

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

رقم: .....

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

من إعداد الطالبين: بورزق خالد - بن مبروك يوسف

تحت عنوان:

## أثر مهمة التدقيق على فعالية نظام مراقبة التسيير - دراسة حالة مؤسسة حضنة حليب المسيلة -

أعضاء المناقشة:

رئيسا	جامعة: المسيلة	د. محاد عريوة
مشرفا ومقررا	جامعة: المسيلة	د. لعراف فايزة
مناقشا	جامعة: المسيلة	د. إسماعيل سبتي

السنة الجامعية: 2017/2016

الإهداء



# الشكر

:

## الملخص :

إن مهمة التدقيق ونظام مراقبة التسيير كفيلا بضمن التحكم في التسيير، من خلال تصحيح الأخطاء والانحرافات وتحسين أداء المؤسسة ككل وأيضا لما يحققه من ضبط في تسيير النشاطات والتنسيق فيما بينها بالإضافة إلى ما يوفره من أدوات وإجراءات المتابعة لأجل تحقيق الفعالية والكفاءة في استغلال الموارد لبلوغ الأهداف المسطرة.

ولإثراء هذا البحث ارتأينا القيام بدراسة ميدانية في مؤسسة ( الحضنة حليب ) التي تعد واحدة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تنشط في السوق الوطنية في مجال الحليب ومشتقاته ولقد قمنا في هذا البحث بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من أجل إبراز تأثير مهمة التدقيق على فعالية نظام مراقبة التسيير، ومن ثم الخروج بالنتائج والتوصيات اللازمة.

الكلمات المفتاحية : مهمة التدقيق ، نظام مراقبة التسيير، لوحة القيادة ، الموازنة التقديرية.

### **Summary :**

The role of the audit and the management control system can guarantee the control of the management through the rectification of errors and deviations as well as the improvement of the performance of the company. They also carry out the management control of the activities and the coordination between them in addition to the tools and procedures of pursuit that they bring in order to realize the efficiency and competence in the exploitation of the resources to achieve the objectives.

In order to enrich this research, we carried out a field study in “Honda Milk Company”, which is considered one of the Algerian economic companies that activate on the national market in the field of milk and derivatives? We have also projected the theoretical aspect on the practical aspect to highlight the influence of the role of audit on the effectiveness of the management control system and consequently to produce the necessary results and recommendations.

**The key Words :** Audit task , Management Control System,

Dashboard , Budget

الصفحة	قائمة المحتويات
IV	الإهداء
IV	الشكر
III	الملخص
IV	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
ب	المقدمة
6	الفصل الأول : الجانب النظري للدراسة
8	المبحث الأول : الجانب النظري لمهمة التدقيق
12	المبحث الثاني : مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير
27	الفصل الثاني : الجانب التطبيقي للدراسة
29	المبحث الأول : الطريقة والأدوات
39	المبحث الثاني : عرض وتحليل نتائج الدراسة
48	الخاتمة
52	قائمة المصادر والمراجع
56	الملاحق
59	الفهرس

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
36	تطور رأس مال المؤسسة	01
42	نموذج مصغر للوحة القيادة	02
43	نموذج مصغر للموازنات التقديرية	03

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
15	مثلث نظام مراقبة التسيير	01
18	أهداف نظام مراقبة التسيير	02
20	أهمية مراقبة التسيير	03
23	شكل عام لجدول القيادة	04
35	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	05

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
56	لوحة القيادة	01
57	موازنة التقديرية	02

# المقدمة

إن انفصال الملكية عن الإدارة وتعقد البناء التنظيمي للمؤسسة، حتم على الأطراف ذات المصلحة توكيل طرف مستقل عن المؤسسة يراقب تصرفات الإدارة من أجل حماية مصالحهم وتلبية احتياجاتهم من معلومات محاسبية موثوقة خاصة المعلومات المرتبطة بالربح المحاسبي، إذ يعتبر الربح المحاسبي من المؤشرات الهامة التي يستند إليها المهتم بنشاط المؤسسة للحكم على الأداء الحالي والمستقبلي للمؤسسة، وذلك بهدف اتخاذ العديد من القرارات الاستثمارية الحاسمة كقرار شراء أو الاحتفاظ بأسهم المؤسسة مثلاً، ومن هنا جاءت الحاجة لمهمة التدقيق التي تعتبر الأداة الإدارية التي تعتمد عليها المؤسسة لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها.

وفي بداية القرن العشرين أصبحت المؤسسات الاقتصادية تهتم بمراقبة التسيير ولكن من الجانب المحاسبي فقط، ولكن مع التطورات الكثيرة التي شهدتها المؤسسات الاقتصادية وهذا ما أدى إلى كثرة نشاطاتها وعملياتها وبالتالي أدى إلى تعقد عملية مراقبة التسيير داخل المؤسسة.

ولكي تستطيع المؤسسات الاقتصادية مواجهة التحديات وفي ظل وجود بيئة اقتصادية تتميز بعدم التأكد وشدة التنافس، لذلك وجب عليها البحث عن أدوات جديدة لعملية مراقبة التسيير تتماشى مع المتغيرات الجديدة في السوق، كالوحدانية القيادة و بطاقة الأداء المتوازن والمحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية، ومن خلال مساعدة هذه الأدوات تستطيع المؤسسات أن تحقق أهدافها المسطرة.

، وسنحاول دراسة وتحليل هذا الموضوع انطلاقاً من طرح الإشكالية التالية :

✓ ما هو أثر التدقيق على فعالية نظام مراقبة التسيير؟

ومن منطلق هذا السؤال يتم طرح عدة أسئلة فرعية ستكون محل اهتمامنا في هذا العمل :

✓ ما هي أنواع وأهداف مهمة التدقيق داخل المؤسسة؟

✓ ما هي آليات وأدوات نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة ؟

✓ ما هي العلاقة بين مهمة التدقيق ونظام مراقبة التسيير ؟

#### • الفرضيات

1- يتمثل الهدف الرئيسي لعملية التدقيق في إبداء الرأي الفني المحايد، إذا كانت التقارير

المالية تعبر بصورتها صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة: محل التدقيق.

2- تتمثل أدوات وآليات نظام المراقبة التسيير داخل المؤسسة في مراقبة الموازنات وتحليل

انحراف المبيعات وجداول القيادة وبطاقات الأداء المتوازية

3- ترتبط وظيفة التدقيق مع مراقبة التسيير في كونهما وظيفتين تتميزان بالاستقلالية

فكلاهما تابعتين لأعلى مستوى إداري في المؤسسة

• دوافع اختيار الموضوع:

إن الدوافع التي جعلتنا نختار هذا الموضوع عديدة نذكر منها:

- أهمية الموضوع كون مهمة التدقيق من أهم الوظائف التي تتركز عليها المنظمات.
- أهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر.

✓ حدود البحث :

✓ الحدود المكانية : كانت الدراسة بمؤسسة حضنة حليب ( HODNA LAIT ) بالمسيلة وذلك لمعالجة إشكالية البحث المتمثلة في كيف يمكن أن تؤثر وظيفة التدقيق على فعالية نظام مراقبة التسيير.

✓ الحدود الزمنية : امتدت فترة الدراسة الميدانية من 15 مارس 2015 إلى غاية 15 أبريل 2017.

• منهجية الدراسة:

تتضمن منهجية الدراسة اعتمادا على المناهج التالية:

**الجانب النظري :** المنهج الوصفي حيث يبرز هذا المنهج الإطار النظري لمساهمة وظيفة التدقيق على فعالية نظام مراقبة التسيير.

**الجانب التطبيقي :** المنهج التحليلي لترجمة المعلومات النظرية وتحليلها وتبويبها وتطبيقها على أرض الواقع.

• أهداف الدراسة :

إن الهدف من هذه الدراسة يمكن في محاولة معرفة دور مهمة التدقيق في المؤسسة الاقتصادية وذلك باعتبارها أداة فعالة في تقييم نظم الرقابة فيها

من أجل هذا قمنا بتقسيم موضوعنا إلى فصلين أساسيين تناولنا في الفصل الأول المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتدقيق ونظام مراقبة التسيير باعتبارها المنطلق الأساسي الذي يمكن من خلاله معالجة الموضوع.

أما في الفصل الثاني فقد قمنا بدراسة حالة إحدى مؤسساتنا الاقتصادية وهي مؤسسة " حضنة حليب"، كان الغرض من هذه الدراسة التطبيقية هو إسقاط الدراسة النظرية على أرضية الواقع لمحاولة اقتراح جملة من التوصيات المستنتجة وتحقيق الاستفادة الفعلية منها

# الفصل الأول

## الجانِب النظري للدراسة

### تمهيد الفصل الأول:

تعتبر مهمة التدقيق إحدى الشروط الأساسية لدقة ومصداقية حسابات مختلف أنشطة العمل وهي تحدد درجة الثقة التي يمكن أن نوليها للمعلومات المحاسبية والتي يحتاجها مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير، مع العلم أن التدقيق يعمل على تفعيل وتقييم نظام مراقبة التسيير.

## المبحث الأول: الجانب النظري لمهمة التدقيق

يعتبر التدقيق إحدى الشروط الأساسية لدقة وانتظام ومصادقية حسابات مختلف أنشطة العمل وهي تحدد درجة الثقة التي يمكن أن نوليها للمعلومة المحاسبية والتي يحتاجها مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير، مع العلم أن التدقيق يعمل على تفعيل وتقييم نظام مراقبة التسيير.

### المطلب الأول: مهمة التدقيق في المؤسسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التدقيق بالنسبة للفرع الأول أما في الفرع الثاني و الثالث سنتناول أهداف وأهمية التدقيق وكذلك أنواع التدقيق.

