

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 08 ماي 1945 قالمة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

في العلوم المالية

تخصص: مالية مؤسسة

تحت عنوان:

دور المراجعة الداخلية في نظام مراقبة التسيير

– دراسة حالة المركب الصناعي والتجاري الحروش –

تحت إشراف الأستاذة:

بوزيد صليحة

من إعداد الطلبة:

العلوي نسيمة

بن موهوب نور الهدى

السنة الجامعية 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى...

من أحمل اسمه بكل فخر و اعتزاز

إلى سندي و قوتي بعد الله ،أبي العزيز أسأل الله أن يحفظه لنا

إلى ...

ينبوع الصبر و الأمل

إلى ريحانة حياتي و بمجتها أمي العزيزة أسأل الله أن يحفظها لنا

إلى...

من كانوا ملاذي و ملجئي

إلى إخوتي بلال ، حمزة و أختي وفاء .

إلى...

إلى صديقتي نور الهدى

إلى أخي هشام الذي ساعدني على إتمام هذه المذكرة .

إلى...

كل من ذكرهم قلبي و نسيهم قلبي

إليكم جميعا أهدي لكم ثمرة جهدي .

نسيمة



## إهداء

بعد بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أما بعد:  
أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى اللذين علماني أن العلم ملك يتوج بالأخلاق  
المرأة التي تفانت في تربيته وكانت وراء كل نجاحاتي، ولم أجد الكلمات لوصفها ووصف فضلها  
ومكانتها في قلبي، فلم أستطع أن أقول إلا أنها تحتل مني مكانة الروح من الجسد

أمي الغالية أطال الله في عمرها.

الرجل الذي شد أزرني أنار دري بالنضج والتوجيه، القلب الرؤوف الذي وفي بواجبات الأبوة

أبي الحبيب الغالي.

إلى أخوتي: كمال، خير الدين، وأختي الحبيبة وسندي في الحياة وفاء والكتاكت محمد وجاد  
إلى أحن وأصدق ما عرفت صديقتي نسيمه وعائلتها الكريمة، إلى جميع الصديقات اللواتي

لهن محل في قلبي.

إلى كل الأساتذة الذين أناروا عقلي بالعلم والمعرفة وإلى طلاب العلم والاجتهاد.

نور الهدى

## شكر و تقدير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الشكر لله عز و جل أولا و آخرا لتوفيقه لنا على إتمام هذا البحث فما كان لشيء أن يجرى في ملكه إلا بمشيئته جل شأنه

" إنما أمره إذا أراد شيئا أن يقول له كن فيكون "

فالحمد لله في الأولى والآخرة.

نتقدم بالجميل الشكر والتقدير للأستاذة الفاضلة " بوزيد صليحة " لتفضلها بالإشراف على البحث و مجهداتها التي بذلتها والتوجيهات القيمة التي أمدتها في سبيل نجاح هذا البحث.

كما نشكر الأستاذ " قلاب ذبيح لباس " على التوجيهات التي قدمها لنا.

ولا ننسى أن نشكر المركب الصناعي والتجاري الحروش على حسن الاستقبال وتعاونهم معنا.

وأخيرا أسدي عبارات الشكر والعرفان إلى كل شخص قدم لنا يد المساعدة لإنجاز هذا العمل الذي نرجو أن يكون مرجعا يستفاد منه.



### الملخص:

المهدف من هذه الدراسة هو توضيح دور وظيفة المراجعة الداخلية في تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، من خلال إجراء دراسة في "المركب الصناعي والتجاري الحروش"، وقد خلصت الدراسة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية تساهم في تقييم نظام مراقبة التسيير و إبراز فعاليته من خلال اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها ومن ثم أخذ الإجراءات التصحيحية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، نظام مراقبة التسيير، التحليل المالي، لوحة القيادة، الموازنة التقديرية.

### Résumé:

L'objectif de cette étude est de clarifier le rôle de la fonction d'audit interne dans l'évaluation du système de contrôle de gestion dans l'établissement, en menant une étude dans le « complexe industriel et commercial El-Harrouch », et l'étude a conclu que la fonction d'audit interne contribue à l'évaluation du système de contrôle de gestion et met en évidence son efficacité en découvrant Les écarts, déterminez leurs causes, puis prenez des mesures correctives.

Mots clés: audit interne, système de contrôle de gestion, l'analyse financière, tableau de bord, budget discrétionnaire.

## فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
I	البسمة
III - II	الإهداء
IV	الشكر و التقدير
V	الملخص
IX - VI	فهرس المحتويات
X	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال
XII	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
26 - 2	الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية
2	تمهيد
3	المبحث الأول : عموميات حول المراجعة
3	المطلب الأول : مراحل تطور المراجعة ومفهومها
6	المطلب الثاني : أهمية و أهداف المراجعة
7	المطلب الثالث : أنواع المراجعة
12	المبحث الثاني : ماهية المراجعة الداخلية
12	المطلب الأول : مفهوم المراجعة الداخلية
13	المطلب الثاني : أنواع المراجعة الداخلية
15	المطلب الثالث : أهداف و خدمات المراجعة الداخلية
18	المبحث الثالث : الإجراءات العملية لتنفيذ المراجعة الداخلية
18	المطلب الأول : معايير تطبيق المراجعة الداخلية
21	المطلب الثاني : عناصر و مراحل المراجعة الداخلية
24	المطلب الثالث : وسائل و تقنيات تنفيذ المراجعة الداخلية
26	خلاصة الفصل الأول



## فهرس المحتويات

48 - 28	الفصل الثاني : نظام مراقبة التسيير و علاقته بالمراجعة الداخلية
28	تمهيد
29	المبحث الأول : ماهية نظام مراقبة التسيير
29	المطلب الأول : التطور التاريخي لنظام مراقبة التسيير و مفهومه
32	المطلب الثاني : أهمية و أهداف مراقبة التسيير
34	المطلب الثالث : أنواع مراقبة التسيير
36	المبحث الثاني : الإجراءات العملية لنظام مراقبة التسيير
36	المطلب الأول : مهام مراقبة التسيير
37	المطلب الثاني : مسار نظام مراقبة التسيير
39	المطلب الثالث : أدوات نظام مراقبة التسيير
43	المبحث الثالث : علاقة مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة و بالمراجعة الداخلية
43	المطلب الأول : علاقة مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة
44	المطلب الثاني : المراجعة الداخلية و مراقبة التسيير
45	المطلب الثالث : المراجعة الإدارية و مراقبة التسيير
48	خلاصة الفصل الثاني
66 - 50	الفصل الثالث : دراسة حالة المركب الصناعي و التجاري الحروش
50	مقدمة الفصل
51	المبحث الأول : تقديم عام للمركب الصناعي و التجاري الحروش
51	المطلب الأول : التعريف بالمركب الصناعي و التجاري الحروش
52	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمركب الصناعي و التجاري الحروش
55	المطلب الثالث : أهداف المركب الصناعي و التجاري الحروش
56	المبحث الثاني : أدوات نظام مراقبة التسيير
56	المطلب الأول : التحليل المالي
61	المطلب الثاني : لوحة القيادة
62	المطلب الثالث : الموازنة التقديري
64	المبحث الثالث : دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء



## فهرس المحتويات

64	المطلب الأول : توصيات المراجع الداخلي
65	المطلب الثاني : النتائج المتوصل إليها خلال الدراسة
66	خلاصة الفصل الثالث
68	خاتمة
72	قائمة المراجع
80	الملاحق

## قائمة الجداول

### قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10 - 09	الفرق بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية	(1)
56	ميزانية الأصول لسنة 2018-2019	(2)
57	ميزانية الخصوم لسنتي 2018-2019	(3)
58	جدول حسابات النتائج لسنتي 2018-2019	(4)
59	النسب المالي للمركب الصناعي والتجاري الحروش لسنتي 2018-2019	(5)
61	لوحة القيادة الخاصة بإنتاج المؤسسة	(6)
61	لوحة القيادة الخاصة بمبيعات المؤسسة	(7)
62	الموازنة التقديرية للمؤسسة لسنة 2019	(8)

## قائمة الأشكال

### قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
16	هدفي المراجعة الداخلية	(1)
37	مراحل مراقبة التسيير	(2)
53	الهيكل التنظيمي العام للمركب الصناعي و التجاري الحروش	(3)

## قائمة الملاحق

### قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
(1)	عرض مبسط للقوائم المالية السابقة لعام 2019	76
(2)	بيان الدخل للعام المالي 2019	77
(3)	الإنتاج و المبيعات المادية	78
(4)	أبرز أحداث السنة المالية 2019	79
(5)	نشاط التدقيق	80



# المقدمة

### مقدمة عامة:

في ظل التغييرات والتطورات التي يشهدها العالم اليوم، أصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسات أمراً ملحاً لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية متطورة، تمكنها من المحافظة على وجودها وتساعدتها في الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد المتاحة، مما يكسبها الميزة التنافسية، غير أن الإدارة مهما أوتيت من مهارات وقدرات فهي لا تستطيع أن تلم بكافة النواحي المختلفة للنشاط خصوصاً بالنسبة للمؤسسات الكبيرة.

وكنتيجة لهذا كان لابد من تفويض الصلاحيات والسلطات للمسؤولين في المستويات الإدارية المختلفة، وكذا انفصال الملكية عن الإدارة ضماناً لسير العمليات وعدم توقيف النشاط، وبالتالي فهذه الأخيرة تكون بحاجة لمعلومات موضوعية على درجة عالية من الدقة حول مدى فعالية وكفاءة أداء الوحدات والفروع، ومن هنا جاءت الحاجة إلى المراجعة الداخلية التي تعد وسيلة رقابية يعتمد عليها في هذا المجال حيث أن دورها لم يعد مقتصرًا فقط على الجانب المالي بل تمتد لتشمل العمليات والبرامج ونظم التشغيل وغيرها من الأنشطة داخل المؤسسة، وقد أصبحت المراجعة الداخلية من الوظائف التي لا يمكن الاستغناء عنها داخل المؤسسة.

كذلك يحتل نظام مراقبة التسيير الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة، لتمكنه من تحقيق عدة أعمال في وقت واحد وذلك من خلال تحديد الأهداف والاستراتيجيات وفي نفس الوقت متابعة تنفيذها في الميدان إضافة إلى التنسيق بين مختلف القرارات خاصة مع لامركزية المهام لجعلها تسعى كلها إلى تحقيق الأهداف العامة، وبالتالي يلعب نظام مراقبة التسيير في هذا المجال دور الوسيط الذي يربط بين المستوى الاستراتيجي والمستوى التنفيذي.

وبناء على ما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

**فيم يتمثل دور المراجعة الداخلية في نظام مراقبة التسيير في المركب الصناعي والتجاري الحروش؟**

وتتفرع تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما الهدف من تواجد وظيفة المراجعة الداخلية داخل المركب الصناعي والتجاري الحروش؟
2. فيما تتمثل أدوات نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة محل المركب الصناعي والتجاري الحروش؟
3. هل تساهم وظيفة المراجعة الداخلية في تقييم نظام مراقبة التسيير في المركب الصناعي والتجاري الحروش؟

➤ فرضيات البحث:

- تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء ومعالجتها.
- يعتمد نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة على أداتي لوحة القيادة والميزانية التقديرية.
- تساهم وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين فعالية نظام مراقبة التسيير.

➤ أهداف البحث:

تتمثل أهم أهداف البحث في:

- إثراء الرصيد المعرفي حول وظيفتي المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير؛
- محاولة إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة في تقييم نظم الرقابة فيها؛
- معرفة تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة داخل المؤسسة محل الدراسة؛
- معرفة مدى فعالية نظام مراقبة التسيير كأداة لترشيد القرارات داخل المؤسسة محل الدراسة.

➤ أهمية البحث:

- تستمد أهمية البحث من أهمية العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ونظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة؛
- يظهر البحث مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء التسييري للمؤسسة محل الدراسة؛
- كما يبرز البحث أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

➤ مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية وهي كالتالي:

- الحدائة النسبية للموضوع على مستوى البحث العلمي في المؤسسات الاقتصادية.
- محاولة تقديم مرجع علمي يستفيد منه ذوي الاختصاص.
- أهمية وظيفة المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير بالنسبة للإدارة العلمية الحديثة.
- الرغبة الشخصية في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع والإلمام بجميع جوانبه.



➤ منهج وحدود الدراسة :

من أجل الإجابة على الإشكالية وإثبات صحة الفرضيات من عدمها تم الاعتماد في الدراسة على المنهج الوصفي لعرض أهم المفاهيم المتعلقة بالجانب النظري، وعلى المنهج التحليلي من أجل تحليل وتفسير النتائج في الجانب التطبيقي، والذي كان في المركب الصناعي والتجاري بالحروش ومحاولة إسقاط ما جاء في الجانب النظري على هذه المؤسسة الاقتصادية.

وقد انحصرت دراستنا في المركب الصناعي والتجاري الحروش من خلال التعرض لأهم نتائجها خلال سنتي (2018 – 2019) وذلك فيما يخص موضوع دراستنا.

➤ الدراسات السابقة:

يعتبر موضوع دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام مراقبة التسيير موضوعا حديثا نسبيا، إلا هناك بعض الدراسات السابقة مست هذا الموضوع وهي:

**1. دراسة بوبصلة هاجر:** مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر 2013-2014، تحت عنوان دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير حيث سعت الباحثة في هذه الدراسة إلى إبراز ساهمة وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ويمكن توضيح أهم النتائج التي توصلت إليها في النقاط التالية:

- يعمل التدقيق الداخلي على منع وتقليل حدوث الأخطاء من خلال تقييمه لنظام مراقبة التسيير.
- التدقيق الداخلي يعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف في أداء المؤسسة.
- تساهم وظيفة التدقيق في عملية صنع القرار الاستراتيجي لدى المؤسسة.

**2. دراسة جموعي فاطمة:** مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر 2016-2017، تحت عنوان دور وظيفة التدقيق في تحسين فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة ، وقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق ومساهمته في تحسين فعالية مراقبة التسيير ، وقد خلصت أن التدقيق الداخلي يعمل على تحسين فعالية مراقبة التسيير من خلال تقييم أداء المصالح وتوجيههم من أجل تحقيق أقصى حد لأهداف مراقبة التسيير.

**3. دراسة الغطاس حسينة، شقيان صارة:** مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر 2017-2018، تحت عنوان دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وقد عالجت الباحثة المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وقد وصلت إلى نتيجة مفادها أن المراجعة الداخلية هي أداة من أدوات الرقابة الداخلية.

## مقدمة عامة

بعد استعراضنا للدراسات السابقة نجد أن هناك أوجه تشابه واختلاف مقارنة بدارستنا، فمن حيث الهدف اشتركت الدراسة الأولى والثانية حول هدف رئيسي واحد وهو مدى تقييم وظيفة التدقيق الداخلي لنظام مراقبة التسيير في المؤسسة وذلك من خلال معرفة الأدوات والتقنيات المستعملة ومدى تحقيقها لأهداف المؤسسة، وهو ما تهدف إليه دراستنا لكن لكلا طريقتيه الخاصة في صياغة أهدافه وأسلوب معالجته، أما الدراسة الثالثة اقتصر على مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ومساعدته في تطوير أداء المؤسسة.

### ➤ هيكل الدراسة:

انطلاقاً من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية ولاختبار الفرضيات، تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول، فصلين للجانب النظري حيث تم التطرق إلى المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة وفي الفصل الثاني إلى نظام مراقبة التسيير وعلاقته بالمراجعة الداخلية. أما في الفصل الثالث فكانت دراسة تطبيقية على مستوى المركب الصناعي والتجاري الحروش، وقد قمنا بتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة وعرض النتائج المتوصل إليها وتحليلها ومناقشتها. وفي الأخير من خلال الخاتمة تم اختبار الفرضيات واستعراض ما توصلنا له من نتائج، واقتراحات وآفاق الدراسة.

### ➤ صعوبات الدراسة:

من الصعوبات التي واجهتنا خلال دراسة الموضوع ما يلي:

- صعوبة إسقاط الجانب النظري على واقع المؤسسة لعدم التطابق بينهما.
- صعوبة تفسير النتائج المتحصل عليها لانعدام المعرفة بالاعتبارات التي تقام عليها الموازنة التقديرية ولوحة القيادة.
- قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع.
- الظروف الصحية التي تمر بها البلاد والذي من جرائها تعسر علينا إجراء الدراسة الميدانية كما ينبغي.

# الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للمراجعة

الداخلية

## تمهيد:

أدى توسع المؤسسات وتشعب وظائفها وانفصال الملكية عن الإدارة وما نتج عنه من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة، إلى ضرورة إيجاد وسيلة تساعد المسؤولين على التحكم بشكل أفضل في أنشطتهم، وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة، وقد ظهرت المراجعة بذلك كوظيفة تسمح بمتابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية المعتمدة، ونظرا لحاجة الإدارة العليا إلى بيانات دورية ودقيقة وحاجتها لحماية أصول المؤسسة فإن الحاجة إلى نظام مراجعة داخلي فعال يعد أمرا ضروريا في كل مؤسسات كونه يساعد على تقييم نظام الرقابة الداخلية وعلى اكتشاف الأخطاء والتلاعبات. ولتوضيح ذلك أكثر تم الطرح في هذا الفصل المعنون الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية إلى ثلاث مباحث مقسمة كالتالي:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: الإجراءات العملية لتنفيذ المراجعة الداخلية.

## المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

تتأثر المراجعة في نشأتها وتطورها بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمعات بحيث تهدف إلى تلبية حاجيات الأفراد وأصحاب المصالح. وقد صوبنا اهتمامنا في هذا المبحث على عموميات حول المراجعة حيث تم تناول في المطلب الأول مراحل تطور المراجعة ومفهومها، ثم الأهمية والأهداف في المطلب الثاني، وأخيراً أنواع المراجعة في المطلب الثالث.

## المطلب الأول: مراحل تطور المراجعة ومفهومها

## أولاً: مراحل تطور المراجعة

لقد نشأت المراجعة من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، ولقد ظهرت هذه الحاجة لدى الحكام القدامى، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعة للتأكد من صحة الحسابات العامة<sup>1</sup>.

ويمكن استعراض مراحل تطور المراجعة في شكل فترات زمنية وتحديد الهدف منها في كل مرحلة، كما يلي<sup>2</sup>:

## • الفترة قبل 1500م:

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية. وكانت المراجعة غير معروفة، ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات، وفي نهاية هذه الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك لتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة. وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصباً على المخزون السلعي حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة. وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع التلاعب أو الغش في الدفاتر.

## • الفترة الممتدة من 1500 إلى 1850م:

في هذه الفترة كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش وتلاعب والتزوير، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية. غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي:

- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين.
- تبني فكرة النظام المحاسبي "بصورة بدائية" وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

<sup>1</sup>خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 1998، ص 03.

<sup>2</sup>ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، ط5، منشورات جامعة قارون، بنغازي، 2008، ص 17.

