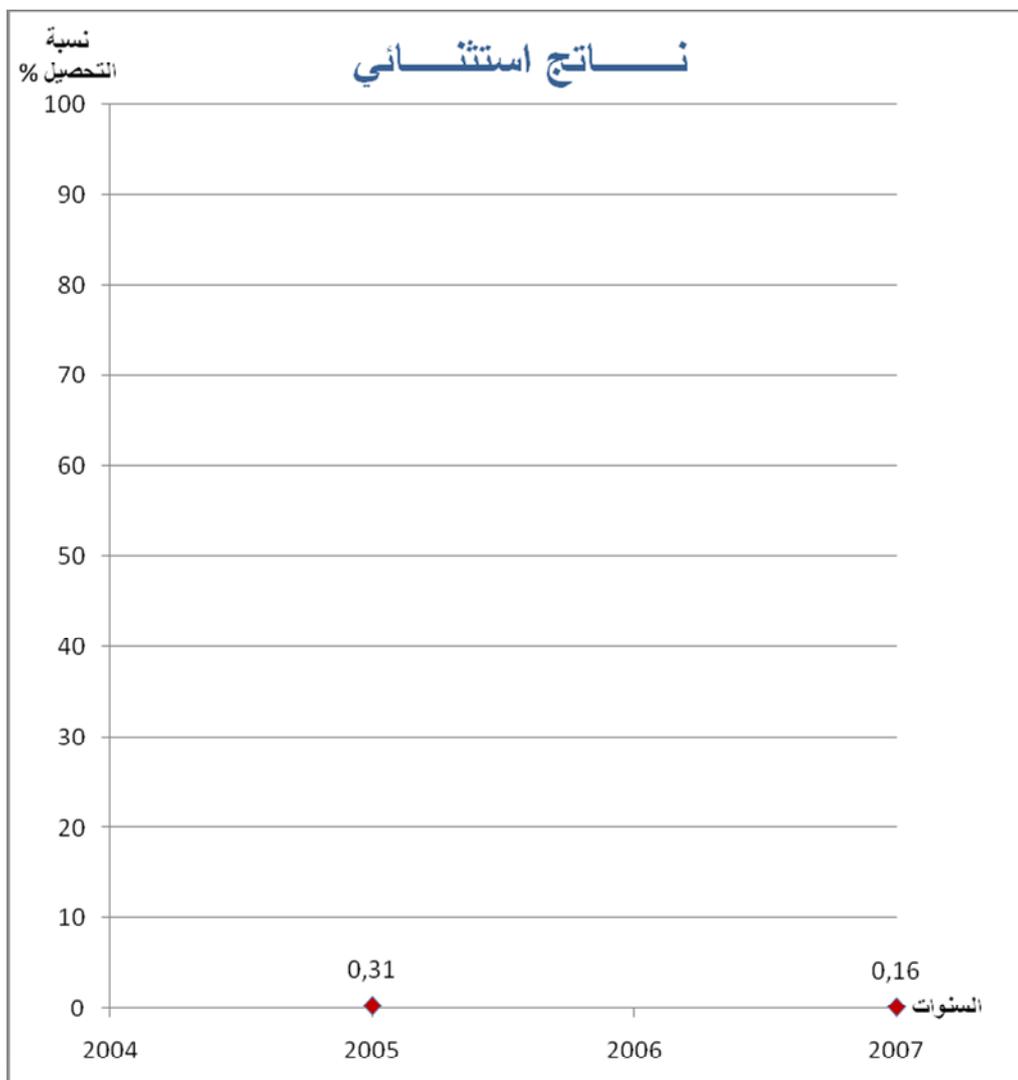


2007	2006	2005
% 12,73	% 10,73	% 9,42

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 156، 157، 158)

النتائج الاستثنائية : ففي سنة 2005 سجل مبلغا مرتفعا و لكن في سنة 2006 انعدم و لكن

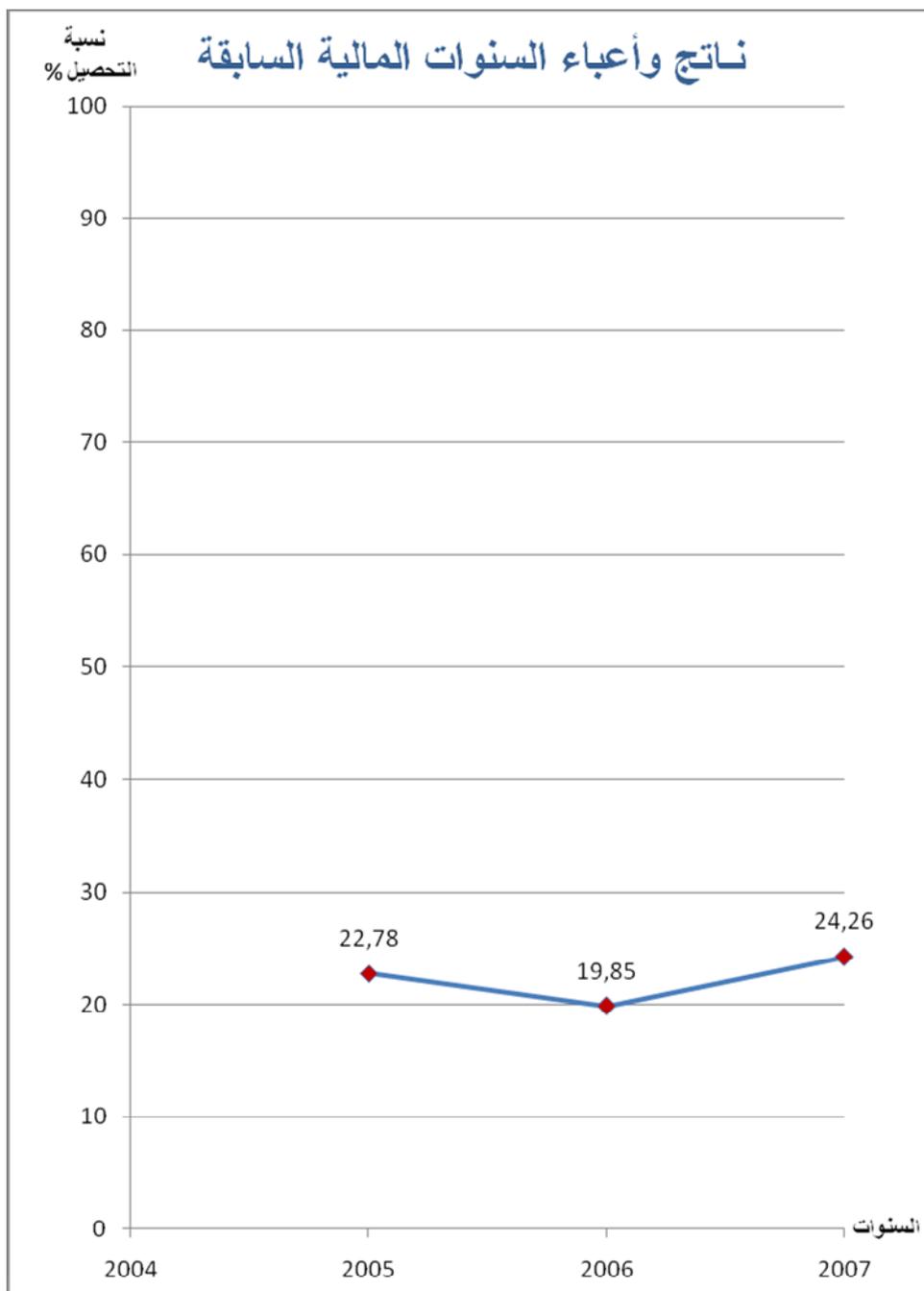
في سنة 2007 انتعش و ظهر بنسبة جد مرتفعة . أنظر إلى الشكل أسفله:



2007	2006	2005
% 0,16		% 0,31

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 156، 157، 158)

ناتج و أعباء السنوات المالية السابقة: و هي نواتج لم تحصل في وقتها المحدد و لكن يتم تحصيلها مؤخرا، ففي سنة 2006 سجلت انخفاضا حيث بلغت نسبة الانخفاض ب 17.58 % و هذا راجع ربما للتماطل في تحصيل هذه النتائج لكن في سنة 2007 سجلت ارتفاعا طفيفا حيث قدرت نسبة الارتفاع ب 18.37 % . أنظر إلى الشكل أسفله:

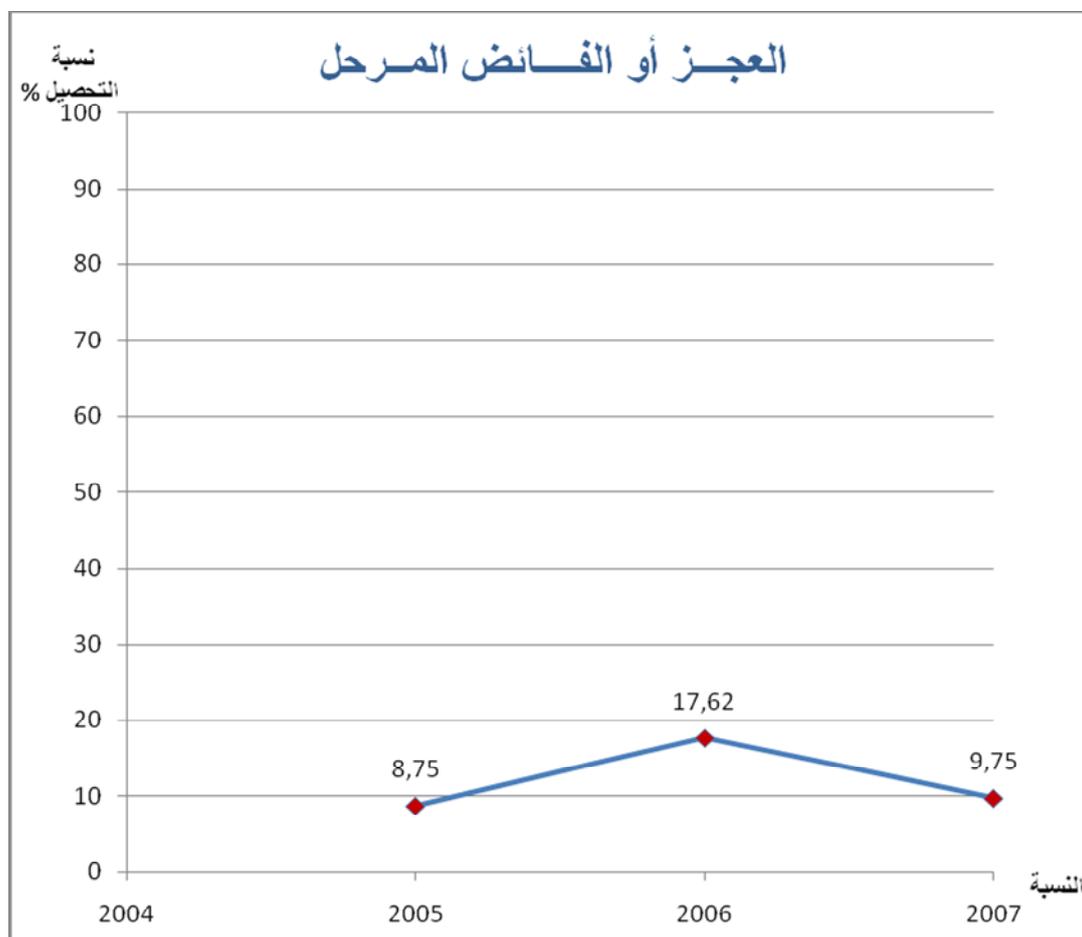


2007	2006	2005
% 24,26	% 19,85	% 22,78

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 156، 157، 158)

أما من جانب قسم التجهيز و الاستثمار فنبدأ أولاً .

الفائض المرحل: فسنة 2006 هي الأكثر انتعاشا حيث بلغت نسبة الزيادة بـ 92.89 % و لكن هذا الارتفاع لم يدوم طويلا حيث تراجع في سنة 2007 بنسبة جد منخفضة حيث قدرت بـ 46.38 % . أنظر إلى الشكل أسفله:



2007	2006	2005
% 9,75	% 17,62	% 8,75

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 156، 157، 158)

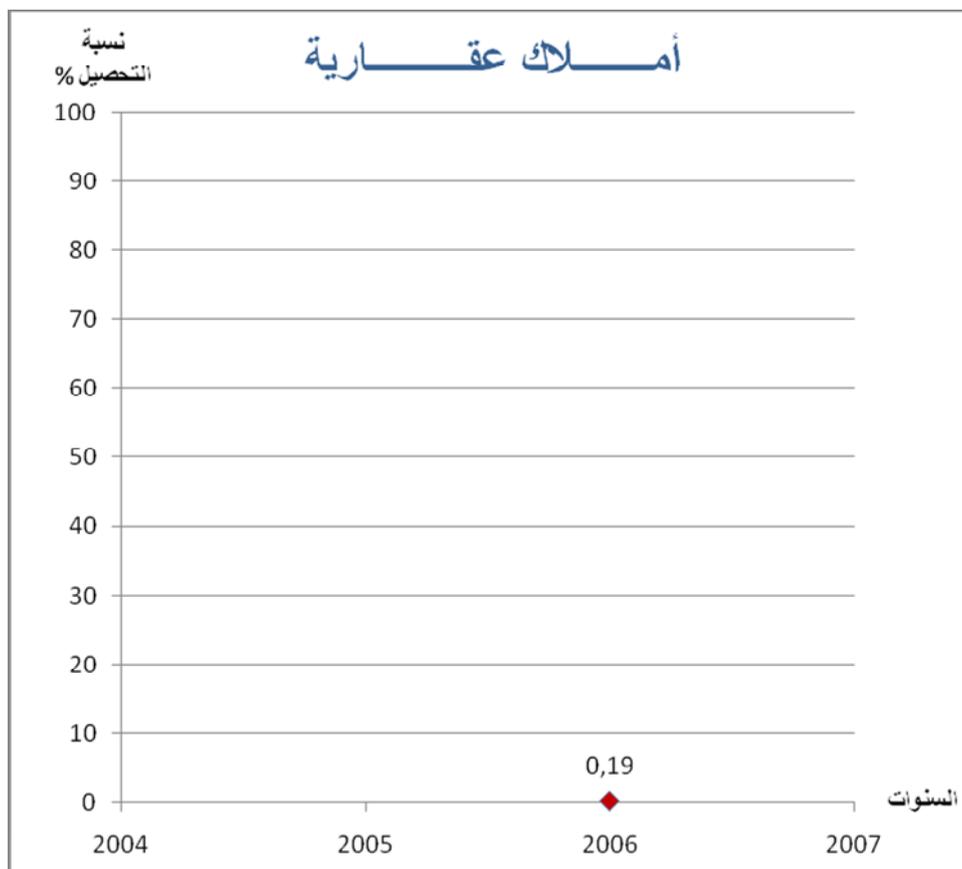
التزويدات: فسنة 2005 هي السنة التي كانت الأكثر استفادة حيث تراجع مبلغها في سنتي 2006 و 2007 على التوالي بنسب قدرت بـ 59.58 % و 49.97 % . أنظر الشكل التالي:



2007	2006	2005
% 4,62	% 8,95	% 21,19

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 156، 157، 158)

أمالك عقارية و منقولة: ففي سنة 2006 و 2007 كانت منعدمة النشاط إلا في سنة 2006 كانت نشيطة. أنظر الشكل التالي:



2007	2006	2005
	% 0,19	

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 156، 157، 158)

فعلى العموم نلاحظ بان سنة 2005 هي التي كانت الأكثر مردودا و هذا من خلال ما لاحظناه في الجدول و حسب نتائج التحليلات التي فسرناها باستخدام النسب فمن خلال ما وصلنا إليه من نتائج و حسب المعطيات و البيانات المتوافرة لدينا في جدول المقارنة للميزانيات الثلاث فهنا يجدر بنا الإشارة إلى ملاحظة التغييرات التي طرأت على هذه الميزانيات من سنة لأخرى إذ كانت تتأرجح ما بين الزيادة و النقصان فهنا يأتي دور المسير لدراسة أسباب هذه التغييرات و استغلال جميع النقصان الموجودة لتدارك الأخطاء و النقصان الموجودة في التخطيط أو السياسات المتبعة مع مراعاة النشاطات الأكثر دخلا مع تحديد استراتيجيات تترجم البرامج المخططة إلى نشاطات إنتاجية بصورة وفيه محققة لجميع الأهداف المنشودة مسبقا.

## المطلب الخامس: مقارنة نفقات ميزانية الولاية:

فبعدما تطرقنا إلى دراسة الإيرادات فالآن نحاول أن نقوم بتحليل نفقات الولاية خلال ثلاثة سنوات متتالية.