### الفرع الأول: مفهوم التدقيق

إن مصطلح التدقيق بمعناه اللفظي Audit مشتق من الكلمة اللاتينية Audire، ومعناه "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق حيث يشير التاريخ إلى أن القدماء المصريين والإغريق والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية، حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الإيطالي "لوكا باشيلو" ونشرها في كتابه الذي ظهر في القرن 15 عام 1495م.<sup>1</sup>

التدقيق وبصورة رئيسية فحص معلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايّد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها أو حجمها أو شكلها القانوني، وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - الدكتور أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، 1430هـ، ص24.

<sup>2</sup> - الدكتور هادي تميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص20.

✓ إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين.

يمكن تعريف التدقيق من وجهة نظر العملية على أنه طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها للتأكد من درجة تماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية ومن المعروف أن القوائم المالية التي تخلص هذه الأحداث تمثل المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله والمعدة من قبل إدارة المشروع وبالرغم من أن المدقق قد يشارك في إعدادها وكتابة الملاحق لها، إلا أن وظيفته لا تتعدى فحص تلك القوائم وإبداء رأيه الفني حول عدالتها.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: أهداف وأهمية التدقيق

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها، ومدى تحقق الفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ويتمثل ذلك في العرض التالي:<sup>2</sup>

1. قبل عام 1900: كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء ولذلك كان التدقيق تفصيلي ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية.
2. من 1905 حتى 1940: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، ولذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية.

<sup>1</sup>-خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات ناحية العملية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 11.

<sup>2</sup>-أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 08.

3. من 1940 إلى 1960: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحة المركز المالي، وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

4. من 1960 حتى الآن: أضيفت أهداف عديدة للتدقيق، منها:

أ. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

ب. تقييم نتائج العمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها.

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

ث. تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

ج. تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشآت محل التدقيق.

من العرض التاريخي السابق نلخص إلى أن الهدف الرئيسي لعملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورتها صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة محل التدقيق ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية من تلك الفترة.

#### ✓ أهمية التدقيق:

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات طائفة المديرين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها.

إن إدارة المشروع تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار

في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.

كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقريرهم في الدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي، أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها:

- التخطيط والرقابة.

- فرض الضرائب.

- تحديد الأسعار.

- تقرير الإعانات لبعض الصناعات.

كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.

ومجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة.

ولكن لا تتسنى الخدمة الحقيقية إلا إذا عاهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد

بفحص تلك البيانات فحصا انتقادياً منظماً ودقيقاً، وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها لنتيجة العمل من ربح أو خسارة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، ط2، دار وائل للطباعة والنشر، عمان،

الأردن، 2001، ص 15.

الفرع الثالث: أنواع التدقيق

مازال بعض الكتاب يقسمون التدقيق من حيث نطاق العمل إلى تدقيق جزئي وتحقيق كلي أو من حيث الجهة التي تقوم بهذه الخدمة إلى تدقيق حكومي دقيق خارجي، تدقيق داخلي، أو من حيث زمن إجراء التدقيق إلى تدقيق مستمر وتدقيق نهائي، أو من حيث الالتزام إلى تدقيق إلزامي وتدقيق غير إلزامي، ولكن التقسيم الحديث للتدقيق يشمل الأنواع التالية:

✓ **تدقيق البيانات المالية:** هو جمع وتقييم الأدلة حول البيانات المحاسبية وتمثل

الميزانية العامة، حساب الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية وغيرها من الكشوفات المالية مأخوذة ككل، لأجل التمكن من إعطاء الرأي من عدالة المركز المالي كما بتاريخ الميزانية وأن حساب الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية تمثل النشاط للسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ وأن الإيضاحات المرفقة مع البيانات المالية كافية.

✓ **تدقيق الرقابة (تدقيق الالتزام):** هو ذلك النوع من التدقيق لأجل التأكد من أن

سياسات وتعليمات والقوانين الموضوعة من قبل هيئة معينة قد تم تطبيقها بصورة أصولية، وعلى سبيل المثال: التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي على البنوك التجارية للتأكد من أن تعليمات وقوانين البنك المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة.

✓ **تدقيق النشاط:** يشمل الحصول وتقييم القرائن والأدلة حول الكفاءة والفعالية

لنشاط المؤسسة (الشركة) والخاص بعملية معينة، ويشمل هذا النوع من التحقيق ربما جميع الأنشطة، وعلى سبيل المثال كل فرع أو خط إنتاج أو جزء (قسم) من النشاط، وعلى سبيل المثال: قسم المبيعات أو المشتريات أو المخازن أو قسم التسويق أو قسم الحاسوب.

### المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول نظام مراقبة التسيير

يحتل نظام مراقبة التسيير مكانة مهمة في الوقت الراهن، داخل المؤسسات وذلك نظرا لما يقدمه هذا النظام من مميزات وخصائص للمؤسسات، وقدرته على توجيهها وترشيدها وتقييم الأداء داخلها.

#### المطلب الأول: الإطار النظري لنظام مراقبة التسيير

سنتطرق في هذا المطلب إلى ماهية نظام مراقبة التسيير هذا بالنسبة للفرع الأول أما في الفرع الثاني أهداف وأهمية نظام مراقبة التسيير وكذلك في الفرع الثالث سنتناول آليات وأدوات نظام مراقبة التسيير.

#### الفرع الأول: ماهية مراقبة التسيير

##### ✓ مفهوم:

تنشأ المؤسسات الاقتصادية لتحقيق أهداف معينة إستراتيجية، تكتيكية وتشغيلية، تعود نتائجها على أصحابها والعاملين فيها والمجتمع المرتبطة به، وهذا يتطلب منها العمليات المناسبة لنشاطها، وكل هذا يستلزم وجود قيادة تدير مختلف الوسائل والعمليات ونجاح ذلك يتوقف على حسن الإدارة والتسيير واستخدام تقنيات ذات الصلة بعملية التسيير بكل خطواتها المتمثلة في التخطيط، التوجيه، التحفيز، الرقابة والمتابعة. فمراقبة التسيير هي إذا حلقة رئيسية من حلقات علمية الإدارة والتسيير، تهتم بتوفير المعلومات المتعلقة بمختلف العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية لمساعدة المسيرين والمسؤولين في تقييم الأداء ومعرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة والقيام بالمهام المنطوية بهم.

ومراقبة التسيير التي عرفت تطورا من حيث المفهوم والأهمية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية بمختلف أنواعها وأحجامها، سواء كانت مؤسسات صناعية، تجارية أم خدمية، أو كانت خاصة أو عمومية، أو مؤسسة كبيرة أم صغيرة ومتوسطة، فهي بحاجة إلى وسائل وأدوات تستخدم في عملية الرقابة والتي شهدت كذلك تطورا ملازما لمستوى النشاط وظروف البيئة الموجودة بها، من حيث المستوى التكنولوجي وسرعة التبادل وقوة المنافسة وتعدد رغبات الزبائن إلى غير ذلك.

قبل التعرض لمفهوم مراقبة التسيير يجب التطرق أولاً لمعنى التسيير حيث عرفه P.BERGERON أنه «تلك العملية التي من خلالها نخطط وننظم وندير ونراقب موارد المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة».<sup>1</sup>

ومن خلال هذه التعريف يتضح لنا أن دورة التسيير تتكون من 5 مراحل هي: التخطيط، التنسيق، التنظيم، التوجيه، الرقابة، وهي الوظائف الفرعية المكونة لأنشطة التسيير التي قدمها هنري فايول في بداية القرن الماضي في كتابته في الموضوع. وهي الركائز المستعملة لحد اليوم في مختلف الكتابات والبحوث في هذا الميدان مع بعض الإضافات الجزئية أحياناً.

وعليه فإن مراقبة التسيير هي وظيفة من وظائف التسيير.

لمراقبة التسيير عدة تعاريف مختلفة نذكر منها:

✓ **التعريف الأول:** عرفها ENTONY هي التسلسل الذي من خلاله يقوم مسؤولي

المؤسسة بضمان استقلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية ونجاعة الوصول إلى الأهداف المسطرة.<sup>2</sup>

✓ **التعريف الثاني:** عرفها عبد اللطيف خماس على أنها "مسار العمل الموضوع

في خدمة المؤسسة لضمان التنشيط والتحرك الفعال والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لبلوغ الهدف المنظم من قبل هذا الكيان.

في المسار الذي بواسطته يتأكد المديرون أن الموارد قد تم الحصول عليها واستعملت بفعالية وكفاءة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.<sup>3</sup>

وفي الأخير نستطيع حوصلة هذه التعاريف في تعريف إجرائي شامل والذي يتمثل في أن "مراقبة التسيير هي العملية التي يتم من خلالها التأكد من استعمال الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية، وفي إطار جملة من الوسائل الملائمة والتي تسمح بتحديد الانحرافات (بين ما هو مقدور وما هو محقق فعلاً)، وهذا بهدف المساعدة في توفيره معلومات كمية

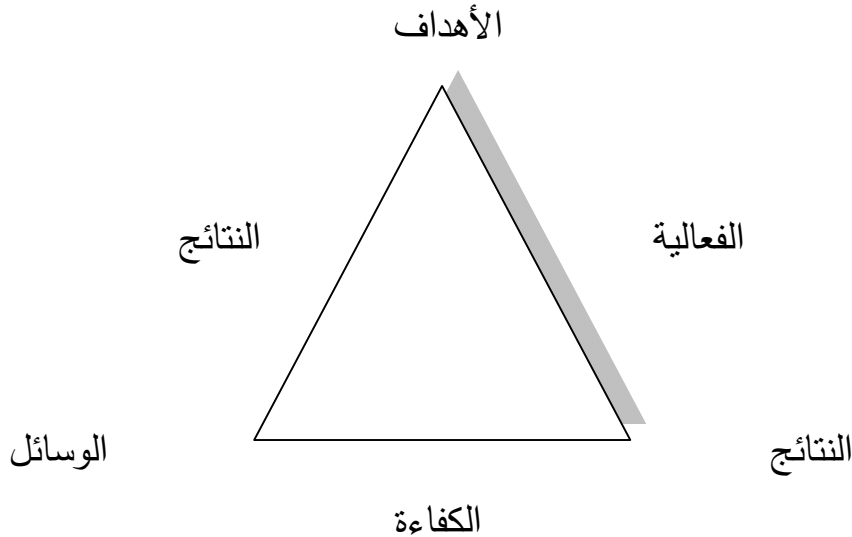
<sup>1</sup> - الدكتور ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، 2004، ص09.