وكنتيجة لهذه التغييرات ظهر نوع من الرقابة الداخلية، ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

• **الفترة الممتدة من 1850 إلى 1905م:** شهدت هذه الفترة نموا اقتصاديا كبيرا خاصة في المملكة المتحدة وازدادت حاجة المساهمين إلى البحث عن سبل حماية أموالهم المستثمرة في الشركات، وبهذا أصبح الجو مهياً للمراجعة كي تظهر كمهنة وكطرف ثالث محايد لتأكيد مدى أمانة الإدارة على أموال وممتلكات المساهمين، وقد شجع ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي نص بين موادها على ضرورة مراجعة شركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة وبهذا عرفت لأول مرة المراجعة الاختيارية وذلك باستخدام العينات على أساس الحكم الشخصي، حيث أصبحت عملية المراجعة أقل تفصيلاً. أما أهداف عملية المراجعة حتى نهاية هذه الفترة كانت تتمثل في اكتشاف الغش و التلاعب بالدفاتر، و الأخطاء في تطبيق مبادئ المحاسبة.

• **الفترة من 1905 إلى وقتنا الحاضر:** في هذه الفترة خاصة بعد سنة 1940، وبظهور الشركات الكبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية التي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتماد كلياً في أداء مهامه و أصبحت المراجعة اختيارية، كما أنه في أواخر هذه الفترة أصبح يستخدم أسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة وأصبحت العينات تختار على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع. والهدف الأساسي لعملية المراجعة أصبح يتمثل في إعطاء رأي محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الشركات، أما اكتشاف الأخطاء والتلاعب فلم يعد الهدف الأساسي بل يأتي كنتيجة لقيام المراجع المؤهل علمياً وعملياً بمهمته على أكمل وجه.

### ثانياً: مفهوم المراجعة

هناك عدة تعاريف نذكر من بينها:

**التعريف الأول:** عرفت لجنة المحاسبة الأمريكية بأنها: " عملية منظمة لتجميع و تقييم الأدلة عن مدى صحة نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية للمشروع، وذلك لتحقيق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية والمقبولة قبولاً عاماً، وتوصيل النتائج للأطراف".<sup>1</sup>

يلاحظ من هذا التعريف ما يلي:<sup>2</sup>

1. أنه تعريف عام يشمل كافة أنواع المراجعة المختلفة:

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، عوض لبيب فتح الله، الأصول العلمية والمهنية للمراجعة، الدار الجامعية، مصر، 1997، ص 17.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 29.

- المراجعة الداخلية.
  - المراجعة الحكومية.
  - المراجعة الخارجية (الحيادية) (مراجع ومحاسب قانوني مستقل).
2. وصف هذا التعريف المراجعة بأنها عملية منهجية ونظامية بمعنى:
- أنها تتضمن مجموعة إجراءات تتابعه مخططة جيداً.
  - يحكم هذه الإجراءات إطار نظري ثابت.
  - يتمثل هذا الإطار في مجموعة الأهداف والمعايير المتفق عليها.
3. يوضح هذا التعريف أن جمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي يعني:
- بيان طبيعة أو جوهر عملية المراجعة الأساسي.
  - التأكد من عدم خضوع هذه الأدلة والقرائن لأهواء جامعيتها أو تكون متميزة حتى تكون موضوعية.
  - رغم أن هذه الأدلة والقرائن قد تتضمن قدراً من الموضوعية إلا أن المراجع يجب أن يكون لديه اتجاه عقلي وموضوعي (خبرة) عند جمع وتقييم الأدلة.
- التعريف الثاني:** المراجعة هي تجميع وتقييم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات والمعايير المحدد مقدماً. ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني محايد.<sup>1</sup>
- التعريف الثالث:** المراجعة هي: " الفحص المنظم للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة بغرض إبداء رأي حيادي عن مدى صحة أو دقة تلك البيانات ومدى إمكانية الاعتماد على دلالتها عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدققاتها النقدية"<sup>2</sup>.
- من خلال التعاريف السابقة للمراجعة يمكن القول: (أن المراجعة عملية منظمة تتم بواسطة شخص مؤهل فنيا ومستقل، بقصد تجميع وتقييم الأدلة وإبداء الرأي عن مدى صحة وصدق القوائم المالية ومن ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية بالمراجعة).

<sup>1</sup>حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص 15.

<sup>2</sup>أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، ط1، دار الجامعة، مصر، 2009، ص2.



### المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة

تسعى وظيفة المراجعة إلى مساعدة أفراد المؤسسة على ممارسة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم بشكل فعال، وتعدد الجهات الطالبة لخدمة المراجعة دليل على مدى أهميتها.

#### أولاً: أهمية المراجعة

تعتبر المراجعة وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا تعتبر غاية بحد ذاتها، حيث يتم الاعتماد على بيانات المحاسبة والمالية للمؤسسة في اتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية خصوصاً إذا تم اعتماد البيانات من قبل جهة محايدة أو مستقلة عن إدارة المؤسسة مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الأطراف والتي تتمثل في<sup>1</sup>:

**1. إدارة المؤسسة:** تعتبر المراجعة مهمة لإدارة المشروع، حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على المراجعة يجعل من عمل المراجع حافزاً للقيام بهذه المهام، كذلك تؤدي مراجعة القوائم المالية إلى توجيه استثمار مثل هذه المؤسسة.

**2. المؤسسات المالية التجارية والصناعية:** تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل مشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المراجعة.

**3. الجهات الحكومية:** تعتمد على القوائم المالية المراجعة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات التي تعتمد على القوائم المالية المراجعة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر.

#### ثانياً: أهداف المراجعة

إن تتبع نشأة وتطور المراجعة يعطي أساساً لتحليل وتفسير التغيرات التي طرأت على أهداف وأغراض المراجعة وأساليبها كما يكشف على اتجاه جديد نحوى الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية والتقليل من الفحص الشامل للأحداث المالية، ويمكن القول أن هناك حالياً أغراض أساسية للمراجعة وأغراض تبعية، ويتم أدناها استعراض لأهم هذه الأهداف والأغراض<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 19.

<sup>2</sup> حازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ط1، [د. ن.]، طرابلس، 2003، ص 28.

1. الأهداف والأغراض الأساسية للمراجعة نذكر منها:
  - تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقاً لإطار تقارير مالية محددة.
  - تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة على المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها وتدققها للنقدية.
  - اعتماد الآخرين كالمستثمرين والمقرضين على الحسابات المدققة في اتخاذ قراراتهم.
2. الأهداف والأغراض التبعية للمراجعة تتمثل فيما يلي:
  - اكتشاف الأخطاء والغش.
  - تسهيل تقدير مبلغ شهرة المحل عند بيع المؤسسة.
  - اعتماد إدارات أقسام المؤسسة على الحسابات المدققة في تقرير السياسة الإدارية السليمة للحاضر والمستقبل.
  - تسهيل قيام المؤسسة بتقديم تقارير مالية مختلفة إلى المصالح والجهات المشرفة كرقابة النقد وشركات التأمين... الخ.
  - قيام الأقسام المالية بتسجيل كافة العمليات أولاً بأول وتهيئة كافة الدفاتر والسجلات وجعلها جاهزة للمراجعة في أي وقت.

### المطلب الثالث: أنواع المراجعة

للمراجعة الداخلية أنواع عديدة وتعدد أنواعها يؤثر على جوهر العملية حيث يمكن إدراجها وفق ما يلي:

أولاً: من حيث نطاق عملية المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث نطاق عملية المراجعة إلى<sup>1</sup>:

1. **المراجعة الكاملة:** هنا يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي في محايد حول صحة القوائم المالية ككل، وقد كانت المراجعة الكاملة تفصيلية حيث يقوم المراجع بفحص القيود كاملة، وهذا عندما كانت المؤسسات ذات حجم صغير، أما الآن بتوسع الأعمال و نشوء صناعات كبيرة وشركات المساهمة

<sup>1</sup>خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، [د.ط.]، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 27.

وعدم قدرة المراجع بالقيام بمراجعة جميع العمليات وكافة المستندات والسجلات فقد أصبحت المراجعة الكاملة اختيارية.

**2. المراجعة الجزئية:** المقصود بالمراجعة الجزئية هو العمل الذي يقتصر فيه المراجع على بعض العمليات المعينة أو هو بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية، ولا يكون المراجع مسؤولاً في هذا النوع من المراجعة عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المراجع قد منعت من فحصها، ويجب على مراجع الحسابات في حالات المراجعة الجزئية عمل اتفاق كتابي يحدد فيه المطلوب منه القيام به، كما يجب عليه أن لا يذكر بوضوح تفاصيل ما أداه من عمل وذلك حتى لا يقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه في هذا الاتفاق.

### ثانياً: من حيث توقيت المراجعة

من حيث توقيت المراجعة تنقسم إلى<sup>1</sup>:

**1. المراجعة المستمرة:** يقصد بها قيام عملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة، إذ يقوم المراجع أو مندوبه

بزيارة المؤسسة فترات متعددة خلال السنة المالية لمراجعة وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات.

**2. المراجعة النهائية:** يقصد بها بداية المراجعة في نهاية الفترة المالية للمؤسسة، بعد أن تكون الدفاتر قد

أقفلت، وقيود التسوية قد أجريت، والقوائم المالية قد أعدت.

### ثالثاً: من حيث الهيئة القائمة بالمراجعة

تنقسم إلى مراجعة خارجية ومراجعة داخلية:

**1. المراجعة الخارجية:** هي المراجعة التي تقوم بها جهة مستقلة عن المشروع لا تخضع لإشراف الإدارة بل تمارس

عملها خصوصاً في شركات المساهمة كوكيلة عن المساهمين، وتراعي تطبيق الشركة القانون الأساسي لها، وكذلك قانون الشركات المعمول به.<sup>2</sup>

**2. المراجعة الداخلية:** هي عبارة عن عملية فحص للعمليات والسجلات يقوم بها موظفون من داخل المشروع بصفة

مستمرة، ويختلف نطاق تطبيق المراجعة الداخلية اختلافاً واسعاً من مشروع إلى آخر، وقد تشمل في حالة المشروعات

<sup>1</sup> خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، ط1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009، صص 23-24.

<sup>2</sup> يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، [د.ط.]، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 18.

الكبيرة ما يسمى بالمراجعة الإدارية التي تهدف بجانب مراجعة الأداء المالي والإداري إلى تقويم الكفاية والاقتصاد في استخدام الموارد وتحقيق أهداف ونتائج البرامج الموضوعية.<sup>1</sup> وستعرض لها بالتفصيل في المبحثين المواليين.

وفيما يلي نوضح أهم الفروقات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): الفرق بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية.

المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية	البيان
الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفاء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعية.	1. الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال. 2. الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به القوائم المالية.	الهدف أو الأهداف
موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	نوعية من يقوم بالمراجعة.
يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي.
مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى مستويات الإدارة العليا.	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية.	المسؤولية.
تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي، فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائدة ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة	نطاق العمل.

<sup>1</sup>مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، ط2، عمادة شؤون المكتبات جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1991، ص 16.

الخارجية.	يكون نطاق عمله.	
توقيت الأداء.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان فترات منقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص ص34-35.

رغم وجود نقاط اختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إلا أنه هناك مجالاً للتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، حيث أن المراجع الخارجي يعتمد في كثير من الأحيان على ما يقوم به المراجع الداخلي من اختبارات وتقييد أنظمة الرقابة الداخلية، كذلك في حالة إتباع المؤسسة لنظام جيد وفعال للمراجعة الداخلية يؤدي إلى توفير في الجهد على المراجع الخارجي عند قيامه بالفحص<sup>1</sup>.

#### رابعاً: من حيث درجة الالتزام

حسب هذا التصنيف تنقسم المراجعة إلى<sup>2</sup>:

1. **المراجعة الإلزامية:** وهي المراجعة التي تفرضها التشريعات القانونية، التي تلزم المشرعات بضرورة استخدام مراجعي الحسابات لمراجعة حساباتهم لضمان الحفاظ على حقوق الجهات المتعددة.
2. **المراجعة الاختيارية:** هي المراجعة التي تتم بإرادة أصحاب المشروع واختيارهم دون وجود إلزام قانوني يفرض عليهم تعيين مراجع حسابات لمشروعاتهم.

#### خامساً: المراجعة من حيث الشمولية والمسؤولية في التنفيذ

تنقسم المراجعة من حيث الغرض إلى<sup>3</sup>:

#### 1. مراجعة عادية:

يقصد بها فحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات والمستندات ومفردات القوائم المالية للتأكد من مدى عدالة القوائم المالية ودالاتها للمركز المالي ومدى الاعتماد عليها وإصدار تقرير محتوى على رأي فني محايد لعدالة القوائم المالية.

<sup>1</sup> غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، نفس المرجع السابق، ص 26.

<sup>2</sup> نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 27.

<sup>3</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات - العلمي، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2011، ص 35.

2. مراجعة لغرض معين:

يقصد به مراجعة محددة بهدف البحث عن حقائق معينة للوصول إلى نتائج محددة، ويتم بتكليف خطي ومن أمثله نظام الرقابة الداخلية، تحديد الشهرة، فحص مستندات معينة، ومسؤولية المراجع عن الإهمال أو التقصير عقدية.

## المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة جد مهمة لا تقتصر على الجانب المالي والمحاسبي فقط بل يتسع نطاق تطبيقها باتساع الأنشطة الموجودة في المؤسسة، وهذا بغية تحقيق أكبر فائدة للمؤسسة، ولتوضيح ذلك أكثر تم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم المراجعة الداخلية و خصائصها في المطلب الأول، و مكونات قسم المراجعة الداخلية في المطلب الثاني، وفي المطلب الثالث تم التركيز على الأهداف و خدمات المراجعة الداخلية.

## المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية مهنة ليست بالجديدة فقد ظهرت قديماً كنوع من أنواع المراجعة ومرت بعدة مراحل ساهمت في تطورها تماشياً مع تطور الأعمال وهو ما جعل منها مهنة مهمة في مجال المال والأعمال.

## أولاً: تعريف المراجعة الداخلية

● **التعريف الأول:** "التعريف القديم لمعهد المراجعين الداخليين يشير إلى أن المراجعة الداخلية هي: " وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المؤسسة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة لها، بهدف مساعدة أفراد المؤسسة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية من خلال تزويد الأفراد بالمؤسسة بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورة والمعلومات المختصة بفحص الأنشطة"<sup>1</sup>.

● **التعريف الثاني:** "هو نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه (التحكم)"<sup>2</sup>.

● **التعريف الثالث:** "هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، وتقوم بهذا النشاط مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى"<sup>3</sup>.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المراجعة الداخلية هي نشاط هادف ومستقل، تنشئه الإدارة داخل المؤسسة للقيام بخدماتها بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، وتزويدها بتأكيدات عن كفاءة

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 46.

<sup>2</sup> خلف الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 36.

<sup>3</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 15.



العمليات وفعاليتها، ومدى اعتمادها على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها، ومنه تعتبر المراجعة الداخلية نظام شامل للرقابة.

### ثانياً: خصائص المراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بالخصائص التالية<sup>1</sup>:

- المراجعة الداخلية بسبب وجودها الدائم في المؤسسة ومعاصرتها لمشاكلها تستطيع أن تلمس كل نواحيها ونشاطاتها وإجراءاتها والمشاكل المترتبة على ذلك.
- المراجعة الداخلية تتم بصورة منتظمة وعلى مدار السنة بدلا من مرة واحدة سنويا في حالة وجود مراجع خارجي
- المراجعة الداخلية تقوم بمراجعة كاملة لكافة العمليات وذلك عن طريق الفحص المستقل داخل المؤسسة، وعلى هذا فهي تعتبر رقابة لخدمة الإدارة حيث تعمل على قياس وتقييم الرقابة الداخلية.

### المطلب الثاني: أنواع المراجعة الداخلية

من الصعب وضع حدود فاصلة لأنواع المراجعة الداخلية بسبب شموليتها لكافة عمليات المؤسسة، وسنقتصر الذكر على أهم أنواعها كالتالي:

#### 1. المراجعة المالية:

وهي تعني مراجعة العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية<sup>2</sup>:

- تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة.
- اختبار صحة الوثائق التي تقوم بأعدادها المؤسسة مثل الفواتير وموازن المراجعة.
- التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختبار الإجراءات الخاصة بالاستلام، الجرد الفعلي للأصول والمخزونات الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.

#### 2. المراجعة الإدارية:

وهي المراجعة التي تشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية أو المحاسبية، ولذا فهي تتطلب معرفة السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة. ومن المهام التي يتوجب القيام بها تتمثل فيما يلي<sup>3</sup>:

<sup>1</sup>عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علميا وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص 153.

<sup>2</sup>زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 95

<sup>3</sup>عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، ط 1، شرك أبناء الشريف الأنصاري للطباعة والنشر والتوزيع، لبنان، 2011، ص 159.

- دراسة العمليات المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاية الإنتاجية ومراقبة الجودة.
- التأكد من سير البرنامج واقتراح سبل تطويرها وتحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل.

### 3. مراجعة العمليات التشغيلية:

هي مراجعة شاملة وواسعة ومراجعة تحليلية للإجراءات التشغيلية للدوائر والضوابط الداخلية لتقييم مدى الملائمة الاقتصادية والكفاءة والفعالية، ولا تقتصر المراجعة التشغيلية على الجوانب المحاسبية، وإنما يمكن أن تشمل تقييم هيكل المنظمة أو أساليب الإنتاج أو أنشطة التسويق وغيرها<sup>1</sup>.

كما يوجد أنواع أخرى برزت حديثاً في مختلف التطورات الحاصلة في مجال الأعمال وهي:

### 1. مراجعة نظم المعلومات:

وهي التأكد من صحة البيانات الداخلة للنظام بمراجعتها على المستندات، وكذا مراجعة المعلومات الخارجة للتأكد من سلامتها وقابلية الاعتماد عيها، وذلك عن طريق المقارنة بين التشغيل اليدوي وبين التشغيل الإلكتروني للبيانات، أو تشغيل نفس البيانات باستخدام برامج الكمبيوتر آخر وإجراء المقارنة<sup>2</sup>.

### 2. المراجعة البيئية:

وهو نوع حديث جدا ولم يتم الاتفاق على مفهوم معين حتى الآن بسبب عدم الاعتراف بها من جانب السلطات أو المنظمات المهنية المختصة، إلا أنه عرف بكونه نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية بغرض التحقق من فاعليته وتوافقه مع الترتيبات البيئية المخططة وتحديد آثاره على القوائم المالية والهدف منه قياس مدى الالتزام بالأنظمة البيئية والتنبؤات وما يمكن أن يواجهه المؤسسة جرائها.

<sup>1</sup> ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة، تز: محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005، ص 24.

<sup>2</sup> خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص: 270.

### المطلب الثالث: أهداف وخدمات المراجعة الداخلية

تحدد أهداف المراجعة الداخلية بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، وتتضح بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد خلال السنوات الأخيرة الذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة.

#### أولاً: أهداف المراجعة الداخلية

لقد ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية من خلال زيادة أنشطة المؤسسة وتشغيلها، ويمكن تلخيص أهداف المراجعة الداخلية في النقاط التالية:

#### 1. هدف الحماية:

- يمثل الحماية الهدف التقليدي للمراجعة الداخلية، حيث كانت تعرف على أنها ذلك النشاط الذي يهدف إلى حماية أصول المؤسسة، ويمكن استخلاصها في العناصر التالية<sup>1</sup>:
- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
  - حماية أصول المؤسسة.
  - التأكد من المواءمة بين أساليب القياس، الخطة، الإجراءات، القوانين واللوائح الموضوعة.
  - التأكد من الاستخدام الكفء لموارد المؤسسة.
  - التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية.

