

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية
الشعبة: علوم التسيير
التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير
من إعداد الطالبة: بولال سهيلة
بعنوان:

مراجعة مخرجات نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة الحبوب و الخضر الجافة CCLS 2012-2013-2014

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2015/05/27

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ / بن جرورة عبد الحكيم	(أستاذ مساعد "ب" - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
الأستاذ / عرابة الحاج	(أستاذ مساعد "أ" - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا
الأستاذ / قريشي محمد الصغير	(أستاذ مساعد "ب" - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) ممتحنا

السنة الجامعية: 2015/2014

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية
الشعبة: علوم التسيير
التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير
من إعداد الطالبة: بولال سهيلة
بعنوان:

مراجعة مخرجات نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة الحبوب و الخضر الجافة CCLS 2012-2013-2014

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2015/05/27

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ / بن جروة عبد الحكيم	(أستاذ مساعد "ب" - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
الأستاذ / عرابة الحاج	(أستاذ مساعد "أ" - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا
الأستاذ / قريشي محمد الصغير	(أستاذ مساعد "ب" - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) ممتحنا

السنة الجامعية: 2015/2014

شكر و تقدير

أشكر المولى عز وجل شأنه بديع السموات و الأرض على العزيمة و الصبر الذي منحني إياهما طيلة هذا المشوار ليتكلم جهدي بهذا العمل الذي أتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه مصداقا لقوله تعالى: " لئن شكرتم لأزيدنكم" و انطلاقا من قول الرسول صلى الله عليه و سلم: " من صنع إليكم معروفا فكافئوه ، فإن لم ما تجدوا ما تكافئوه به، فأدعو له حتى تروا أنكم كافأتموه". أتقدم بخالص شكري و امتناني للأستاذ المشرف الدكتور " عرابة الحاج" الذي لم يذخر جهدا لمساعدتي في انجاز هذا العمل و على الجهود التي بذلها معي طيلة السنة من خلال متابعته بنصائحه و توجيهاته القيمة ، كما أتقدم بجزيل الشكر إلى السيدة" زواويد نعيمة" على مدها لنا يد العون والمساعدة وتواضعها معنا من أجل إجراء الدراسة الميدانية. كما أتقدم بالشكر إلى الأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة الذين وافقوا على مناقشة هذه المذكرة. كما أشكر كل من ساعدني في انجاز هذه المذكرة من قريب أو بعيد و لو بكلمة طيبة. و في الأخير نحتسب هذا العمل لله و لا نزكي على الله عملا راجين منه أن يجعله من صالح الأعمال.



سهيلة بولال

ملخص الدراسة

تعتبر المراجعة ومراقبة التسيير من بين أهم الآليات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها والتحكم في أداءها التسييري ، من خلال إبراز الدور الرقابي في المؤسسة للوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة حيث هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة في تقييم مخرجات نظام مراقبة التسيير ومن أجل ذلك حاولنا في هذه الدراسة معالجة الإشكالية التالية : " ما هو دور المراجعة في تقييم مخرجات نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ؟ " وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بدراسة نظرية وتطبيقية للموضوع باستخدام بعض الأدوات المستعملة في البحث و المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة و ذلك عن طريق دراسة حالة في مؤسسة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة CCLS ، ولقد توصلنا إلى عدة نتائج نذكر منها أن المراجعة تعمل على منع و تقليل حدوث الأخطاء من خلال تقييم مخرجات نظام مراقبة التسيير و تسعى إلى تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية و وجدنا أن نظام مراقبة التسيير يسمح بالمتابعة الدقيقة لإنجازات المؤسسة ومحاولة التنسيق بين مختلف الأنشطة في المؤسسة .

الكلمات المفتاحية : مراقبة التسيير، مراجعة ، المحاسبة العامة ، الموازنة التقديرية .

Abstract

Considered the audit and management control of the most important mechanisms that help your organization achieve its goals and control the performance Aeltsiara, by highlighting the supervisory role in the organization to gain access to information and analysis and realistic about the progress of work in order to rationalize the decisions and public policies. This study aimed to clarify the role of the audit to assess the Steering control system outputs and for that we have tried in this study to address the following problem: "**What is the audit's role in the evaluation of management control system outputs in economic institution?**" To answer this problem, we studied the theory and application of the subject using some used tools in search of a personal interview and observation, through a case study in the cooperative grain Foundation and dry vegetables CCLS, and we have found several results we mention the most important: working the audit to prevent and reduce errors through management control system evaluation and seeks to develop and improve the internal control systems and found that Steering control system allows precise follow-up of the achievements of the organization and try to coordination between the various activities in the organization.

Key words: Steering control, audit, public accounting, the estimated budget.