<sup>2</sup> - محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسة الاقتصادية، ص05.

<sup>3</sup> - الدكتور ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سابق، ص10.

ونوعية لإدارة المؤسسة، لاتخاذ إجراءات تصحيحية بناء على نتيجة التقييم، تفيد في تحقيق أهداف المؤسسة وبقائها واستمرارها في المنافسة"

• شكل رقم 01: مثلث مراقبة التسيير



المصدر: Hélène Loninget autres, Le contrôle de Gestion organisation, Edition Dunod, France, 2008, p06.

✓ خصائص مراقبة التسيير:

لمراقبة التسيير عدة خصائص نذكر منها<sup>1</sup>:

1. مراقبة التسيير مسار دائم للتعديل:

يعرف المسار بأنه مجموعة الأحداث أو النشاطات المرتبطة فيما بينهما من حيث الزمان والمكان، والتي تؤدي إلى تحقيق نتيجة مشتركة معينة، ويتم من خلالها هذا المسار التأكد من أن الموارد والطاقات قد حصلت واستعملت بفعالية وكفاءة، ويسمح هذا المسار بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء. هذا يعني أن مراقبة التسيير تسمح بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقديري له، ومن أمثلة ذلك، نجد الموازنات التقديرية، كما تسمح القيادة المتزامنة للأداء وكذلك القيادة الخلفية، وهذا باستخدام لوحات القيادة والمحاسبة التحليلية.

<sup>1</sup> - قويدر عبد الرحمان، دور مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2007، ص17.

## 2. مساعدة المسؤولين و العاملين على التحكم في أدائهم التسييري:

يعمل نظام مراقبة التسيير على تزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات اللازمة، والتي تساعدهم على التحكم في أدائهم على اتخاذ القرارات.

وأيضاً من خلال التعمق في دراسة التعاريف السابقة لمراقبة التسيير يمكن استخلاص أن نظام مراقبة التسيير الفعال والناجح لا بد أن يتوفر على بعض الخصائص المهمة فيه والتي تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

✓ **الوضوح:** من شروط مراقبة التسيير أن يكون واضحاً سهلاً للفهم من قبل جميع المسؤولين عنه.

✓ **انخفاض التكاليف:** إن هدف أي نظام هو انخفاض التكاليف أي أن المنافع المتحصل عليها من قبل المؤسسة يجب أن تكون أكبر من التكاليف المترتبة فيها.

✓ **المرونة:** لكي تتجح المراقبة لا بد لها من مرونة عالية تسمح لها بالتكيف مع المتغيرات الداخلية والخارجية للمؤسسة بما يتضمن الكشف عن نقاط القوة والضعف وهذا عن طريق المراجعة الدورية بسرعة الإبلاغ عن الانحراف والنظام الرقابي الجيد هو الذي يمكننا من اكتشاف الانحرافات قبل وقوعها لتصحيحها العاجل قبل استعمالها.

## الفرع الثاني: أهداف وأهمية مراقبة التسيير

لقد عرف نظام مراقبة التسيير تطوراً واسعاً في مهامه، من المهمة المحاسبية إلى شموليته لجميع الوظائف دون استثناء، فأصبح له دور فعال في كل من العمليات التخطيطية وإدارة الأفراد في المؤسسة، فهي إذا العملية المنجزة في وحدة من الوحدات المؤسسة للتأكد من التجنيد الجيد والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لغرض بلوغ

<sup>1</sup> - Norbert Gvedj, **Le control de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, OP.CIT, P45.

الهدف المحدد باستخراج الفروقات وتحليلها، وتحديد أسبابها لتفاديها مستقبلا بغية التسيير الحسن.<sup>1</sup>

وفي ما يلي، نلخص أهداف مراقبة التسيير:

1. تحليل الانحرافات الناتجة عن النشاطات الفعلية والنشاطات التقديرية، وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات باستعمال الموازنات التقديرية.
2. ترشيد التكاليف و عقلنتها (عدم تضخيم الأعباء).
3. استنتاج نقاط القوة واستخراج نقاط الضعف، ومحاولة تدعيم نقاط الضعف وباقتراح مجموعة من الأساليب لتفاديها.
4. البحث عن سبل لتحسن الأداء (ترقية نظام التحفيز).
5. تحقيق النجاعة للتأكد من الاستعمال الأمثل للموارد والطاقات المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.
6. تحقيق الفعالية ويتم ذلك عن طريق التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة مع إمكانية تحقيقها حاضرا ومستقبلا.

إن هدف مراقبة التسيير يكمن أيضا في دراسة الحلول التي تسمح في ظل التسيير بالأهداف وكذا اللامركزية، المسؤوليات وتحسن المردودية العامة للمؤسسة على جميع الميادين والأنشطة، وتكلف الإدارة العامة لمراقبة التسيير بمهام عديدة.

<sup>1</sup>-شويح محمد، محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البليدة، 2004.

في ما يلي "مخطط يوضح أهداف نظام مراقبة التسيير"<sup>1</sup>:

• الشكل رقم 02: أهداف نظام مراقبة التسيير



المصدر: عبد الرحمن هاج، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة  
 ماجستير أكاديمي غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة،

2012/2011، ص.34

من خلال هذا المخطط نستنتج أن أهداف مراقبة التسيير تنحصر أساساً في هدفين:  
 أهداف عامة: والتي تساعدنا في عملية اتخاذ القرارات بالنسبة للمسيرين.  
 أهداف متفرعة: تساعد على معالجة المعلومات لاتخاذها كقاعدة في اتخاذ القرارات  
 والتخطيط ووضع القرارات والتنظيم، التنسيق، المراقبة والمراجعة.  
 أهمية مراقبة التسيير:

<sup>1</sup> - محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث،  
 العدد 09، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص.166.

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية، تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية، لم تكن هناك الحاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها، لقيام أصحابها بإرادتها بأنفسهم، وإلمامهم بكل وظائفها.

وعندما كبرت أحجام المؤسسات وتعدد مشاكلها وزيادة عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة، سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو تمويلية، فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية، وصحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصاتهم في الإدارة والرقابة لأشخاص آخرين، مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس عملية وعملية سليمة، تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياستها ومتابعة تنفيذها بسهولة، وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة، وذلك من خلال:

- ✓ تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية، أو ما تعرف بمراكز المسؤولية.
- ✓ تحديد اختصاصات كل وحدة وسلطات أو مسؤوليات المستويات الإدارية.
- ✓ تسجيل مجمل المؤشرات المالية وغير المالية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات.
- ✓ إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعدنا في اتخاذ القرارات السليمة ورسم السياسات.

#### وظائف مراقبة التسيير داخل المؤسسة:

توجد ثلاث مهام تقوم بها مراقبة التسيير وتتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ **مراقبة الأداء الوظيفي:** إن مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها، باعتبارها الأداة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات من أجل تقييم الأداء بموضوعية، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد، حيث أنه يسعى لجمع المعلومات

<sup>1</sup> - سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواتها ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2002، ص 72.

ذات الصبغة الموضوعية التي تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار، والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية، زيادة الأجر والعقوبات... الخ.

✓ **مراقبة الجودة:** إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها، حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم مع رغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي لها والمواد المستعملة لإنتاجها. إن موضوع إدارة الجودة يخص باهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط وعوامل تحسين الجودة مثل: مرجعية التنظيم الدولي ((ISO)) وبالتالي على مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة لتلبية رغبات ومتطلبات المستهلكين ومن وراءها ضمان استمرارية المؤسسة.

✓ **إدارة الوقت:** إن للوقت أهمية كبيرة في المنظمة وكل ما استطاعت هذه الأخيرة استغلاله بالشكل الحسن كل ما كانت لها القدرة على التنافس الكبيرة وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالوسائل التالية:

- العمل على تطوير الكفاءات عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشاكل الطارئة.
- مكنة العمليات على المستويات الحسابية كالإنتاج، التمويل... الخ مثل استعمال الحاسب الآلي لريح الوقت.
- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات.
- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقاً.

الفرع الثالث: آليات وأدوات مراقبة التسيير:<sup>1</sup>

الأدوات التقليدية:

1- مراقبة الموازنات:

ترتكز الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير في متابعة وتقييم الأداء على منطوق العقد، حيث يتم تحديد الأهداف (العقد) ثم متابعة وتقييم النتائج أي أن الرقابة تتم على أساس النتائج، هذه الأخيرة تترجم في صورة أرقام تعبر عن مدى بلوغ الأهداف أو عدمها. وتستعمل في ذلك أدوات (متغيرات عمل)، لكن لاستخدامها بشكل صحيح يجب:

- مقارنة الوضع الحالي بالوضعية المقدره في البداية.
- التعرف على أسباب الانحرافات.
- اتخاذ القرارات القادرة على إلغاء الانحرافات.