#### 2. هدف البناء:

مع تطوير مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لهذه الوظيفة، ويتحقق هدف البناء من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص، حيث يتضمن التعريف الأخير اعترافاً بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية تلبية لاحتياجات الإدارة<sup>2</sup>.

والشكل التالي يوضح هدي المراجعة الداخلية:

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنات، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار الحمدي العامة، الجزائر 2008، ص42.

<sup>2</sup> نادر شعبان إبراهيم السواح، النقود البلاستيكية وأثر المعاملات الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية، الدار الجامعية، مصر 2006، ص 141.

الشكل رقم (01): هدي المراجعة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، فتحى رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص109.

هنا يجب الملاحظة أن المراجعة الداخلية تهدف إلى التأكد من مدى احترام الإطار المعياري والتوجيهات والسياسات ذات المصادر الداخلية والخارجية، التي تعمل في إطارها مختلف إدارات وأقسام المؤسسة<sup>1</sup>.

ثانياً: خدمات المراجعة الداخلية

لتحقيق الأهداف السابقة تقوم المراجعة الداخلية بعدة خدمات تتمثل في:

**1. خدمات وقائية:** من حيث التأكد من وجود الحماية الكافية للأصول وحماية السياسات الإدارية ضد الانحراف عند التطبيق.

**2. خدمة تقييمية:** حيث أنها تعمل على قياس وتقييم فاعلية النظم وإجراءات الرقابة المطبقة في المشروع ومدى التماشي مع السياسات الإدارية.

**3. خدمات إنشائية:** وهي التي تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة الشركة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنات، مرجع سبق ذكره، ص 43.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية (على المستوى الكلي والجزئي)، [د.ط.]، قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة جامعة إسكندرية، مصر، 1997، ص187.

4. خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته والخاصة بإصلاح أي أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المشروع<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، لبنان، 2001، ص166.

## المبحث الثالث: الإجراءات العملية لتنفيذ المراجعة الداخلية

تتمثل الإجراءات العملية لتنفيذ عملية المراجعة الداخلية في مجموعة من الخطوات التي يقوم بها المراجع الداخلي للقيام بمهمته وذلك بالاستناد على مجموعة من الوسائل والتقنيات، وبالاعتماد على المعايير المتعارف عليها من أجل تحقيق عمل دقيق، كامل وفعال، وهذا ما سيتم إبرازه في هذا المبحث.

## المطلب الأول: معايير تطبيق المراجعة الداخلية

يعتبر المعيار بمثابة القاعدة والمرجع الذي يوجه عملا ما، ويجب على المراجع عند قيامه بعملية المراجعة أن يلتزم بالمعايير المتعارف عليها، ولقد قام معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1978 بوضع معايير للمراجعة الداخلية قسمت إلى خمس مجموعات كما يلي:

## المجموعة الأولى: معايير خاصة بالاستقلال المهني:

حيث تم استخدام مصطلح مهني من قبل المعهد ( معهد المراجعين الداخليين ) اعترافا منه بأن المراجعة الداخلية هي مهنة مستقلة تتضمن معيارين أساسيين هما<sup>1</sup>:

1. **المكانة التنظيمية:** حيث يجب أن يتمتع جهاز المراجعة الداخلية بمكانة خاصة في التنظيم يسمح له من خلالها بممارسة نشاطه بحرية كافية.

2. **الموضوعية:** أي يجب أن يكون المراجع الداخلي موضوعيا في حكمه مستندا على أدلة غير منحاز إلى أي جهاز داخل المؤسسة.

## المجموعة الثانية: معايير خاصة بالعناية المهنية:

يجب أن تؤدي أعمال المراجعة بما يتفق والعناية المهنية اللازمة، وهذا يتطلب ما يلي<sup>2</sup>:

## 1. بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية:

- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر التأهيل الفني والخلفية العملية المناسبة لدى المراجعين الداخليين القائمة بعملية المراجعة الداخلية.

- يجب أن تكون لدى قسم المراجعة الداخلية - أو يحصل على - المعرفة، المهارات، والأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجعة.

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية للطباعة والنشر، لبنان، 2011، ص 149.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 221.

- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية.

## 2. بالنسبة للمراجع الداخلي:

- يجب على المراجع الداخلي الالتزام بالمعايير المهنية للسلوك.
- يجب أن تتوفر لدى المراجع الداخلي المعرفة، المهارات، والأصول اللازمة لأداء أعمال المراجعة.
- يجب أن تتوفر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد، والقدرة على الاتصال بفعالية.
- يجب على المراجع الداخلي الحفاظ على تأهيله الفني عن طريق التعليم المستمر.
- يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال المراجعة.

## المجموعة الثالثة: معايير خاصة بنطاق تطبيق المراجعة الداخلية:

يتضمن هذا المعيار الجوانب التالية<sup>1</sup>:

### 1. فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المشروع وتحقيق أهدافها والتي تتمثل في:

- حماية ممتلكات وموارد المشروع من أي تصرفات غير مرغوب فيها.
- دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المشروع.
- التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل.
- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات.

### 2. فحص مدى جودة وفعالية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة بفاعلية.

## المجموعة الرابعة: معايير خاصة بأداء أعمال المراجعة:

إن عمل المراجع الداخلي لا بد أن يشمل تخطيط عملية المراجعة الداخلية، فحص وتقييم المعلومات، وتوصيل النتائج وتمثل هذه المعايير شرح لكافة المراحل المختلفة لعملية المراجعة الداخلية والتي تبدأ بالتخطيط وتنتهي بعملية المتابعة<sup>2</sup>. وتشمل هذه المجموعة على معايير فرعية تتمثل في:

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، 2001، ص 271.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار الجامعة، الإسكندرية، 2006، ص 280.

**1. معيار تخطيط المراجعة الداخلية:** يتناول هذا المعيار إجراءات عملية المراجعة الداخلية<sup>1</sup>:

- التحضير والإعداد.
- التخطيط العملي لعملية المراجعة.
- الإجراءات التمهيدية للمراجعة.
- إعداد خطة العمل وبرامج الأداء والبرنامج الزمني اللازم لتنفيذ عملية المراجعة.

**2. معيار فحص وتقييم المعلومات:** يعتبر أكثر المعايير تفصيلاً في شرح عملية المراجعة الداخلية، وقد أُلزم هذا

المعيار المراجع الداخلي بضرورة جمع، تحليل، تفسير وتوثيق المعلومات وذلك لتدعيم عملية المراجعة.

**3. معيار توصيل نتائج المراجعة الداخلية:** حيث أُلزم هذا المعيار المراجع الداخلي بضرورة توصيله لنتائج عملية

المراجعة الداخلية التي قام بإجرائها إلى الإدارة العليا عن طريق التقرير وذلك بعد انتهاء عملية الفحص.

**4. المتابعة:** يجب أن يتابع المراجع الداخلي عملية المراجعة الداخلية بعد إعداد تقريره النهائي عنها وذلك ليتأكد من

أن النتائج والتوصيات التي اقترحها قد تم اتخاذ إجراءات مناسبة اتجاهها، حيث يجب أن يحدد المراجع الداخلي الإجراءات التصحيحية اللازمة لتصحيح أي نواحي قصوى، لذلك فإن المراجع الداخلي يجب أن يتأكد أن هذه الإجراءات التصحيحية قد حققت النتائج المرغوبة، أو أن الإدارة ومجلس الإدارة قد أخذت في الحسبان الخطر المصاحب لتجاهل هذه الإجراءات التصحيحية<sup>2</sup>.

**المجموعة الخامسة: معايير خاصة بإدارة قسم المراجعة الداخلية:**

تقتضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير المشرف على قسم المراجعة الداخلية، حيث أُلزمه هذا

المعيار بضرورة القيام بما يلي<sup>3</sup>:

- أن تحقق إدارته الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس المتابعة.
- الحرص على استخدام الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية.

<sup>1</sup> نihal محمود السيد، المحاسبة الإلكترونية والتقييد الإلكتروني (مراجعة الحسابات - أصول المراجعة والرقابة التجارية الإلكترونية-)، [د.ط]، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2017، ص14.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، [د.ط]، الدار الجامعية، مصر، 2006، صص 518، 520، 523.

<sup>3</sup> نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2006-2007، ص ص: 54-55.



- أن تتماشى جميع أعمال إدارة القسم مع معايير الممارسة المهنية الداخلية.
- أن تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات القسم.
- يجب أن يضع خطط لإدارته لتمكينها من تنفيذ المسؤوليات الخاصة بها.
- يجر سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في القسم.
- يلتزم المدير بوضع برنامج لاختيار وتطوير الموارد البشرية لإدارة المراجعة الداخلية.
- يسعى إلى إحداث نوع من التعاون والتنسيق بين جهودات كلا من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لتحقيق تغطية مناسبة لعملية المراجعة.

### المطلب الثاني: عناصر ومراحل المراجعة الداخلية

لتنفيذ أعمال ومهام المراجعة الداخلية ينبغي أن تعتمد على مجموعة من الخطوات الهامة والتي تشمل:

#### أولاً: عناصر المراجعة الداخلية:

على المراجع عند القيام بالمراجعة أن يلتزم بالعناصر التالية<sup>1</sup>:

1. **برنامج المراجعة:** إن برنامج المراجعة هو جزء رئيسي من مخطط المراجعة وليس مستقل عنها، وهو عبارة من مجموعة مفصلة وواضحة من التعليمات تعتبر كإرشاد لتنفيذ خطة موضوعية، ويتم تعديله كلما توفرت (خلال مرحلة تنفيذ المهمة) معطيات تستوجب التعديل لتحقيق الهدف الذي من أجله وضعت الخطة.
2. **برنامج العمل:** على مدير المراجعة الداخلية إعداد برامج عمل خطية شاملة لكل دائرة أو نشاط في المؤسسة تقع ضمن عمل المراجعة.
3. **أوراق العمل:** إن أوراق العمل بمثابة همزة الوصل بين المراجعة الميدانية وتقرير المراجع، حيث هذه الأخيرة تعد الوعاء المادي الذي يحتوي على جميع المستندات الثبوتية للمعلومات التي حصل عليها أو قام بتحضيرها المراجعين الداخليين خلال تنفيذ مهام المراجعة المناطة بهم القيام بها.
4. **ملفات المراجعة:** إن أية عملية مراجعة يجب أن توثق بمستندات ومعلومات وبيانات واضحة تؤيد الوصول إلى الأهداف العامة والخاصة بمهام المراجع، وتشمل هذه الملفات في : ملف المراجعة الدائم، ملف المراجعة الجاري، ملف المراسلات.

<sup>1</sup> داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق معايير دولية، ط2، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2010، ص ص: 211- 238

5. تقرير المراجع: هو المنتج النهائي لأعمال المراجعة و هو الأسلوب الأمثل للتعبير و الإبلاغ عن نتيجة العمل الذي أنجزه المراجع الداخلي في المؤسسة وخبرة فريق المراجعة في القيام بالمهام المناطة بهم و في مقدرة الفريق على تحمل مسؤولياته.

### ثانيا: خطوات تنفيذ المراجعة الداخلية:

إن معايير أداء المراجعة الداخلية توضح أن تنفيذ أعمال ومهام المراجعة الداخلية ينبغي أن تعتمد على مجموعة من الخطوات الهامة والتي تتمثل في ثلاث خطوات رئيسية وهي كالتالي:

#### 1. تحضير مهمة المراجعة الداخلية

هي عبارة عن تمهيد لمهمة المراجعة الداخلية، ويتم من خلال هذه المرحلة القيام بجميع الأعمال التحضيرية التي تسبق عملية الفحص والعمل الميداني، إذ تتمثل خطوات تحضير مهمة المراجعة الداخلية في مرحلتين أساسيتين نوضحهما في ما يلي:

**1.1 الأمر بالمهمة:** هو بمثابة تفويض تمنحه الإدارة العامة للمراجعة الداخلية بهدف إعلام مختلف مسؤولي المؤسسة بنتائج عملية المراجعة<sup>1</sup>.

**2.1 الدراسة و التخطيط:** إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية وهامة جدا لنجاح مهمة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجعين الداخليين وضع خطة مراجعة مبنية على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة المراجعة ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال:<sup>2</sup>

- الاطلاع والفهم: في هذه الخطوة يجب على المراجع أن يقوم بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية اللازمة التي تمكنه من فهم الموضوع.

<sup>1</sup>أحناش جمال، أهمية التحقيق المتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2011-2012، ص106.

<sup>2</sup>عبد السلام عبد الله، سعيد أبو سرعة، عبد السلام عبد الله، سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009-2010، صص66-67.

- خطة التقارب: بعد أن يقوم المراجع الداخلي بالاطلاع والفهم للمهمة المكلف بها، ومن خلال المعلومات التي قام بجمعها فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب، وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتفسير النشاط أو الوسيلة محل الدراسة إلى مجموعة من أعمال أولية.
- تحديد مواقع الخطر: إن المراجع الداخلي يجب أن يقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلق به.
- التقرير التوجيهي: يحدد التقرير التوجيهي أسس المراجعة الداخلية ونطاقها ويعرض الأهداف التي يسعى المراجع إلى تحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة مسبقاً ضمن خطة التقارب والتي على ضوءها تم تحديد نطاق المهمة.

## 2. تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

بعد أن ينتهي المراجع الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة المراجعة المكلف بها، تبدأ خطوة التنفيذ الميداني لها والتي من خلالها يقوم بجمع المعلومات وأدلة الإثبات بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة، وترتكز هذه الخطوة على ثلاث مراحل هي:<sup>1</sup>

**1.2 اجتماع الافتتاح:** يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته بين الفريق المكلف بالمهمة و مسؤولو النشاط محل المراجعة، وفيه يتم بناء العلاقات بين الطرفين.

**2.2 برنامج المراجعة (مخطط التنفيذ):** يقوم برنامج المراجعة بتقسيم الأعمال بين مختلف فريق أعضاء المراجعة وفقاً لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن، ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن المهمة ويساعد على تتبع عمل المراجعين.

**3.2 العمل الميداني:** يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات، المقارنات، وغيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق مهمة المراجعة والكشف عن المشاكل والانحرافات التي قد تحدث.

## 3. التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية.

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في انجاز مهمة المراجعة الداخلية وتتمثل في أربعة مراحل وهي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> داود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص 235.

**1.3 التقرير الأولي للمراجعة:** يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل الذي تم إعداده أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، الذي يشمل على كافة المشاكل والمخالفات التي تكشف للمراجعين أثناء تنفيذهم المهمة.

**2.3 حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم:** يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة والأشخاص المراجعة أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات والنتائج المتوصل إليها.

**3.3 التقرير النهائي:** بعد انتهاء التدخل يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي اكتشفت خلال مهمة المراجعة.

**4.3 متابعة تنفيذ التوصيات:** بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها والتي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتلك التوصيات، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

### المطلب الثالث: وسائل وتقنيات تنفيذ المراجعة الداخلية

لكي يقوم المراجعون بإنجاز مهمة المراجعة بما تتضمنه من تخطيط، تنفيذ لأعمال المراجعة، تبرير النتائج والتوصيات الواردة في تقارير المراجعة، فإنهم يحتاجون إلى معلومات نوعية وأخرى كمية يتم تجميعها وتحليلها بالاعتماد على مجموعة من الوسائل والتقنيات. والتي تتمثل فيما يلي:

● **المعاينة والجرد الفعلي:** لكي يتأكد المراجع من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى للأصل، فإنه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع وكذلك الوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد. وهذه الوسيلة تعتبر أهم وأقوى وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل<sup>2</sup>.

● **المراجعة الحسابية:** يهدف هذا الإجراء إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالسندات والدفاتر والكشوف والقوائم المالية، وذلك من الناحية الحسابية فقط. وتعتبر هذه الوسيلة ضرورية تمكن المراجع من التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 239.

<sup>2</sup> عبد السلام عبد الله، سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 71.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 74.

- **المراجعة المستندية:** تمثل نقطة البداية لمراجعة القوائم المالية الختامية (المراجعة الفنية)، وأداة يعتمد عليها مراقب الحسابات في التحقق من مدى سلامة البيانات التي تحتوي عليها القوائم، وانتظام الدفاتر والسجلات التي تستقى منها<sup>1</sup>.
- **المراجعة الانتقادية:** وتعني فحص المستند أو السجل بغرض تحديد البنود غير العادية، ويعتبر هذا الفحص شائعا بشكل خاص في اكتشاف البنود غير القابلة للملاحظة بسبب حجمها أو عمرها<sup>2</sup>.
- **نظام المصادقات:** إن المصادقات عبارة عن إقرار مكتوب من الغير، مرسل إلى المراجع بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة. وهذه الوسيلة تصنف ضمن أقوى أدلة إثبات، كونها معدة من طرف ثالث خارج المؤسسة و تسلم مباشرة إلى المراجع. وتساعد المصادقات التي يحصل عليها المراجع في التحقق من الوجود الفعلي ومن الملكية ومن التقييم لبعض الأصول غير الموجودة بجيازة المؤسسة، مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء، أوراق القبض، الأوراق المالية المودعة لدى البنوك والمخزون المملوك للمؤسسة لدى الغير<sup>3</sup>.
- **نظام الاستفسارات والتتبع:** قد يكون الاستفسار شفويا أو تحريريا، ويحرص المراجع على تعزيز الإجابات قبل أن يقتنع بها وهو أسلوب غير إيجابي، ذاتي يعتمد على الحكم أو التقدير الشخص وتوقف قوة الأدلة التي يحصل عليها على كيفية صياغة الأسئلة وطريقة توجيهها<sup>4</sup>.
- **نظام المقارنات والربط بين المعلومات:** تشمل هذه الوسيلة إجراء مقارنة بين معلومات الفترة الحالية والفترات السابقة، ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات، ومقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في نفس الصناعة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 477.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 302.

<sup>3</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 207.

<sup>4</sup> إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص 109.

<sup>5</sup> عبد سعيد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، مركز الأمين للنشر والتوزيع، اليمن، 2007، ص 245.

## خلاصة الفصل الأول:

تعتبر المراجعة عملية فحص وتقييم لجميع نشاطات المؤسسة بصورة موضوعية، يقوم بها موظف مستقل لإبداء رأي فني محايد حول وضعيتها المالية ومدى فعالية النظام الرقابي، وقد أدى تطورها إلى تعدد أهدافها وتعدد أنواعها و تعتبر المراجعة الداخلية أحد أنواعها المهمة بحيث تعتمد عليها المؤسسة في تقييم أدائها وتحسينه.

و لقد أصبحت المراجعة الداخلية تحتل مكانة هامة في المؤسسة لما لها تأثير على السير الحسن لأنظمة الرقابة المطبقة كما تعتبر أداة في يد الإدارة العليا تسمح لها بتحقيق أهدافها بكفاءة فعالية ولأنها تتناول الفحص الانتقادي المنتظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية، وذلك باعتمادها على تقنيات وأدوات وإتباعها لمراحل من أجل التطبيق السليم لها، بما يضيف قيمة للمؤسسة ومصداقية لتقاريرها، وقد أصبحت تحتل مكانة هامة في المؤسسة لما لها تأثير على السير الحسن لأنظمة الرقابة المطبقة ومن بينها نظام مراقبة التسيير حيث تسعى إلى تحسين فعاليته.