1 أولا: نفقات الولاية لسنة 2005 فنفقات هذه الأخيرة تتمثل في الجدول أدناه:

### جدول 9 : نفقات ميزانية الولاية لسنة 2005 (دج)

النسبة المئوية %	2005	تعيين النفقات	السنة المادة
1,22	45698080	سلع و لوازم	60
31,61	1185799033	مصالح المستخدمين	61
0,2	7852367	ضرائب و رسوم	62
2,14	80460320	أشغال و خدمات خارجية	63
0,81	30465182	مساهمات و حصص و اداءات لفائدة الغير	64
1,74	65415563	منح و إعانات	65
1,09	41164052	مصاريف التسيير العام	66
3,56	133661404	أعباء استثنائية	69
0,22	8486342	ناتج و أعباء السنوات المالية السابقة	82
8,6	322469211	الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار	83
51,29	1921471559	مجموع قسم التسيير	
2,04	76643202	إعانات مسددة من طرف الولاية	13
1,72	64643760	أموال عقارية و منقولة	21
9,36	350637168	أشغال جديدة و تصليحات كبرى	23
13,13	491924130	مجموع قسم التجهيز و الاستثمار	
35,56	1332303937	فائض إجمالي	
100	3745699627	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لسنة 2005 (الملحق ص159)

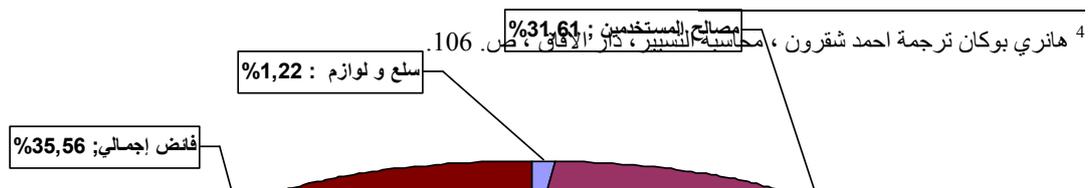
فمن خلال الجدول رقم (09) و الذي بدوره يمثل نفقات ميزانية الولاية لسنة 2005 والتي قمنا بصيغتها على شكل نسب مئوية تظهر لنا المواد الأكثر إنفاقا فنلاحظ في هذه السنة أن النفقات كانت متدببة بنسب مئوية ضعيفة. فنجد في جانب قسم التسيير أن مصالح المستخدمين هي النسبة الأكثر ارتفاعا حيث قدرت بنسبة 61.31% و هذا ما يدل على أن هذه الأخيرة قد صرفت فيها أموال جد معتبرة و هذا راجع ربما إلى كثرة وجود اليد

العاملة بما يترتب عنها من دفع رواتب و أجور، منح، ترقيات و ترتيبات الخ... أما النفقات الأخرى فكانت جد ضعيفة و أخرى كانت تقريبا منعدمة حيث قدرت نسبتها ما بين 0.20% و 3.56% و هذا ما يدل على قلة الاستثمارات و التصليلات أو بالأحرى تقليص نسبة الإنفاق. فبعد مصاريف المستخدمين حيث قدرت نسبة الأشغال الجديدة و التصليلات الكبرى ب9.36% ثم تليها نسبة الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار ب8.60% ثم الأعباء الاستثنائية ب3.56% أما الباقية فكانت نسبتها لا تتعدى 2.14% و هذا لا يؤثر على ميزانيتها من جهة و من جهة أخرى نستخلص بعدم وجود نشاطات استثمارية كما قلنا سابقا. أما الفائض المرحل الإجمالي فنسبته كانت جد مرتفعة حيث بلغت 35.56%.

فلسلة النشاطات التي تتجزها الهيئة أو المؤسسة العمومية تنعكس في النفقات التي تستثمرها في انجازاتها، و هذا ما يقتضي تحليلا أكثر دقة من التحليل الملائم لاستراتيجيات الهيمنة بالتكاليف.<sup>4</sup>

و هنا كذلك يدخل دور المسير في اتخاذ و تصنيف القرارات التي تستخدم في تسيير النشاطات الأكثر نفعاً و أخذها بعين الاعتبار كونها معيارية تساعد على التنبؤ، التنظيم، قيادة، مراقبة، شفافية أو بما أصبح يسمى اليوم بالحكم الرشيد أو الصالح (الحوكمة). فخلاصة القول و حسب ما إستخلصناه من نتائج جدول النفقات لهذه السنة السالفة الذكر فالاحتياجات كانت ضئيلة و هذا طبعا نتيجة النسب المحققة. أنظر الشكل التالي:

### نفقات ميزانية الولاية لسنة 2005



المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لسنة 2005 (الملحق ص 159)

2 ثانيا نفقات الولاية 2006 جدول رقم (10) فأكثر تعبيراً على ذلك نلاحظه من خلال هذا الجدول:

جدول 10 : نفقات ميزانية الولاية لسنة 2006(دج)

السنة المادة	تعيين النفقات	2006	النسبة المئوية %
-----------------	---------------	------	------------------

1,72%	61486530	سلع و لوازم	60
32,60%	1159479846	مصالح المستخدمين	61
0,03%	931916	ضرائب و رسوم	62
1,18%	41976083	أشغال و خدمات خارجية	63
0,89%	31994242	مساهمات و حصص و اداءات لفائدة الغير	64
3,45%	122785415	منح و إعانات	65
2,58%	91804818	مصاريف التسيير العام	66
		مصاريف مالية	67
1,54%	54886179	أعباء استثنائية	69
0,42%	15152070	نتاج و أعباء السنوات المالية السابقة	82
5,29%	188329054	الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار	83
49,73%	1768826158	مجموع قسم التسيير	
5,83%	207601634	إعانات مسددة من طرف الولاية	13
2,28%	81302667	أملاك عقارية و منقولة	21
9,19%	326888100	أشغال جديدة و تصليحات كبرى	23
17,31%	615792402	مجموع قسم التجهيز و الاستثمار	
32,94%	1171558139	فائض إجمالي	
100%	3556176699	المجموع الكلي	

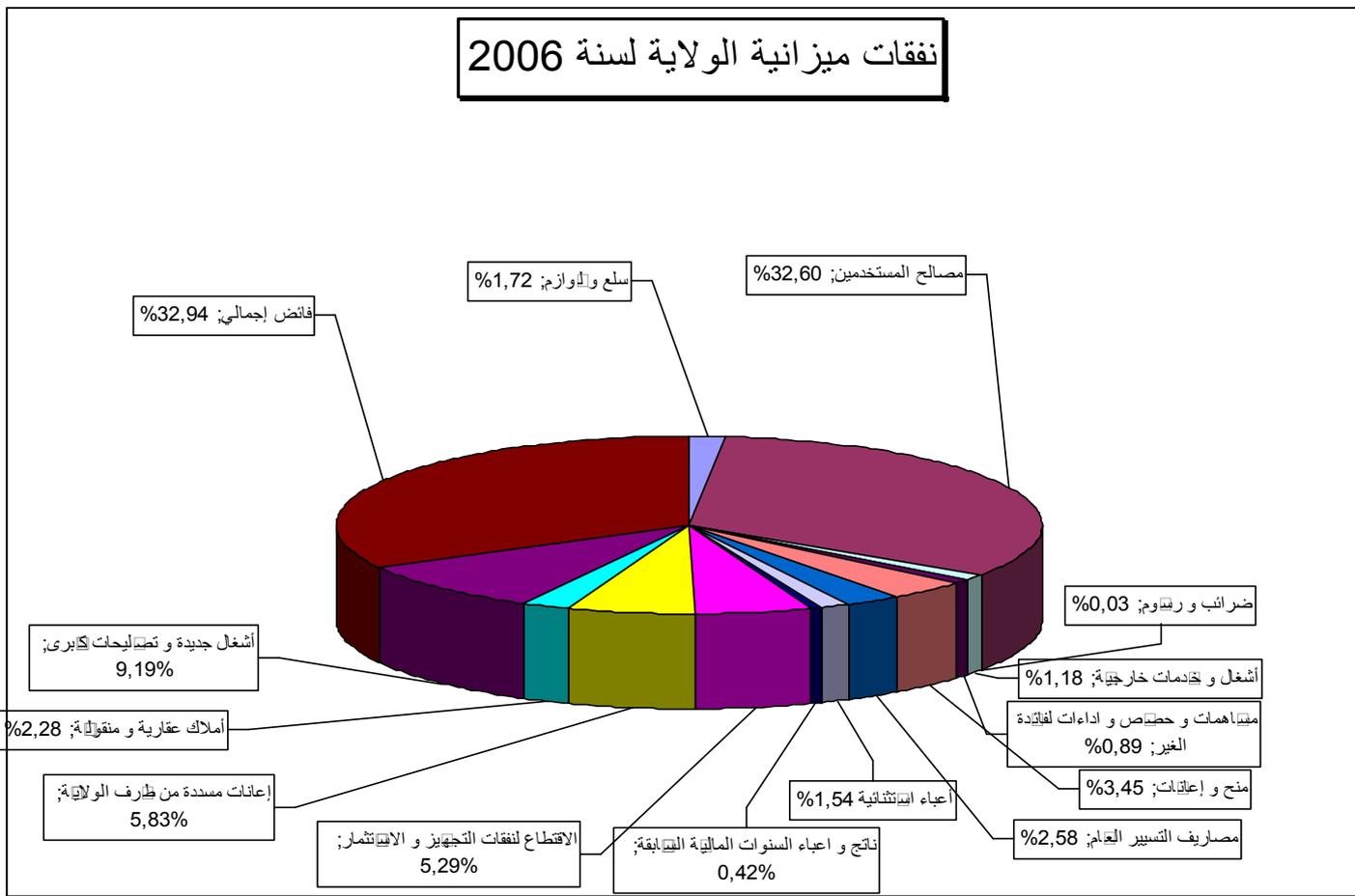
المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لسنة 2006 (الملحق ص160)

هذه السنة لم تكون مميزة عن سابقتها حيث نتائجه لم تختلف عن سنة 2005 فجلها كانت متقاربة و متذبذبة ما بين 0.22% و 35.56% فنجد دائما نسبة مصالح المستخدمين هي النسبة الأكثر ارتفاعا و هذا ما يدل كما قلنا سابقا في سنة 2005 على وجود يد عاملة بكثرة أو وجود ترقيات أو غير ذلك ثم تليها نسبة الأشغال الجديدة و التصليحات الكبرى حيث تقدر بنسبة 9.19% و هذا ما يدل كذلك على وجود صيانات و

ترميمات أو إصلاحات ثم تليها الإعانات المسددة من طرف الولاية والتي تقدر بنسبة 5.83% التي تمثل الإعانات و المساعدات الموجهة لجميع الجمعيات سواء كانت ثقافية أو رياضية أو غيرها.

و بعدها نسبة الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار حيث قدرت ب 5.29% و هذه غالبا ما يتم تحويلها بقرارات من قطاع إلى آخر. أما البقية فكانت نسبتها لا تتعدى 4% فنسبة الإنفاق كانت جد ضئيلة و هذا ربما راجع إلى قلة الاحتياجات في تلك النشاطات أما الفائض الإجمالي فكانت نسبته متواضعة اد قدرت ب 32.94%.

فمن خلال النتائج المحققة فهنا يمكن للمسيرين التدخل و التصرف في ترشيد قراراتهم في توزيع هذه الأموال و وضع آليات و ميكانيزمات أو بصفة عامة إعطاء الأولوية للقطاعات الأكثر نفعاً و دخلاً. أنظر الشكل الآتي:



المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لسنة 2006 (الملحق ص 160)

ثالثا نفقات الولاية لسنة 2007 فالجدول رقم (11) يوضح لنا ذلك.

**جدول 11 : نفقات ميزانية الولاية لسنة 2007 (دج)**

النسبة المئوية	2007	تعيين النفقات	السنة / المادة
2,52%	86900759	سلع و لوازم	60
37,94%	1307296089	مصالح المستخدمين	6
0,05%	1568053	ضرائب و رسوم	62
1,68%	58072284	أشغال و خدمات خارجية	63
1,03%	35719841	مساهمات و حصص و ادعاءات لفائدة الغير	64
3,22%	111181669	منح و إعانات	65
2,79%	96330937	مصاريف التسيير العام	66
0.14%	5125939	مصاريف مالية	67
1,14%	39607002	أعباء استثنائية	69
0,14%	4740000	ناتج و أعباء السنوات المالية السابقة	82
4,62%	159254972	الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار	83
55,32%	1905797549	مجموع قسم التسيير	
2,79%	96318760	إعانات مسددة من طرف الولاية	13
1,89%	65288412	أماك عقارية و منقولة	21
3,39%	117061775	أشغال جديدة و تصليحات كبرى	23
8,08%	278668947	مجموع قسم التجهيز و الاستثمار	
36,59%	1260622363	فائض إجمالي	
100%	3445088861	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لسنة 2007 (الملحق ص 161)

فننقات سنة 2007 كما يبينه الجدول أعلاه رقم(11) لم تكن مختلفة عن سابقتها فتقريباً كانت النسب متقاربة عموماً مع بعضها البعض ، فنجد دائماً نسبة مصالح المستخدمين هي الأكثر تقدماً حيث قدرت نسبتها بـ 37.94% ثم كذلك تليها نسبة الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار التي قدرت بـ 4.62% أما الأشغال الجديدة و التصليحات الكبرى فقدرت

ب3.39% و المنح والإعانات بلغت نسبتها 3.22% أما مصاريف التشغيل العام و الإعانات المسددة من طرف الولاية فقدرت بنفس النسبة حيث بلغت 2.79% أما الفائض الإجمالي فقدرت نسبته بـ36.59% أما البقية فكانت نسبها تتراوح ما بين 0.05% و 2.52%، و ربما هذه النسب كانت جد ضعيفة لعدة أسباب و من بينها قلة الإنفاق أو عدم وجود نشاطات استثمارية أو لظاهرة أخرى مثلا سياسة التقشف. أنظر الشكل الآتي:

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لسنة 2007 (الملحق ص161) وفي المبحث الموالي نقوم بمقارنة هذه النتائج مع بعضها البعض من خلال السنوات محل الدراسة.

رابعا مقارنة نفقات ميزانية الولاية لثلاث سنوات. بعدما تطرقنا إلى تحليل نتائج النفقات لكل السنوات على التوالي و تحصلنا على عدة نتائج فنحاول أن نقارن فيما بينها لمعرفة الفروقات و تشخيصها من خلال الجدول رقم(12) الذي يدلنا على ذلك.

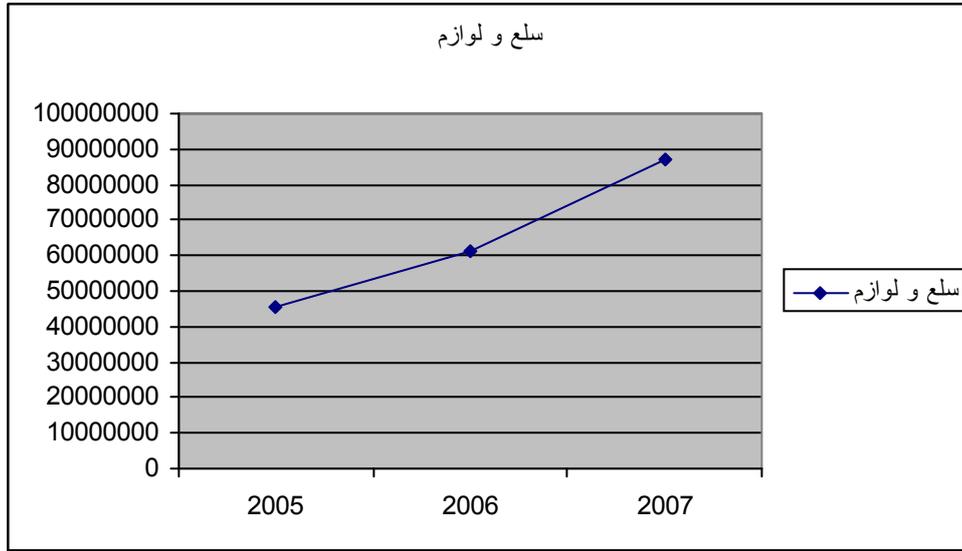
**جدول رقم 12 نفقات ميزانية الولاية لثلاث السنوات (دج)**

التغيير	2007	النسبة %	التغيير	2006	2005	تعيين الإيرادات
14.229	86.900.759	%34.54	15.788.450	61.486.530	45.698.080	سلع و لوازم
16.243	1.307.296.089	%2.21-	-26.319.187	1.159.479.846	1.185.799.033	مصالح المستخدمين
5.137	1.568.053	%88.13-	-6.920.451	931.916	7.852.367	ضرائب و رسوم
96.201	58.072.284	%47.83-	-38.484.237	41.976.083	80.460.320	شغال و خدمات خارجية

5.599	35.719.841	%5.01	1.529.060	31.994.242	30.465.182	و حصص و أداءات لفائدة الغير
3.746-	111.181.669	%87.70	57.369.852	122.785.415	65.415.563	منح و إعانات
6.119	96.330.937	%123.02	50.640.766	91.804.818	41.164.052	مصاريف التسيير العام
/	5.125.939	/	/	/	/	مصاريف مالية
9.177-	39.607.002	%58.93-	-78.775.225	54.886.179	133.661.404	أعباء إستثنائية
2.070-	4.740.000	%78.54	6.665.728	15.152.070	8.486.342	أعباء السنوات المالية السابقة
3082-	159.254.972	%41.59-	-134.140.157	188.329.054	322.469.211	ع لنفقات التجهيز و الإستثمار
71.391	1.905.797.549	%7.94-	-152.645.401	1.768.826.158	1.921.471.559	ع قسم التسيير
32.874-	96.318.760	%170.86	130.958.432	207.601.634	76.643.202	ت مسددة من طرف الولاية
4.255-	65.288.412	%25.77	16.658.907	81.302.667	64.643.760	أملك عقارية و منقولة
26.325-	117.061.775	%6.77-	-23.749.068	326.888.100	350.637.168	ل جديدة و تصليحات كبرى
23.455-	278.668.947	%25.18	123.868.272	615.792.402	491.924.130	التجهيز و الإستثمار
54.224	1.260.622.363	%12.06-	-160.745.798	1.171.558.139	1.332.303.937	نس إجمالي
37.828-	3.445.088.861	%5.05-	-189.522.928	3.556.176.699	3.745.699.627	نوع الكلي

فمن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك تغيرات جد معتبرة تقريبا في كل المواد الموجودة في الجدول و كانت جلها تتجه نحو الانخفاض في هذه النفقات و خاصة في السنتين الأخيرتين.