2- حساب وتحليل وانحراف المبيعات:

يتبلور عن تحليل نشاط البيع المظهرين التاليين:

- أ- تحليل نتائج نشاط البيع: بمعنى الهامش الذي ينتج عن المبيعات، ومثل هذا التحليل يتطلب التجزئة حسب معايير قد ترتبط بالعلاقة الموجودة بين المنتجات.
- ب- تحليل الوسائل التجارية المعتمدة في تحقيق نشاط البيع، وهذا يتطلب مقارنة الهامش المحقق بتكلفة الوسائل المستعملة، ويتم تحليل مصاريف التوزيع على أساس التجزئة المستخدمة في تحليل المبيعات.

3- مراقبة الموازنات موضوع انتقادات وصعوبات:

<sup>1</sup> -نعيمه يحيواوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 293.

استنتج منظري الرقابة ومنذ زمن بعيد العديد من الانتقادات تتعلق في نفس

الوقت بـ:

- صحة المعايير، وبالتالي القدرات على التنبؤ الصحيح والمناسب.
- إمكانية تحقيق رقابة هادفة وعادلة.

الأدوات الحديثة<sup>1</sup>:

### 1- جداول القيادة أداة مستحدثة لتقييم الأداء:

جاءت جداول القيادة في إطار الخصائص الجديدة المنتظرة من أدوات مراقبة التسيير، فهي أداة قديمة تم تجديدها سواء من ناحية مبادئها أو من ناحية تطبيقها ويشكل لفظ جداول القيادة بعض الغموض الذي يجب أن نشير إليه هنا، فغالبا ما يشار إليه على أنه وسيلة للمتابعة المالية المطلقة والمبنية انطلاقا من المؤشرات التي يعتبرها مستعملي أداة مراقبة الموازنات أو التقارير على أنها أساسية، ومثل هذه الوسيلة لا تشكل ما يعرف بجدول القيادة، فهي لا تعدو أن تكون مجرد نظرة محسنة للأدوات التقليدية لمتابعة الأداء وعلى عكس ذلك تتميز جداول القيادة عن أدوات المتابعة الأخرى لمراقبة التسيير بـ:

- قدرتها على الموازنة بين تكلفة ودقة وأجل المعلومة.
- الطبيعة الأصلية للمعلومة التي تبين الأداء المتعدد الأبعاد عوضا عن الأداء المالي.

<sup>1</sup> - نعيمة يحيوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، مرجع سابق ،

• الشكل رقم 03: الشكل العام لجدول القيادة:

جدول القيادة لمركز ما			
	الانحرافات	الأهداف	النتائج
الموضوع 1			
المؤشر A			
المؤشر B			
الموضوع 2			

المصدر: نعيمة يحيوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات

التقديرية، ط1، دار الراجية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 295.

2- بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة لتقييم الأداء:

نشأت وطبقت الأدوات التقليدية لقياس الأداء في ظروف ميزها الاستقرار، النمو المتواصل وطول دورة حياة المنتجات، وشكلت الحاجة المحدد لغاية المؤسسة والتي تبني عليها إستراتيجيتها لتحويلها بعد ذلك إلى مخططات عملية تجسدها بإجراءات عمل، وكان تخفيض التكاليف كأفضل إستراتيجية اتبعتها المؤسسات في تلك الظروف، أما متابعة الأداء وتقييمه فاقترصر على المعايير المالية كما هو منصوص عليه في النموذج التاييلوري، غير أن هذه الأدوات أصبحت غير قادرة على العمل والتكيف مع المحيط الجديد الذي يشوبه الكثير من الغموض، الاضطراب والتغير السريع، بل أضحت عائقاً أمام قدرة المؤسسة على خلق قيمة اقتصادية على المدى الطويل وكانت هذه الظروف الدافع الأساسي للبحث عن أنظمة جديدة تواكب هذا التغير، وتسمع لمراقبة التسيير من استرجاع ملاءمتها المفقودة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - نعيمة يحيوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، مرجع سابق، ص296.

الشكل رقم 04: المقارنة بين أدوات التقييم والمتابعة لمراقبة التسيير التقليدية والحديثة:

أدوات التقييم التقليدية	أدوات التقييم الحديثة
<p><b>1- على مستوى الأهداف:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- التحقق من ملائمة الإستراتيجية مع العمليات والأهداف تقليدية.</li> <li>- تنفيذ ومتابعة المخططات.</li> <li>- الاعتماد على معطيات كمية.</li> <li>- مساهمة الأشخاص القليلة ومركزة.</li> <li>- أهداف جزئية.</li> </ul>	<p><b>1- على مستوى الأهداف:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- التحكم المسبق في الإستراتيجية والأهداف نوعية تترجم الحقائق الأكثر تعقيدا.</li> <li>- تنفيذ ومحاكاة الوضعية.</li> <li>- الاعتماد على معطيات نوعية.</li> <li>- مساهمة تفاعلية وغير مركزة .</li> <li>- أهداف شاملة.</li> </ul>
<p><b>2- على مستوى الوسائل والأدوات:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبية.</li> <li>- مؤشرات تحليلية مالية.</li> <li>- دورة الرقابة والتقييم شهرية.</li> <li>- نظام المعلومات دعامة للوظيفة.</li> </ul>	<p><b>2- على مستوى الوسائل والأدوات:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- الاعتماد على نظام معالجة المعلومة كمادة أولية نصنعها.</li> <li>- مؤشرات مادية ونوعية وشاملة.</li> <li>- الدورة مكيفة ومرتبطة بإمكانيات عمل لمسيرين.</li> <li>- نظام المعلومات دعامة للاتصال بين الوظائف.</li> </ul>

المصدر : نعيمة يحيوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات

التقديرية، ص363.

### المبحث الثالث: علاقة مهمة التدقيق بمراقبة التسيير:

تقوم مهمة التدقيق بمشاركة مراقبة التسيير في التدخل، حيث أن مراقبة التسيير تكون أكثر فعالية ومصداقية عندما تتلقى معلومات تم إعدادها وإرسالها في ظل نظام رقابة داخلية موثوق فيه ومصحح بواسطة المراجعة الداخلية، ومن جهة أخرى فإن هذه الأخيرة تجد عند مراقبة التسيير معطيات ومعلومات قيمة وهامة قد تتكون بمثابة

مؤشرات تساعد المدقق على اكتشاف نقاط الضعف التي يجب أخذها بعين الاعتبار في مهمة المراجعة.

وترتبط وظيفة التدقيق مع مراقبة التسيير في كونهما وظيفتين تتميزان بالاستقلالية، فكلاهما تابعتين لأعلى مستوى إداري في المؤسسة، وكلاهما يسعيان إلى لفت انتباه المسؤولين وتقديم مجموعة من النصائح والإرشادات والتوصيات. وبالرغم من هذا التناسق والترابط بين الوظيفتين، إلا أنه هناك اختلاف يجدر بنا ذكره للتفصيل أكثر في الوظيفتين، وهو أن مراقب التسيير يقوم بإعداد وتصميم نظام المعلومات، في حين يقوم المراجع الداخلي بمراقبة هذه المعلومات ويتحقق من دقتها.<sup>1</sup> وكذلك فإن مراقب التسيير يخصص مشروعية الميزانيات التقديرية بما في ذلك ميزانية إدارة المراجعة الداخلية، شأنها في ذلك شأن مختلف الإدارات الأخرى وإجراء المقارنات مع ما تم إنجازه فعلا، بينما يقوم المدقق أو المراجع بالتحقق من صحة المعلومات المعدة من طرف مراقب التسيير، مثل لوحة القيادة.

<sup>1</sup>-Renard Jacques : « Théorie, pratique de l'audit interne »n Eds d'organisation, 3<sup>eme</sup> edition, PARIS,France, 2000.

### خلاصة الفصل

من خلال دراستها لهذا الفصل والذي يتضمن الجانب النظري لكل من مهمة التدقيق وكذلك نظام مراقبة التسيير، بالإضافة إلى العلاقة التي تربط بينهما، تبين من خلال هذه الدراسة النظرية أن عملية التدقيق لها أثر على نظام مراقبة التسيير بحيث تعمل مهمة التدقيق على منع الغش والاختلاس، أيضا اكتشاف الأخطاء ونقاط القوة والضعف مع تقييم نظام مراقبة التسيير وإعطاء الاقتراحات والتوصيات الممكنة.

## الفصل الثاني

### الجانب التطبيقي للدراسة

### تمهيد الفصل الثاني:

بعدها تطرقنا في الجانب النظري لأثر مهمة التدقيق على فعالية نظام مراقبة التسيير، سنحاول في هذا المحور إسقاط ما جاء في الجزء النظري على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية استكمالاً لمعالجة إشكالية البحث المطروحة، ولقد تم اختيار مؤسسة الحضنة حليب (SARL HODNA LAIT) لإنتاج الحليب ومشتقاته كنموذج.

ولدراسة أكثر تفصيلاً لهذا الفصل سنقوم بتقسيمه إلى مبحثين:

**المبحث الأول: طريقة وأدوات البحث.**

**المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.**



### المبحث الأول: طريقة وأدوات البحث:

قبل الشروع في دراسة أثر مهمة التدقيق على فعالية نظام مراقبة

التسيير على مستوى المؤسسة سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على مؤسسة الدراسة، منهج الدراسة، متغيرات الدراسة، وكذلك الأدوات المستعملة.

### المطلب الأول: طريقة جمع المعلومات:

في هذا المطلب نتناول ثلاثة فروع:

#### الفرع الأول: التعريف بميدان الدراسة:

مؤسسة الحضنة حليب هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة "SARL" ، كانت تسمى سابقا ملبنة الحضنة"، لاقصرها على إنتاج الحليب فقط، وبعد تخصصها في إنتاج الحليب ومشتقاته، أصبحت تسمى

"حضنة حليب" (SARL HODNA LAIT).