## الفصل الثاني:

نظام مراقبة التسيير وعلاقته

بالمراجعة الداخلية

## تمهيد:

يعتبر نظام مراقبة التسيير من الأنظمة الهامة لتسيير المؤسسات، حيث يغطي كافة وظائف المؤسسة ويعمل على توجيهها باستعمال أدوات فعالة لقياس وتقييم الأداء، من خلال كشف الانحرافات وتحديد أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في وقتها بغرض تحقيق الأهداف التشغيلية والإستراتيجية، الأمر الذي فرض توفر نظام المعلومات لتسهيل مهمتها في التخطيط والتنفيذ والرقابة. وقد تم الطرق في هذا الفصل المعنون بنظام مراقبة التسيير وعلاقته بالمراجعة الداخلية إلى ثلاث مباحث مقسمة كالتالي:

المبحث الأول: ماهية نظام مراقبة التسيير.

المبحث الثاني: أدوات ومسار نظام مراقبة التسيير.

المبحث الثالث: علاقة نظام مراقبة التسيير بالمراجعة الداخلية.



## المبحث الأول: ماهية نظام مراقبة التسيير

إن أهمية البالغة التي يكتسبها نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة تكمن في ضمان استمرارية وفعالية المؤسسة وتحقيق الأهداف المرجوة عن طريق التحكم الجيد و السير في المسار الصحيح.

وقد صوبنا اهتمامنا في هذا المبحث على التطور التاريخي لنظام مراقبة التسيير ومفهومه في المطلب الأول، و أهداف ومهام مراقبة التسيير في المطلب الثاني، وفي المطلب الثالث أنواع مراقبة التسيير.

## المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام مراقبة التسيير و مفهومه

## أولاً: التطور التاريخي لنظام مراقبة التسيير

ظهرت مراقبة التسيير لأول مرة في المؤسسات الأمريكية، و يرجع ذلك إلى الفترة ما بين الحربين العالميتين. لكن انتشارها لم يكن إلا بعد الحرب العالمية الثانية و ذلك بسبب سيطرة المذهب المنفعي الذي كان سائداً في مرحلة ازدهار المؤسسات الأمريكية، التي لم تكن في هذه الفترة بحاجة إلى التحكم في التكاليف و تحديد المسؤوليات نظراً للنتائج المرضية التي كانت تحققها. غير أن أزمة 1929م و تأثيرها على المؤسسات الأمريكية أدى إلى توقف الازدهار و قلة الموارد مما تطلب تطوير أدوات جديدة موجهة لتسيير المؤسسات بالعمل على التحكم في التكاليف و تحدد المسؤوليات<sup>1</sup>.

وعموماً لقد شهدت مراقبة التسيير أربعة مراحل<sup>2</sup>:

## - المرحلة الأولى:

في البداية استعملت مراقبة التسيير في المحاسبة المالية وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط والمنتجات المتحققة والمباعة من طرف المؤسسة، وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي، وشاع نظام النسب وتطور داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة "DUPONT" سنة 1907 وهذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة بنوك)، [د.ط.]، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 11.

<sup>2</sup> حاج قويدر فورين، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، من الموقع:

[www.accuavab.net/new/accountants-library/./0.html](http://www.accuavab.net/new/accountants-library/./0.html), (20/02/2020).

- المرحلة الثانية:

تعتبر مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة، وضعت من طرف "SLOAM" الذي وضع ميكانيزمات التنظيم وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث والتطوير وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها.

- المرحلة الثالثة:

هي المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصصت إستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين ويكمن ذلك في تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة.

- المرحلة الرابعة:

تعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل تطور مراقبة التسيير، ظهرت في الستينيات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بنتائج الموازنة، مما استدعى الأمر تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.

ثانيا: مفهوم نظام مراقبة التسيير

قبل التعرض لتعريف نظام مراقبة التسيير وخصائصه نلاحظ أنه مركب من مصطلحين "المراقبة" و "التسيير" لذا نود تعريف كل مصطلح على حدى:

المراقبة:

تعني كلمة المراقبة وضع ما يعني القدرة على التحكم فيه وتوجيهه للوجهة المرجوة (المرادة)، أي كل مراقبة تهدف إلى قياس النتائج لفعل ما ومقارنة هذه النتائج مع الأهداف المحددة مسبقا لمعرفة التوافق من عدمه (أي التباعد أو الانحراف)<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 8.

التسيير:

هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة التي تشمل أساسا التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة وهو باختصار تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها<sup>1</sup>.

1. تعريف نظام مراقبة التسيير:

لقد تعددت التعاريف المقدمة لنظام مراقبة التسيير نذكر منها:

● **التعريف الأول:**مقدم من طرف خبراء المحاسبة ومحافظوا الحسابات " مراقبة التسيير هي نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة، هذا النظام يسمح بمركزية وتجميع وترتيب المعلومات وترجمتها قصد الفهم وتبين نجاعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة"<sup>2</sup>.

● **التعريف الثاني:** "مراقبة التسيير هي مجموعة من الأنظمة التقنية و هي عملية لإدارة هذه الأنظمة ، التي ينفذها مسؤول تنفيذي أو مدير ، من أجل التأثير على سلوكيات موظفيها لتلبية متطلبات تطور المؤسسة "<sup>3</sup>.

● **التعريف الثالث:** " مراقبة التسيير هي مسار العمل الموضوع في خدمة المؤسسة لضمان التنشيط و التحريك الفعال و المستمر للطاقات و الموارد المتاحة، لبلوغ الهدف المنتظم من قبل هذا الكيان "<sup>4</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول : (أن مراقبة التسيير هي نظام للمعلومات مفيد ومساعد على قيادة المؤسسة ويسمح لمختلف المسيرين بتجنيد طاقاتهم من أجل تحقيق الأهداف المسطرة للمنظمة والتأكد من تحقيقها وفقا للموارد المتاحة).

<sup>1</sup> محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير: أساسيات، وظائف، تقنيات، الجزء 1، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص21.

<sup>2</sup> هواري معراج، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص6.

<sup>3</sup>Zouhair Djerbi et autres, Contrôle de gestion, Dunod, France, 2014, P 03.

<sup>4</sup>A.Khemakhem , J.L. Ardoin , Introduction au contrôle de gestion, Vendôme, France , 1971 , P10.

## 2. خصائص نظام مراقبة التسيير:

يمكن تلخيص خصائص نظام مراقبة التسيير في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- تقديم معلومات صحيحة: يعمل هذا النظام على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلله وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج سلبية.
  - حسن توقيت المعلومة المقدمة: يوفر هذا النظام المعلومات المناسبة في الوقت المناسب، حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفادتها جزئيا وكليا.
  - الاقتصاد في التكاليف: يساهم هذا النظام الفعال في تخفيض التكاليف خاصة إذا كان إلكتروني مبني على الحواسيب والبرمجيات، فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت والتقليل من الأخطاء والانحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهضة.
  - سهولة الفهم: يتصف هذا النظام بسهولة الفهم والتطبيق، فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا وطبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سوف يسيء تفسير هذه النتائج وبتالي اتخاذ قرارات خاطئة.
  - تسهيل اتخاذ القرار: يساهم هذا النظام في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح و الجاهزية دون الحاجة إلى التفسير والتحليل.
- المطلب الثاني: أهمية وأهداف نظام مراقبة التسيير.

لقد عرف نظام مراقبة التسيير تطورا واسعا في مهامه من المهمة المحاسبية إلى شموليته لجميع الوظائف دون استثناء فأصبح له دورا فعال في كل من العمليات التخطيطية وإدارة الأفراد في المؤسسة.

## أولا: أهمية نظام مراقبة التسيير

تظهر أهمية نظام مراقبة التسيير مع كبر حجم المؤسسات وتعذر تسييرها بالأساليب البسيطة، مما استدعى الاعتماد على أسس علمية سليمة تضمن المحافظة على أموال المؤسسة ورسم سياستها مع متابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة، حيث استمدت هذه الأهمية من مجموعة من المتغيرات أهمها<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، 2007، ص 140.

<sup>2</sup> محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص 167.

- **تغير الظروف:** تواجه كل المؤسسات تغيرا في الظروف البيئية مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ونظام مراقبة التسيير إذا صمم وتمت ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد في توقع التغير والاستعداد للاستجابة له، وكلما طال الأفق الزمني كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.
  - **تراكم الأخطاء:** لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إيذاء المؤسسة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء ويتعاضم أثرها إذا ما بقيت بدون معالجة.
  - **التعقيد التنظيمي:** عندما تقوم المؤسسة بالتوسع في المشتريات والمنتجات والأسواق يتعقد هيكلها وتزداد حدة المنافسة، مما يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار.
- ثانيا: أهداف نظام مراقبة التسيير

- إن الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة وهذا لا يتحقق إلا إذا قام المسير بإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه<sup>1</sup>.
- وعموما نجد أن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>2</sup>
- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي و النشاط المعياري و إبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات و ذلك يتم عن طريق الميزانيات التقديرية.
- تحقيق الفعالية و نقصد بما تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة.ومن اجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت و الحجم المناسبين إضافة إلى ضرورة معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة.
- الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.
- تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من خلال الاستعمال العقلاني و الرشيد لموارد المؤسسة و يتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنة بين ما خطط له و ما تم تحقيقه.
- تحقيق الملائمة أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة و ذلك بتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد إذ أن بهذين العاملين يتماشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال و بالتالي تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.

<sup>1</sup> صالح خالص صاني، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 34.

<sup>2</sup> محمد خليل و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية، من الموقع: [www.rr4ee.net](http://www.rr4ee.net) ، (22/02/2020).

## المطلب الثالث: أنواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها: الزمن، التنظيم، المصدر، الشمولية:<sup>1</sup>

أولاً: من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل أو أثناء أو بعد التنفيذ، ونجد:

**1. المراقبة السابقة (القبلية):** يعتمد هذا النوع من المراقبة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي أنها مراقبة وقائية، حيث يقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة والفعالية، كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل.

**2. المراقبة أثناء الإنجاز (الآنية):** هذا النوع من المراقبة تعتبر مراقبة إصلاحية أو علاجية أثناء عملية الإنجاز أي أنه يتم تصحيح الأخطاء والانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم إنجازها بالمواعيد المطلوبة. وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.

**3. المراقبة اللاحقة (البعديّة):** تتم هذه المراقبة بعد الانتهاء من تنفيذ النشاطات ومهمتها مراجعة ما تم إنجازه ومقارنتها مع ما هو متوقع ومن تم استخراج الأخطاء أو الانحرافات إن وجدت ومحاولة إنجاز وسائل تصحيحها .

ثانياً: من حيث التنظيم: حسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة هي:

**1. المراقبة المفاجئة:** تتم هذه الرقابة بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق وهذا من أجل اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتمكن من تقييم أفراد ويتم ذلك بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم ومدى تسيير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.

**2. المراقبة الدورية:** تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية أو شهرية وذلك بوضع برامج المراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبق والهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي.

**3. المراقبة المستمرة:** وهي المراقبة الدائمة، وذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء وهذا باستخدام سجلات الدوام اليومية لمراقبة الانضباط في العمل.

<sup>1</sup> فاطمة نعمان، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2012- 2013، ص: 16-17.

ثالثا: من حيث المصدر: حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير:

1. المراقبة الداخلية: ويقصد بها المراقبة الذاتية، أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام والغرض منها هو

ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة وتقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير.

2. المراقبة الخارجية: هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدولة

كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية، ومراقبة مدققين الحسابات لميزانيات المؤسسات.

رابعا: من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاث أنواع:

1. المراقبة على مستوى الأفراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد

أثناء العمل وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها الكفاءة، الإنتاجية، معدل التأخر والغياب.

2. المراقبة على الأنشطة الوظيفية: وتشمل كل الوظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج، إدارة

الموارد البشرية، وتقوم بأداء كلاً منها بمؤشرات.

3. المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة: من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية وهنا عن

طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها: معدل الإنتاجية. معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسات

وإلى غير ذلك من المؤشرات، وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

## المبحث الثاني: الإجراءات العملية لنظام مراقبة التسيير

تقوم مراقبة التسيير على فكرة أساسية هي أن تحكم المسؤولين العمليين في أدائهم التسييري مرتبط بتزويدهم بمجموعة من الوسائل التي تمكنهم من الوصول إلى الأهداف، ويرتكز هذا التحكم في التسيير المستمد من مسار مراقبة التسيير على مجموعة من الأسس وينتج من ذلك أن هناك نوعين من أدوات مراقبة التسيير، الأولى تهتم بالقيادة الأمامية للأداء، والثانية تقوم بقيادة متزامنة مع الأداء تهدف إلى إيجاد موقع للمؤسسة في السوق، من أجل القدرة على التأثير على المتغيرات الأساسية للمحيط.

## المطلب الأول: مهام مراقبة التسيير:

لمراقبة التسيير مهام عديدة يمكن إيجازها في النقاط التالية<sup>1</sup>:

**1. مراقبة الأداء الوظيفي:** إن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضوعية، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد ويسعى إلى جمع معلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية، زيادة الأجر، مكافأة عقوبات... إلخ. مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة التي تتحقق عن طريق جملة من الخصائص:

**1.1 المشاركة في تحديد الأهداف:** تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة رافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة.

**1.2 عدالة التوزيع:** وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال وذلك من خلال توزيع الأجور كلا حسب طبيعة عمله، إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.

**1.3 عدالة التعاملات:** إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم بممثلي العمال بمختلف المسؤولين من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة، اتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال المهني.

**2. مساهم في إدارة الجودة:** أصبحت إدارة الجودة ذات أهمية كبيرة في المؤسسات التي تسعى للبقاء والتوسع في نشاطها، ودخلت مراقبة وإدارة الجودة في اهتمامات مراقب التسيير ومهامه الأساسية. وقد اتخذت العملية عدة مداخل منها ما له علاقة بالالتحاق بشهادة المعايير الدولية، ومنها ما يرتبط بإدارة الجودة الشاملة وهي أساليب وطرق

<sup>1</sup> محمد خليل و آخرون، مرجع سبق ذكره.



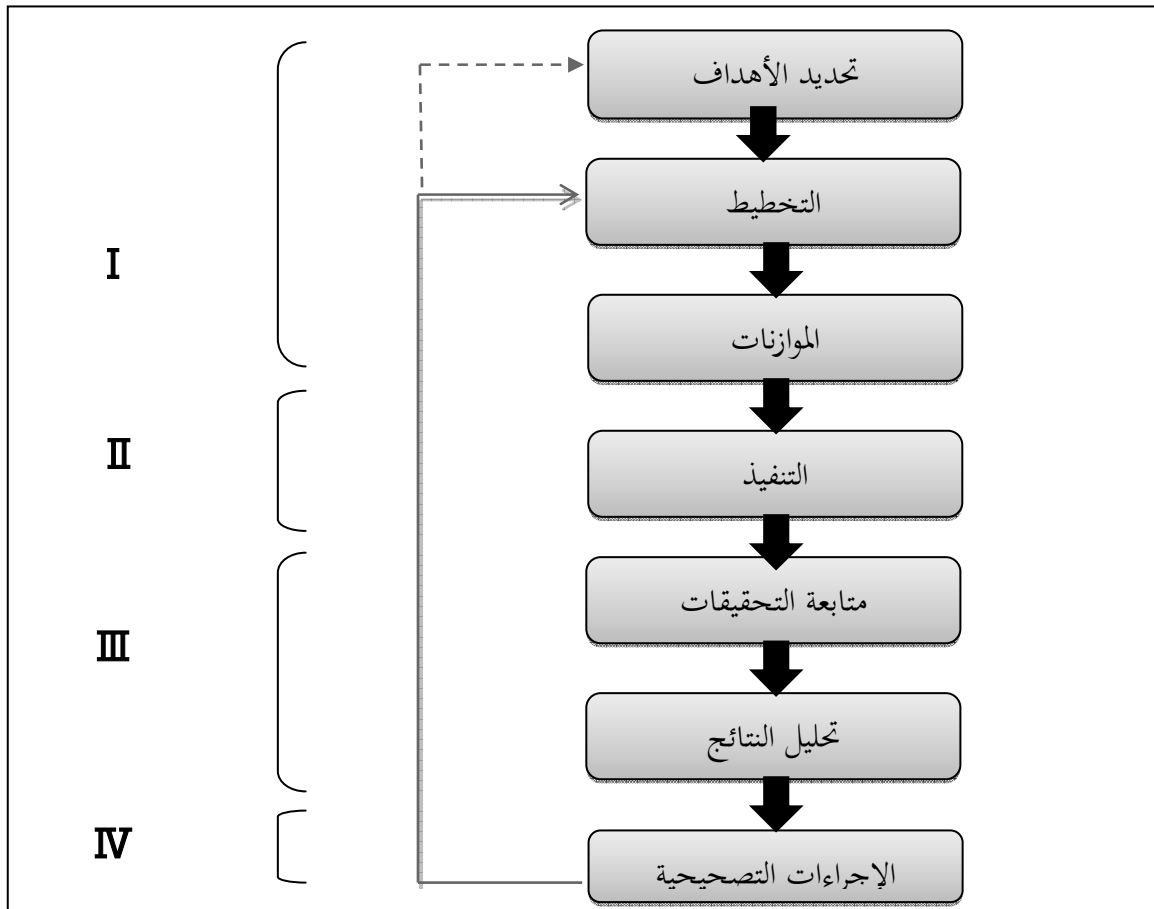
تسعى المؤسسة من خلالها تحقيق مستوى إداري يضمن جودة الإجراءات والمعاملات قبل المنتوج، وفي مجموعها عوامل تنتج رضا المستهلك وتبقيه وفيها لها<sup>1</sup>.

**3. إدارة الوقت:** ينظر إلى الوقت على أنه من أهم الأمور التي يجب استغلالها بالشكل الصحيح في أي مؤسسة ليتم تنفيذ الأعمال والمهام بالطريقة الصحيحة، وذلك عن طريق تحديد الأولويات، جدولة المهام ووضع خطط زمنية لتحقيق الأهداف<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: مسار نظام مراقبة التسيير

يمكن النظر على إلى نظام مراقبة التسيير على أنه مسار أو حلقة تفترض الإثراء والتعلم تدريجيا، هذا المسار عبارة عن حلقة متكونة من أربعة مراحل كما هي موضحة في الشكل الموالي:

الشكل (02): مراحل مراقبة التسيير



المصدر: نعيمة يجاوي، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، [د.س.]، ص03.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية العامة، الجزائر، [د.س.]، ص80.

<sup>2</sup> حداب سليم، مطبوعة محاضرات في نظام مراقبة التسيير للمنشآت الرياضية، معهد التربية البدنية والرياضية، جامعة الجزائر3 الجزائر، 2020، ص04.

انطلاقا من الشكل السابق، تتمثل مراحل مراقبة التسيير فيما يلي<sup>1</sup>:

### المرحلة الأولى: التخطيط

تسمح هذه المرحلة بالانتقال من الغايات إلى الأهداف المحددة القابلة للتنفيذ وذلك بتصميم مخططات تسمح بتنفيذها، حيث يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتقديم المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة والتي تساعد المديرين على وضع إستراتيجية طويلة المدى، يتم تقسيمها فيما بعد بمساعدة مراقب التسيير إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات وأيضاً المدى القصير (سنة)، عن طريق ما يسمى بالموازانات حيث تسمح هذه الأخيرة بتحقيق أهداف قصيرة الأجل.