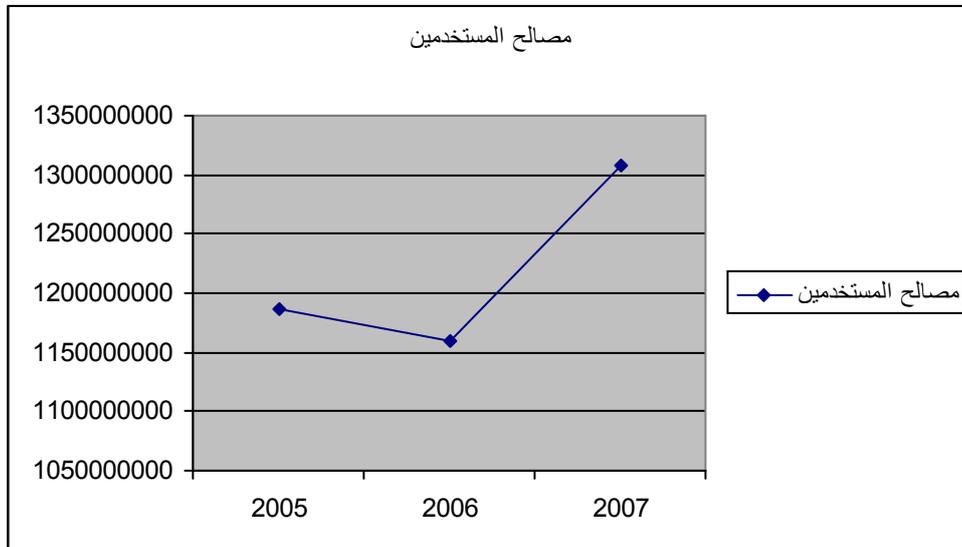
سلع و لوازم : بالنسبة لنفقات 2005 كانت منخفضة و لكن في السنة الموالية ارتفعت نسبة الإنفاق نسبة قدرت ب 34.54 % كما زادت نسبتها في الإنفاق سنة 2007 حيث قدرت ب 41.33 % و هذا ربما راجع إلى كثرة الاحتياجات و الحيازات من مواد و سلع. أنظر الشكل التالي:



2007	2006	2005
86.900.759	61.486.530	45.698.080

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 159، 160، 161)

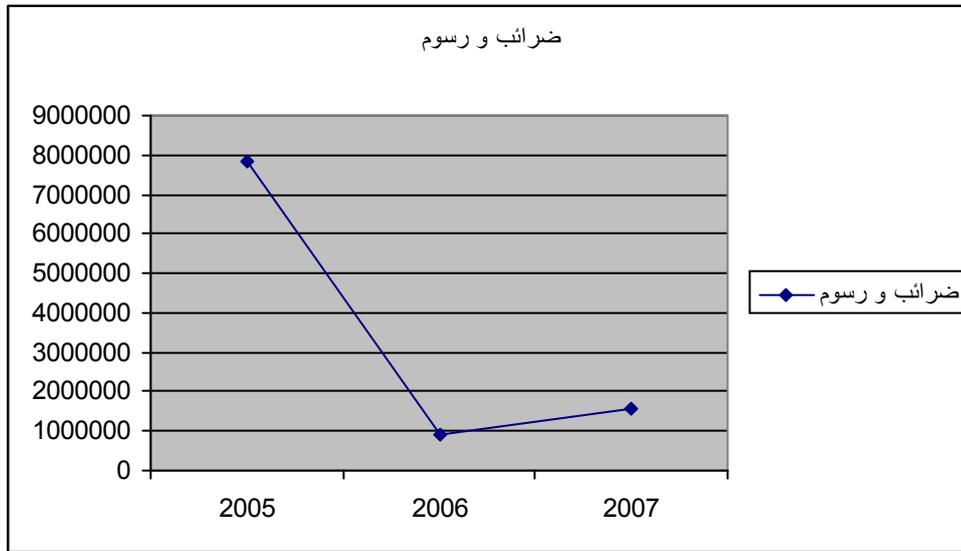
مصالح المستخدمين: بالنسبة للسنتين الأوليتين لم تكون النفقات مرتفعة فبلعكس كانت منخفضة جدا و لا يوجد فارق كبير بين هاتين السنتين إلا بمعدل منخفض يقدر ب 2.21 % في سنة 2006 ، و لكن في سنة 2007 حيث زادت درجة الإنفاق في هذه المادة إذ قدرت ب 12.74% و هذا ما يفسر أن تغيرها مرتبط بتغير عدد العمال، و حسب الترقيات و التصنيفات الجديدة الموجودة في حركة العمال و هذا ما يكلف الخزينة نفقات كبيرة .  
أنظر الشكل التالي:



2007	2006	2005
1.307.296.089	1.159.479.846	1.185.799.033

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 159، 160، 161)

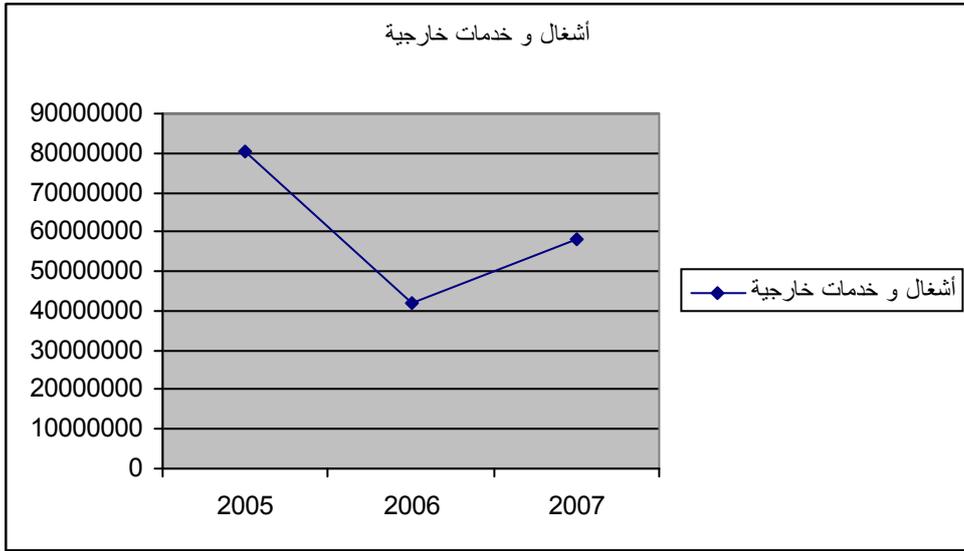
- ضرائب و رسوم: تبدو منخفضة في سنة 2006 إذ قدرت نسبة الانخفاض في النفقات ب 88.13 % لكن في سنة 2007 ارتفعت درجة الإنفاق و قدرت ب 68.26 % و هذا ما يدل على وجود تحركات في المشاريع لدى ارتفاع مبلغ النفقات. أنظر الشكل التالي:



2007	2006	2005
1.568.053	30.465.182	31.994.242

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 159، 160، 161)

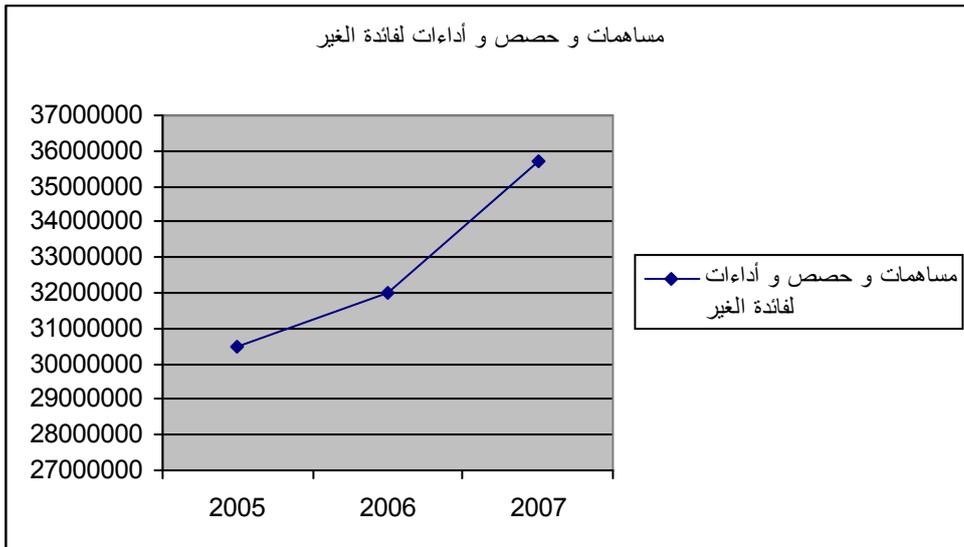
- أشغال و خدمات خارجية: سنة 2005 هي التي كانت فيها نسبة الإنفاق جد مرتفعة بالنسبة للسنتين الأخيرتين إذ قدرت نسبة الانخفاض ب 47.83 % و لكن بالنسبة لسنة 2007 ارتفعت درجة الإنفاق من جديد إذ أصبحت تقدر ب 38.34 %. أنظر الشكل التالي:



2007	2006	2005
58.072.284	41.976.083	80.460.320

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 159، 160، 161)

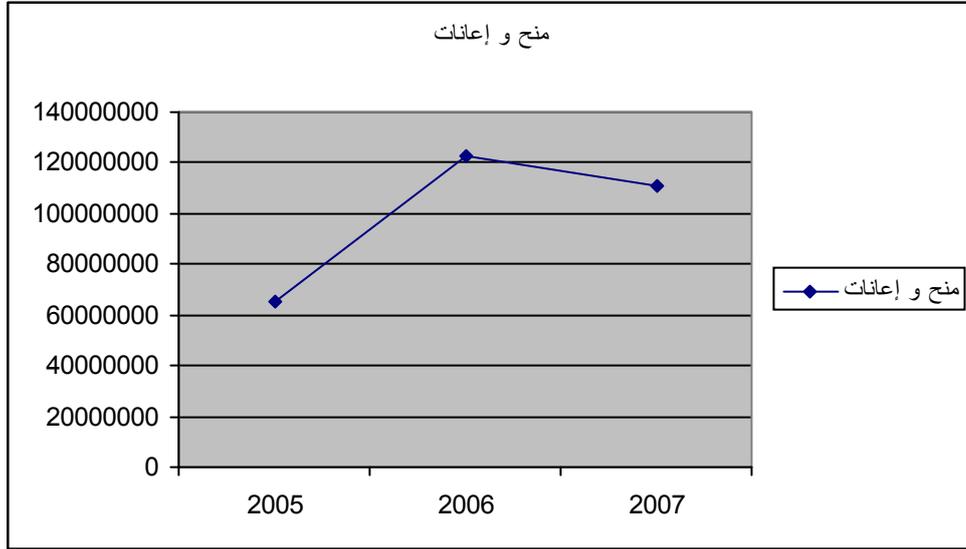
- مساهمات و حصص و ادعاءات لفائدة الغير : فهذه المادة شهدت ارتفاعا في نفقاتها في السنتين الأخيرتين و خاصة في سنة 2007 كما كانت درجة الإنفاق في ارتفاع مستمر قدرت في سنة 2006 ب 5.01 % و في سنة 2007 قدرت ب 11.64 % وربما هذا راجع إلى كثرة الإنفاق. أنظر الشكل التالي:



2007	2006	2005
35.719.841	31.994.242	30.465.182

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 159، 160، 161)

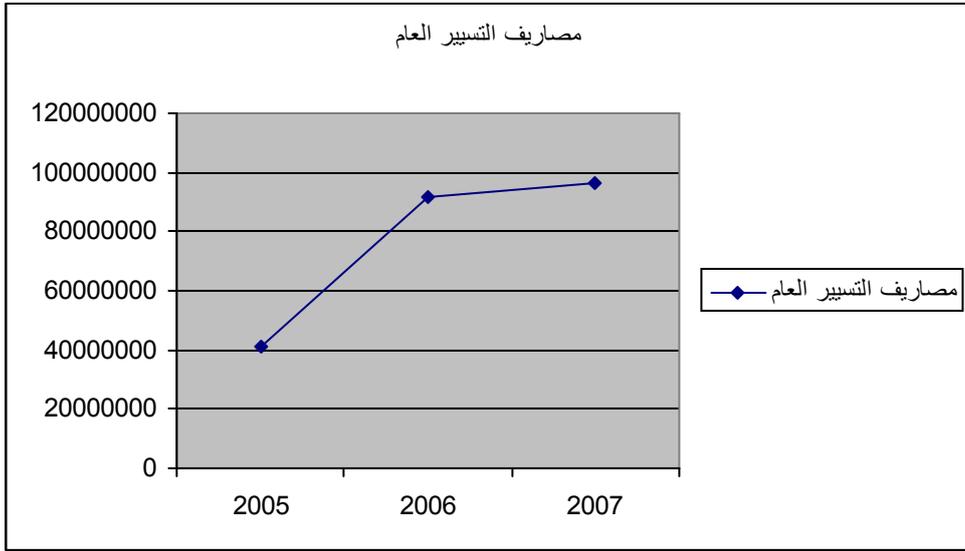
- منح و إعانات : فكانت نفقاتها أكثر في سنة 2006 حيث قدرت بنسبة مرتفعة بـ 87.70 % و لكن في سنة 2007 انخفضت نسبة الإنفاق حيث قدرت بـ 9.45 % .  
أنظر الشكل التالي:



2007	2006	2005
111.181.669	122.785.415	65.415.563

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 159، 160، 161)

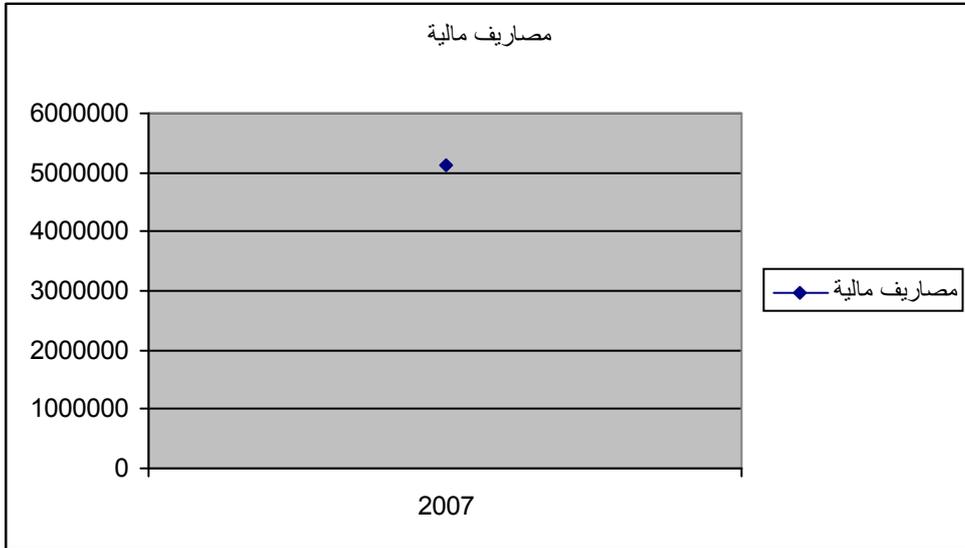
- مصاريف التشغيل العام: فهذه المادة شهدت ارتفاعا في كل السنوات حيث قدرت نسبة الإنفاق في سنة 2006 بـ 123.02% و خاصة هذه الأخيرة فاقت 100 % و هذا يرجع إلى كثرة المصاريف و النفقات و النفقات في هذه السنة أما بالنسبة لسنة 2007 كانت نسبة الإنفاق تقدر بـ 4.93 % . أنظر الشكل التالي:



2007	2006	2005
96.330.937	91.804.818	41.164.052

المصدر: من إعداد الطالب

- المصاريف المالية: فسنة 2007 هي التي شاهدت إنفاقا أما بقية السنوات فكانت خالية من النفقات. أنظر الشكل التالي:

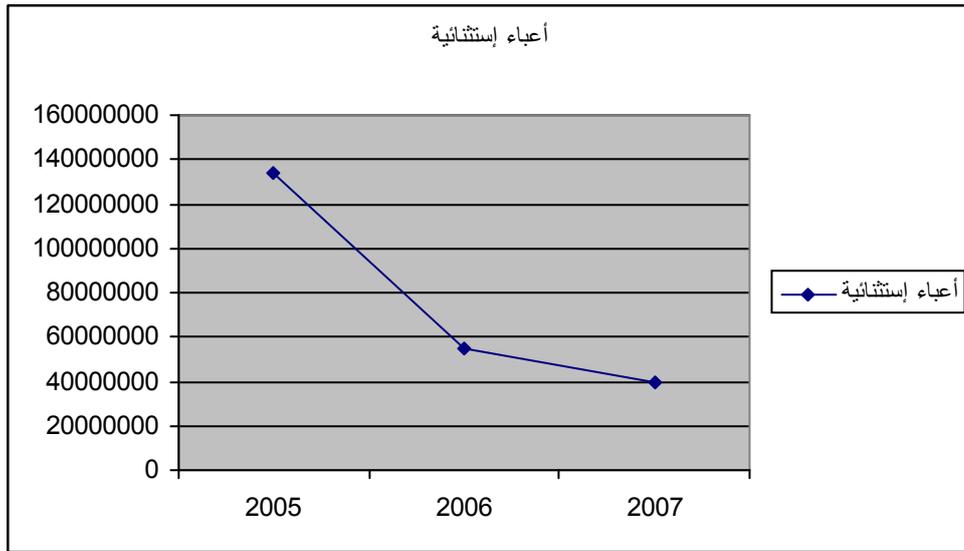


2007	2006	2005
5.125.939	/	/

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 159، 160، 161)

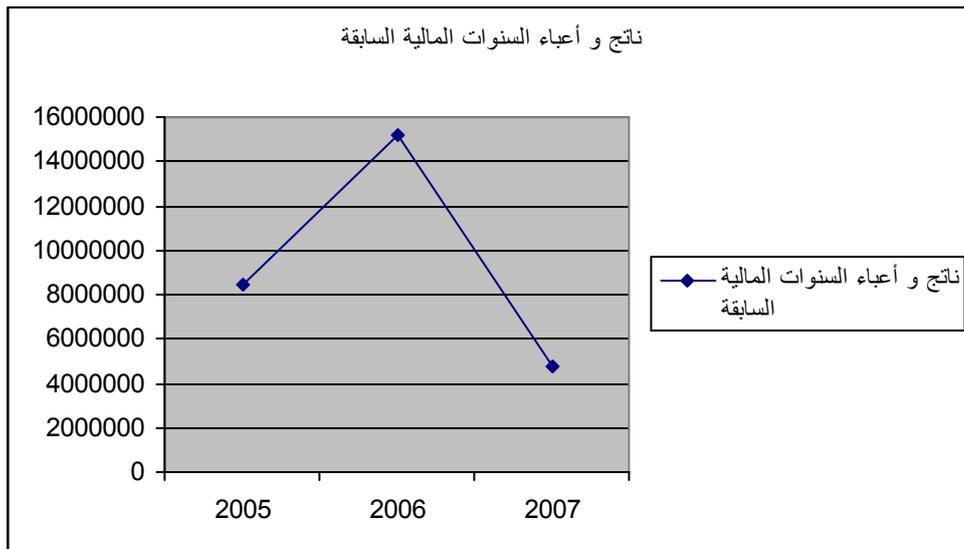
- أعباء استثنائية: فهذه الأخيرة كانت نسبة الإنفاق في تراجع مستمر حيث انخفضت في سنة 2006 و قدرت نسبة الانخفاض ب 58.93 % أما في سنة 2007 قدرت

بنسبة 27.83 % و هذا ربما يكون راجع إلى قلة المصاريف و تراجعها في هذه السنوات. أنظر الشكل التالي:



2007	2006	2005
39.607.002	54.886.179	133.661.404

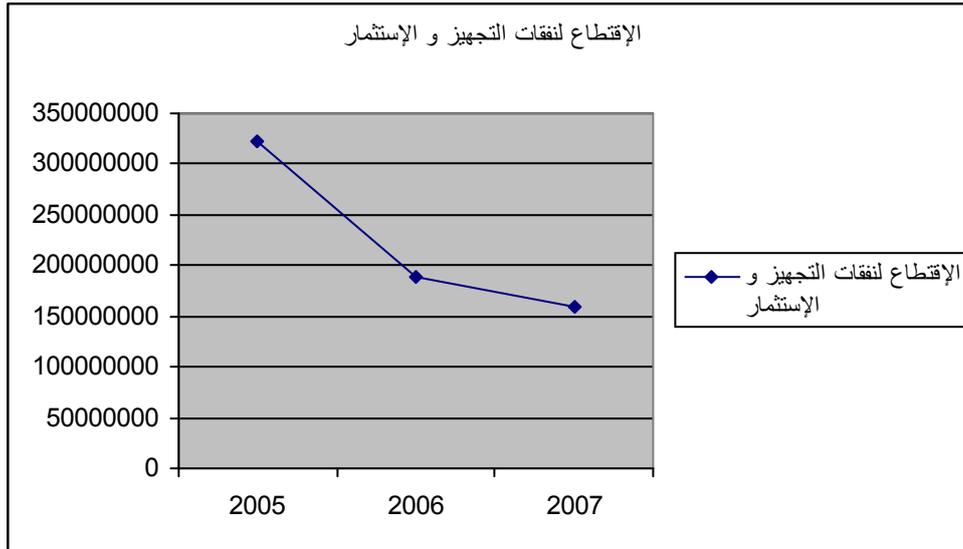
المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 159، 160، 161) - نتائج و أعباء المؤسسات المالية السابقة : فسنة 2006 هي السنة الأكثر إنفاقا بمقارنتها مع السنوات الأخرى حيث سجلت أعلى نسبة للإنفاق إذ قدرت بـ 78.54 % و لكن في سنة 2007 تراجعت درجة الإنفاق بنسبة 68.71 %. أنظر الشكل التالي:



2007	2006	2005
4.740.000	15.152.070	8.486.342

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 159، 160، 161)

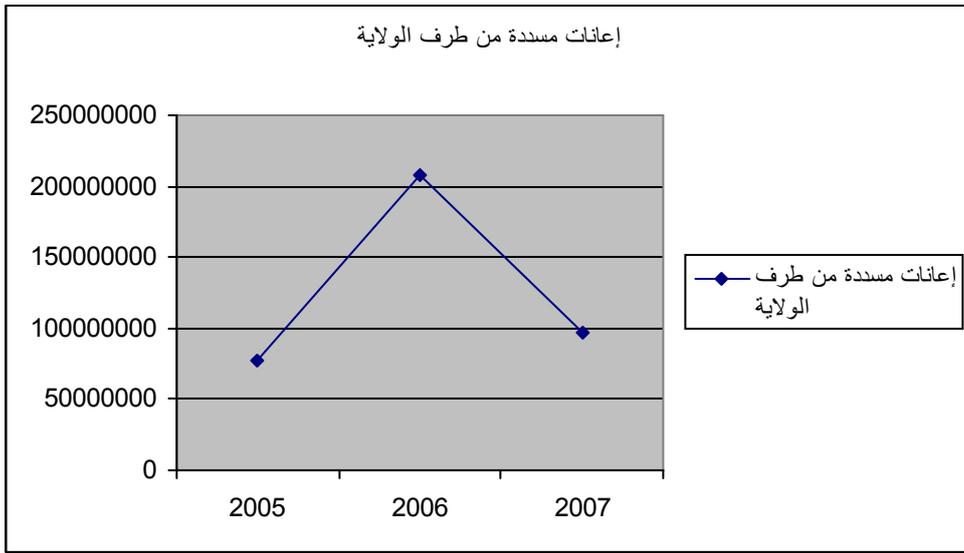
- الإقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار : فهذه الأخيرة كانت في انخفاض مستمر من سنة لأخرى كما يوضحه الجدول. أنظر الشكل التالي:



2007	2006	2005
159.254.972	188.329.054	322.469.211

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 159، 160، 161)

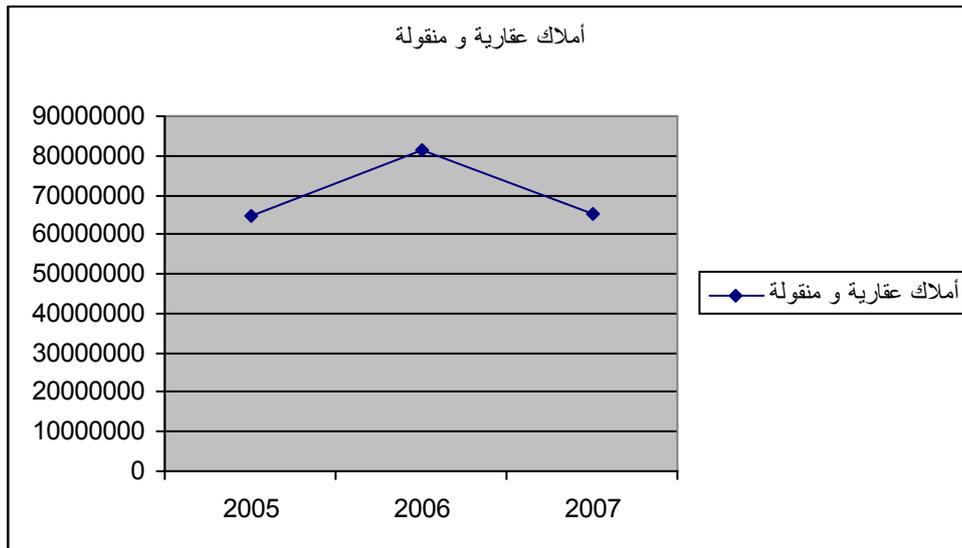
- إعانات مسددة من طرف الولاية : فسنة 2007 هي التي شاهدت إنفاقا كبيرا حيث قدرت نسبته ب 170.86 % و هذه النسبة لم تدوم طويلا حيث انخفضت بنسبة 53.60%. أنظر الشكل التالي:



2007	2006	2005
96.318.760	207.601.634	76.643.202

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 159، 160، 161)

- أماك عقارية و منقولة: فننقات سنني 2006 و 2007 كانت جد متقاربة و لكن سنة 2006 كانت الأكثر إنفاقا حيث قدرت نسبة الإنفاق عن سنة 2005 بمعدل 25.77 % تراجع في سنة 2007 بمعدل 19.69 % و ربما هذا راجع لكثرة البناءات أو الترميمات التي أنجزت في سنة 2006. أنظر الشكل التالي:

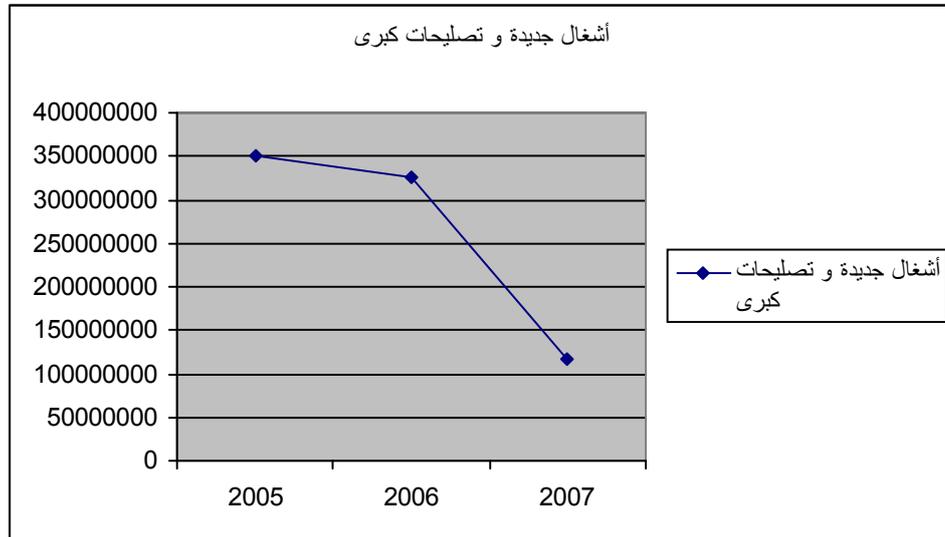


2007	2006	2005
65.288.412	81.302.667	64.643.760

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 159، 160، 161)

- أشغال جديدة و تصليحات كبرى : فتميزت سنة 2005 عن باقيتها بكثرة الإنفاق حسب المبلغ الموجود في جدول المقارنة للنفقات و هذا راجع لوجود برامج مسطرة في سنة 2005 لكن في السنة الموالية انخفضت نسبة الإنفاق إذ تراجعت بمعدل 6.77%.

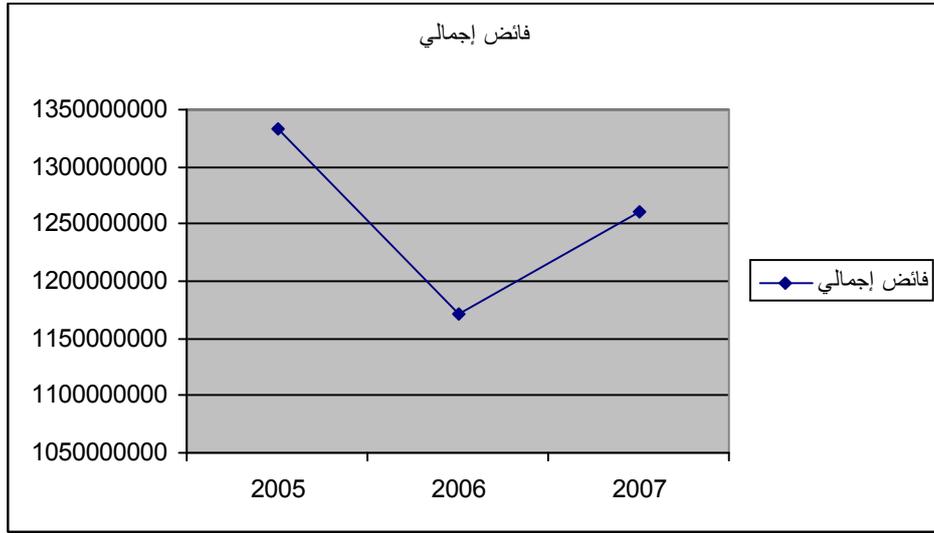
- فهذا لم يؤثر كثيرا على مستوى النفقات و لكن في سنة 2007 انخفضت قيمة النفقات حيث قدرت بنسبة 64.18% و تجدر بنا الإشارة في هذه السنة أن هناك تقلص على مستوى النفقات في هذه المادة. أنظر الشكل التالي:



2007	2006	2005
117.061.775	326.888.100	350.637.168

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 159، 160، 161)

**فائض إجمالي:** في سنة 2005 كان هذا الأخير أكثر تغطية و إنفاقا بالنسبة للسنوات الأخرى، ولكن هذا الإنفاق لم يدوم طويلا حيث تقلص و انخفض في السنة الموالية ، ربما هذا راجع إلى قلة النشاطات أو عدم وجود استثمارات كثيرة ولكنه في السنة الأخيرة عرف ارتفاعا من جديد و لم تبلغ قيمته مبلغ السنة الأولى التي عرفت نشاطا و تحركا ربما في استثماراتها كما ذكرنا سالفا و الشكل التالي يوضح ذلك:



2007	2006	2005
1.260.622.363	1.171.558.139	1.332.303.937

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات ميزانية الولاية لثلاثة سنوات (الملحق 159، 160، 161) - فخلاصة القول أن سنة 2005 و هي السنة الأكثر إنفاقا بالنسبة للسنوات المتبقية التي كانت نسبة الإنفاق منخفضة فيها حيث بلغت نسبة الانخفاض 5.05 % كما زادت في السنة الأخيرة في الانخفاض حيث بلغت نسبة الانخفاض 3.12 %.

- انطلاقا من هذه النتائج نخرج على بعض التفاصيل و منها كيفية إعداد الميزانيات التي تحقق الأهداف العامة و التي تهدف إلى تخطيط و متابعة و مراقبة هذه النفقات وترشيدها و ذلك بوضع سياسات و برنامج مالي مرتكزا على تحليل الأعباء و النفقات التي تكون استثمارية و أكثر مردودا بالنسبة للمؤسسات و المجتمع.

#### المبحث الخامس: مقارنة ميزانيات البلديات:

فعلى سبيل المثال ولا الحصر أخذنا عينة من البلديات الموجودة على مستوى ولاية تلمسان والتي استفادت من إعانات الخاصة بتوزيع النفقات في إطار البرنامج الخاص بالتخطيط التنموي للبلديات و الذي أسفر عن النتائج التالية

فقبل أن نتطرق إلى التحليلات و التعاليق عن هذه النتائج فنشير إلى وجود تفاوت فيما بين البلديات في عدة مجالات و من بينها الموقع الجغرافي، الكثافة السكانية، المحيط البيئي، المستوى الثقافي ..... الخ.

#### المطلب الأول: نفقات البلديات لسنة 2005:

فكانت هذه السنة (2005) جد مختلفة بالنسبة لتوزيع النفقات عن بعضها البعض كما يظهره الجدول رقم 13 أدناه في شكل نسب مئوية الأكثر توضيحا و تعبيراً على ذلك.