تم إنشاء المؤسسة في 1998/12/15 وبدأت نشاطها في 2000/05/15 برأسمال قدر ب: 6.000.000 دج، ناتج عن شراكة بين أربعة أشخاص هم: الأخوين ديلمي وشخصين آخرين من ولاية باتنة بالإضافة إلى قرض بنكي من القرض الشعبي الجزائري 50% موجه للاستثمار (طويلة الأجل)، ليصل رأس مالها 120.000.000 دج.

في 2001/10/15 قامت المؤسسة بتوسيع نشاطها وبلغت قيمة التوسع 50 مليون دينار جزائري وهذا المبلغ هو عبارة عن مئة بالمائة أموال ذاتية.

وارتفع بذلك عدد الموظفين إلى 55 عامل، وزادت الطاقة الإنتاجية من 4000 إلى

140000 لتر يوميا وكان الإنتاج مقتصر على:

- حليب مبستر في أكياس.
- حليب غبرة مبستر في أكياس.

- لبن في أكياس.

في 2005/10/15 قامت المؤسسة بتوسيع ثاني بمبلغ 90 مليون دينار جزائري وهو مقسم إلى 30 بالمائة أموال ذاتية، 70% قروض بنكية للاستغلال. حيث قامت المؤسسة بتقديم قطعة الأرض المخصصة للمؤسسة (مبنية والغير مبنية) كضمان للبنك. وبذلك ارتفعت الطاقة الإنتاجية من 140.000 إلى 380.000 لتر يوميا وأصبحت هناك منتوجات جديدة تمثلت في:

- لبن في قارورة بحجم 1 لتر.

- رايب في قارورة بحجم 1 لتر.

- حليب بقر في قارورة بحجم 1 لتر.

للإشارة تقع مؤسسة حضنة حليب في الجنوب الشرقي للمنطقة الصناعية بالمسيلة، تبلغ مساحتها 32000 م<sup>2</sup> 10000 م<sup>2</sup> غير مبنية.

1 / تطور رأس مال الشركة:

كان رأس مال الشركة عند إنشائها يقدر بـ: 6.000.000 دج، وبدأت بالتطور من

خلال الخطوات التالية:

- في 2004 ارتفع إلى 90.000.00 دج

- في 2009 إلى 340.000.000 دج

- في 2012 إلى 1.350.000.00 دج

- في 2013 إلى 1.600.000.00 دج

- في 2014 إلى 1.800.000.000 دج

البنوك الممولة: القرض الشعبي الجزائري (C.P.A) وكالة المسيلة.

البنك الخارجي الجزائري (B.E.A) وكالة المسيلة.

## II/ الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة كمخطط توزيع المهام والمسؤوليات على المستوى التنظيمي، فهو وسيلة لتحقيق الأهداف المرجوة إذا تم تنظيمه واستخدامه بشكل جيد ومناسب، كما أنه يمكن أن يكون عائق في تحقيق أهداف المؤسسة إذا لم يستخدم بالشكل الجيد والمناسب.

وقد تم إعداد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مؤخرًا من طرف الإدارة حتى يتناسب مع الأهداف التي تسعى إليها وأهم هذه الأهداف هي:

- تحقيق رضا المستهلكين ومن ثمة وفائهم.
  - زيادة النمو من خلال الدخول في مجالات أخرى.
  - الاهتمام بجودة انتاجاتها باعتباره مفتاح التنافس.
- ويأتي على رأس الهيكل التنظيمي صاحب المؤسسة وهو أكبر المساهمين، ويأتي بعده مباشرة المدير العام للمؤسسة الذي يشرف على تسييرها والتنسيق بين مختلف مصالحها، ويقوم بالمهام التالية:

- إدارة المؤسسة حيث له مسؤولية على كل مجريات النشاط اليومي للملينة.
- التكفل بتنفيذ التوجيهات السياسية والتنموية للمؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع).
- مسؤولية مدينة على كل نشاطات المؤسسة وأخطار التسيير والمسؤولية الجبائية.
- الإشراف على الهيئات والمصالح في المؤسسة من أجل المتابعة المستمرة لنشاط الوحدة وظروف العمل.
- إبرام صفقات مع الموردين والزبائن تحت شكل العقود التجارية.
- إمضاء كل المستندات، الوثائق والتقارير بغية إرسالها إلى المديرية العامة أو المتعاملين.

ويستعين المدير العام بعدة مصالح تتمثل في:

### 1- السكرتارية:

وهي تابعة للمدير العام وتقوم بتسجيل البريد الصادر والوارد، وطبع المراسلات الصادرة عن المدير العام.

### 2- مصلحة التسويق:

تم استحداثها مؤخرا وهي غير موجودة داخل المؤسسة بل تتمثل في ملحق للمؤسسة (تمثيل تجاري) في الجزائر العاصمة.

### 3- مصلحة الإنتاج:

وهي أهم مصلحة في المؤسسة وتشغل حوالي 96 عامل، وتشرف على عملية الإنتاج والتموين وتدار من طرف مهندس في التغذية له خبرة 09 سنوات في هذا المجال.

### 4- مصلحة المالية:

وتهتم بالبحث عن مصادر التمويل اللازمة وتسييرها بالشكل الأمثل.

### 5- المصلحة التجارية:

يشغل بهذه المصلحة 24 مستخدم، ويرأسها إطار متحصل على شهادة الليسانس في العلوم المالية (05 سنوات خبرة في الميدان)، يساعد صاحب المؤسسة المسير الفعلي لها في تسيير عمليات الفوترة والصندوق، وتتضمن ثلاثة فروع:

أ- الصندوق

ب- الفوترة.

ج- مخزون منتجات تامة.

### 6- مصلحة الإدارة والمحاسبة:

وتتضمن ثلاثة فروع:

أ- فرع الإدارة: له علاقة مباشرة مع العمال حيث يهتم بالشؤون الإدارية للعمال،

ويتفرع إلى:

- مكتب تسيير المستخدمين.

- مكتب الأجور.

ب- فرع المحاسبة: يتولى مهام تسييره إطار له 27 سنة خبرة في هذا المجال يساعده

في ذلك محاسبين آخرين، ويتضمن هذا الفرع المحاسبة العامة ومحاسبة المواد والمحاسبة التحليلية كما تستخدم المؤسسة برنامج للإعلام الآلي في إدارة وتسجيل

العمليات اليومية، ويقوم هذا الفرع بعدة مهام من بين هذه المهام نذكر:

- مطابقة الوثائق المحاسبية من مصاريف وإيرادات.

- مسك سجلات البنوك والخزينة وتأمين الحسابات.

- السهر على تحقق الموازنات، كما أنه تصدر وتتابع الصكوك ودفعها لأجل قبضها.

- السهر على دفع الديون والقروض وتغطية الزبائن.

- متابعة الملفات المنازعات (الزبائن التجارية).

- العمل على استهلاك المواد في وقتها والمعرفة الحقيقية لسير الوحدة.

- الحفاظ على تنسيق أعمال الميزانية (المحاسبة والمالية).

- السهر على المراقبة الدورية على الخزينة.

ج- فرع الوسائل العامة: ويشرف على جميع التجهيزات والوسائل العامة داخل المؤسسة.

7- المصلحة التقنية:

مهمتها إصلاحات التعطلات الخاصة بمعدات الإنتاج، وكذا أجهزة التكييف أو التبريد

الخاصة بالمخازن وتشغيل هذه الأجهزة 24/24 ساعة، وتتفرع هذه المصلحة إلى:

أ- فرع الكهرباء: مهمته صيانة التجهيزات الكهربائية.

ب- فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة آلات الإنتاج.

8- مصلحة الجودة والبحث والتطوير:

تعمل على مراقبة الجودة ونظافة المنتجات النهائية وتتفرع إلى ثلاثة فروع:

أ- فرع مراقبة الجودة: ويهتم بمراقبة جودة المنتجات النهائية مباشرة فور خروجها من المصنع حيث تولي المؤسسة درجة كبيرة من الأهمية للجودة وتجعلها من أهم أهدافها لإيمانها بأن الجودة أحد شروط المنافسة.

ب- فرع مراقبة النظافة: إن المنتجات التي تقدمها المؤسسة تدخل ضمن المنتجات ذات الاستهلاك الواسع وأن هذه المنتجات تتطلب درجة عالية من النظافة داخل المصنع، لذا تم إحداث هذه الفرع حتى يتسنى تقديم منتجات تتوافق مع معايير النظافة والأمن الصحي باعتبار أن حماية المستهلك والمحافظة على صحته في قمة أولويات المؤسسة وأحد الأهداف الاجتماعية (حماية المستهلك) التي تسعى إلى تحقيقها.

ج- فرع البحث والتطوير: تم استحداث هذا الفرع مؤخرا لإدراك المؤسسة لأهمية البحث والتطوير في المنافسة من أجل تحسين المنتجات الحالية للمؤسسة والتوصل إلى منتجات جديدة في المستقبل، ويشغل هذا الفرع مجموعة من المهندسين في الكيمياء والبيولوجيا.