### المرحلة الثانية: التنفيذ

بعد ما يتم التخطيط لما تريد المؤسسة أن تحققه، تبدأ مرحلة التنفيذ وهي تطبيق المخططات التي تم إعدادها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف المحددة.

### المرحلة الثالثة: المتابعة والتحليل

المهدف من هذه المرحلة هو مقابلة ومقارنة النتائج المقاسة بتلك المنتظرة أو المتوقعة، وكذا تحليل الفروقات التي لا يمكن تفاديها لتحديد فيما إذا كانت تشكل انحرافاً بالنسبة لمخطط النشاط، أو ببساطة إذا كانت هذه الفوارق تندرج ضمن المجال المحدد والمقبول لأي عمل تنبئي. وبالتالي فإن هذه المرحلة تمثل مراقبة أولية، وهي تسمح بالتأكد من أن المؤسسة تتوجه بصورة جيدة نحو الأهداف المنتظرة.

### المرحلة الرابعة: الإجراءات التصحيحية

تتطلب الانحرافات الخارجة عن المجال المقبول للعمل التنبئي ضرورة اتخاذ إجراءات تصحيحية، هذه التصحيحات تتم في غالب الأحيان على الأعمال الواجب القيام بها أي طريقة التنفيذ، أو على الوسائل التي ينبغي توفرها واستعمالها، كما يمكن أن تتم هذه التصحيحات في الحالات القصوى على الأهداف والغايات في حد ذاتها والتي تستوجب إعادة النظر فيها.

<sup>1</sup> صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،

يسمح هذا المسار بمساعدة المسؤولين وأفراد المؤسسة على تحسين أدائهم من خلال مختلف المراحل السابقة، فهو وسيلة لتحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها، وبالتالي يستطيع هؤلاء المسؤولين والأفراد التعرف على أخطائهم وتحسين أدائهم في المستقبل. وعليه فإن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى التدريب والتعليم وإلى تحسين جودة العمل التسييري ككل.

### المطلب الثالث: أدوات نظام مراقبة التسيير

تعتمد مراقبة التسيير على مجموعة من أدوات معالجة للمعلومات الواردة من مصادر داخلية وخارجية تطورت هذه الأدوات حسب تطور المؤسسات وتغيرات محيطها كذا حاجة المسيرين لأكثر قدر من المعلومات الدقيقة. حيث أصبحت الحاجة لا تقتصر على حساب التكاليف ومراقبتها وإنما الحاجة إلى نظام متكامل للقيادة، واتخاذ القرار وتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

#### أولاً: الأدوات التقليدية

من أهم الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير، نظام المعلومات، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية. وسنوجزها فيما يلي:

#### 1. نظام المعلومات:

يعرف نظام المعلومات على أنه: " مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في التنظيم والتصميم"<sup>1</sup>. نستنتج من هذا أن نظم المعلومات لها أشكال متعددة تكون بحسب حاجة المنظمة وكيفية تطبيقها. فحسب وظائف المؤسسة نجد نظام المعلومات الإنتاجي، التسويقي، المالي والمحاسبي، الموارد البشرية وهكذا، وحسب المستويات الإدارية نجد نظام المعلومات الاستراتيجي، التشغيلي، ونظام المعلومات الإدارات الوسيطة، ولكل مستوى إداري معلومات وقرارات مناسبة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>نوري منير، نظام المعلومات المطبق في التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص 100.

<sup>2</sup>محمد الصغير قريشي، شريفة رفاع، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، صص: 95-96.

## 2. المحاسبة العامة:

تعرف المحاسبة العامة على أنها: "تقنية إدارية موحدة تتكون من التقاط وقياس الحركات التي تؤثر على تشغيل أو هيكل الشركة، والنتيجة إما عن نشاطها الداخلي أو عن علاقاتها مع العالم الخارجي. ومن الناحية العلمية، تتكون العملية من جمع وتحليل وتقييم وتسجيل وعرض وتفسير هذه الحركات المعبر عنها بعبارة نقدية"<sup>1</sup>.  
تتمثل أهداف المحاسبة العامة في<sup>2</sup>:

- معرفة نتائج النشاط.
- معرفة مدى تطور الذمة.
- تزويد المحاسبة التحليلية والمحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة.
- تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي.

## 3. المحاسبة التحليلية:

تعرف المحاسبة التحليلية بأنها:

"تطبيق لمبادئ المحاسبة المالية في مجال التسجيل والتحليل والتحديد وتفسير المواد والأجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة، القطاعات، الأقسام، العمليات، وحدات الإنتاج وخطواتها ومناطق البيع"<sup>3</sup>.  
وتهدف المحاسبة التحليلية في العصر الحالي إلى تحقيق أربعة أهداف هي<sup>4</sup>:

- إعداد تقارير الدورية لمساعدة الإدارة في التخطيط ورقابة تكاليف التشغيل، وتقييم أداء العاملين والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية.
- إعداد التقارير الداخلية للإدارة التي تمكنها من اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد، وقرارات التسعير في بعض الأحيان.
- إعداد التقارير غير الدورية الداخلية لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة برسم السياسات العامة، التخطيط طويل الأجل، تقديم منتجات جديدة والاستثمار في المعدات.

<sup>1</sup>Younène Benaissa, **Technique comptable algérienne**, Entreprise national du livre, Alger, 1984, P10.

<sup>2</sup>جدال منصورية، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016-2017، ص44.

<sup>3</sup>عبد الكريم بو يعقوب، **المحاسبة التحليلية**، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص9.

<sup>4</sup>زينات محمد محرم وآخرون، **أصول محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص10.

- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية، التي تمكن المستخدمين الخارجيين من مستثمرين وجهات حكومية وأطراف خارجية أخرى من اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمؤسسة.

### ثانياً: الأدوات الحديثة

لقد تطورت أدوات مراقبة التسيير تبعاً لحاجة المؤسسات وتغيرات محيطها، وستتطرق لبعض أهم الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير:

#### 1. التحليل المالي:

يعرف التحليل المالي على أنه: " عبارة عن إجراءات تحليلية مالية لتقييم أداء المنشأة في الماضي وإمكانية الارتقاء به مستقبلاً. وعليه فهو عملية للحكم على تقييم الأداء، وهذه العملية تتطلب فهم مشترك وحكم بالإضافة إلى أساليب تحليلية".<sup>1</sup>

تستخدم المؤسسة التحليل المالي من أجل تحقيق عدة أهداف ما يلي<sup>2</sup>:

- تقييم الوضع المالي والنقدي والتنبؤ باحتمالات الفشل التي توجه المؤسسة.
- تقييم نتائج قرارات الاستثمار والتمويل.
- الاستفادة من نتائج التحليل المالي لإعداد الموازنات والخطط المستقبلية.
- تحديد الفرص المتاحة أمام المؤسسة والتي يمكن استثمارها.
- تحديد قدرة المؤسسة على الاقتراض وخدمة ديونها من الفوائد.

#### 2. الموازنة التقديرية:

تعرف الموازنة التقديرية على أنها: " الأداة التخطيطية ذات التوجه المستقبلي، تهدف من خلالها المؤسسة إلى التنبؤ بمستوى النشاط الممكن تحقيقه، والنتائج المالية الممكن الوصول إليها عند مستوى النشاط المستقبلي المتوقع"<sup>3</sup>.

تساعد الموازنة التقديرية على تحقيق أهداف المؤسسة باعتبارها:

<sup>1</sup> محمد على إبراهيم، الإدارة المالية الحديثة، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 73.

<sup>2</sup> أرشد فؤاد التميمي، عدنان تايه النعيمي، التحليل والتخطيط المالي (اتجاهات معاصرة)، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 21.

<sup>3</sup> مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 278.

- أداة تخطيط: تعد الموازنة وثيقة شاملة تسطر بوضوح ما تنوي المؤسسة القيام به لفترة زمنية، كما تساعد في تخطيط الاحتياجات النقدية في الأجل القصير وذلك من خلال التخطيط لاستثمار الفائض النقدي أو التخطيط لتدبير العجز في النقدية<sup>1</sup>.

- أداة تنسيق: تعد الموازنات أداة ربط بين مختلف الأنشطة والمراكز والأقسام، سواء في مرحلة الإعداد أو التنفيذ أو المراجعة، ويتم ربط القرارات ببعضها البعض، كما تساهم في تدعيم الاتصال بين العديد من المستويات<sup>2</sup>.

- أداة للرقابة: من أدوار الموازنة هو استخدامها كأداة رقابية، ولكي تأخذ عملية الرقابة مجراها فإن الافتراض القائم في الأساس هو أن إدارة المؤسسة قد وضعت بعين الاعتبار الموازنة التقديرية لتلائم الخطط، الأهداف والسياسات وفقا للإمكانيات المتاحة<sup>3</sup>.

### 3. لوحة القيادة:

تعرف لوحة القيادة على أنها: " وسيلة للاتصال في المؤسسة تحتوي على مجموعة من المعلومات المالية و غير المالية عن الأداء كما تبين مدى تحقيق أهداف المؤسسة المسطرة و هي تعتبر وسيلة قيادة"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عبد الغفار حنفي، تقييم الأداء المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 156.

<sup>2</sup> منيرة كيسري، التحليل المالي والموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص إستراتيجية مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قلمة، 2010-2011، ص 86.

<sup>3</sup> خالد الراوي، يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص ص: 193-194.

<sup>4</sup> Caroline Selmer ,Concevoir le tableau de bord , 2ème ed , Dunod , Paris , 2003 , P48.

### المبحث الثالث: علاقة مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة وبالمراجعة الداخلية

تعتبر مراقبة التسيير حلقة رئيسية من حلقات عملية الإدارة والتسيير، تهتم بتوفير المعلومات لمختلفة عمليات ووظائف المؤسسة، كما أن وظيفة المراجعة تبنى على مفهوم المراقبة والحماية مختلفة كثيرا على مراقبة التسيير، وهذه الأخيرة المبنية على الاستثمار والمساعدة الدائمة للمسؤولين العاملين من أجل التحكم الجيد للتسيير.

#### المطلب الأول: علاقة مراقبة التسيير بوظائف المؤسسة

تعتبر وظيفة مراقبة التسيير من الوظائف التي تمارس الاتصال المباشر مع مدير المؤسسة، وتتواجد هذه الوظيفة في مصلحة الإعلام الآلي والتي تساهم في تفعيل نظام الرقابة وضبط المعلومات واستغلال الوقت، وتتواجد في هذه المصلحة يؤدي بنا إلى القول أن هذه الوظيفة متمركزة في المكان المناسب وخاصة أنها تلم بجميع المعلومات الخاصة بالمؤسسة، بالإضافة إلى علاقتها بكافة وظائفها ويمكن إبرازها على النحو التالي<sup>1</sup>:

#### 1. علاقة مراقبة التسيير بوظيفة الإنتاج:

تلعب وظيفة الإنتاج دورا كبيرا في المؤسسات الصناعية، كما أنها تعتبر الوظيفة ذات الاستعمالات لكل وسائل الإنتاج من مواد وآلات... إلخ، والهدف من مراقبة التسيير في وظيفة هو إنتاج منتجات ذات نوعية جيدة وتكاليف منخفضة وتعتمد على عدة نقاط أثناء القيام بهذه المراقبة نذكر منها:

- رقابة الجودة والنوعية من أجل ضمان تحقيق المنتجات المطلوبة وفقا للخطط المرسومة.
- رقابة المنتج أي أن مهمة الرقابة سوف تكون في المصنع أين ستقوم بمراقبة الإنتاج في مختلف مراحل.
- الرقابة على العمال وذلك من أجل ضمان السير الحسن للإنتاج والاستخدام الأمثل للموارد.

#### 2. علاقة مراقبة التسيير بالوظيفة التجارية:

ترتكز الوظيفة التجارية في أداء مهامها على نشاط البيع الذي يعتبر كحلقة ووصل بين المنتج والمستهلك، ويكمن الهدف مراقبة التسيير في نشاط البيع على المساهمة في اتخاذ بعض القرارات الخاصة بالمنتج في النوعية والكمية... إلخ بالإضافة إلى نشاط البيع في الوظيفة التجارية هناك نشاط التموين وينحصر دور مراقبة التسيير فيه على العناصر التالية:

<sup>1</sup> صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالي، الإدارة والأعمال، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 232. من الموقع:

<http://research-ready.blogspot.com/2012/1601-study-of-management-control.syster.html> , (22/02/2020).

- التنبؤ بالعملية المطلوبة في الوضعية الإنتاجية فيما يخص المواد الأولية مراقبة مدى تطابق المواد المشتراة مع المواد المطلوبة.

- تحديد مصادر وأسعار الشراء.

والدور الأساسي هو مراقبة مدى تطابق المدخلات مع المخرجات المطلوبة من وظيفة الإنتاج، أي أن دور مراقبة التسيير في الوظيفة التجارية يكون في مراقبة المدخلات في نشاط التمويين والمخرجات في نشاط التوزيع.

### 3. علاقة مراقبة التسيير بوظيفة المستخدمين:

وظيفة المستخدمين هي الوظيفة التي تهتم بالموارد البشرية في المؤسسة حتى يقوم الأفراد بمهام على شكل جيد داخل المؤسسة، ويكمن الهدف من مراقبة تسيير المستخدمين في تطبيق السياسة المبرمجة والمخططة فيما يخص التوظيف والمساهمة في تفعيل نظام تسيير الأفراد، أي أن علاقة هذا النظام بوظيفة المستخدمين تكمن في التنبؤ بحاجات المؤسسة من الأفراد للقيام بوظائفها المختلفة.

### 4. علاقة مراقبة التسيير بالوظيفة المالية:

إن الوظيفة المالية في تعريفها البسيط هي مجموعة المهام والعمليات التي تسعى في مجموعها إلى البحث عن الأموال من المصادر الممكنة بالنسبة للمؤسسة، ويكمن الهدف من نظام مراقبة التسيير في قيامه بتقدير احتياجات المؤسسة من الموارد المالية للقيام بوظائفها، وتتم مراقبة التسيير في الوظيفة المالية بحدّة، لأنها تدرس وتحلل كيف تكسب أو تحصل على إيرادات وما هي الطرق الأحسن لإنفاقها أي أنها تهتم بمراقبة تسيير الخزينة.

### المطلب الثاني: المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير

هما نوعان من الرقابة متكاملان وضروريان معاً، إذ أن صحة مراقبة الأداء ترتكز أساساً على صدق مختلف المعلومات والمراقبة والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق المحاسبي والمالي بالإضافة أيضاً إلى أن مراقبة التسيير تهتم بمراقبة ملائمة الموازنات ومقارنتها بالنتائج، فهي إذن تقوم بمقارنة وموازنة الفحص المحاسبي والمالي مع النتائج التي حققتها وذلك لتقييم أدائها. فهاتان الوظيفتان إذن لا بد من تضافهما وتوفرهما معاً لضمان معلومات ذات كفاءة وجودة في الاستعمال وريح الوقت<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 26.



إن حرص المراجعة الداخلية على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر يضمن سلامة مخرجات المحاسبة وبالتالي دقة النتائج المتحصل عليها، هذه النتائج التي تهتم مراقبة التسيير بمراقبتها بعد ذلك ومن ثم تحديد الانحرافات بدقة وتقييم جيد للأداء<sup>1</sup>.

وعليه، فإن عملية المراجعة تسمح ب<sup>2</sup>:

- تحسين جودة المعلومات المستخدمة في نظام المحاسبي .
  - ضمان احترام الإجراءات والقوانين المعمول بها في المؤسسة.
  - تقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية المتواجدة بالمؤسسة، فالمراجعة هي مراقبة الأنواع الأخرى من الرقابة.
- وهنا يقوم المراجع بمساعدة مراقب التسيير من خلال توفير معلومات ذات جودة مناسبة، كما يضمن المراجع احترام الإجراءات المعمول بها في المؤسسة. ويقوم بمعاينة المعلومات المتواجدة في مختلف الميزانيات، وفي الجهة المقابلة يقوم مراقب التسيير بكشف الأخطاء في العمل ويوجه عمل المدقق، كما يساهم مراقب التسيير في إعداد الميزانية الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: المراجعة الإدارية ومراقبة التسيير

المراجعة الإدارية هي عبارة عن فحص شامل لتنظيم المؤسسة والأهداف والسياسات وأساليب الرقابة والعمل والهدف الأساسي من المراجعة هو إظهار وتحليل الخلل في النظام والتخلص منه بتصحيح الأوضاع السائدة في النظام. وعليه فإن دراسة وتحليل أساليب التسيير تتضمن فحص ما يلي:

- الأهداف الموضوعية.
  - السياسات.
  - تفويض السلطات.
  - المعايير والإنجازات التي تحققت.
- وتحدد مدى كفاءة الإدارة على أساس مدى مطابقة الأداء الفعلي للأداء المقصود والتي بنيت على أساسه السياسات والإجراءات. والمفهوم العلمي للتقييم يتضمن كشرط أساسي مبدأ القياس لتحديد ما إذا كانت الأهداف و السياسات و نظم و أساليب العمل والإجراءات تتناسب مع الوضع العام للمؤسسة و إلى أي حد تم الالتزام بها. وهذا هو عمل برنامج المراجعة الإدارية العامة. وبعد تجميع المعلومات الكافية وتحليلها يمكن لبرنامج المراجعة أن يقدم

<sup>1</sup> <http://www.4shared.com/office/Cite>, Consulté le 24/02/2020 à 14 :35.

<sup>2</sup> Claude Alazard, Sabine Sépari, **Contrôle de Gestion**, 5ème Edition, Dunod, France, 2001, P : 591.

<sup>3</sup> A Dayan, **Manuel de Gestion**, Volume1, éd Ellipses, France, 1999, P : 802.

المقترحات الكفيلة بتصحيح الانحرافات لتغيير اللازم في الأهداف أو السياسات أو الإجراءات أو أساليب العمل أو أي عنصر من عناصر العمليات الإدارية والتشغيلية.

يمكن من خلال المراجعة الإدارية المستمرة تحقيق عدة منافع منها:

- الكشف عن العجز في النظم الرقابية.
- تحسين تفهم الأفراد للأهداف والسياسات ومدى مسؤولية المراكز والإدارات المختلفة في إسهامها في تحقيق هذه الأهداف (الإدارة بالأهداف).
- إعادة تنظيم عملية التسيير على أسس علمية تضمن فعالية التنظيم في تحقيق الأهداف.
- وضع معايير للأداء أكثر واقعية

ويتطلب تحقيق هذه المنافع تطبيق برنامج معين للمراجعة الإدارية يتكون من عدة أجزاء منها:

1. **قياس وتقييم فعالية مراقبة التسيير:** للتأكد من أن المعايير الرقابية وطرق قياس وتقييم الأداء تتناسب مع طبيعة العمليات والخطط بالمؤسسة، وإلا تسجل التوصيات اللازمة لتحديث الإجراءات وجعلها أكثر ملائمة للعملية الرقابية الصحيحة أو تكون هناك حاجة لتغيير المعايير والمقاييس الرقابية.
2. **دراسة تنظيم المؤسسة:** من أهم مسببات ضعف المنظمات هو سوء التنظيم الإداري أو عدم الاهتمام به، مما يولد مشاكل في تداخل الاختصاصات أو في توزيع السلطات أو في تقسيم الأنشطة، وبالتالي فإن برنامج المراجعة الإدارية يتضمن إخضاع الهيكل التنظيمي للدراسة المتأنية لكشف نقاط الضعف وتعديلها.
3. **تقييم الأهداف والسياسات:** يشمل برنامج المراجعة الإدارية عملية تقييم كيفية وضع الأهداف والسياسات ودراسة مدى تناسبها والعمليات في النظام ومدى الالتزام بهذه السياسات في جميع المستويات الإدارية ومدى تفهم وتقبل كل المسؤولين للأهداف والسياسات الموضوعة.
4. **تقييم العمليات:** تتحقق أهداف المؤسسة من خلال الأداء الجيد للعمليات التشغيلية المختلفة مثل الإنتاج التسويق والتمويل وغيرها، وهذا يعني استعمال وسائل الرقابة الحديثة على هذه العمليات، وتحليل ودراسة كل عناصر العمليات في المؤسسة ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري وتحليل الانحرافات وتصحيحها.