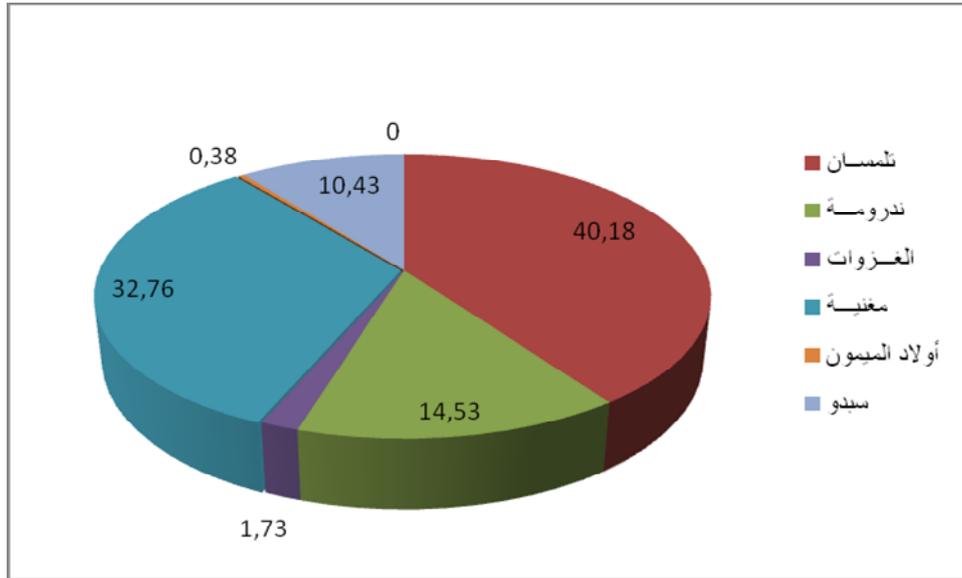
جدول رقم 13: نفقات البلديات خلال سنة 2005

النسبة المئوية	مجموع النفقات	النفقات السنوية	الرصيد المتبقي	البلديات
40,18	177201370	69836302	107365068	تلمسان
14,53	64074847	12038598	52036249	ندرومة
1,73	7618107	6198367	1419739	الغزوات
32,76	144460620	59871352	84589268	مغنية
0,38	1696500	1696500	/	أولاد الميمون
10,43	45981658	3574124	42407533	سبدو
<b>100</b>	<b>441033102</b>	<b>153215243</b>	<b>287817857</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات البلديات لسنة 2005 (الملحق ص 162)

وحسب الجدول أعلاه فنلاحظ أن بلدية تلمسان هي التي كانت الأكثر استفادة من هذه التوزيعات حيث بلغت نسبتها 40.18% ثم تليها بلدية مغنية التي حصلت على نسبة 32.76% و تأتي في المرتبة الثالثة بلدية ندرومة التي بدورها حازت على نسبة 14.53% و بعدها بلدية سبدو التي حصلت على 10.43% ، أما بالنسبة للبلديات الأخرى فكانت سبها جد منخفضة حيث قدرت نسبة بلدية الغزوات بـ 1.73% و أخيرا بلدية اولاد ميمون بنسبة 0.38% و للأكثر توضيحا بينه في الشكل التالي:

نفقات البلديات خلال سنة  
2005



المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات البلديات لسنة 2005 (الملحق ص 162)

### المطلب الثاني: نفقات البلديات لسنة 2006:

أما بالنسبة للتوزيعات لسنة 2006 فهي الأخرى عرفت بعض التغيرات في مبالغها حيث شاهدت تطورا و العكس بعض البلديات توجهت مبالغها نحو الانخفاض و هذا ما يعبر عنه الجدول الآتي رقم 14:

جدول رقم 14: نفقات البلديات خلال سنة 2006

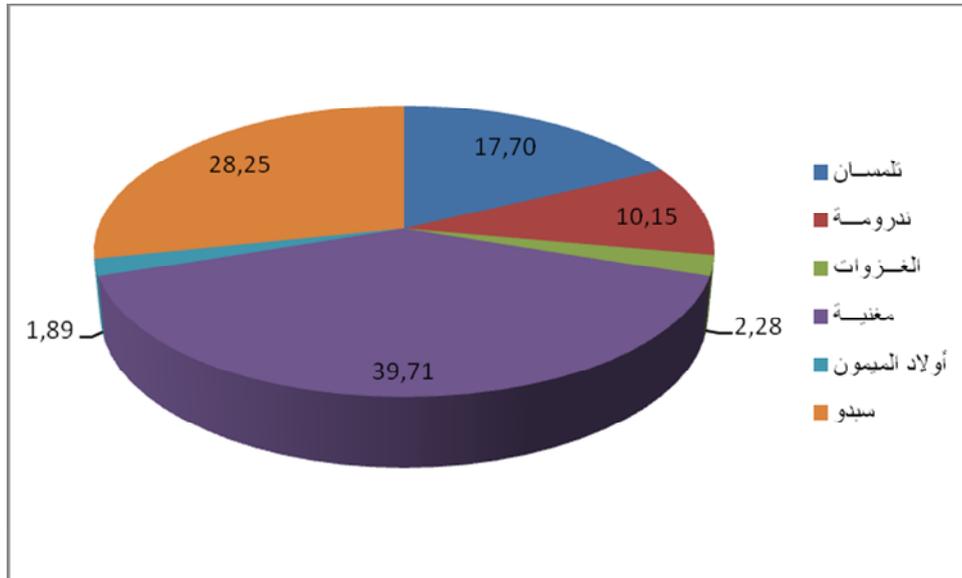
البلديات	الرصيد المتبقي	النفقات السنوية	مجموع النفقات	النسبة المئوية
تلمسان	38974419	44494642	83469061	17,70
ندرومة	21757113	26118325	47875439	10,15
العزوات	7649160	3109801	10758961	2,28
مغنية	141228039	45987595	187215634	39,71
أولاد الميمون	4287210	4638304	8925515	1,89
سبدو	13286281	39312	133205593	28,25
المجموع	227182222	124387979	471450203	100

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات البلديات لسنة 2006 (الملحق ص 163)

و من خلال الجدول أعلاه يمكننا استخلاص مايلي: أن بلدية مغنية هي التي شاهدت الأكثر إنفاقا حيث بلغت نسبتها 39.71% ثم بلدية سبدو بـ 28.25% و في المرتبة الثالثة بلدية تلمسان بـ 17.70% و ندرومة بـ 10.15% و أما البقية فنسبها كانت جد ضعيفة

حيث قدرت نسبة الغزوات بـ 2.28% و أخيرا بلدية أولاد ميمون بـ 1.89%. وهذا ما نفسره في الشكل الموالي:

نفقات البلديات خلال سنة 2006



المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات البلديات لسنة 2006 (الملحق ص 163)

### المطلب الثالث: نفقات البلديات لسنة 2007:

فسنة 2007 هي بدورها عرفت تغيرات في مبالغها و كانت جد مختلفة عن بعضها

البعض وهذا ما نراه من خلال الجدول التالي رقم 15:

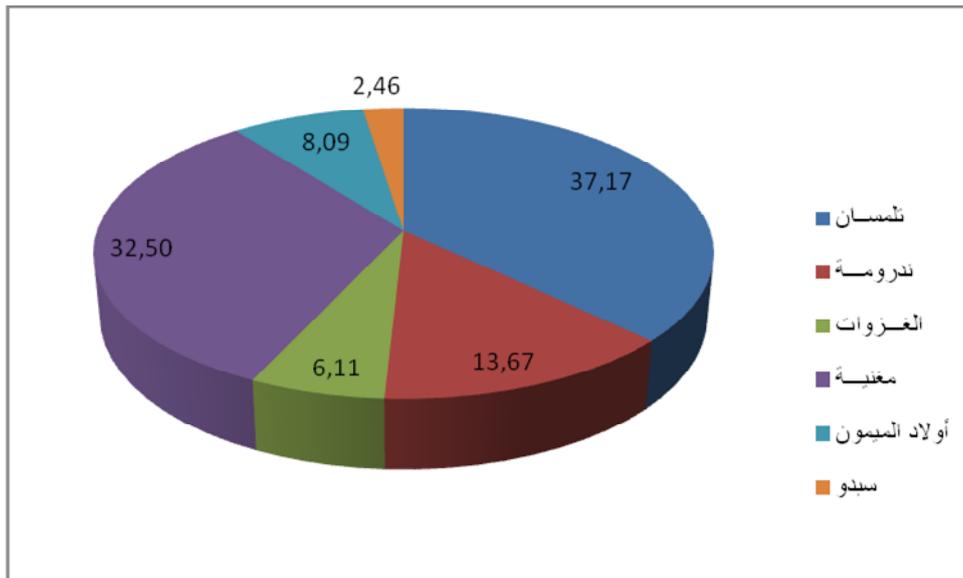
جدول رقم 15: نفقات البلديات خلال سنة 2007

البلديات	الرصيد المتبقي	النفقات السنوية	مجموع النفقات	النسبة المئوية
تلمسان	123500267	143309406	266809673	37,17

13,67	98153649	47298977	50854671	ندرومة
6,11	43842139	20634002	23208137	الغزوات
32,50	233298841	96536417	136762423	مغنية
8,09	58048808	48002778	10046029	أولاد الميمون
2,46	17693241	11732330	5960910	سبدو
<b>100</b>	<b>717846351</b>	<b>367513910</b>	<b>350332437</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات البلديات لسنة 2007 (الملحق ص164)

و حسب الجدول أعلاه يمكننا ملاحظة التغيرات المتفاوتة النسب، في هذه السنة حصلت بلدية تلمسان على نسبة 37.17% و بلدية مغنية على نسبة 32.50% و بلدية ندرومة على نسبة 13.67% ثم بلدية أولاد ميمون على نسبة 8.09% أما الغزوات فقدرت نسبتها بـ 6.11% و أخيرا بلدية سبدو بـ 2.46% و هذا ما نلخصه في الشكل أدناه:



المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات البلديات لسنة 2007 (الملحق ص164)

#### المطلب الرابع: المقارنة بين ميزانيات البلديات:

فبعدما قمنا بتحليل الميزانيات لكل سنة و ظهرت مختلفة عن بعضها البعض فالآن نحاول مقارنتها من أجل تقييم مدى فعاليتها و معرفة التغيرات التي جرت على هذه النفقات خلال هذه السنوات و التي تظهر في الجدول الموالي رقم 16:

## جدول تغييرات نفقات البلديات لثلاث سنوات

النسبة %	التغيير	2007	النسبة %	التغيير	2006	2005	السنوات نقات
74,41	183 340 612	266 809 673	-308,16	-93 732 309	83 469 061	177 201 370	تلمسان
20,41	50 278 210	98 153 649	-53,26	-16 199 408	47 875 439	64 074 847	ندرومة
13,43	33 083 178	43 842 139	10,33	3 140 854	10 758 961	7 618 107	الغزوات
18,70	46 083 207	233 298 841	140,56	42 755 014	187 215 634	144 460 620	مغنية
19,94	49 123 293	58 048 808	23,77	7 229 015	8 925 515	1 696 500	ولاد الميمون
-46,88	-115 512 352	17 693 241	286,76	87 223 935	133 205 593	45 981 658	سبدو
100	246 396 148	717 846 351	100	30 417 101	471 450 203	441 033 102	عموع

المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات البلديات لثلاثة سنوات (الملحق ص 162، 163،

164)

و من خلال الجدول حصلنا على النتائج التي يمكننا تلخيصها فيما يلي:

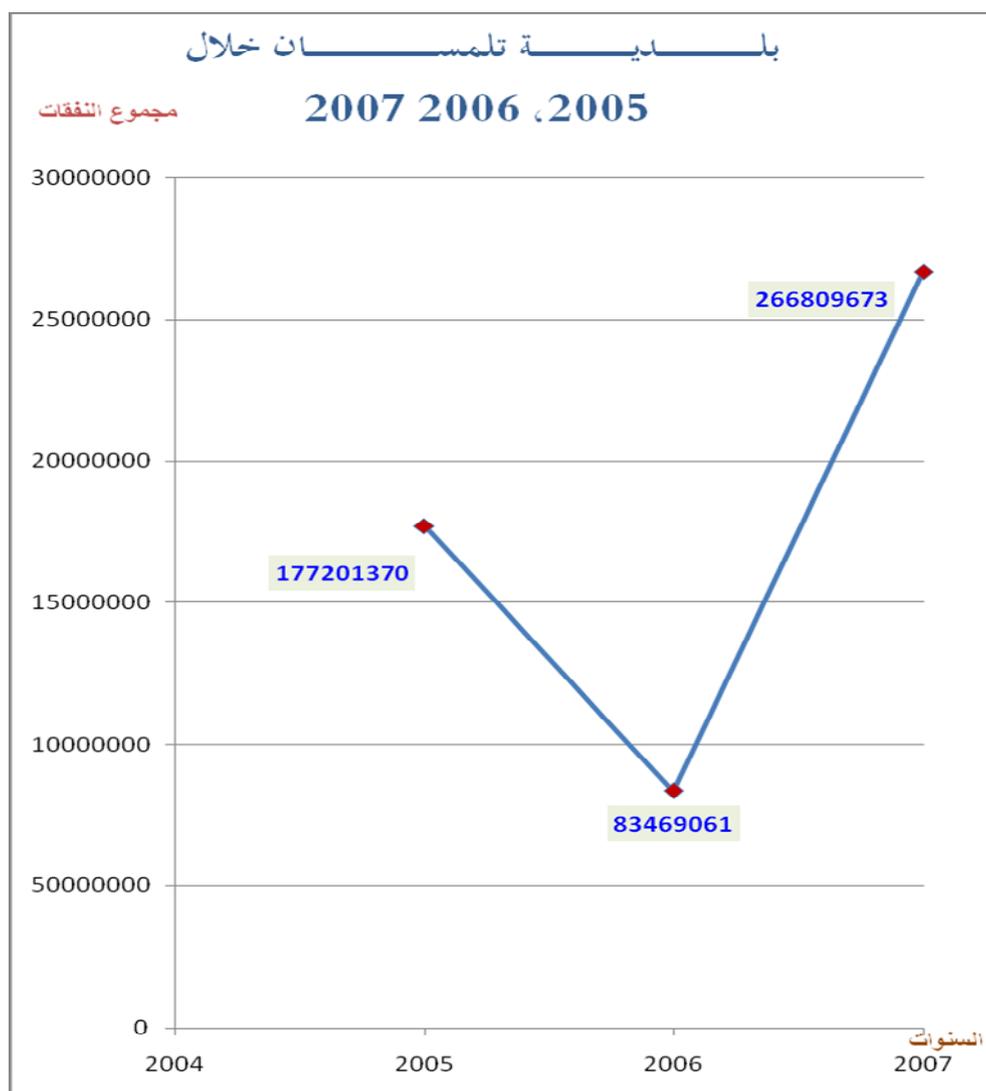
### أولا بلدية تلمسان:

ففي سنة 2005 كانت حصة الأسد من نصيب هذه الأخيرة حيث استفادت من مبلغ معتبر حيث يقدر بمائة و سبعة و ثمانون مليون و مائتين و ألف و ثلاثة مائة و سبعون دينار جزائري و هذا يبدو أمرا طبيعيا خاصة هذه البلدية تتميز عن باقيها بطابعها البيئي و كثافة سكانها و خاصة ما تحتاجه من مرافق عمومية و عدة منشآت تطويرية.

أما بالنسبة لسنة 2006 فانخفض هذا المبلغ بنسبة مرتفعة حيث بلغ معدل الانخفاض كما بينه الجدول ب 52,90% و هذا الانخفاض يؤثر عن برمجة التخطيط و

التعديلات المزمع القيام بها و خاصة كما ذكرنا سابقا ما تتطلبه بلدية من حجم تلمسان المعروفة بنشاطاتها الثقافية وبرامجها التنموية .