جدول رقم 01 :

تطور رقم الأعمال في المؤسسة / III

ANNEE	CHIFFER D'AFFAIRE	EMPLOI	
		MASSE SALARIALE EN D.A	EFFCTIF
2000	127.792.000 DA	1.985.368	25
2001	335.937.000 DA	4.861.671	40
2002	496.255.000 DA	6.924.640	39
2003	519.355. 000 DA	7.692.277	53
2004	705.731.249 DA	10.363.434	58
2005	1.221.594.000 DA	27.235.563	142
2006	2.213.551.771 DA	42.105.373	165
2007	2.939.428.562 DA	59.451.508	246
2008	3.801.328.162 DA	90.407.000	394
2009	5.001.815.733 DA	139.993.723	597
2010	5.737.576.189 DA	185.015.409	661
2011	7.019.456.947 DA	310.813.930	750
2012	8.825.711.596 DA	399.131.578	810
2013	9.063.713.050 DA	554.264.423	1003
2014	10.601.177.227 DA	571.738.334	988

الفرع الثاني: منهج الدراسة وطبيعة المتغيرات

I / منهج الدراسة:

حاولنا أن نستنتج في دارستنا الميدانية أسلوباً يعتمد على إسقاط المفاهيم النظرية على المؤسسة الجزائرية بهدف الحصول على المعلومات أكثر مصداقية وواقعية وموضوعية وفيما يلي المعطيات المتعلقة بالمكان والزمان والعنصر البشري للدراسة التطبيقية

1-مكان الدراسة: لقد واجهتنا صعوبات كبيرة في اختيار المكان الأنسب لهذه الدراسة وخاصة أن المؤسسات التي تم اللجوء إليها بعضها أبدى الرفض والبعض الآخر لم يفور لنا المعلومات الأساسية واللازمة لإتمام البحث والدراسة عليها لجأنا إلى مؤسسة (حضنة حليب)

2- فترة الدراسة : استغرقت إنجاز هذه الدراسة الميدانية مدة تتراوح بين شهر وشهرين ارتبطت بتجميع المعلومات حول القطاع إنتاج الحليب ثم معلومات وحدة إنتاج مشتقات الحليب

II / طبيعة المتغيرات:

يشمل موضوع الدراسة والمتمثل في أثر مهمة التدقيق على فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة من متغيرين أساسيين:  
المتغير المستقل:

يتمثل في مهمة التدقيق التي تعتبر نشاط مستقل، موضوعي، يضمن الجودة، يهدف لتأدية خدمات التأكيد والأنشطة الاستشارية المختلفة وجود لتحسين وإضافة قيمة للعمليات في المؤسسة.

**المتغير المتابع:** يتمثل في نظام مراقبة التسيير الذي يعتبر حسب طبيعته المسؤول عن مراقبة ومتابعة تطور نشاطات المؤسسة للتأكد من مطابقتها لما هو مخطط له، كما يمثل مصدرا للمعلومات المفيدة التي تساعد متخذي القرارات في اتخاذ قراراتهم.

#### ✓ التعريف بمصلحة التدقيق ومراقبة التسيير :

تقوم بمراقبة مؤشرات الفعالية للمؤسسة، وتقوم بتحليل واقتراح حلول المشاكل القائمة أو المحتملة كما تشرف على مراقبة إن كانت موارد المؤسسة استعملت بفعالية مقارنة بالأهداف المحتملة، وترس العمل الحقيقي للمؤسسة، تحدد الأسباب إن كانت هناك نقائص، مع اقتراح حلول للتحسين، تسعى إلى الرفع من كفاءة التسيير على مستوى الوحدات العملياتية بالمؤسسة تقوم بتحديد تحسن وتطبق مقاييس التسيير على مستوى المؤسسة وتسعى إلى توظيف الوسائل الإحصائية في كل النشاطات إنتاج.

#### • مهام وأدوار مراقب التسيير:

يعد مراقب التسيير ملاحا (Navigateur) للمؤسسة فهو يساعد على تحديد أهدافها ويضع برامج العمل، ويضمن المتابعة الجيدة لنشاطها، كما يعمل على إعداد الوسائل التي تسمح بممارسة التغذية العكسية ويحدد معايير الأداء المرتبطة بمختلف مسؤولي النشاطات فهو عادة ما يعتبر:

- المستشار الاقتصادي للمؤسسات ذات البنية الوظيفية.
- الميكانيكي لنظام الموازنات إذ يتولى صياغة، تنشيط وصيانة النظام بعد أن اقتصر دوره في البدايات الأولى على إعداد التقارير المالية واختيار مفاتيح التوزيع والمتابعة.
- ومنه فإن مراقب التسيير يعد عضوا في إدارة المؤسسة حتى ولو كان ارتباطه قويا بالمحاسبة المالية ويتولى المهام والنشاطات التالية:

- يساهم في تحديد أهداف المؤسسة أو القسم.
- يساعد في إعداد الموازنات السنوية وتحديد الوسائل الضرورية لتنفيذها.

- يتابع باستمرار تحقيقات الأقسام ويعد جداول قيادة ملائمة للنشاط المنشود.
- يساعد على تحديد المؤشرات الملائمة (مادية ومالية).

لا يكتفي مراقب التسيير باستقبال المعلومات بل يتأكد من مصداقيتها، دقتها ونوعيتها وفي بعض الأحيان يحتاج إلى معلومات خاصة يتولى بنفسه إعدادها.

#### المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة:

بعد اختيارنا لمنهج الدراسة ومؤسسة الدراسة وجب علينا تحديد أدوات البحث المستعمل في جمع المعلومات والبيانات ارتأينا أن أفضل الأدوات للوصول إلى النتائج حول الموضوع هي أسلوب المقابلة الشخصية والملاحظة.

#### المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

من أجل دراسة مهمة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير اقتصرنا على دراسة دور هذه المهمة في تقييم أداتي لوحة القيادة والموازنة التقديرية الموجودتان في المؤسسة لتوضيح أهمية التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة، من خلال الأدوات الرقابية الموجودة فيه.

#### المطلب الأول: نتائج الدراسة التطبيقية:

#### الفرع الأول: مراحل التدقيق في مؤسسة (HODNA LAIT)

تتلخص مراحل التدقيق في ما يلي:

أ- فهم طبيعة عمل العميل من حيث الكيان القانوني ونوع النشاط والهيكل التنظيمي له وأنظمتها المحاسبية.

ب- فهم مكونات نظم الضبط الداخلي المتوفرة لدى العميل وتشمل فهمه بالنظم الضبط الداخلي (آلية النظم المحاسبية المستخدمة)، وإجراءات نظم الضبط الداخلي ومعرفة مدى وضعها موضع التنفيذ والتي من خلال ذلك يقرر مدى قابلية حسابات العميل للتدقيق من خلال ذلك فإذا اتضح له عدم قابليتها للتدقيق عليه الانسحاب من المهمة.

ج- تقويم درجة المخاطرة في نظم الضبط الداخلي.

د- تقويم نتائج أعمال التدقيق: بعد أن يقوم مدقق الحسابات في أعمال المراجعة التي قرر القيام بها يقوم بتقويم نتائج أعمال التدقيق والاستنتاجات التي خرج بها بغرض معرفة مدى إمكانية توفر قاعدة يعتمد عليها لإبداء رأيه في البيانات الحسابية الختامية. هـ تقرير مدقق للحسابات: يبين تقرير مدقق الحسابات نطاق عمله الذي قام به ويبين استنتاجات المدقق فيما يتعلق بمدى عدالة البيانات الحسابية الختامية لكل من المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة موضوع التدقيق.

### الفرع الثاني: كيفية تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

إن وجود نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسات مهم جدا فهو نظام هدف الأساسي هو الرقابة الشاملة لكل الأنظمة في المؤسسة، ولهذا فإنه من المهم أن يطبق نظام مراقبة التسيير بطريقة صحيحة وهذا من أجل ضمان تحقيق الأهداف المسطرة وتقييمها من قبل المؤسسات، وذلك عن طريق استخدام أدوات مراقبة التسيير مثل المحاسبة التحليلية، لوحة القيادة، بطاقة الأداء المتوازن التي تتيح لنا قياس مدى كفاءة وفعالية هذه الأهداف والتأكد من سيرورة العمل على تنفيذها داخل المؤسسة وهذا بأقل التكاليف الممكنة.

تمر عملية التقييم بمراحل ابتداء من التحضير وانتهاء بوضع الاقتراحات مرورا بالتنفيذ والتحليل، كما يقوم مراقب التسيير أو المدقق الداخلي بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة بمتابعة الانحرافات ومساعدة المسؤولين على شرح أسبابها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

ويتم من خلال هذا الفرع توضيح تقييم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة، من خلال تقييم لوحة القيادة أو الموازنة التقديرية.

#### 1. لوحة القيادة:

هي إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي تنتمي على نظام المعلومات التسييري الكلي لمؤسسة بحيث تساعد على توفير أهم المعلومات الخاصة بمختلف نشاطات

المؤسسة، كما تضمن تقديم المعلومات المرتدة عن تحقيق الأهداف ليتم تفسيرها وتصحيحها وهي بهذا تعتبر من أهم الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات.

- أغلبية اللوحات الموجودة في المؤسسة لا تحتوي على المؤشرات التي تبين وتقيم الأداء غير المالي لها مثل: المؤشرات القيادية التي تحفز من إنتاجية العمال داخل المؤسسة.

- إن طريقة تصميم لوحات القيادة لا يعكس أو يلبي متطلبات المسؤولين.

- كذلك طريقة التصميم تعتمد على الانحراف بين نتائج الأشهر للسنوات يعني نتائج شهر الحالي مع نتائج الشهر لسنة ماضية دون الاعتماد على الانحراف بين النتائج المسطرة والمحقة فعلا وهذا هو أساس بناء وتصميم لوحات القيادة النموذجية.

✓ من خلال بحثنا عن الكيفية التي يتم من خلالها إعداد لوحات القيادة بالمؤسسة توصلنا إلى ما يلي:

✓ يقوم رئيس مصلحة الإنتاج بتقديم المعلومات اليومية المتعلقة بكميات الإنتاج. المحققة بالنسبة لكل منتج وأسباب التوقفات والأعطال التي حدثت إلى المدير الإداري والمالي.

✓ يقوم كذلك رئيس المصلحة التجارية بتقديم المعلومات اليومية المتعلقة بحالة المبيعات المحققة بالنسبة لكل منتج إلى المدير الإداري والمالي بعد ذلك يقوم المدير الإداري والمالي بإعداد لوحات القيادة المختلف.