5. تقييم الأفراد : يتضمن برنامج المراجعة أيضا تقييم سياسات التوظيف وتقييم كفاءة الأفراد وتحديد نقاط القوة والضعف فيهم، بالإضافة إلى تفحص أحوال العمل والروح المعنوية للأفراد بالمؤسسة، وبرامج التكوين، والخدمات وطرق تقييم الوظائف، ومدى مطابقة الإجراءات للقواعد والقوانين الحكومية في هذا المجال<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد الصغير قريشي، شريفة رفاع، مرجع سبق ذكره، ص ص52-54 .

## خلاصة الفصل الثاني:

من خلال دراستنا لهذا الفصل والذي تضمن المفهوم العام لمراقبة التسيير نستخلص أن هذه الأخيرة تهدف إلى تجنيد الطاقات والقدرات من أجل الاستعمال الفعال والملائم للمواد المتاحة في المؤسسة التجارية الصناعية والخدماتية من أجل بلوغ الأهداف المسطرة وفقا للاستراتيجية المؤسسة كما تسمح بمقارنة الأهداف بالنتائج المحققة وكذلك الانحرافات واستخراج الفروقات واتخاذ القرارات والتدابير التصحيحية لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا وهذا بالأخذ بمختلف أدوات المراقبة (التحليل المالي، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية... إلخ) إلى جانب هذه طرق إعداد الميزانيات التقديرية والرقابة عليها.

كما تم التطرق في هذا الفصل إلى علاقة المراجعة الداخلية بنظام مراقبة التسيير الذي يعتبران نوعان من الرقابة متكاملان حيث أن كل منهما تكمل الأخرى.

## الفصل الثالث

دراسة حالة المركب الصناعي

والتجاري الحروش

## مقدمة الفصل:

على ضوء ما تم تقديمه في الفصلين السابقين من الدراسة النظرية والتعرف على مختلف جوانب البحث من خلال تعرض لمختلف المفاهيم الأساسية الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية ونظام مراقبة وكذلك إظهار العلاقة بينهما لكونهما من أهم الآليات التي تساعد على التحكم الجيد في أداء المؤسسة، حاولنا إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال القيام بدراسة حالة في المركب الصناعي والتجاري الحروش عن طريق إجراء مقابلة مع المراجع الداخلي ومراقب التسيير للمؤسسة.

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية والمتمثلة في:

المبحث الأول: تقديم عام لمركب الصناعي والتجاري الحروش.

المبحث الثاني: التعريف بمصلحة المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير وأدوات التقييم فيها.

المبحث الثالث: دور وظيفة المراجعة الداخلية في تقييم نظام مراقبة التسيير.

## المبحث الأول: تقديم عام لمركب الصناعي والتجاري الحروش

من أجل وضع المركب الصناعي والتجاري الحروش في إطار الدراسة، لا بد لنا من إعطاء صورة واضحة حول نشأة المؤسسة وتطورها، وكذا توضيح هيكله التنظيمي ومكوناته، بالإضافة إلى أهدافه.

## المطلب الأول: التعريف بمركب الصناعي والتجاري الحروش و مراحل تطوره

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بمركب الصناعي والتجاري ومراحل تطوره:

## أولاً: التعريف بمركب الصناعي والتجاري الحروش

هو فرع عمومي يقع بمدينة الحروش بمحاذاة الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين سكيكدة وقسنطينة، يتمثل نشاطه الأساسي في إنتاج السميد والدقيق، ويتربع على مساحة تقدر بـ 117101 هكتار منها 2190282 هـ مبنية و 9519818 هـ غير مبنية عبارة عن مساحات خضراء، كما تبلغ اليد العاملة فيه 174 عامل.

ثانياً: مراحل تطور المركب الصناعي والتجاري الحروش.

- 1981: بدء تشغيل مطحنة الدقيق كوحدة إنتاج تابعة لشركة **SN SEMPAC**.
- 1982: إعادة الهيكلة في رياض قسنطينة (السعة الاسمية 2000 س / د) بما في ذلك:
  - 1000 س / د من سحق القمح القاسي.
  - 1000 س / ي من التكسير في القمح الشائع.
  - 500,000 ص صوامع تخزين إستراتيجية.
- 1983: إنتاج المعكرونة ووحدة تصنيع الكسكس كوحدة إنتاج مملوكة لرياض قسنطينة بسعة اسمية Q / J 630 من المعكرونة و Q / J 240 من الكسكس.
- 1996: بدأ إنتاج السميد بسعة اسمية Q / D 3,800 لسحق القمح القاسي.
- 1997: إعادة هيكلة الوحدات إلى مجمع صناعي وتجاري.
- إعادة الهيكلة في شركة تابعة بتاريخ 1998/01/01.
- 2003: تم التطوير الفني لبعض المعدات وترقية غير ملموسة.
- 2004: إغلاق وحدة المعكرونة والكسكس بعد الخبرة الفنية التي قامت بها ENACT.

- 2007: تحصلت على شهادة الأيزو 2000/9001 من 2007/22/12 لمدة ثلاث سنوات، وتم إتاحة الصوامع لـ CCLS / OAIC في سكيكدة في شكل إيجار مع خيار التخلص التام وفقاً للقرارات التي اتخذها المجلس الوزاري بتاريخ 2007/03/07 فيما يتعلق بنقل الصوامع الاستراتيجية لصالح OAIC.
- 2009: تم إغلاق ملحق السميد (PROKOP) . لسوء نوعية المنتجات المصنعة (الرسم التكنولوجي والمعدات التكنولوجية القديمة).

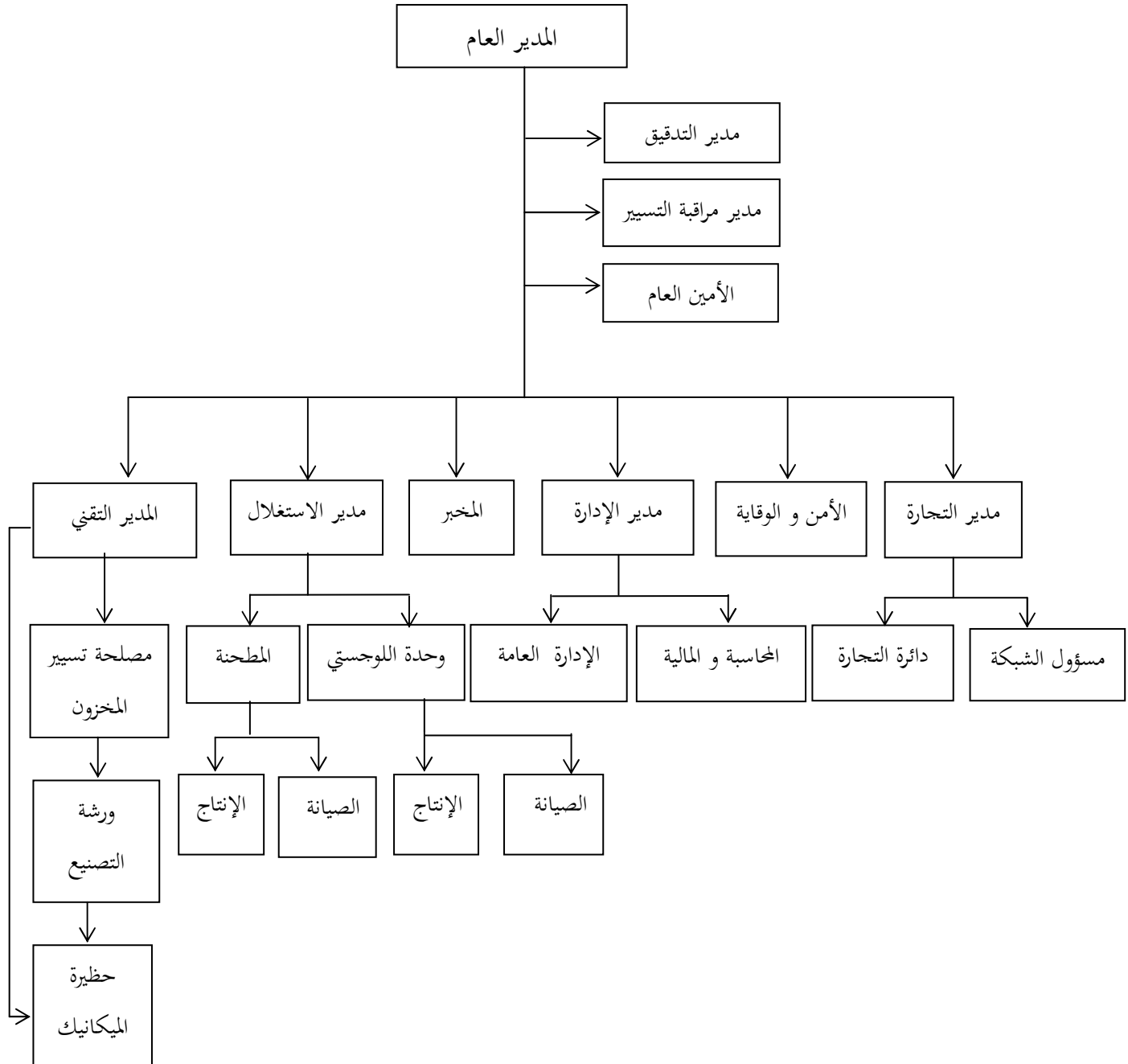
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركب الصناعي والتجاري الحروش

أولاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال المخطط الموالي:



شكل رقم (03): الهيكل التنظيمي العام لمركب الصناعي والتجاري



المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

## ثانيا: مكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يمكن توضيح مختلف مكونات الهيكل التنظيمي على النحو التالي:

1. **المدير العام** : الذي يتمثل دوره في الإشراف العام على المؤسسة وتسييرها والتنسيق والمحافظة على مصالحها بالإضافة إلى مراقبة كل العمليات وإصدار الأوامر .
2. **الأمين العام**: وهو المكلف بتنفيذ كل الأعمال المتعلقة بالسير الحسن للمديرية العامة والمركزية. كما يقوم باستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها وتسجيل البريد الوارد والصادر وتوزيعه على المديرية المعنية للرد عليها.
3. **مدير التدقيق**: يقوم المدقق بالتدقيق والمراجعة الداخلية لمختلف الحسابات المتعلقة بجميع الأقسام داخل المؤسسة حيث أنه يمتلك مخطط يسير من خلاله مختلف نشاطاته و يقوم بمهامه ، بحيث يراقب مدى درجة تطبيق القوانين بالمؤسسة وإذا وجد أي نقص أو خلل يعطي إنذاراته، وفي الأخير يقوم بإعداد تقرير حيث ترسل نسخة منه إلى مدير الوحدة ونسخة ثانية إلى مدير المجمع بقسنطينة.
4. **مدير مراقبة التسيير**: يعمل على تزويد المجمع بقسنطينة بمختلف العمليات والمعلومات المتعلقة بنشاط وحدة الحروش، كما أنه يقوم بإنجاز تقرير يسمى بمراقبة التسيير الذي يعرض على مجلس إدارة المؤسسة لمناقشته كما تبعث نسخة منه إلى مدير المجمع، ثم بعد ذلك يتم مقارنته مع تقرير محافظ الحسابات.
5. **مدير التجارة**: وهي المكلفة بتسويق وبيع مختلف منتجات المركب كما تسهر على البحث واكتشاف أسواق جديدة لتوظيف مختلف منتجات المركب.
6. **الأمن والوقاية**: ويشرف عليها رئيس قسم الوقاية والأمن والتأمينات وهو المكلف بإعداد مخطط التدخل الداخلي ومخطط ضد الفيضانات ويشرف على ثلاث فرق للوقاية والأمن الداخلي وكل فرقة يترأسها رئيس فرع الوقاية والأمن.
7. **مدير الإدارة والمالية** : تقوم مديرية الإدارة و المالية بإنجاز الميزانية السنوية وكل جداول المحاسبية كجداول النتائج المحققة وتتابع الخزينة وحركة أموال المركب كما تسهر وتتابع باستمرار مبيعات المركب وهي التي تقوم بتسديد مستحقات العملاء الاقتصاديين والشركاء.
8. **المخبر**: وهي المصلحة التي تقوم بإجراء مختلف التحليل الفيز و كيميائية على مختلف منتجات المركب والمواد الأولية الموجهة للطحن لمعرفة خاصة مردودية المواد الأولية وهذا لتوفير للمستهلك منتجات ذات جودة عالية طبقا للمقاييس المعمول بها وطنيا ودوليا.

9. مدير الاستغلال : ويشرف عليها مدير الاستغلال وهي التي تشرف على الوحدات الإنتاجية المختلفة التابعة للمركب الصناعي والتجاري الحروش.

10. المدير التقني : ويشرف عليها مدير تقني مكلف بالدعم والإسناد وهي التي تقوم بتوفير:

- قطع الغيار للوحدات الإنتاجية وجميع الشاحنات.
- توفير مواد التعليب والتغليف الموجهين إلى توضيب مواد السميد، الدقيق، العجائن و غيرها.

### المطلب الثالث: أهداف المركب الصناعي و التجاري الحروش

تسعى المؤسسة لتحقيق مجموعة من الأهداف من خلال تكامل وتضافر جهود مختلف أقسامها من أجل الحفاظ على مكانتها واستمراريتها، وتتلخص هذه الأهداف في ما يلي:

1. التكييف الإلزامي لحجم الإنتاج حسب الخطة الاقتصادية المكلفة بها.
2. الإنتاج وفق الكمية المطلوبة و وفق الزمن المحدد.
3. التقليل بقدر الإمكان من التكاليف من أجل الأسعار المقبولة لدى المستهلكين، كما تعمل الوحدة على الاستغلال الأمثل والعقلاني لمواردها المتاحة.
4. سد جميع متطلبات والاحتياجات من مادة السميد للتقليل من الاستيراد.
5. تحسين الإنتاج وتطوير وسائله لمواجهة المنافسة.
6. امتصاص اليد العاملة عن طريق اعتماد سياسة التكوين المستمر وتشغيل الشباب للتقليل من حدة البطالة.
7. محاولة الترويج لمنتجاتها لجذب العملاء والتأثير فيهم.
8. في ظل انتهاء الدولة لنظام الاقتصاد الحر فإن الوحدة تسعى لتكوين الإطار والخبراء، وذلك لتطوير وتحسين إمكانيات الإنتاج من حيث الجودة، الكمية والسعر في إطار المنافسة الداخلية لتحقيق أكبر قدر من الأرباح.

## المبحث الثاني: أدوات تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

بعد تعرضنا لتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول، سنتطرق في هذا المبحث إلى الأدوات المستخدمة لتقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة.

### المطلب الأول: التحليل المالي

تعتمد المؤسسة على التحليل المالي وتعتبره من أهم الأدوات لمراقبة تسييرها وتقييم أدائها المالي، وذلك لاستخراج نقاط القوة ومحاولة تعزيزها وتحديد نقاط الضعف ومحاولة تصحيحها. وفيما يلي سيتم عرض وتحليل القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة.

أولاً: عرض القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة

#### 1. الميزانية المالية لسنتي 2018-2019:

نعرض الميزانية المالية لسنتي 2018-2019 من خلال الجدولين التاليين:

#### الجدول رقم (02): الميزانية الأصول لسنة 2018-2019

مؤشر التطور %	2019	2018	الأصول
			<b>أصول غير جارية:</b>
105%	1 901 283,33	925 350,00	تثبيات معنوية
131%	5 998 136 189,10	2 599 682 529,54	تثبيات مادية
652%	1 867 500,00	248 500,00	تثبيات قيد التنفيذ
-98%	76 000,00	3 668 240,83	قروض وأصول مالية غير جارية
8%	14 939 399,79	13 801 213,46	أصول ضريبية مؤجلة
130%	6 016 920 372,22	2 618 325 833,83	<b>مجموع الأصول غير الجارية</b>
			<b>أصول جارية:</b>
33%	125 264 574,70	94 432 270,14	مخزونات قيد التنفيذ
45%	408 718 501,37	282 836 435,24	الزبائن
-39%	7 084 827,28	11 573 231,87	المدينون الآخرون
-100%	25 888,03	46 469 483,80	الضرائب وما شابهها
-100%	-	200 000 000,00	الاستثمارات
11%	400 168 981,14	361 633 969,73	الخزينة
-6%	941 262 772,52	996 945 390,78	<b>مجموع الأصول الجارية</b>
<b>92%</b>	<b>6 958 183 144,74</b>	<b>3 615 271 224,61</b>	<b>المجموع العام للأصول</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 01.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المجموع العام للأصول حقق ارتفاع بنسبة 92% لسنة 2019 مقارنة بسنة 2018، وهذا راجع إلى الارتفاع الكبير في نسبة الأصول الغير جارية.

**الجدول رقم (03): الميزانية الخصوم لسنتي 2018-2019**

مؤشر التطور %	2019	2018	الخصوم
-	-	-	رأسمال الصادر
-93%	4 307 885,81	63 073 344,44	النتيجة الصافية
20%	2 769 119 811,92	2 300 135 712,01	الروابط بين الوحدات
17%	2 773 427 697,73	2 363 209 056,45	<b>مجموع الأموال الخاصة</b>
			خصوم غير جارية:
-65%	357 000 000,00	1 030 000 000,00	قروض وديون مالية
1%	54 062 138,08	53 434 631,03	ديون أخرى غير جارية
7%	70 371 201,31	65 731 083,96	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
-58%	481 433 339,39	1 149 165 714,99	<b>مجموع الخصوم الغير جارية</b>
			خصوم جارية:
-62%	16 635 412,32	43 546 988,92	موردون وحسابات ملحقة
6%	44 294 775,69	41 626 923,00	ضرائب
83%	32 385 947,88	17 722 541,25	ديون أخرى
-	-	-	خزينة
-9%	93 316 135,89	102 896 453,17	<b>مجموع الخصوم الجارية</b>
<b>-7%</b>	<b>3 348 177 173,01</b>	<b>3 615 271 224,61</b>	<b>المجموع العام للخصوم</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 01.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المجموع العام للخصوم حقق انخفاض طفيف للسنة المالية 2019 مقارنة بسنة 2018 بنسبة 7 %، وهذا راجع إلى انخفاض كل من الخصوم الغير جارية والخصوم الجارية.