ففي سنة 2007 استفادت من جديد بمبلغ تحفيزي يمكننا من تحقيق برامجنا و أهدافنا و خاصة بعد ما ارتفع معدله من جديد ، حيث بلغت نسبة الارتفاع ب 219,65% و هذا ما يدل على أن سنة 2007 كانت الأكثر انتعاشا و هذا ما يدل عليه المبلغ الموجود في جدول الفروقات و الذي يقدر ب مائة و ثلاثة و ثمانون مليون و ثلاثة مائة و أربعون ألف و ستة مائة و اثنتا عشر دينار. لاحظ الشكل التالي:



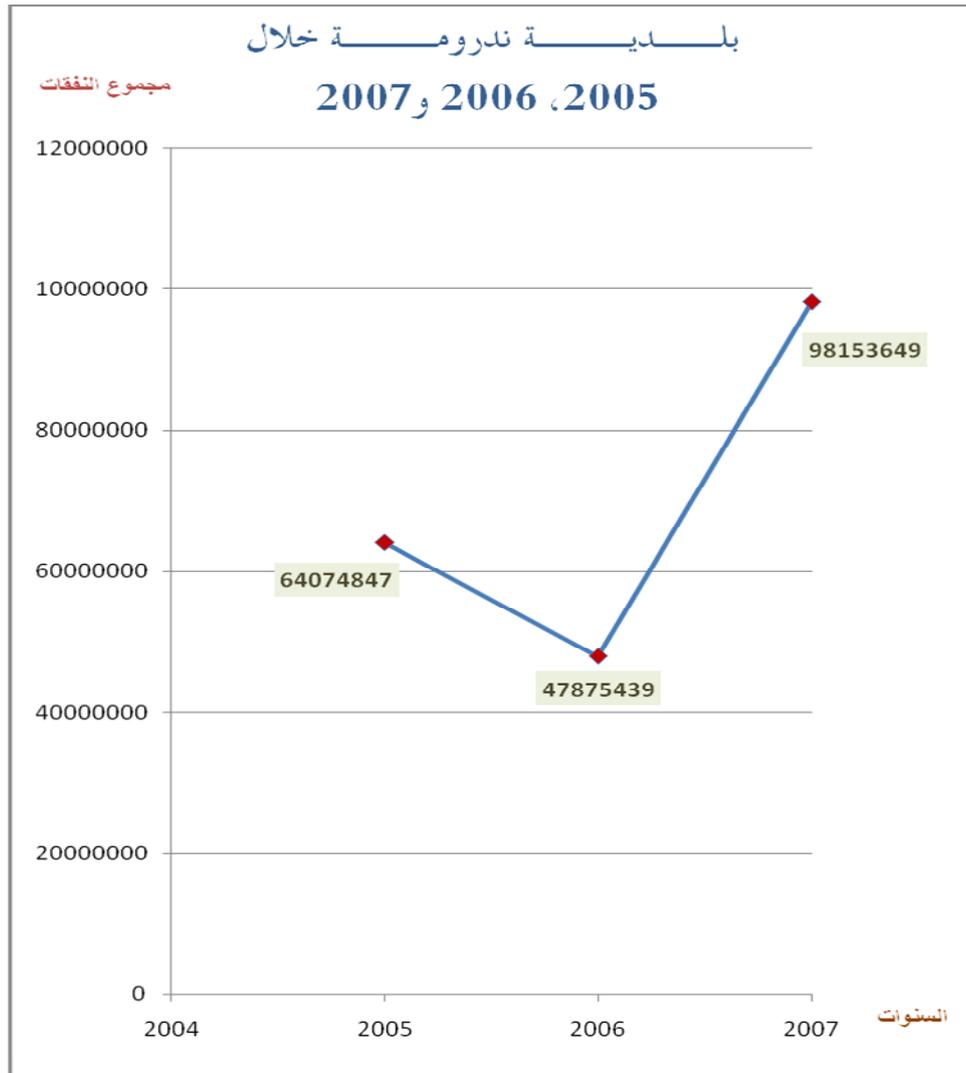
المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات البلديات لثلاثة سنوات(الملحق ص162، 163،

(164

2007	2006	2005
266809673	83469061	177201370

## ثانياً بلدية ندرومة:

فنصيب هذه الأخيرة كان متواضعا في سنة 2005 و هي السنة التي كانت قليلا ما منتعشة بالنسبة لسنة 2006 التي انخفض مبلغها بنسبة 25,28% أما في سنة 2007 فالعكس ارتفعت نسبة المبلغ حيث بلغت 105,02% و هي السنة التي تظهر الأكثر انتعاشا . أنظر الشكل التالي:

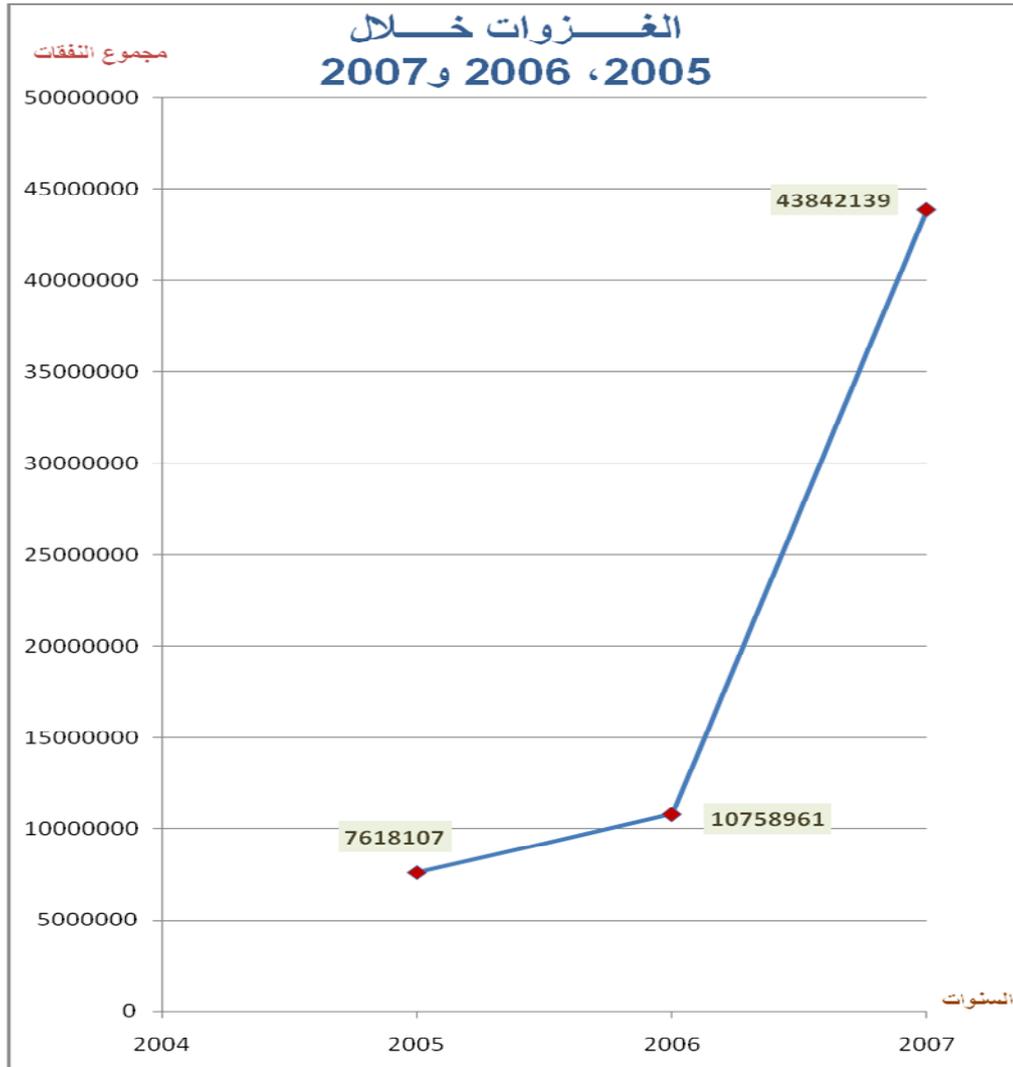


المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات البلديات لثلاثة سنوات (الملحق ص 162، 163،  
(164

2007	2006	2005
98153649	47875439	64074847

### ثالثا بلدية الغزوات :

فسنة 2005 بالنسبة للسنوات المتبقية فهذه الأخيرة كان مبلغها منخفض حيث قدر بـ: سبعة ملايين و ستة مائة و ثمانية عشر ألف و مائة و سبعة دينار جزائري أما سنة 2006 فارتفعت نسبة المبلغ حيث بلغت 41,23 % أما سنة 2007 فهي السنة التي كانت نسبتها جد مرتفعة بالنسبة للسنوات السابقة حيث قدرت نسبتها ب 307,49 % . لاحظ الشكل الآتي:



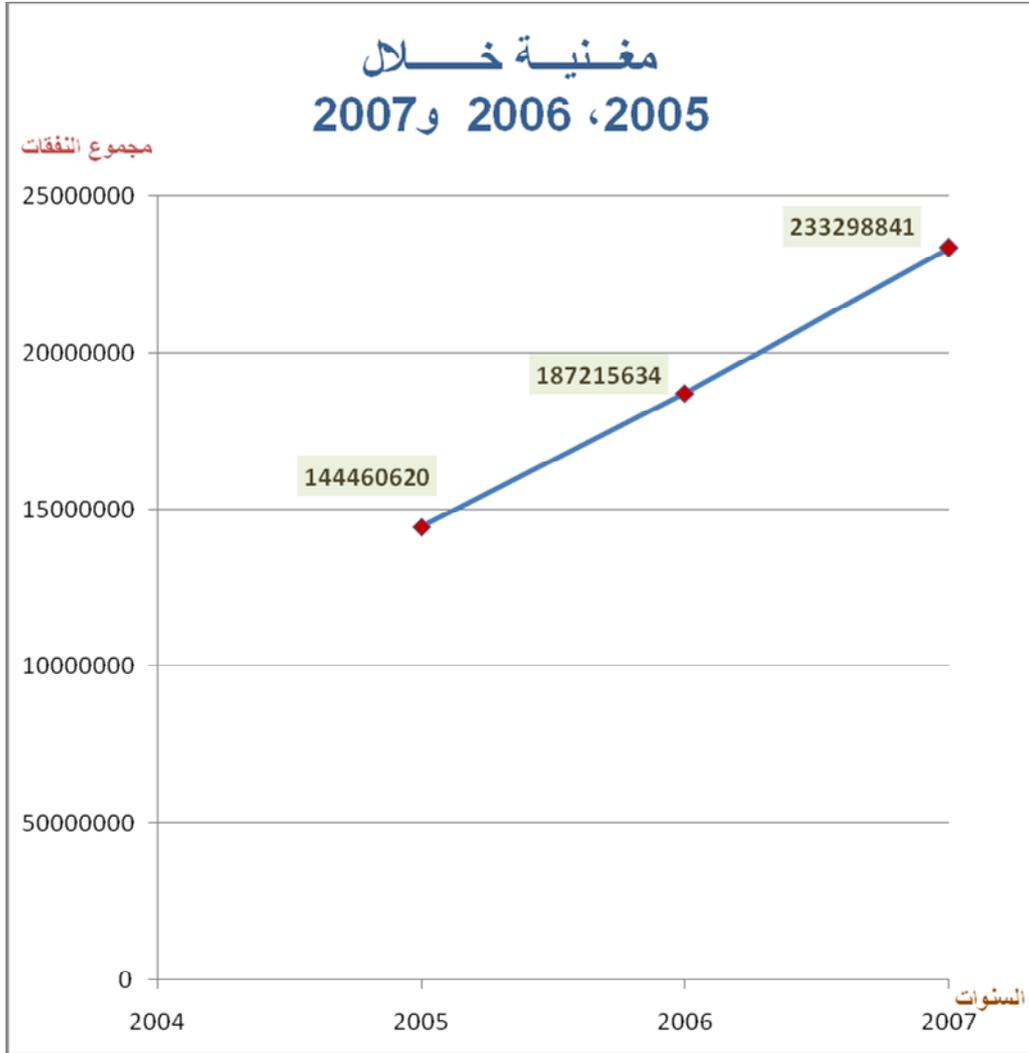
المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات البلديات لثلاثة سنوات(الملحق ص162، 163،

164)

2007	2006	2005
43842139	10758961	7618107

## رابعا بلدية مغنية:

سنة 2005 هي السنة الأكثر انخفاضا بالنسبة للسنوات الأخيرة بمقارنتها مع سنة 2006، حيث قدر مبلغ الزيادة بنسبة 29,60 %، أما بالنسبة لسنة 2007 كانت هذه الأخيرة الأكثر ارتفاعا كما يبينه جدول الفروقات. أنظر الشكل أسفله:



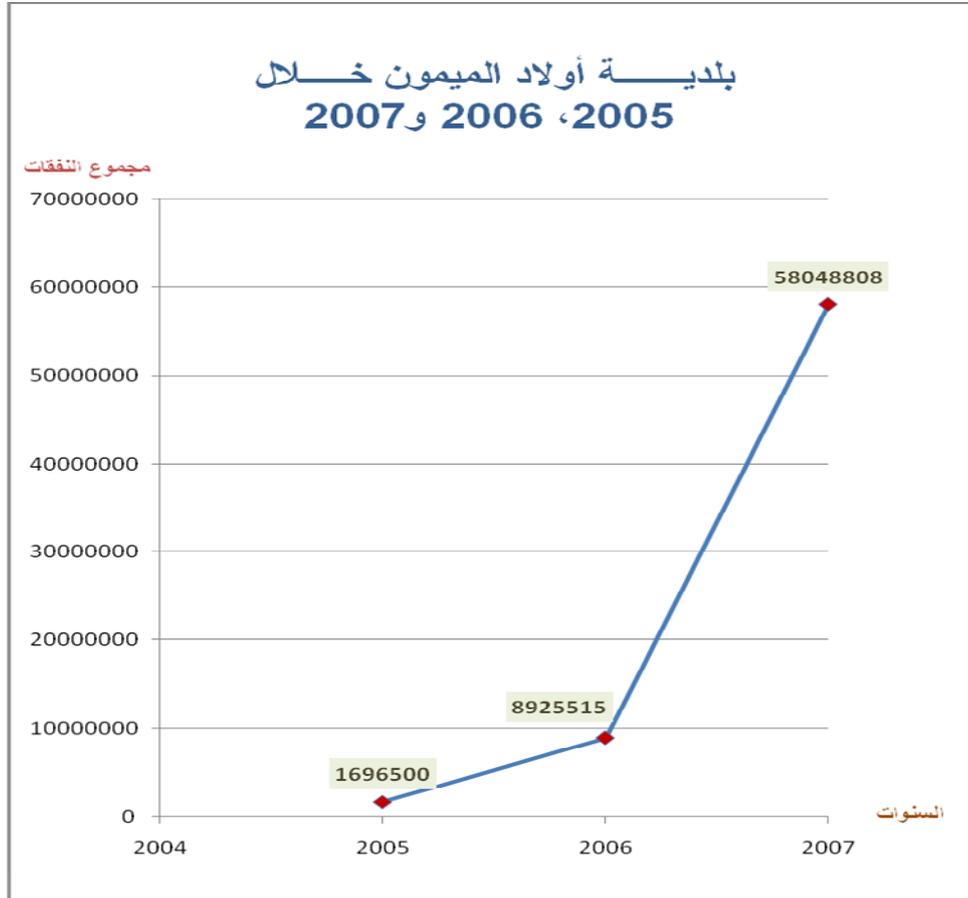
المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات البلديات لثلاثة سنوات (الملحق ص 162، 163،

164)

2007	2006	2005
233298841	187215634	144460620

## خامسا بلدية أولاد ميمون:

فكانت هذه الأخيرة في نمو مستمر حسب ما يبينه جدول النفقات، حيث في سنة 2006 كانت نسبة الارتفاع مقدرة بـ 426,11% أما بالنسبة لسنة 2007 فكانت جد مرتفعة إذ تقدر نسبة الفرق بالنسبة لسنة 2006 بـ 550,37%. أنظر الشكل أسفله:

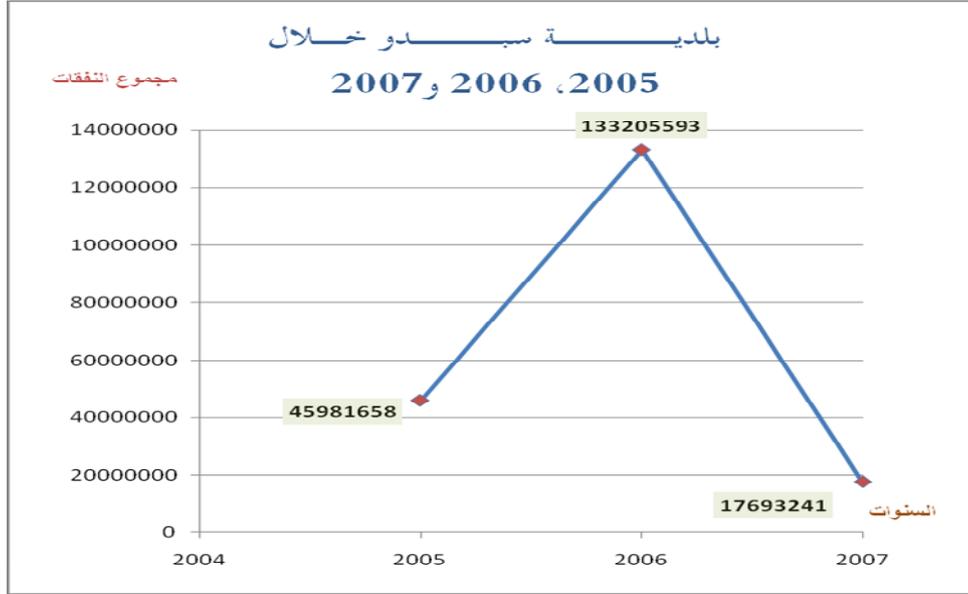


المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات البلديات لثلاثة سنوات (الملحق ص 162، 163،  
(164

2007	2006	2005
58048808	8925515	1696500

#### سادسا بلدية سيدو:

فسنة 2005 و 2006 هي السنتين التي كانت مبالغها جد مرتفعة بالنسبة لسنة 2007 التي انخفضت نسبتها إذ قدرت بمعدل انخفاض يقدر بـ 86,72%. أنظر الشكل أسفله:



المصدر: من إعداد الطالب حسب نفقات البلديات لثلاثة سنوات (الملحق ص 162، 163،  
(164

2007	2006	2005
17693241	133205593	45981658

و يمكننا في هذا المجال أن نوضح ذلك من خلال دراستنا لعينة من البلديات التي استفادت من برنامج تنموي و أخذنا من بينها ستة بلديات و تطرقنا لدراسة تحليلية لثلاثة سنوات الأخيرة كما تبينه الجداول السابقة.