الجدول رقم 02: يوضح نموذج مصغر للوحة القيادة الخاصة بالمشتريات من الخارج لسنة 2013

الرقم	تعيين المنتج	سداسي 1	سداسي 2	سداسي 3	سداسي 4	مجموع	سعر المتوسط	قيمة
01	الفواكه	59	35	25	59	178	1921	341938
02	المنكهات	32	29	24	32	117	5910	691470
03	الكرامل المعطر	63	53	33	63	212	1380	292560
04	الأكمام	7910000	6650000	5500000	7910000	27990000	0.014	391860
05	تعبئة وتغليف 1 لتر	6870000	4850000	3810000	6870000	22400000	0.097	2172800
06	البوليسترين	360	260	220	360	1200	2000	2400000
0.00								TOTAL المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم 01

## 2. الموازنة التقديرية:

حتى تتمكن المؤسسة من ممارسة مختلف وظائفها من تنسيق وتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة تقوم باستخدام بعض الأدوات والوسائل المحاسبية وتعتبر الميزانية التقديرية إحدى هذه الأدوات التي تساعدها في ممارسة وظائفها و تحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة للوصول إلى الأهداف الأساسية للمؤسسة ونظرا لأهمية الموازنة التقديرية ومتابعة تنفيذ البرامج نجد المؤسسة حاضرة حليب تولي لها أهمية كبيرة إذ أنها تسمح بـ:

- ✓ تقدم للإدارة أداة للتخطيط الشامل وأنشطة لمشروع بلغة موحدة؛
- ✓ تساعد في اشتراك المستويات الإدارية الدنيا في وضع خطة المشروع؛
- ✓ تساعدني في تخطيط ورقابة الدخل والمصروفات؛
- ✓ تساعد الإدارة على تقييم السياسات الحالية ورسم السياسات المستقبلية.

وفيما يلي عرض الموازنة التقديرية للمؤسسة بالنسبة لسنة 2015:

الجدول رقم 03 : نموذج مصغر يوضح الموازنة التقديرية في المؤسسة محل الدراسة

لسنة 2015

البيان	مقدر 2015	محقق 2015	الانحراف
المبيعات	15000 000	18500 000	3500 000
مواد أولية	1150000	1050000	-100000
خدمات	28000 00	2200000	-600000
ضرائب	1380000	1180000	-200000
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	230000	180000	-50000
النتيجة	8600000	12300000	3700000

المصدر: من أعداد الطالبين اعتمادا على وثائق داخلية للمؤسسة (الملحق رقم 02، ص )

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية

الفرع الأول: مناقشة النتائج المتعلقة بلوحة القيادة

من خلال عرضنا على الكيفية التي يتم بها إعداد لوحات القيادة بالمؤسسة وكذلك الشكل الذي تتخذه هذه الأخيرة، توصلنا إلى ما يلي:

- لا تتطابق المواصفات الموجودة في الملحق رقم 01 مع المواصفات المطلوبة في لوحات القيادة، وبالتالي لوحة القيادة هذه تخلو من المؤشرات التي تسمح بقياس مستوى أداء المهام والتعرف بأقصى سرعة ممكنة على الانحرافات والتغيرات بالطريقة التي تمكن من الاستفادة من الإيجابية وتصحيح السلبية.

بشكل عام يمكن القول أنه هناك سوء استعمال لهذه الأداة في مجال مراقبة التسيير، فلوحات القيادة المتواجدة بالمؤسسة ليست أدوات رقابة ذاتية تسمح للمسؤولين بالتحكم في نشاطاتهم وتحفيزهم نحو تحقيق أداء أفضل، بل هي أداة لتقييم النتائج وتصيد المعلومات شهريا إلى الجهات العليا بغرض التحقق من مدى مطابقة الأهداف الموكلة إلى المسؤولين مع النتائج الفعلية.

إن عدم قدرة لوحات القيادة المتواجدة بالمؤسسة على لعب دورها الرئيسي المتمثل في تكملة عجز الأنظمة الرقابية الأخرى راجع إلى نقص الاهتمام بهذه الأداة من طرف المسيرين، ويتجلى ذلك من خلال طريقة عرضها وتصميمها التي لا تتماشى مع أهم المبادئ التي يقوم عليها نظام لوحات القيادة.

الفرع الثاني : مناقشة النتائج المتعلقة بالموازنة التقديرية

**1- المبيعات :** من خلال معطيات الموازنة التقديرية للمؤسسة، نلاحظ أن مبلغ المبيعات محقق انحرافاً موجباً بقيمة 3,500,000، إذاً المحقق أكبر من المقدر وهذا بسبب تحسين وضعية المؤسسة وزيادة مبلغ التحصيل وهو ما لم يكن متوقعا.

**2- ضرائب ورسوم :** بالنسبة للضرائب فإن المؤسسة حققت انحرافاً سالباً بقيمة 200.000، وهذا يعني أن المؤسسة استفادت من تخفيض في نسبة الضرائب والرسوم المطبقة في تلك السنة، وهو ما كان ايجابياً ولصالح المؤسسة، حيث ساهم في تخفيض مبلغ الضريبة بشكل معتبر.

**3- الخدمات :** حققت مبلغ انحراف سالب يقدر بـ: -600.000، وذلك راجع إلى دخول المؤسسة في مشاريع جديدة، لذلك على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار متغيرات حديثة كمرجع في الدراسة التقديرية القادمة.

**4- مخصصات الإهلاكات والمؤنات :** حققت مبلغ انحراف سالب يقدر بـ: 50.000 وذلك راجع لتأخير إقتناء عتاد وكإجراء تصحيحي على المؤسسة إدراجها في السنوات القادمة.

**5- نتيجة الدورة :** حققت المؤسسة انحرافاً موجباً بقيمة، وهذا راجع إلى انخفاض أسعار المواد الأولية تكاليف الخدمات.

إن فعالية أداء المؤسسة لا يمكن أن تكون إلا في ظل وجود تحكم جيد في استغلال الإمكانيات المتاحة من موارد وطاقات وهذا لتحقيق الأهداف والبرامج المستمدة من الإستراتيجية العامة، ونظراً لأهمية الموازنة التقديرية ومتابعة تنفيذ البرامج نجد مؤسسة " حضنة حليب" تولي لها أهمية كبيرة إذ أنها تسمح بـ:

- ✓ تحديد وبدقة مصادر الربح أي المراكز المربحة وتحديد أسباب الخسارة من خلال إجراءات قياس الانحرافات وتحليلها.
- ✓ تحديد الوضعيات المتعلقة بالجانب المالي والجوانب الأخرى في الوقت المناسب
- ✓ ضمان تنفيذ البرامج والأهداف الجزئية للاستراتيجية العامة.

من خلال هذه النتائج نستنتج ما يلي:

سمحت عملية التشخيص المؤسسة اقتصاديا بالقيام بتقييم عام وشامل بخصوص المؤسسة محل الدراسة التي من الواضح أنها تواجه بعض المشاكل وهذا يرجع إلى النقص في نظام المعلومات المستخدمة، مما يمثل أولوية لعمل مراقب التسيير في المؤسسة بمعنى وضع نظام يكون قادر على توفير المعلومات التي تسمح بتقييم وتوجيه الموارد المتاحة وضمان استخدامها بشكل أمثل لتحقيق الأهداف المراد الوصول إليها بكفاءة وفعالية، والنظام الذي يستطيع القيام بهذا العمل هو نظام مراقبة التسيير.

غير أنه يمكن ملاحظة ما يلي:

- ✓ طريقة إعداد لوحة القيادة الخاصة بالمؤسسة غير علمية، حيث يتم حساب الفروقات بين الأرقام الحقيقية.
- ✓ غياب وظيفة مستقلة لمراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة، مع دمجها في مهمة التدقيق ضمن مصلحة تمارس التدقيق والرقابة معاً.

### خلاصة الفصل الثاني

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في مؤسسة حضنة حليب والتي كان الهدف منها تطبيق ما تم التوصل له في الجانب النظري تبين من خلال هذه الدراسة أن التدقيق يعتبر من أهم الآليات بالنسبة للمؤسسة والتي تستعمل لضمان وجود نظام مراقبة التسيير وفعاليتها وذلك بتقييمه ومدى كفاءته، واكتشاف الانحرافات و اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة.



**GERANT**

المسير

**DIRECTION  
DES ACHATS**

مديرية التسويق

**DIRECTION QUALITE**

مديرية النوعية

**DIRECTION DE L'ADMINISTRATION  
GENREAL**

مديرية الإدارة العامة

**DIRECTION RECHERCHE  
ET DEVELOPMENT**

مديرية البحث والتطوير

**DIRECTION PRODUCTION**

مديرية الإنتاج

**DIRECTION FINANCE**

المديرية المالية

**DIRECTION INDUSTRIELLE**

المديرية الصناعية

**DIRECTION TCH & MAINTENANCE**

المديرية التقنية والصيانة

الختامة

تعتبر مهمة التدقيق ونظام مراقبة التسيير بمثابة المرآة التي تعكس الصورة الحقيقية لوظيفة المؤسسة، حيث يتم الاهتمام بالأهداف المراد تحقيقها وذلك بتقييم وتوجيه الموارد وضمان استعمالها بالشكل الأمثل لتحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية

وكمحاولة منا في دراسة هذا المجال وهذا بالتعرف على التدقيق وفعاليتها في نظام مراقبة تسيير وكذا كيفية تقييم هذا النظام بواسطة لوحة القيادة والموازنة التقديرية في مؤسسة "حضنة حليب" فقد قمنا بدراستنا هذه تحت عنوان " أثر مهمة التدقيق على فعالية نظام مراقبة التسيير" والتي ركزت على الجانبين النظري و التطبيقي.