2. عرض جدول حسابات النتائج لسنتي 2018-2019:

نقدم جدول حسابات النتائج لسنتي 2018-2019 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (04): جدول حسابات النتائج لسنتي 2018-2019

مؤشر التطور %	2019	2018	البيان
-2,47%	1 548 197 396,09	1 587 472 689,82	رقم الأعمال
-15,81%	13 901 201,57	16 511 241,53	تغير المخزونات المصنعة وقيد التصنيع
-26,08%	3 511 999,73	4 751 088,69	منحة استثنائية
-261,28%	3 928 277,94	- 2 435 668,19	الروابط بين الوحدات
<b>-2,29%</b>	<b>1 569 538 875,33</b>	<b>1 606 299 351,85</b>	<b>إنتاج السنة المالية</b>
-0,92%	1 194 584 516,39	1 205 628 343,60	مشتريات مستهلكة
25,81%	33 019 351,79	26 244 588,82	الخدمات الخارجية والاستهلاكيات الأخرى
<b>-0,35%</b>	<b>1 227 603 868,18</b>	<b>1 231 872 932,42</b>	<b>استهلاك السنة المالية</b>
<b>-8,68%</b>	<b>341 935 007,15</b>	<b>374 426 419,43</b>	<b>القيمة المضافة للاستغلال</b>
15,76%	206 607 298,13	178 477 413,81	أعباء المستخدمين
29,90%	7 428 158,99	5 718 257,94	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
<b>-32,77%</b>	<b>127 899 500,03</b>	<b>190 230 747,68</b>	<b>الفائض الإجمالي للاستغلال</b>
60,38%	7 780 400,94	4 851 365,60	المنتجات العملياتية الأخرى
92,46%	6 585 013,41	3 421 499,66	الأعباء العملياتية الأخرى
-11,38%	128 771 430,79	145 312 687,85	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات
106,77%	1 969 640,18	952 585,41	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
<b>-95,15%</b>	<b>2 293 096,95</b>	<b>47 300 511,18</b>	<b>النتيجة العملياتية</b>
-73,80%	1 504 109,58	5 740 000,00	المنتجات المالية
-	-	-	الأعباء المالية
<b>-73,80%</b>	<b>1 504 109,58</b>	<b>5 740 000,00</b>	<b>النتيجة المالية</b>
<b>-92,84%</b>	<b>3 797 206,53</b>	<b>53 040 511,18</b>	<b>النتيجة العادية قبل الضريبة</b>
-94,91%	510 679,28	10 032 833,26	الضرائب
-2,29%	1 580 792 976,03	1 617 845 302,86	مجموع منتجات الأنشطة العادية
1,40%	1 576 485 090,22	1 554 769 958,42	مجموع أعباء الأنشطة العادية
-93,17%	4 307 855,81	63 073 344,44	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
<b>-93,17%</b>	<b>4 307 855,81</b>	<b>63 073 344,44</b>	<b>النتيجة الصافية</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 02.

نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج أن مجمل المجاميع شهدت انخفاض في سنة 2019 مقارنة بسنة 2018

وهذا ما أدى إلى تراجع مؤشر التطور الخاص بالنتيجة الصافية بسنة كبيرة قدرت بـ : 93.17%.

ثانيا: التحليل باستخدام النسب المالية:

سنستعرض أهم النسب المالية للمركب الصناعي والتجاري الحروش من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (05): النسب المالي للمركب الصناعي والتجاري الحروش لسنتي 2018-2019

2019	2018	النسبة
10.09	9.69	نسبة السيولة العامة = $\frac{\text{الأصول الجارية}}{\text{الخصوم الجارية}}$
8.74	8.77	نسبة السيولة السريعة = $\frac{\text{الأصول الجارية-المخزون}}{\text{الخصوم الجارية}}$
4.29	3.51	نسبة السيولة الجاهزة = $\frac{\text{قيم جاهزة}}{\text{الخصوم الجارية}}$
0.54	1.34	نسبة التمويل الدائم = $\frac{\text{الأموال الدائمة}}{\text{الأصول الثابتة}}$
0.46	0.90	نسبة التمويل الخاص = $\frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الأصول الثابتة}}$
0.21	0.53	نسبة التمويل الخارجي = $\frac{\text{مجموع الديون}}{\text{الأموال الخاصة}}$
0.08	0.35	نسبة الاستدانة المالية = $\frac{\text{الديون الإجمالية}}{\text{إجمالي الأصول}}$
5.47	5.61	معدل دوران المدينين = $\frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{رصيد المدينين}}$
66	64	متوسط فترة التحصيل = $\frac{360 \text{ يوم}}{\text{معدل دوران المدينين}}$
71.82	27.69	معدل دوران الدائنين = $\frac{\text{المشتريات المستهلكة}}{\text{رصيد الدائنين}}$
5	13	متوسط فترة الدفع = $\frac{360 \text{ يوم}}{\text{معدل دوران الدائنين}}$

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المؤسسة.

سنحاول شرح وتحليل النسب السابقة من خلال المقارنة بالنسب النموذجية وتوضيح الدلالة المالية لكل

نسبة كالآتي:

- **نسبة السيولة العامة:** نلاحظ في سنة 2018 ارتفاع هذه النسبة عن المعدل النموذجي وهذا يدل على أن المؤسسة تعتمد على أصولها الجارية في تسديد الديون قصيرة الأجل، كما تدل على وجود رأس مال عامل موجب وقد زادت بنسبة ضئيلة سنة 2019.
- **نسبة السيولة السريعة:** نلاحظ ارتفاع هذه النسبة خلال سنتي 2018-2019 ما يدل على كفاية مصادر السيولة للوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل.
- **نسبة السيولة الجاهزة:** نلاحظ خلال سنتي 2018-2019 أن هناك ارتفاع في هذه النسبة عن المعيار المحدد أي وجود فائض في النقد بعد سداد جميع الالتزامات قصيرة الأجل.
- **نسبة التمويل الدائم:** نلاحظ أن هذه النسبة انخفضت في سنة 2019 مقارنة بسنة 2018 وهذا يدل على أن المؤسسة أصبحت غير قادرة على تمويل الأصول الثابتة بالأموال الدائمة.
- **نسبة التمويل الخاص:** نلاحظ انخفاض هذه النسبة خلال سنتي 2018-2019 عن المعدل النموذجي مما يدل على عدم كفاية الأموال الخاصة لتغطية الأصول الثابتة.
- **نسبة التمويل الخارجي:** نلاحظ انخفاض هذه النسبة خلال سنتي 2018-2019 مما يدل على أن المؤسسة لا تعتمد بشكل كبير على الديون الخارجية لتمويل أصولها.
- **نسبة الاستدانة المالية:** نلاحظ خلال سنتي 2018-2019 أن هذه النسبة معقولة وهي تدل على أن المؤسسة تعتمد على الإمكانيات الذاتية في تمويل موجوداتها.
- **فترة التحصيل وفترة الدفع:** نلاحظ خلال سنتي 2018-2019 أن فترة التحصيل تتراوح بين 64-66 يوم وتعد هذه المدة مرتفعة مقارنة بفترة الدفع التي تتراوح ما بين 13-5 يوم، وهذا يعني أن جزء من حقوق المؤسسة يبقى خاملا خلال دورة الاستغلال مما يطرح مشاكل في سيورة خزينة المؤسسة، ومن أجل تفادي ذلك لا بد على المؤسسة مراجعة سياسة البيع الآجل.



المطلب الثاني: لوحة القيادة

تعتمد لوحة القيادة الخاصة بالمؤسسة على المقارنة بين ما هو مخطط له وما تم تحقيقه فعلا ومن ثم إيجاد الانحرافات بينهما من خلال مجموعة من المؤشرات، فهي توضح صورة السير الحسن لأداء الأنشطة كما تظهر الخلل الذي يشوبها، وفيما يلي سيتم عرض وتحليل كل من لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج ولوحة القيادة الخاصة بالمبيعات كما يلي:

الجدول رقم (06): لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج المؤسسة

المنتجات	المقدر 2019	المحقق 2019	%	سنة 2018	%
السميد	203 745	165 831	81%	175 004	-5%
الدقيق	290 598	271 924	94%	280 005	-3%
من الطحن	207 060	207 309	100%	188 086	10%
العجائن	50 550	23 458,413	46%	9 087	158%
الكسكس	30 330	6 068,531	20%	3 131	94%
المجموع	782 283	674 591	86%	655 313	3%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 03.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الإنتاج المحقق بلغ في مجموعه قيمة 674591 دج، حيث مثلت نسبة 86% من الأهداف السنوية، وارتفع بنسبة 3% مقارنة بالسنة المالية 2018.

الجدول رقم (07): يوضح لوحة القيادة الخاصة بمبيعات المؤسسة

المبيعات	المقدر 2019	المحقق 2019	%	سنة 2018	%
السميد	152 066	150 511,47	99%	162 759,11	-8%
الدقيق	290 598	270 623,14	93%	280 966,05	-4%
من الطحن	201060	207 638	103%	204 855,10	1%
العجائن	50 550	21 966,68	43%	9 356,71	135%
الكسكس	30 330	5 729,22	19%	2 697,28	112%
المجموع	724 604	656 468,51	91%	660 634,25	-1%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 03.

نلاحظ أن مبيعات المنتجات المحققة خلال سنة 2019 في مجموعها تصل إلى 656468.51 دج، حيث مثلت نسبة 91% من الأهداف المسطرة، وانخفضت بنسبة طفيفة 1% مقارنة بسنة 2018.

### المطلب الثالث: الموازنة التقديرية

تتمثل آلية عمل نظام الموازنة التقديرية في المؤسسة محل الدراسة في مرحلتين: الأولى تتعلق بتحضير الموازنة والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها. وفيما يلي يتم عرض وتحليل الموازنة التقديرية الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة:

### الجدول رقم (08): يوضح الموازنة التقديرية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2019

الوحدة: 1000 دج

العناصر	مقدر 2019	محقق 2019	الانحراف	%
رقم الأعمال	1 968 661,75	1 548 197,40	- 420 464,35	-21%
القيمة المضافة	515 753,45	341 934,96	- 173 818,49	-34%
مصاريف المستخدمين	17 500	20 607,30	3 107,30	18%
إجمالي فائض الاستغلال	334 638,54	127 899,50	- 206 739,04	-62%
نتيجة الدورة	121 136,54	4 307,89	- 116 828,65	-96%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 04.

من خلال الجدول أعلاه يتم ملاحظة ما يلي:

- رقم الأعمال: يتضح لنا أن رقم الأعمال سنة 2019 حقق انحراف سالب بنسبة 21%، وعليه فإن المحقق أقل من المقدر وهذا راجع إلى عدم تمكن المؤسسة من الزيادة في قيمة مبيعاتها إلى الحد المطلوب بسبب انخفاض في كميات القمح المراد طحنها وانخفاض في متوسط أسعار البيع وكذا انخفاض في مبيعات البضائع.
- القيمة المضافة: وهي القيمة التي من خلالها نستطيع معرفة قدرة المؤسسة على تحمل نفقاتها، وفي هذه الحالة نجد أن المؤسسة قد حققت نسبة انحراف سالب تقدر بـ 34%، ويرجع ذلك إلى انخفاض في قيمة التداول وزيادة الخدمات

من جهة، وزيادة في استهلاكات الفترة بسبب الدخول في مشاريع جديدة من جهة أخرى، ويمكن تدارك هذه النسبة في السنة التالية.

● **مصاريف المستخدمين:** حققت انحراف موجب بنسبة 18%، مما يعني زيادة مصاريف المستخدمين بنسبة قليلة وهذا ناتج عن الرفع في أجور العمال.

● **إجمالي فائض الاستغلال:** حقق انحراف سالب بنسبة 62%، ويرجع هذا إلى نقص الموارد التي تحصل عليها المؤسسة من خلال نشاطها الاستغلالي الذي تقوم به من جهة، وارتفاع مصاريف المستخدمين إضافة إلى ارتفاع الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة من جهة أخرى.

● **نتيجة الدورة:** مقارنة بين المحقق والمقدر فقد حققت نتيجة الدورة انحراف سالب بسنية تقدر بـ 96%، وهذا نتيجة لانخفاض في المنتجات المالية وارتفاع تكاليف الخدمات.

نلاحظ من خلال قيامنا بتحليل انحرافات الموازنة التقديرية لسنة 2019 أن جميع القيم السابقة حققت انحراف سالب، وهذا يعني سوء التقدير وعدم تمكن من تحقيق الأهداف المسطرة وبالتالي يمكن القول أن المؤسسة ضعيفة من حيث التخطيط.

## المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء

بعد التطرق إلى أدوات مراقبة التسيير المستخدمة في المؤسسة واكتشاف الأخطاء والانحرافات يقوم المراجع الداخلي باقتراح توصيات لتصحيح الإختلالات وتفاديها مستقبلا.

## المطلب الأول: توصيات المراجع الداخلي

نقتصر الذكر على أهم التوصيات المتعلقة بوحدة الحروش:

- إنشاء تقارير شهرية لإبلاغ عن المعلومات اللازمة المتعلقة بمراقبة الصيانة من أجل تحسين تكاليف الصيانة.
- الشروع في فتح نقاط البيع والمستودعات لبيع مخزون المعكرونة.
- ضمان احترام المواعيد النهائية لدفع إيرادات المبيعات النهائية من قبل مديري نقاط البيع.
- مضاعفة قنوات الاتصال للوصول إلى العملاء.
- إعادة هيكلة قسم المبيعات وفقا للخريطة التنظيمية لتحقيق إمكانية تتبع وموثوقية المعلومات من خلال الفصل بين المهام.

- اعتماد سياسات تسويقية جديدة من شأنها رفع رقم الأعمال لزيادة الأرباح.
- يتطلب استرداد الديون القديمة ومضاعفة الجهود لاسترداد جميع حقوق الشركة.
- معالجة جوانب الضعف والعمل على تخفيض الأعباء والتكاليف قدر الإمكان لتحقيق قيمة مضافة وبالتالي رفع الأرباح.

من خلال ما سبق يمكن القول أن وظيفة المراجعة الداخلية تعمل على تحقيق النفعية للمؤسسة من خلال تحسين أدائها وتفعيل الرقابة سواء الإدارية أو المالية، والحفاظ على أصول المؤسسة من خلال معرفة كفاءتها في إدارة أصول المؤسسة وفي استخدام الموارد المتاحة للحصول على أفضل النتائج.

## المطلب الثاني: النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة

من خلال ما تقدم تم التوصل إلى جملة نتائج نوجزها فيما يلي:

● من خلال تحليل الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج لسنتي 2018-2019 بواسطة النسب المالية تبين لنا ما يلي:

- قدرة المؤسسة على الوفاء بجميع التزامات قصيرة الأجل من خلال تحقيقها لنسب سيولة جيدة طوال الفترة.

- اعتماد المؤسسة بشكل كبير على موجوداتها الذاتية في تمويل احتياجاتها.

- عدم قدرة المؤسسة على التمويل خاصة سنة 2019.

- ارتفاع مدة دوران العملاء مقارنة بمدة دوران الموردين خاصة في سنة 2019 مما يعني أن جزء من حقوق

المؤسسة يبقى خاملا خلال دورة الاستغلال.

- شهدت معظم المجموع المالية للميزانية المالية وجدول حسابات النتائج انخفاض في سنة 2019 مقارنة بسنة

2018، وهذا راجع إلى تراجع مبيعات المؤسسة بسبب نقص في المواد الأولية وانخفاض في متوسط أسعار البيع

وكذا دخول المؤسسة في مشاريع جديدة.

● من خلال لوحة القيادة والموازنة التقديرية توصلنا إلى أن:

- بالاعتماد على لوحة القيادة تحقق المؤسسة نسب معتبرة من الأهداف المسطرة.

- تستخدم المؤسسة لوحة القيادة والموازنة التقديرية كأداتي للتخطيط وليس لمراقبة التسيير.

- ظهور انحرافات سالبة في مجمل قيم الموازنة التقديرية، وهذا يعني أن النتائج الفعلية لا تعكس ما تم تقديره من

طرف المؤسسة.

● من خلال التوصيات المقدمة من طرف المراجع الداخلي اتضح لنا أن:

- تهدف المراجعة الداخلية إلى تقييم وتحسين الأداء من خلال استخدام أدوات مراقبة التسيير المتاحة.

- يتم تقييم نظام مراقبة التسيير عن طريق استخدام الأدوات الرقابية التخطيطية لتقييم الوضعية المالية ومقارنة الأداء

الفعلي مع ما هو خطط له واستخراج الفروق وتحليل الانحرافات واكتشاف أسبابها ومن ثم معالجتها باقتراح حلول

وتقديم توصيات من قبل المراجع الداخلي.

- تساهم وظيفة المراجعة الداخلية في ترشيد الإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة

المسطرة.

## خلاصة الفصل الثالث:

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في المركب الصناعي والتجاري الحروش، والتي كان الهدف منها تطبيق ما تم التوصل إليه في الجانب النظري واختبار مدى توافقه مع الجانب العلمي، تبين من خلال هذه الدراسة التطبيقية أن المراجعة الداخلية تعتبر من أهم الآليات بالنسبة للمؤسسة بحيث تستعمل لضمان وجود نظام مراقبة التسيير وفعاليتيه، وذلك بتقييمه واكتشاف الانحرافات ومن ثم اتخاذ القرارات التصحيحية لتدعيم نقاط القوة والتقليل من نقاط الضعف.

# الخاتمة

## خاتمة

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها وتشعب أعمالها، وذلك حفاظا على بقائها واستمراريتها، وحتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها أصبحت تولي أهمية خاصة بالمراجعة الداخلية، حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، من خلال الكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط القوة وتنبية المؤسسة بما تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرص لسير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية.

ولقد حاولنا من خلال هذا البحث إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع وظيفة المراجعة الداخلية ومساهمتها في تقييم نظام مراقبة التسيير، وذلك من خلال الإجابة عن التساؤلات التي تمثل إشكالية البحث، وبإسقاط الجانب النظري على " المركب الصناعي والتجاري الحروش " وجدنا أن وظيفة المراجعة الداخلية تعمل على تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال اكتشاف نقاط قوته وضعفه ومعرفة أسبابها، وذلك بهدف إعطاء التوصيات اللازمة والخاصة بتحسين وتطوير هذا النظام من طرف الإدارة العليا.

وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع للفصول السابقة، سنحاول فيما يلي اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج مع إعطاء بعض التوصيات:

### أولا: اختبار الفرضيات

- **الفرضية الأولى:** تعمل وظيفة المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء ومعالجتها، من خلال معرفة أسبابها ومن ثم إعطاء نصائح وتوصيات كي يتم تطبيقها لتفعيل أنظمة الرقابة داخل المؤسسة. وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- **الفرضية الثانية:** تتمثل أدوات نظام مراقبة التسيير المعتمدة في المؤسسة محل الدراسة في: التحليل المالي، لوحة القيادة والموازنة التقديرية، باعتبار أن هذه الأدوات تساعد على قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها وتزويدها بالمعلومات الضرورية للتحكم في سيرها ومساهمتها في تحسين نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة. وهذا ما يثبت صحة الفرضية جزئيا.



● **الفرضية الثالثة:** تساهم وظيفة المراجعة الداخلية في تقييم نظام مراقبة التسيير، وذلك من خلال التأكد من صحة وسلامة المعلومات الواردة في السجلات واكتشاف نقاط القوة والضعف ومن ثم تقديم الإجراءات التصحيحية. وهذا ما يثبت صحة الفرضية أيضا.