و يمكن الاستنتاج من خلال التصنيفات السابقة أن هنالك اختلال جهوي بين مختلف البلديات مما اثر على التنمية الوطنية.

إن الأهداف الاجتماعية و الاقتصادية و المجتمعة لمعظم عمليات البلديات تستلزم وجوب قياس الأداء طبقا لمؤشرات قيمة النفقات، و طبقا لعلاقة النفقات بالتكاليف المتعلقة بها، و بأخذ طبيعة النشاطات المعتمدة ، فسيكون تحديد أي قياسات الأداء تعكس الأهداف و الانجازات في المناطق المختلفة لهذه النشاطات عملا صعبا.

فمحااسبة التسيير تعكس المحيط التقني ، المؤسساتي الاقتصادي ، الثقافي ، الإيديولوجي الذي تستخدم فيه ، كما لا يكمن الدور الرئيسي لمحااسبة التسيير في المساعدة

على اختيار و تشكيل الميزانية و تتبع الواقع ، كما تتدخل كذلك هذه الأخيرة بصفة غير مطلقة، في مراقبة التنفيذ.

تقوم الدورة المشكلة لمراقبة التسيير على التخطيط و بصفة عادية، على الميزانية، تقوم مخططات العمل السنوية بوصف الأعمال التي ستنفذها مراكز المسؤولية لاسيما تلك التي ستعمل على تحديد الإستراتيجية و تقوم الميزانيات بترجمة البرامج إلى تدفقات مالية و محاسبية، تكاليف ، منتجات مصاريف إيرادات، تقديرية من واجب محاسبة التسيير المساعدة على اختيار الأعمال الأكثر ملائمة و نمذجة الانعكاسات.

فمن خلال ما قمنا بدراسته و تحليله من خلال توزيع النفقات حسب التوزيع الجغرافي للبلديات محل الدراسة فنستنتج ملاحظات عدة تدفعا إلى التطرق لكيفية توزيع النفقات في الدول المتقدمة على سبيل المثال و الحصر فتوزع هذه الأخيرة حسب حاجات الأفراد المتعددة و حسب طبيعتها سواء كانت نفقات إجبارية أو اختيارية و غالبا ما تكون موجهة لحل الأزمات و حسب الأولويات و دراسة البدائل لانجاز المشروعات المخططة.

كذلك يتم توزيع النفقات على أساس التطورات التي تشهدها الجماعات المحلية من خلال الدور الذي تلعبه في استقطاب الاقتصاديين و الاجتماعيين و المهتمين بالتنمية المحلية من خلال ما توفره من فرص استثمار محلية تنموية.

و من جهة أخرى هناك أسباب اقتصادية و غير اقتصادية تؤدي إلى زيادة النفقات، فمثلا الأسباب الاقتصادية من جملتها نجد التقدم التكنولوجي الذي يعد من أهم الأسباب المؤدية إلى زيادة النفقات المحلية و إذا ما دامت الدول تتجه نحو التصنيع و توسيع قطاع الخدمات في عالمنا اليوم ، كما يلزم الحكومة على إقامة قواعد زيادة الاستثمارات كإقامة الطرق و تعبيدها و زيادة وسائل المواصلات و تسهيلها باعتباره المكمل الأساسي للإنشاءات الاستثمارية، زيادة الخدمات الاجتماعية المحلية و الرفاهية العامة التي يرغب فيها المواطنين.

أما الأسباب غير الاقتصادية: فالزيادة السكانية سواء في الدول النامية أو الدول المتطورة تعد سببا رئيسيا في زيادة النفقات العامة فالرغبة في الرفاهية أكثر تعد من الأسباب غير الاقتصادية و هذا ما يؤدي إلى اتساع النفقات العامة و الجدير بالذكر ما يراه سكان الدول

النامية حاجات كمالية يراه سكان العالم المتحضر أو المتطور حاجات ضرورية لا يمكن الاستغناء عليها نظرا للتطور التكنولوجي، فعلى سبيل المثال الحصر الحاسوب أو الهاتف النقال في الدول المتخلفة حاجة كمالية بينما سكان الدول المتقدمة يراه حاجة ضرورية.

و من خلال ترشيد مجمل هذه النفقات العامة على هذه المشاريع، هذا مما يستدعي من فرض رقابة تسييرية على هذه الأموال محل الإنفاق من قبل الهيئات العليا، و هذا ما تناولناه من خلال التطرق إلى الرقابة و المراجعة لهذه النفقات سابقا.

تتعد زيادة النفقات العامة حسب الاعتبارات التنظيمية للدولة، و حسب طبيعة النشاطات الحكومية و المشروعات المخططة التي بدورها لها تأثيرات على مستقبل التنمية بمعنى أن التخطيط أصبح في العصر الراهن بالنسبة للمالية العامة من الأمور الأساسية التي يمكن بدونها لأية دولة أن تتوصل إلى نتائج دقيقة و فعالة في وضع و تنفيذ برامجها المالية ففي الوقت الحاضر من الصعب على المسير بتحضير البرامج الاستثمارية أو تسيير نفقات عن الحسابات التقديرية و يقصد بذلك التوجهات السياسية الاقتصادية و المالية التي تساعد الإدارة المالية المختصة على تحديد الاختيارات الأساسية عند إعداد مشاريعها بما في ذلك من النفقات و الإيرادات العامة و تعتمد فعالية التسيير على الوسائل التنظيمية اللازمة للتنسيق بين الأجهزة المالية و الأجهزة الاقتصادية، الأخرى إضافة إلى الوسائل الفنية المتوافرة لوضع خطط بصورة دقيقة و السرعة في التوصل إلى النتائج الصحيحة و السلمية و من هنا تبدو مدى أهمية و طبيعة التسيير الفني و الحقيقي لإدارة هذه الأموال العمومية بطريقة عقلانية و سليمة توزيعها الجغرافي و هي كالاتي:

بلدية (تلمسان - ندرومة - غزوات مغنية - أولاد ميمون - سبدو )

فهذه البلديات استفادت من إعانات الدولة في إطار التنمية

**بلدية تلمسان:** تتميز بكثافتها السكانية و قوة نشاطها المتعدد في القطاعات الاقتصادية التي تسمح لها بالتطور و تتطلب دعما معتبرا.

**بلدية ندرومة:** تعتبر هذه البلدية من ابرز البلديات التاريخية و التي تتميز بنشاطها الصناعي التقليدي و تعد من اعرق المدن في تلمسان

**بلدية الغزوات:** تتميز بموقعها الاستراتيجي الساحلي و نشاطها الفلاحي و الصيد البحري و خاصة تعتبر منطقة عبور بمينائها

**بلدية مغنية:** منطقة حدودية، تحتاج إلى عدة مرافق عمومية و تمتاز بكثافة سكانية و معظم شبابها يعاني البطالة

**بلدية أولاد ميمون:** منطقة فلاحية تحتاج إلى تدعيم فلاحى، أكثر و خاصة تحتاج إلى عناية كبيرة

**بلدية سبدو:** منطقة جبلية في الهضاب العليا يرتبط نشاطها بالفلاحة و تربية المواشي تحتاج إلى إنفاق أكثر لتحفيز نشاطاتها الاقتصادية و تنمية مشاريعها الضرورية ذات أهمية للمجتمع و يمكن الاستنتاج من خلال هذه التصنيفات أن هناك إختلالات جهوية بين مختلف هذه المناطق مما يؤثر على التنمية الإقليمية و لذلك يجب على السلطات المحلية أن تبذل قصارى جهدها في تحقيق هذا التوازن و معالجة هذه الإختلالات من حيث الإنفاق مع مراعاة حجم و طبيعة النشاطات الموجودة على حسب كل بلدية و احتياجاتها من مرافق تتناسب مع تغيرات قطاعاتها الاقتصادية.

#### **خلاصة الفصل الرابع:**

ما نستخلصه من هذا الفصل أن هناك علاقة تسلسلية و تضامنية مما ذكرناه سابقا أن التسيير للأموال العمومية يحتاج إلى موارد بشرية مؤهلة و ذات كفاءة عالية و هذابين العنصرين بحاجة ماسة إلى مراجعة و مراقبة تسهر على أداءهما.

ومن خلال التحليلات التي قمنا بها كذلك في هذا الفصل لقد أسفرت على النتائج التالية:

- بالنسبة للإيرادات (ميزانية الدولة، الولاية) فهناك تفاوت في السنوات الثلاث حسب ما أظهرته النسب المئوية لكل سنة و حسب كل مادة.

بالنسبة للنفقات فكانت توزيعاتها عشوائية و متذبذبة من سنة لأخرى و هذا ما يدل على وجود إختلالات جهوية.

فرغم تطور مراقبة التسيير كما رأيناه في الفصول السابقة و أبرزنا هذا التطور من خلال بصمات مختلف المدارس التي ساهمت بطريقة أو بأخرى في هذا التطور. و حاولنا التوسع في هذا المفهوم كذلك من إبراز مدى أهميته ودوره و هدفه داخل المؤسسة. إلا أن نتائج العمليات و مجموع الإجراءات كانت متفاوتة، فلذلك على المسيرين أن يأخذوا نتائج الانحرافات بعين الاعتبار و يقومون بتصحيح و مراقبة مدى ناجعة و فعالية الأداء مع التنسيق بين مختلف المصالح التي تترتب عليها مسؤولية تسيير هذه

الأموال و ذلك بالاعتماد على جميع الأدوات و الخطوات المتبعة من اجل تحقيق الأهداف المسطرة مع التحقق من كفاءة العمليات و ناجعة عمليات التسيير من جميع النواحي المسخرة له سواء من موارد بشرية مع استخدام نظام إعلام آلي مترابط يسمح للمؤسسة من الاقتصاد في الوقت و الجهد البشري. وهذا ما يعمل به اليوم في الوقت الحالي بحيث أصبح يعرف بنظام مراقبة التسيير المدمج.

فإدخال حوكمة رشيدة ، فعالة و إلزام تطبيقها في الإطار القانوني للدولة لابد و أن تكون حاميا ، قويا و مرنا حتى تضمن لها التسيير الفعال لأموالها على مستوى جميع هيئتها الحكومية و الإقليمية و كذلك اجتناب الممارسات السلبية ، من جودة المراجعة و المراقبة التي تسهر على الاستعمال الحديث لهذه النظرية بوضع استراتيجيات تحقق أهداف المؤسسة العمومية و مصلحتها العامة، كما تساعد على مواجهة الانحرافات التي تعتبر إخلالا بشروط التسيير المحكم. فالحوكمة تقوم بتعديل سلوك المسير السلبي و ذلك باتخاذ تدابير تقويمية و رقابية عن طريق إنشاء نظام يملك آليات و أدوات رقابية و إشرافية داخلية تعتمد على رقابة تبادلية بين المسيرين مثلا رئيس و مرؤوس و رقابة خارجية ممارسة من جهات أخرى و هذا من اجل ضمان الانضباط و الشفافية في ترشيد هذه الأموال و عدم هدرها و إسرافها .

فمن خلال دراستنا وتحليلاتنا السابقة وتطرقنا لأهم وظائف التسيير الحديثة للأموال العمومية التي كانت تخصّ كافة النشاطات الاقتصادية والتحقق من أن هذه الأخيرة تسيير في تناسق وتتقدم نحو تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وترتبطا على ذلك أصبح من الواجب عن السلطات الوصية والجهات المعنية أن تتدخل لتعالج وتعديل بل وتقرر استخدامات حديثة تتماشى مع العصر لتحقيق الأهداف المراد بلوغها. وحتى يتسنى لها على تأدية هذه الوظائف على أحسن ما يرام فيتعين عليها الحصول على الأموال، كما تتزايد الحاجة لهذه الأموال مع تزايد حاجة الدولة الحديثة للأموال حافزا للبحث عن التجديد من مصادر الإيرادات العامة وخاصة حسب نتائج دراساتنا فشاهدنا في السنتين الأخيرتين نقص في مجموع الإيرادات وارتفاع في النفقات وهذا ما استخلصناه من دراستنا التحليلية. لدى من الواجب أن تضع قواعد تهمدي بها في الحصول على مواردها المالية واستجلاء أسس موضوعية لتوزيع الأعباء العامة بما يتفق وآثارها الاقتصادية من جهة ومقتضيات وحاجيات المجتمع من جهة أخرى، فالتسيير الكفاء يظهر من خلال النتائج المتحصل عليها وعموما فنتيجة التسيير الآتي تبين أن المؤسسة العمومية انشغلت بالأرقام بدل أن تنشغل بالواقع وتحاول إيجاد خلق أو إحداث ديناميكية حقيقية

مبنية على أسس وأنظمة تخدم الاقتصاد عامة المؤسسة المؤكل إليها التصرف في الأموال الخاصة.

وكذلك من خلال الدراسة والتحليل للبيانات تظهر فروقات معتبرة خلال الثلاث السنوات السالفة الذكر ربما هذا راجع إلى عدم التنبؤ بالتوقعات المستقبلية وخاصة من جانب الإيرادات التي ظهرت في نقصان مستمر وهذا مما يتطلب بتقديم النتائج الموجودة في الميزانية التي بدورها تهدف إلى الترشيد العلمي للإدارة والجهات الوصية في رفع درجة كفاءتها ووضع رقابة تقييمية تسعى إلى قياس مدى الكفاءة الإدارية في القطاع الحكومي، وتحسين مستوى الأداء هذا من جانب ومن الجانب الآخر النفقات.

كذلك نشاهد هدر الأموال العمومية في جميع القطاعات التي أخذناها كعينة لدراساتنا ومن خلال هذه النتائج من المفروض أن نضع ترتيب تنازلي حسب احتياج كل قطاع وخاصة القطاع الذي يكون أهمية في تطوير الاقتصاد العام أو يكون إنتاجي، أو يقدم خدمة تعود على الفرد والمجتمع بالمنفعة والمصلحة العامة أي الذي يخدم البشرية، مثل التعليم والطب.

التوصيات:

✓ فالتوصيات التي نقدمها أو نقترحها أولا على الجهات المعنية أن تعمل جاهدة على تطوير وظائفها بالاستغلال الأمثل لوضع برنامج عام ومنسق بالإعلام الآلي مع جميع مصالحها داخليا وخارجيا أي إنترانت (INTRANET) مثل النظام المعمول به على مستوى الدول المتقدمة مثل فرنسا وهذا من أجل خلق مجال اقتصادي يتماشى مع متطلبات العصر وخاصة أن الدولة تنوي تغيير نظامها الاقتصادي إلى اقتصاد حر.

✓ وضع آليات وأساليب مبنية على أسس علمية لمراقبة الكفاءة الفاعلية، الرقابة والمراجعة التي تكون مناسبة تأهيل الموارد البشرية وتأطيرها في تسيير هذه الموال.

✓ ضرورة زيادة للاهتمام بالتحليل المالي من خلال النتائج المحققة.

✓ ضرورة تعيين الموظفين على أساس الكفاءة والجدارة في اتخاذ القرارات في استخدام وترشيد هذه الأموال.

✓ متابعة التطورات العالمية المتعلقة بالتسيير والتحليل المالي، والاستفادة من خيارات الدول السابقة في هذا المجال.

✓ ضرورة تنظيم مهنة المحاسبة بما يلزم مدققي ومراجعي الحسابات بتقديم وضع مالي حقيقي.

✓ ضرورة دراسة المعلومات الإستراتيجية التي تؤدي إلى النمو لتجنب الفشل في المستقبل ومراعاة المتغيرات الاقتصادية وأخيرا يعتبر التحليل المالي من أهم أدوات التسيير التي

يستعين بها متخذ القرار المالي سواء في حالة استخدام الأموال، وفي حالة الحصول عليها، سواء كان متخذ القرار الإدارة أو أي طرف آخر له مصلحة بتحصيل وتوزيع هذه الأموال.

وعلى هذا يجب على الجهات الوصية والمعنية أن تستعمل طرق علمية في إدارة أعمالها والذي يعتبر التحليل جزءاً منها حيث يمكنها من توفير المعلومات الدقيقة وإجراء الدراسات حول أوضاعها المالية التي تعتمد كقاعدة لاتخاذ القرارات.

فالتحليل هو الذي يجعل المؤسسة تنجح في برجة وتخطيط أعمالها سواء على المدى القريب أو البعيد لمواجهة جميع الصعوبات والعراقيل التي تواجه شؤونها الإدارية والتشغيلية، لذلك يجب وضع قسم خاص به ضمن الإدارة العمومية.

## المراجع باللغة العربية:

1. عقيل جاسم عبد الله، مدخل إلى التخطيط الاقتصادي بمنهج وأساليب التخطيط، دار الجامعة المفتوحة 1997.
2. أحمد النظامين، التخطيط الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية، مفاهيم ونظريات، وحالات تطبيقية، دار المجدلاوي للنشر والتوزيع ط1 1996.
3. أحمد ماهر، إدارة الموارد البشرية، دار الجامعة مصر، الطبعة 3، 1995.
4. دكتور محمد صالح الحناوي، أدوات التحليل والتخطيط في الإدارة المالية الناشر: دار الجامعات المصرية.
5. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الأول - تحليل مالي - ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 1989.
6. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات وظائف وتقنيات، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات، الجامعة الجزائر 1998.
7. خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، عمان، 1996.
8. أحمد خيرت القطار، مراقبة الحسابات المالية، 1996.
9. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات،.
10. الدكتور عبد الوهاب خياطة، تفتيش الحسابات ومراجعة الميزانية، ط3 دمشق 1966.
11. محمد إسماعيل محمد ، الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال (مطبوعة المعارف، الإمارات العربية المتحدة)، 1994.