لذا فقد تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختيار الفرضيات والتساؤلات المطروحة في المقدمة لذا وعلى ضوء النتائج المتحصل عليها في السابق تم استنتاج ما يلي:

#### أولاً النتائج :

- ✓ نظام مراقبة التسيير يوفر المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.
- ✓ تسمح مراقبة التسيير بتغيير محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي و الجانب الاقتصادي.
- ✓ يقوم نظام مراقبة التسيير على مجموعة من الأدوات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي والتي تساعد على تحقيق الأهداف.
- ✓ نظام مراقبة التسيير يسمح بالمتابعة الدقيقة لإنجازات المؤسسة ومحاولة التنسيق بين مختلف أنشطة الأفراد في المؤسسة من أجل التطبيق الجيد للإستراتيجية.
- ✓ يقوم التدقيق على اكتشاف نقاط القوة والضعف للمؤسسة.
- ✓ نظام الرقابة الفعال يقلل من احتمال وقوع الاختلاسات.
- ✓ تساهم مهمة التدقيق في عملية ضم القرار الاستراتيجي لدى المؤسسة

ثانياً الاقتراحات :

لذا وعلى ضوء النتائج المتحصل عليها تم اقتراح التوصيات التالية:

- ✓ ضرورة إدراج مصلحة مستقلة لمراقبة التسيير عن باقي المصالح كي تستطيع مساعدة المسؤولين على حل المشاكل المتعلقة بالتسيير وتقديم النصائح والإرشادات اللازمة.
- ✓ وعند إدراج هذه المصلحة يجب أن يكون مراقب التسيير هو المسؤول عنها لأنه سيكون بمثابة الوسيط بين جميع المصالح الموجودة في المؤسسة.
- ✓ ضرورة أن تتسم العملية الرقابية بطابع الحيادية والمرونة في اتخاذ الحلول المناسبة والتي تساهم في وضع حد لكل الانحرافات.
- ✓ ضرورة إتباع مبدأ اللامركزية في اتخاذ القرارات.
- ✓ أن عملية مراقبة التسيير هي عملية مستمرة في المؤسسة تتطلب المتابعة والتجديد كلما تطلب ذلك.
- ✓ ضرورة أن تتسم العملية الرقابية بطابع الحيادية والمرونة في اتخاذ الحلول المناسبة والتي تساهم في وضع حد لكل الانحرافات.
- ✓ استعمال طرق إحصائية وعلمية في إعداد لوحة القيادة والموازنة التقديرية.
- ✓ يجب على المؤسسة وضع مؤشرات مالية وغير مالية بحيث يجب الأخذ بعين الاعتبار: تحقيق الهدف وليس استرجاع المسار المتبع فقط.
- ✓ لا يمكن لعملية التدقيق أن تتحول إلى واقع ملموس ما لم تتوفر لها أرضية ملائمة (لا يغير الله ما بقوم حتى يغيروا ما بأنفسهم).

### فيما يخص نظام لوحات القيادة المتبع في المؤسسة :

- ✓ تحسين نظام المعلومات الموجودة في المؤسسة حتى يكون قادرا على توفير معلومات تكون ذات مصداقية وفعالية وتكون في الوقت المناسب.
- ✓ يجب على المؤسسة وضع مؤشرات مالية وغير مالية بحيث يجب الأخذ بعين الاعتبار: تحقيق الهدف وليس استرجاع المسار المتبع فقط خلق القيمة وليس فقط تخفيض التكاليف.

### آفاق الدراسة:

- وبعد الدراسة التي قمنا بها والتوصل إلى بعض النتائج ظهرت عدة نقاط لا تزال مجهولة والتي يمكن أن تكون موضوع دراسات أخرى وهذه النقاط هي:
- دور وظيفة التدقيق في تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية.
  - دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري.
  - الثقافة التنظيمية وأثرها على تطبيق نظام مراقبة التسيير.

# قائمة المصادر والمراجع

1- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، 1430هـ.

2- هادي تميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

3- خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات ناحية العملية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

4- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.

5- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2001.

6- ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.

7-؟؟؟- محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسة الاقتصادية.

8- شويح محمد، محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2004.

9- محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 09، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011.

- 10- مصطفى الباهي معراج هواري، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر،
- 11- نعيمة يحيوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، الطبعة الأولى، دار الولاية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015
- 12- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011.
- 13- صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص: إدارة أعمال، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2005-2006.
- 14- قويدر عبد الرحمان، دور مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2007.
- 15- محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 09، 2011.
- 16- سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواتها ومراحل إقامته في المؤسسة الإقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2002.

17- نعيمة يحيوي، زكية مقري، التحويلات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات

التقديرية، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

18- Renard Jacques Théorie, pratique de l'audit interne ,nEds

d'organisation, 3<sup>eme</sup> edition, PARIS,France, 2000.

19- Norbert Gvedj, Le control de gestion pour améliorer la

performance de l'entreprise, OP.CIT.

الملاحق

## الملحق رقم 01 : لوحة القيادة لمشتريات سنة 2013

SARL HODNA LAIT M'SILA

### PLAN DE FINANCEMENT (ACHAT ETRANGER) ANNEE 2013

N°	DESIGNATION DE PRODUIT	FOURNISSEUR	PREV 1er TRIMESTRE	PREV 2eme TRIMESTRE	PREV 3eme TRIMESTRE	PREV 4eme TRIMESTRE	TOTAL annuel	UM	PRIX MOYEN		VALEUR ANNUELLE	CONTRE VALEUR (DA)	OBSERVATIONS
									CFR				
01	LES FRUITS	FRUTAROM Allemagne	59	35	25	59	178	T	1921	€/T	341 938		
02	LES AROMES	EXPRESSION AROMATIQUE France	32	29	24	32	117	T	5910	€/T	691 470		
03	CARAMEL AROMATIQUE	NIGAY France	63	53	33	63	212	T	1380	€/T	292 560		
04	SLEEVES	UNISLEEVE France - EMSUR - Espagne	7 910 000	6 650 000	5 500 000	7 910 000	27 990 000	U	0,014	€/U	391 860		
05	EMBALLAGE TETRA BRIK 1L	TETRA PAK - France	6 870 000	4 850 000	3 810 000	6 870 000	22 400 000	U	0,097	€/U	2 172 800		
06	POLYSTRENNE	CEDAP MONACO	360	260	220	360	1 200	T	2000	€/T	2 400 000		
07	POUDRE DE LAIT	FORTEERA N/ZELANDE- LACTALIS - France BONGRAIN- FRANCE - MELKWEG - France RUMI - France	4 650	3 950	3 450	4 650	16 700	T	3900	\$/T	65 130 000		
08	MEYPROGEN 749	DANISCO - DANMARK	15	11	9	15	50	T	10300	€/T	515 000		
09	CARRAGEENAN	DANISCO - DANMARK	36	33	29	36	134	T	7775	€/T	1 041 850		
10	AMIDON MODIFIE	INGREDION - ALLEMAGNE	200	170	130	200	700	T	1700	€/T	1 190 000		
11	POUDRE DE CACAO	NATRA CACAO Espagne ADM CACAO- France	72	52	44	72	240	T	4600	€/T	1 104 000		
<b>TOTAL</b>												<b>0,00</b>	

الملحق رقم 01

الملحق رقم 02 : الموازنة التقديرية لسنة 2015

Désignation de l'entreprise :

Nif 099928056212644

SARL HODNA LAIT

Activité : PRODUCTION LAIT ET DERIVES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE DE M'SILA BP  
451 CA

**BILAN prévisionnel Exercice 2015**

Les élément	Prevision	REALISATION	EVOLUTION
Chiffre d'affaire	15000000	18500000	3500000
Matière consommées	1150000	1050000	-100000
Services	2800000	2200000	-600000
Impôts et taxes	1380000	1180000	-200000
Les frais d'entretien	850000	980000	130000
Fournitures de bureau	720000	680000	-40000
Dotation aux amortissements et provisions	230000	180000	-50000
Résultat	8600000	12300000	3700000
TOTAL	29900000	37490000	/

الملحق رقم 02

الفهرس

الصفحة	الفهرس
59	الإهداء
59	الشكر
59	قائمة المحتويات
59	قائمة الجداول
59	قائمة الأشكال
59	قائمة الملاحق
ب	مقدمة
6	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
7	تمهيد
8	المبحث الأول : الإطار النظري لمهمة التدقيق
8	المطلب الأول : وظيفة التدقيق في المؤسسة
8	الفرع الأول : ماهية التدقيق
9	الفرع الثاني : أهداف وأهمية التدقيق
11	الفرع الثالث : أنواع التدقيق
12	المبحث الثاني : مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير
12	المطلب الأول : الإطار النظري لنظام مراقبة التسيير
12	الفرع الأول : ماهية مراقبة التسيير
16	الفرع الثاني : أهداف وأهمية مراقبة التسيير
21	الفرع الثالث : آليات وأدوات نظام مراقبة التسيير
25	المبحث الثالث : علاقة مهمة التدقيق بنظام مراقبة التسيير
26	خلاصة الفصل
27	الفصل الثاني : الجانب التطبيقي للدراسة
28	تمهيد
29	المبحث الأول : طريق وأدوات البحث
29	المطلب الأول : طريقة جمع المعلومات

29	الفرع الأول : تعريف بميدان الدراسة
37	الفرع الثاني : منهج الدراسة وطبيعة المتغيرات
39	المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة
39	المبحث الثاني : عرض وتحليل نتائج الدراسة
39	المطلب الأول : نتائج الدراسة التطبيقية
39	الفرع الأول : مراحل التدقيق في مؤسسة HODNA
40	الفرع الثاني : كيفية تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة
44	المطلب الثاني : تحليل نتائج الدراسة التطبيقية
44	الفرع الأول : مناقشة النتائج المتعلقة بلوحة القيادة
45	الفرع الثاني : مناقشة النتائج المتعلقة بالموازنة التقديرية
47	خلاصة الفصل
48	الخاتمة
52	قائمة المصادر والمراجع
56	الملاحق
59	الفهرس