### ثانيا: نتائج الدراسة

بعد الدراسة النظرية للموضوع وتدعيمها بالجانب التطبيقي وبعد اختبار الفرضيات تم التوصل النتائج التالية:

- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفية رقابية لاكتشاف الإختلالات والأخطاء والعمل على معالجتها.
- تحافظ المراجعة الداخلية على أصول المؤسسة، وتشرف على عملياتها، وتراقب مستوى الأداء ودرجة الالتزام بتنفيذ قراراتها.
- تقوم المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة والضعف للمؤسسة.
- تساهم وظيفة المراجعة الداخلية في عملية صنع القرار الاستراتيجي للمؤسسة.
- يهدف نظام مراقبة التسيير إلى تجميع طاقات المؤسسة من أجل الاستعمال الفعال للموارد المتاحة في المؤسسة.
- يسمح نظام مراقبة التسيير بالمتابعة الدقيقة لإنجازات المؤسسة ومحاولة التنسيق بين مختلف أنشطة الأفراد في المؤسسة من أجل التطبيق الجيد للاستراتيجية.
- يقوم نظام مراقبة التسيير على مجموعة من الأدوات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي وتساعد على تحقيق الأهداف.
- وظيفة المراجعة ومراقبة التسيير مفهومان مرتبطان لا يمكن تفسير أحدهما بمعزل الآخر، ويمثلان حجر الأساس بالنسبة للمؤسسة عند تقييم مركزها المالي.
- يساعد المراجع الداخلي في اكتشاف مدى صحة البيانات التي يعمل بها مراقب التسيير وتعديل النقائص الموجودة بها.
- تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء من خلال تقييمه لنظام مراقبة التسيير.

ثالثا: التوصيات

- بناء على النتائج المتوصل إليها نقدم مجموعة من التوصيات التي يمكن الاستفادة منها:
- ضرورة اعتماد المؤسسة على المحاسبة التحليلية للتحكم في تكاليف المؤسسة بشكل أفضل.
  - دراسة المشاريع بشكل علمي ودقيق للأعمال المراد القيام بها.
  - استعمال طرق إحصائية وعلمية في إعداد لوحة القيادة والموازنة التقديرية.
  - تحديد الأهداف بطريقة موضوعية وعلمية بالاعتماد على الطرق المستخدمة في التقدير والتقييم والتحليل.
  - ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمراجعين الداخليين.

آفاق البحث:

- وفي ختام البحث نقترح بعض المواضيع التي يمكن معالجتها مستقبلا لإكمال البحث على سبيل المثال:
- دور وظيفة المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية.
  - دور المراجعة الداخلية في ترشيد قرارات المؤسسة.
  - الأدوات الحديثة لنظام مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق.



# قائمة المراجع

قائمة المراجع:

I. الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
2. أرشد فؤاد التميمي، عدنان تايه النعيمي، التحليل و التخطيط المالي (اتجاهات معاصرة)، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، الأردن، 2008.
3. ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة، تز: محمد عبد القادر الديسبي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية 2005.
4. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
5. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، ط1، الدار الجامعية، مصر، 2009.
6. إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، ط5، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، 2008.
7. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، ط1، دار وائل للنشر و التوزيع ، الأردن 2012.
8. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، ط1، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع، مصر، 2008.
9. حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ط 1، [ د. ن ]، طرابلس، 2003.
10. خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة و النشر، الأردن، 1998.
11. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية و العملية ، دار وائل للنشر و التوزيع عمان 2007.
12. خالد الراوي ، يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية و الإفصاح المحاسبي، ط1، دار الميسرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2000.
13. خالد الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، ط1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
14. خلف الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، ط1، الوراق للنشر و التوزيع، الأردن 2006.

## قائمة المراجع

15. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
16. داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق معايير دولية، ط1، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007.
17. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات -العلمي-، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2011.
18. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، ط1، دار اليازة للنشر و التوزيع،الأردن، 2009.
19. زينات محمد محروم و آخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية ،مصر، 2005.
20. صالح خالص صافي،رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2007.
21. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993.
22. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية (على المستوى الكلي والجزئي) قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة جامعة إسكندرية، مصر، 1997.
23. عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري،الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
24. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
25. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية للطباعة والنشر ، لبنان، 2011.
26. عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
27. عبد الغفار حنفي، تقييم الأداء المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية، مصر، 2009.
28. عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
29. عبد سعيد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، [د.ط]، مركز الأمين للنشر والتوزيع، اليمن 2007.
30. غسان فلاح مطارنة،تدقيق الحسابات المعاصر، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 19.
31. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، لبنان، 2001.

## قائمة المراجع

32. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات: الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
33. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
34. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
35. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير: أساسيات، وظائف، تقنيات، ج 1، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2006.
36. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، [د.ط]، الدار الجامعية، مصر، 2003.
37. محمد سمير الصبان، عوض لبيب فتح الله، الأصول العلمية والمهنية للمراجعة، الدار الجامعية، مصر 1997.
38. محمد على إبراهيم، الإدارة المالية الحديثة، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
39. مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم و المعايير و الإجراءات، ط2، عمادة شؤون المكتبات جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1991.
40. مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.
41. نادر شعبان إبراهيم السواح، النقود البلاستيكية وأثر المعاملات الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
42. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية العامة، الجزائر، [د.س].
43. ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ( حالة بنوك)، دار المحمدية العامة الجزائر، 2004.
44. ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنات، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار الحمدي العامة، الجزائر.
45. نihal محمود السيد، المحاسبة الإلكترونية والتقييد الإلكتروني (مراجعة الحسابات - أصول المراجعة والرقابة التجارية الإلكترونية-)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2017، ص14.

## قائمة المراجع

46. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
47. نوري منير، نظام المعلومات المطبق في التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012.
48. يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

## II. المذكرات والأطروحات:

أولاً: أطروحات الدكتوراه:

1. مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002-2003.
- ثانياً: رسائل الماجستير:

1. أحناش جمال، أهمية التحقيق المتكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في المؤسسة، رسالة ماجستير ، جامعة أحمد بوقرة ، بومرداس، 2011-2012.
2. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2005.
3. عبد السلام عبد الله، سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009-2010.
4. قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2006-2007.
5. منيرة كيسري، التحليل المالي و الموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ،تخصص إستراتيجية مالية ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2010-2011.

## قائمة المراجع

6. نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2006-2007.

ثالثا: مذكرات الماستر:

1. جادل منصورية، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في علوم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016-2017.

2. عبد الرحمان هباج، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012.

3. فاطمة نعمان، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2012-2013.

4. كمال فارس، مراقبة التسيير لدى البنوك، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2012.

### III. المجلات:

1. محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 09، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.

### IV. المحاضرات:

1. حداب سليم، مطبوعة محاضرات في نظام مراقبة التسيير للمنشآت الرياضية، معهد التربية البدنية والرياضية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2019-2020.



## قائمة المراجع

2. محمد الصغير قريشي، شريفة رفاع، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015.

3. نعيمة يحياوي، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، [د.س].

### V. المراجع بالفرنسية:

1. A.Khemakhem, J.L. Ardoin, Introduction au contrôle de gestion, Vendôme, France, 1971.
2. Caroline Selmer, Concevoir le tableau de bord , 2ème éd , Dunod, Paris, 2003.
3. Dayan Armand, Manuelde Gestion, Volume1,2émé éd, Ellipses, France, 1999.
4. Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de Gestion, 5ème éd, Dunod, France, 2001.
5. Hélène Loning et autres, le contrôle de gestion, Dunod, France, 1998.
6. Younène Benaissa, Technique comptable algérienne, Entreprise national du live, Alger, 1984, P10.
7. Zouhair Djerbi et autres, Contrôle de gestion, Dunod, France, 2014.

### VI. مواقع الإنترنت:

1. حاج قويدر قورين، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، من الموقع: [www.accuavab.net/new/accountants-library/./0.html](http://www.accuavab.net/new/accountants-library/./0.html) (20/02/2020).

2. صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالي، الإدارة والأعمال، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، من الموقع:


[http:// research-ready.blogspot.com/2012/1601\\_study-of-management-control.syster.html](http://research-ready.blogspot.com/2012/1601_study-of-management-control.syster.html)، (22/02/2020).

## قائمة المراجع

---

3. محمد خليل و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية، من الموقع: [www.rr4ee.net](http://www.rr4ee.net)، (22/02/2020).

4. <http://www.4shared.com/office/Cite>, Consulté le 24/02/2020 à 14:35.



الملاحق

## الملحق رقم 01:

## Présentation Simplifiée Des Etats Financiers Ex-2019

## BILAN CIC : ACTIF

Unité : Dinars

BILAN CIC : ACTIF	Net 2019	Net 2018	EVO %
Immobilisations incorporelles	1 901 283,33	925 350,00	105%
Immobilisations corporelles	5 998 136 189,10	2 599 682 529,54	131%
Immobilisations en cours	1 867 500,00	248 500,00	652%
Autres titres immobilisés « DAT>1 AN »	-	-	#DIV/0!
Prêts et autres actifs financiers non courants	76 000,00	3 668 240,83	-98%
Impôts différés actif	14 939 399,79	13 801 213,46	8%
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>6 016 920 372,22</b>	<b>2 618 325 833,83</b>	<b>130%</b>
Stocks et encours	125 264 574,70	94 432 270,14	33%
Clients	408 718 501,37	282 836 435,24	45%
Autres débiteurs	7 084 827,28	11 573 231,87	-39%
Impôts et assimilés	25 888,03	46 469 483,80	-100%
Autres créances et emplois assimilés	-	-	#DIV/0!
Placements.	-	200 000 000,00	-100%
Trésorerie	400 168 981,14	361 633 969,73	11%
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>941 262 772,52</b>	<b>996 945 390,78</b>	<b>-6%</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>6 958 183 144,74</b>	<b>3 615 271 224,61</b>	<b>92%</b>

## BILAN CIC : PASSIF

Unité : Dinars

Bilan Passif	Exercice 2019	Exercice 2018	Evolution %
Capital émis	-	-	#DIV/0!
Dotations définitives de l'Etat	-	-	#DIV/0!
prime de fusion	-	-	#DIV/0!
Primes et réserves	-	-	#DIV/0!
Résultat net /	4 307 885,81	63 073 344,44	-93%
liaisons inter-unites	2 769 119 811,92	2 300 135 712,01	20%
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES I</b>	<b>2 773 427 697,73</b>	<b>2 363 209 056,45</b>	<b>17%</b>
Emprunts et dettes financières	357 000 000,00	1 030 000 000,00	-65%
Emprunts d'investissement			#DIV/0!
Impôts différés passif	54 062 138,08	53 434 631,03	1%
Provisions et produits constatés d'avance	70 371 201,31	65 731 083,96	7%
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>	<b>481 433 339,39</b>	<b>1 149 165 714,99</b>	<b>-58%</b>
Fournisseurs et comptes rattachés	16 635 412,32	43 546 988,92	-62%
Impôts	44 294 775,69	41 626 923,00	6%
Autres dettes	32 385 947,88	17 722 541,25	83%
Trésorerie Passif			#DIV/0!
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>	<b>93 316 135,89</b>	<b>102 896 453,17</b>	<b>-9%</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>	<b>3 348 177 173,01</b>	<b>3 615 271 224,61</b>	<b>-7%</b>

الملحق رقم 02:

Comptes de résultats Ex 2019

Unité : Dinars

Comptes de Résultats	Exercice 2019	Exercice 2018	2019/2018
Chiffre d'affaires	1 548 197 396,09	1 587 472 689,82	-2,47%
Variation stocks produits finis et en cours	13 901 201,57	16 511 241,53	-15,82%
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation	3511999,73	4751088,69	-26,08%
Cession inter unites	3928227,94	-2435668,19	-261,28%
<b>I. PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>	<b>1 569 538 825,33</b>	<b>1 606 299 351,85</b>	<b>-2,29%</b>
Achats consommés	1 194 584 516,39	1 205 628 343,60	-0,92%
Services extérieurs et autres consommations	33 019 351,79	26 244 588,82	25,82%
<b>I. CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE</b>	<b>1 227 603 868,18</b>	<b>1 231 872 932,42</b>	<b>-0,35%</b>
<b>II. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</b>	<b>341 934 957,15</b>	<b>374 426 419,43</b>	<b>-8,68%</b>
Charges du personnel	206 607 298,13	178 477 413,81	15,76%
Impôts, taxes et versements assimilés	7 428 158,99	5 718 257,94	29,90%
<b>IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>127 899 500,03</b>	<b>190 230 747,68</b>	<b>-32,77%</b>
Autres produits opérationnels	7 780 400,94	4 851 365,60	60,38%
Autres charges opérationnelles	6 585 013,41	3 421 499,66	92,46%
Dotations aux amortissements et aux provisions	128 771 430,79	145 312 687,85	-11,38%
Reprise sur perte de valeur et provisions	1 969 640,18	952 585,41	106,77%
<b>V. RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>2 293 096,95</b>	<b>47 300 511,18</b>	<b>-95,15%</b>
Produits financiers	1 504 109,58	5 740 000,00	-73,80%
Charges financières			
<b>VI. RESULTAT FINANCIER</b>	<b>1 504 109,58</b>	<b>5 740 000,00</b>	<b>-73,80%</b>
<b>VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>	<b>3 797 206,53</b>	<b>53 040 511,18</b>	<b>-92,84%</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	510 679,28	10 032 833,26	-94,92%
Participation des travailleurs au bénéfice			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>1 580 792 976,03</b>	<b>1 617 843 302,86</b>	<b>-2,29%</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>1 576 485 090,22</b>	<b>1 554 769 958,42</b>	<b>1,40%</b>
<b>VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>4 307 885,81</b>	<b>63 073 344,44</b>	<b>-93,17%</b>
<b>X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE,</b>	<b>4 307 885,81</b>	<b>63 073 344,44</b>	<b>-93,17%</b>

الملحق رقم 03:

▪ Production physique :

U: Q1

Désignation	Rappel	Exercice 2019			Evol.%
	Exercice 2018	Prévisions	Réalisations	TRO%	
Semoule	175 004	203 742	165 831	81%	-5%
Farine	280 005	290 598	271 924	94%	-3%
Issues de meunerie	188 086	207 060	207 309	100%	10%
Pates	9 087	50 550	23 458.413	46%	158%
couscous	3 131	30 330	6 068.531	20%	94%

▪ Ventes physiques :

U: Q1

Désignation	Rappel	Exercice 2019			Evol.%
	Exercice 2018	Prévisions	Exercice 2019	TRO%	
Semoules	162 759,11	152 066	150 511,47	99%	-8%
Semoule d'orge	71,55	-	-	#DIV/0!	-100%
Farines	280 966,05	290 598	270 623,14	93%	-4%
Issues de meunerie	204 855,10	207 060	207 638,00	100%	+1%
Pâtes Alimentaires	9 356,71	50 550	21 966,68	43%	135%
couscous	2 697,28	30 330	5 729,22	19%	112%

الملحق رقم 04:

1-Faits saillants de l'exercice 2019 :

U : KDA

Désignation	Réalisations Exercice 2018	Réalisations Exercice 2019	Prévisions 2019	TRO %	Evo. 19/18
chiffre d'affaires	1 587 472,69	1 548 197,40	1 968 661,75	79%	98%
Valeur Ajoutée	374 426,42	341 934,96	515 753,45	66%	91%
Excédent Brut D'exploitation	190 230,75	127 899,50	334 638,54	38%	67%
Résultat de l'Exercice	63 073,34	4 307,89	121 136,54	4%	7%

2 - AGREGATS FINANCIERS 2020

UM : Million DA

Désignation	Prévu 2019(1)	réalisé 2019 (2)	Plan 2020(3)	Evolution	
				(2)/(1)	(3)/(2)
Chiffre d'affaires	1968.66	1548.20	1668.97	79%	+108%
Valeur ajoutée	15.75	341.93	423.21	2171%	+124%
Charges du personnel	175.00	206.61	210	118%	+102%
E. B. E	334.64	127.90	208.61	38%	+163%
Résultat Net	121.14	4.31	18.61	4%	+432%

## الملحق رقم 05

Mois / 2019	Cycles Audités	Recommandations	Etat de prise en charge & Obs.
Janvier 2019	Prise d'inventaire physique au 31/12/2018	/	/
Février 2019	Hygiène et Sécurité.	1. Doter tous les agents d'une tenue de travail adaptée à leur fonction (Unité Littoral)	Prise en charge
		2. Procéder à la réparation des vitres cassées.	Prise en charge
		3. Procéder à la mise en place d'une barrière levant automatique.	En cours
		4. Procéder à la mise en place du fil barbelé autour de la clôture.	Prise en charge
		5. Procéder à la réhabilitation de l'étanchéité des bâtiments et autres lieux de travail (l'infiltration des eaux engendre des courts circuits électriques et par conséquent des risques d'incendie (Unité Littoral))	Prise en charge
		6. Procéder à la sécurisation des bouteilles à gaz par la confection d'une niche métallique avec cadenas.	Prise en charge
		7. Procéder à l'évacuation, au niveau du moulin, des déchets et des poussières quotidiennement.	Prise en charge
		8. Doter les agents de sécurité de lampes torches professionnelles (une torche par équipe) (Unité Littoral)	Non prise en charge



الملاحق

		9. Procéder à la mise en place des détecteurs de fumées.	En cours
		10. La structure Hygiène et Sécurité doit être renforcée par des agents de sécurité (Nombre insuffisant par rapport à la superficie totale du complexe). (Unité el Harrouch)	En cours
		11. Procéder au nettoyage des regards et des gouttières afin de faciliter l'évacuation des eaux pluviales (Unité el Harrouch)	Prise en charge
Mars 2019	Maintenance préventive et curative.	12. Une formation en méthodes d'analyses et de diagnostics des états de dysfonctionnements dans la maintenance industrielle devra être organisée pour toutes les équipes de la maintenance afin d'atteindre les objectifs fixés par l'entreprise.	En cours
		13. Procéder à la désignation d'un responsable maintenance au niveau de l'UPC le Littoral, afin de : <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Mettre en état de marche les équipements défectueux et procéder à l'installation des équipements rapatriés des autres CIC depuis 2016.</li> <li>2. Tracer les plannings d'entretiens et procéder à leurs suivis rigoureux.</li> <li>3. Diriger, coordonner l'activité des équipes : mécanique &amp; électricité.</li> <li>4. Superviser et contrôler les travaux de réfection, dépannage et réparation du matériel de production.</li> <li>5. Etablir des rapports mensuels afin de communiquer les informations nécessaires relatives à la gestion et au contrôle des activités de la maintenance dans le but d'optimiser les coûts d'entretiens.</li> </ul>	En cours

## الملاحق

<b>Mai 2019</b>	Moyens Généraux.	<p>18. Réserver un lieu, sous la responsabilité du service des moyens généraux, pour le dépôt des meubles, matériel informatique ... Usées.</p> <p>19. Utiliser la demande de fourniture, pour déclencher la procédure d'achat <i>(Unité Littoral)</i>.</p>	<b>En cours</b>
<b>Juin 2019</b>	Gestion commerciale	20. Proposer aux clients de payer leurs commandes à l'avance. <i>(Unité Littoral)</i> .	<b>En cours</b>
		21. Augmenter les ventes directes pour la catégorie consommateurs et les boulangeries <i>(Unité Littoral)</i> .	<b>En cours</b>
		22. Doubler les efforts concernant les anciennes créances commerciales.	<b>En cours</b>
		23. Procéder à la restructuration de la direction commerciale conformément à l'organigramme pour atteindre une traçabilité et une fiabilité des informations par la séparation des tâches <i>(Unité el Harrouch)</i> .	<b>En cours</b>
		24. Procéder à l'ouverture des points de ventes et dépôts afin d'écouler les stocks de pâtes alimentaire <i>(Unité el Harrouch)</i> .	<b>En cours</b>