12. عواضة حسن، دراسة المقارنة المالية العامة (دار النهضة العربية الطبعة السادسة ) بيروت 1983 .
13. فوزي عبد المنعم، المالية العامة و السياسة- ( منشأة المعارف-الإسكندرية) 1972.
14. احمد سيد مصطفى، إدارة الموارد البشرية- ( دار الكتاب المصرية مصر) منظور القرن الحادي و العشرون، 2000 .
15. علي محمد عبد الوهاب، سعيد ياسين عامر، محاسبة الموارد البشرية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1984.
16. دكتور احمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية -الدار الجامعية للطباعة و النشر- بيروت 1984 .
17. عبد الرزاق عبد الحميد، اقتصاد و تسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، طبعة 2002.
18. جميل احمد توفيق، إدارة الأعمال، دار النهضة العربية للطباعة و النشر بيروت، 1986.
19. فؤاد الشيخ سالم زياد رمضان و آخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكشف الأردني، 1995.
20. محمد علي محمد، علم اجتماع التنظيم، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1982.
21. وليد ناجي الحياي، دراسات في المشكلات الحاسوبية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 2004.

22. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد السرايا، الرقابة المالية، الدار الجامعية الإسكندرية، 1998.
23. القيومي محمد، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، 1996 .
24. خليل محمد احمد، المراجعة و الرقابة المحاسبية، دار الجامعة المصرية.
25. د. محمد سمير الصبان و د. محمد القومي، المراجعة بين التنظيم و التطبيق، الدار الجامعية، بيروت. ، سنة 1990.
26. و.توماس و ا.هنكي، تعريب احمد حجاج و كمال الدين سعيد، المراجعة بين التنظيم و التطبيق.
27. هانري بوكان، ترجمة احمد شقرون، محاسبة التسيير دار الأفاق. طبعة 2003.
28. سهيلة محمد عباس، علي حسشين علي، إدارة الموارد البشرية، دار وائل للنشر ط 1 ، 1999 ،
29. عادل حسن مصطفى زهير، الإدارة العامة دار النهضة العربية للطباعة و النشر بيروت.
30. محمد بوتين، " المحاسبة العامة للمؤسسة " ديوان المطبوعات الجامعية سنة 1994.
31. د.أبو الفتوح علي فضالة، " التحليل المالي وإدارة الأموال " دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 1999.
32. مهدي حسن زويلف، إدارة الأفراد دار مجدلاوي للنشر ط 2 ، 1998.

33. موسى اللوزي، التطور التنظيمي أساسيات و مفاهيم حديثة دار وائل للنشر

ط 1 ، 1999.

34. احمد عادل راشد، - مذكرة في إدارة الأفراد- دار النهضة العربية للطباعة

و النشر بيروت 1981.

### المراجع باللغة الأجنبية :

1. A. Boukhezar et P. Conso, «la gestion financière adoptée au contexte Algérien», OPU/DUNOD 1984.
2. C. Alazard et S. Separi, « le contrôle de gestion manuel et application », 3eme Edition, Dunod, paris, 1996.
3. Claude Lapéneux, « dans (savoirs et compétences en éducation, formation et organisation), Fd Demas 200 et F. Brouard (1990) « Trop de données par assez d'intelligences » ; [www.ide-imag.com](http://www.ide-imag.com)
4. C. Perochon et J. Laurion, « Techniques quantitative de gestion », Edition Foucher, Paris 1982.
5. Crucis (H.M), « Droit des contrôles financières des collectivités territoriales », coll. ajda , Paris. Le moniteur, 1998.
6. Elic Cohen, « Gestion de la formation in encyclopédie de gestion ».
7. G. Alfonsi et Paul grand Jean, « pratique de gestion et d'analyse financière », les éditions de l'organisation.
8. G. Depallens la gestion financière de l'entreprise édition Sireg 1980.
9. George R. Terry, Stephen G. Franklin, « les principes du management », 8ème édition, édition economica, Paris 1985.
10. Gilbet Orsoni, « finances publiques », (Paris, publisud, 1989).
11. H. Penan. Performances in encyclopédie de gestion, édition Daloz, Paris ; 1999.
12. Jean Brillman, « les meilleurs pratiques du management au cœur de la performance », édition d'organisation, pris, 1998.
13. Jerone Depuis, « le contrôle de gestion dans les organisations publiques » 1<sup>er</sup> édition, pub Paris 1991.
14. Martinez (J.CL), Di Malta (P), « Droit budgétaire, budget de l'état-budgets locaux-budget de la sécurité sociale-budget européen », 3ème édition, paris. Litec, 1999.
15. M. Gervais, «le contrôle de gestion », ED économie 1997.
16. Michel Dimartine, « guide financier dans la PME » les Editions de l'organisation.
17. N. Guedj, «le contrôle de gestion » , ED d'organisation 1995.
18. Orsoni Jacques, « management », vuiben , Paris, 1990.
19. Paul Marie gaudemet et Joël Molinier, «Finances publiques (budget/ trésor) », ED 1996.
20. P. Conso , « la gestion financière de l'entreprise » Edition de N°09, 1981.

21. Peter capelli et anne crocker hefter, « La clé de l'avantage compétitif in l'art de management », édition village mondiale, paris, 1999.
22. Philippe Lorino, « L'économiste et le manager », édition ENAG, Alger, 1991.
23. Philippe Rousselot/ Jean François verdie « La gestion de trésorerie ».
24. Simon Yves, Joffre patrick (sous la dir.), « encyclopédie de gestion », 2ème édition, economica, paris, 1997.
25. Traifoed Beer, « les sciences de la gestion », bolle jaques collection technique d'aujourd'hui Paris 1970.
26. Vieilleville (J), Breyton (M), « guide de l'élulocal, prévention des risques de gestion », paris. Dallos, 1995.
27. Vignerou (J.M), « introduction au contrôle de gestion », Paris, Dunod, 1972.
28. Wills more, A. wcc « business budgets and budgetary contrôle » london, sin issa c Pitman and sos, ltd 1960 p.05
29. Yannik bonnet, « les hommes acteurs dans la stratégie de l'entreprise », édition liaison, paris,1993.

### المجلات و التقارير:

30. Antonio carlos rea, leonardo fernando cruz basso, « model for control of costs of public construction : an instrument for better management of public expenditures » journal of international finance and economics, volume 8, number 4,2008.
31. Banque mondiale « quelques outils, méthodes et approches pour les activités de suivi et dévaluation » département évaluation des capacités 2004.
32. Charreaux, g (pour une véritable théorie de la lattitude managériale et du management des entreprises) revue française de gestion, novembre ,décembre 1996, N°111.
33. F.M.I "code de bonnes pratiques pour la transparence des politiques monétaire et financière : déclaration de principes" 1999.
34. F.M.I. « manuel sur la transparence des finances publiques»2001.
35. Nations unies « l'état et la gouvernance du développement » unctad/ldc/2009.
36. Nicolas meisel (un autre sur la gouvernance d'entreprise ), etude du centre de développement de l'ocde, revue problèmes économiques, n°2868 , du 02/02/2005.
37. Ocde. L'observateur, « la modernisation du secteur public. Axer la gouvernance sur la performance » ocde décembre 2004.
38. The world bank « local governance in developing countries » 2006 the international bank for reconstruction and development washington dc 2006.
39. The world bank « public expenditure analysis » the international bank for reconstruction and developement washington 2005.
40. World bank « macro federalism and local finance » the international bank for reconstruction and development washington 2008.
41. World bank « participatory budgeting » the international bank for reconstruction and development washington 2007

## مواقع الانترنت :

www.rr4ee.net شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية. 1. مارس 2009

2. جوان 2009 مكتبة المحاضرات و البحوث و الملتقيات و الكتب في مجال العلوم الاقتصادية.

4shared.Com/dir/10226342/d69bac9/sharing.html.www

**جدول 1 : إيرادات ميزانية الدولة لسنة 2005 (دج)**

المبلغ السنوي	تعين الإيرادات
2.017.362.302	ناتج الضرائب المباشرة
463.837.035	ناتج الطوابع و التسجيلات للقيم
4.699.733.710	ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال
22.847.867	ناتج الضرائب غير المباشرة
1.054.390.535	ناتج الجمارك
185.935.532	ناتج و دخل على أملاك الدولة
99.654.146	نواتج مختلفة لميزانية الدولة
8.543.761.129	المجموع الكلي

المصدر: خزينة ولاية تلمسان.

**جدول 2 : إيرادات ميزانية الدولة لسنة 2006 (دج)**

المبلغ السنوي	تعين الإيرادات
2.137.995.132	ناتج الضرائب المباشرة
468.893.848	ناتج الطوابع و التسجيلات للقيم
2.048.986.804	ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال
17.780.630	ناتج الضرائب غير المباشرة
1.014.979.813	ناتج الجمارك
213.011.480	ناتج و دخل على أملاك الدولة
117.948.219	نواتج مختلفة لميزانية الدولة
6.019.595.930	المجموع الكلي

المصدر: خزينة ولاية تلمسان.

**جدول 3 : إيرادات ميزانية الدولة لسنة 2007 (دج)**

المبلغ السنوي	تعين الإيرادات
2.534.450.850	ناتج الضرائب المباشرة
538.182.840	ناتج الطوابع و التسجيلات للقيم
2.450.625.654	ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال
18.993.612	ناتج الضرائب غير المباشرة
1.177.770.326	ناتج الجمارك
275.489.771	ناتج و دخل على أملاك الدولة
164.658.478	نواتج مختلفة لميزانية الدولة
7.160.171.534	المجموع الكلي

المصدر: خزينة ولاية تلمسان.

جدول 5 : إيرادات ميزانية الولاية لسنة 2005 ( دج )

2005	تعين الإيرادات	السنة
------	----------------	-------

		المادة
1.369.422	ناتج الأملاك العمومية	71
1.266.350.590	تحصيلات وإعانات و مساهمات	73
137.685.676	ممنوحات صندوق التضامن للولايات	74
352.903.371	ضرائب مباشرة	76
11.783.666	ناتج استثنائي	79
856.946.031	ناتج و أعباء السنوات المالية السابقة	82
/	الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار	83
2.627.038.58	مجموع قسم التسيير	
327.913.215	العجز أو الفائض المرحل	060
793.747.653	تزويدات	10
/	إعانات مسددة من طرف الولاية	13
/	أملاك عقارية و منقولة	21
/	أشغال جديدة و تصليحات كبرى	23
1.118.660.868	مجموع قسم التجهيز و الاستثمار	
3.745.699.627	المجموع الكلي	

المصدر: خزينة ولاية تلمسان.

### جدول 6 : إيرادات ميزانية الولاية لسنة 2006 (دج)

السنة	تعيين الإيرادات	2006
71	ناتج الأملاك العمومية	1.374.931
73	تحصيلات و إعانات و مساهمات	1.282.682.571
74	ممنوحات صندوق التضامن للولايات	232.278.083

381.753.529	ضرائب مباشرة	76
706.254.483	ناتج و أعباء السنوات المالية السابقة	82
/	الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار	83
2.604.343.599	مجموع قسم التسيير	
626.736.738	العجز أو الفائض المرحل	060
318.327.297	تزويدات	10
/	إعانات مسددة من طرف الولاية	13
6.769.064	أملاك عقارية و منقولة	21
/	أشغال جديدة و تصليحات كبرى	23
945.064.036	مجموع قسم التجهيز و الاستثمار	
3.556.176.699	المجموع الكلي	

المصدر: خزينة ولاية تلمسان.

**جدول 7 : إيرادات ميزانية الولاية لسنة 2007 (دج)**

السنة	تعيين الإيرادات	2007
71	ناتج الأملاك العمومية	1.190.084
73	تحصيلات و إعانات و مساهمات	1.368.931.426
74	ممنوحات صندوق التضامن للولايات	299.233.402
76	ضرائب مباشرة	438.687.444
79	ناتج استثنائي	5.750.000
82	ناتج و أعباء السنوات المالية السابقة	836.000.833

/	الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار	83
2.949.793.191	مجموع قسم التسيير	
336.040.696	العجز أو الفائض المرحل	060
159.254.972	تزويدات	10
/	إعانات مسددة من طرف الولاية	13
/	أملك عقارية و منقولة	21
/	أشغال جديدة و تصليحات كبرى	23
495.295.670	مجموع قسم التجهيز و الاستثمار	
3.445.088.861	المجموع الكلي	

المصدر: خزينة ولاية تلمسان.

### جدول 9 : نفقات ميزانية الولاية لسنة 2005 (دج)

2005	تعيين النفقات	السنة المادة
45698080	سلع و لوازم	60
1185799033	مصالح المستخدمين	61
7852367	ضرائب و رسوم	62
80460320	أشغال و خدمات خارجية	63
30465182	مساهمات و حصص و اداءات لفائدة الغير	64
65415563	منح و إعانات	65

41164052	مصاريف التشغيل العام	66
133661404	أعباء استثنائية	69
8486342	نتائج و أعباء السنوات المالية السابقة	82
322469211	الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار	83
1921471559	مجموع قسم التشغيل	
76643202	إعانات مسددة من طرف الولاية	13
64643760	أموال عقارية و منقولة	21
350637168	أشغال جديدة و تصليحات كبرى	23
491924130	مجموع قسم التجهيز و الاستثمار	
1332303937	فائض إجمالي	
3745699627	المجموع الكلي	

المصدر: : خزينة ولاية تلمسان.

**جدول 10 : نفقات ميزانية الولاية لسنة 2006 ( دج )**

2006	تعيين النفقات	السنة المادة
61486530	سلع و لوازم	60
1159479846	مصالح المستخدمين	61
931916	ضرائب و رسوم	62
41976083	أشغال و خدمات خارجية	63
31994242	مساهمات و حصص و اداءات لفائدة الغير	64
122785415	منح و إعانات	65

91804818	مصاريف التسيير العام	66
	مصاريف مالية	67
54886179	أعباء استثنائية	69
15152070	ناتج و أعباء السنوات المالية السابقة	82
188329054	الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار	83
1768826158	مجموع قسم التسيير	
207601634	إعانات مسددة من طرف الولاية	13
81302667	أملك عقارية و منقولة	21
326888100	أشغال جديدة و تصليحات كبرى	23
615792402	مجموع قسم التجهيز و الاستثمار	
1171558139	فائض إجمالي	
3556176699	المجموع الكلي	

المصدر: : خزينة ولاية تلمسان.

### جدول 11 : نفقات ميزانية الولاية لسنة 2007(دج)

2007	تعيين النفقات	السنة المادة
86900759	سلع و لوازم	60
1307296089	مصالح المستخدمين	6
1568053	ضرائب و رسوم	62
58072284	أشغال و خدمات خارجية	63
35719841	مساهمات و حصص و ادعاءات لفائدة الغير	64
111181669	منح و إعانات	65
96330937	مصاريف التسيير العام	66

5125939	مصاريف مالية	67
39607002	أعباء استثنائية	69
4740000	ناتج و أعباء السنوات المالية السابقة	82
159254972	الاقتطاع لنفقات التجهيز و الاستثمار	83
1905797549	مجموع قسم التسيير	
96318760	إعانات مسددة من طرف الولاية	13
65288412	أملك عقارية و منقولة	21
117061775	أشغال جديدة و تصليحات كبرى	23
278668947	مجموع قسم التجهيز و الاستثمار	
1260622363	فائض إجمالي	
3445088861	المجموع الكلي	

المصدر: خزينة ولاية تلمسان.

جدول رقم 13: نفقات البلديات خلال سنة 2005

مجموع النفقات	النفقات السنوية	الرصيد المتبقي	البلديات
177201370	69836302	107365068	تلمسان
64074847	12038598	52036249	ندرومة
7618107	6198367	1419739	الغزوات
144460620	59871352	84589268	مغنية
1696500	1696500	/	أولاد الميمون
45981658	3574124	42407533	سبدو
<b>441033102</b>	<b>153215243</b>	<b>287817857</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: خزينة ولاية تلمسان.

جدول رقم 14: نفقات البلديات خلال سنة 2006

البلديات	الرصيد المتبقي	النفقات السنوية	مجموع النفقات
تلمسان	38974419	44494642	83469061
ندرومة	21757113	26118325	47875439
الغزوات	7649160	3109801	10758961
مغنية	141228039	45987595	187215634
أولاد الميمون	4287210	4638304	8925515
سبدو	13286281	39312	133205593
<b>المجموع</b>	<b>227182222</b>	<b>124387979</b>	<b>471450203</b>

المصدر: : خزينة ولاية تلمسان.

جدول رقم 15: نفقات البلديات خلال سنة 2007

البلديات	الرصيد المتبقي	النفقات السنوية	مجموع النفقات
تلمسان	123500267	143309406	266809673
ندرومة	50854671	47298977	98153649
الغزوات	23208137	20634002	43842139
مغنية	136762423	96536417	233298841
أولاد الميمون	10046029	48002778	58048808
سيدو	5960910	11732330	17693241
المجموع	350332437	367513910	717846351

المصدر: : خزينة ولاية تلمسان.