الصفحة	قائمة المحتويات
III	الشكر و التقدير
IV	الملخص
V	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
01	الفصل الأول : الجانب النظري للدراسة
02	تمهيد
03	المبحث الأول : المراجعة و نظام مراقبة التسيير
11	المبحث الثاني : الدراسات السابقة للموضوع
13	خلاصة
15	الفصل الثاني : الجانب التطبيقي للدراسة
16	تمهيد
17	المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة
21	المبحث الثاني : عرض و تحليل مناقشة نتائج الدراسة التطبيقية
25	خلاصة
26	الخاتمة
29	قائمة المصادر والمراجع
33	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
21	عرض طبيعة عمل أداة المحاسبة العامة لسنتي 2012/2013	(1.2)
22	عرض طبيعة عمل أداة الموازنة التقديرية لسنة 2014	(2.2)

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	مبادئ الموازنة التقديرية	(1.1)
09	نموذج لبطاقة الأداء المتوازن للجامعة	(2.1)
18	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	(1.2)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
35	جدول حسابات النتائج للمؤسسة 2013/ 2012	(01)
37	الموازنة التقديرية للمؤسسة لسنة 2014	(02)

المقدمة

الفصل الأول :

الجانب النظري للدراسة

الفصل الثاني :

الجانب التطبيقي للدراسة

الخطمة

المراجع و المصادر

الفهرس

الملاحق

أ. توطئة

في ظل التغيرات والتحولات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم، أصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسات أمراً ملحا لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة تمكنها من المحافظة على وجودها، وتساعد في الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية، غير أن الإدارة مهما أوتيت من مهارات وقدرات فهي لا تسطيع أن تلم بكافة النواحي المختلفة للنشاط خصوصا بالنسبة للمؤسسة الكبيرة، ومن هنا جاءت الحاجة للمراجعة التي تعتبر أداة إدارية تعتمد عليها المؤسسة لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها، كما تلعب المراجعة دورا هاما في تحقيق التقدم والنمو للمؤسسة، لما تضفيه من ثقة على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة، كما ساهمت بقدر كبير في مساعدة المؤسسة على بلوغ أهدافها من خلال التحقق من البيانات المحاسبية والمالية ومدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي والتأكد من أن السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة، كما تسعدها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها و محاولة المؤسسة إلى أداء فعال وكفاء بما يخدم غاياتها.

كما تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات، باعتبارها من أهم النظم الرقابية الفعالة، ولما تضيفه من تطور في الأساليب الإدارية للتسيير، مع تمكينها من تقييم نشاطها والكشف عن مدى كفاءة عملياتها و نجاعة عملية التسيير فيها، للتقليص من درجة الانحراف وتفادي المخاطر مستقبلا لتحقيق الأهداف المرجوة وذلك عن طريق ضمان القدرة على السير في المسار الصحيح.

ب. طرح الإشكالية:

انطلاقا من هذا سنحاول من خلال هذا البحث الإجابة عن الإشكالية التالية:

ما هو دور المراجعة في تقييم مخرجات نظام مراقبة التسيير في المؤسسة؟

من خلال هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما هي أدوات نظام مراقبة التسيير المستخدمة في المؤسسة محل الدراسة؟
2. ما هي آليات ومراحل المراجعة في المؤسسة محل الدراسة؟
3. كيف تساهم المراجعة في تقييم مخرجات نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة؟

ج. فرضيات البحث

1. إن أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة تتشكل من أدوات كلاسيكية كالمحاسبة التحليلية والميزانيات التقديرية، وكذا الأدوات الحديثة كالتحليل المالي وجداول القيادة؛
2. إن آليات ومراحل المراجعة في المؤسسة تتطابق من حيث مفهومها وتطبيقها مع ما جاء في الأدبيات النظرية، وهي تتماشى مع مراحل استخدام النظام المحاسبي والمالي المعتمد في المؤسسة؛
3. للمراجعة دور مهم في تقييم مخرجات نظام مراقبة التسيير من خلال اكتشاف الانحرافات و تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة.

د. مبررات اختيار الموضوع :

- إن اختيارنا لموضوع البحث كان له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية وهي كالتالي :
- الحدائة النسبية للموضوع على مستوى البحث العلمي في المؤسسات الاقتصادية؛
 - الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين؛
 - الميل الشخصي للباحث في هذا الموضوع والرغبة في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخصه .

هـ. أهداف الدراسة:

1. محاولة إظهار و إبراز دور المراجعة في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة و محاولة إبراز مهامها ومدى إسهامها في خلق التوازن المالي داخل المؤسسة ؛
2. تحليل و تقييم نتائج نظام مراقبة التسيير و الخروج باقتراحات و التعرف على نقاط القوة و الضعف .

و. أهمية البحث :

تتحلى أهمية الموضوع في محاولة إبراز أهمية العلاقة بين المراجعة ونظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة مع إظهار أهمية مراقبة التسيير في ضمان استمرارية وفعالية المؤسسة محل الدراسة بالإضافة إلى إبراز مساهمة المراجعة في تحسين الأداء التسييري للمؤسسة محل الدراسة و تقديم إطار معرفي نظري يمكن الإعتماد عليه مستقبلا لإعداد دراسات أوسع وأكثر دقة.

ز. منهجية البحث و الأدوات المستخدمة:

تمشيا مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة ارتأينا الاعتماد على المنهج الوصفي لمحاولة الوصول إلى معرفة دور المراجعة في تقييم مخرجات نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة، ومنهج دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانب النظري على واقع المؤسسة المدروسة (مؤسسة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة CCLS) بورقلة مستعملين أدوات المقابلة الشخصية والملاحظة و تحليل الوثائق المحاسبية والمالية التخطيطية والرقابية التي تعكس طبيعة الموضوع بالنسبة لواقع المؤسسة.

ح. **حدود الدراسة** : للإجابة عن الإشكالية المطروحة تقيدت الدراسة بحدود مكانية و زمانية كالآتي :

1. **الحدود المكانية** : إجراء دراسة حالة في مؤسسة تعاونية الحبوب و الحضر الجافة CCLS .
2. **الحدود الزمانية** : تم الاعتماد على معطيات سنوات 2012، 2013، 2014 كأساس للدراسة.

ط. **صعوبات الدراسة**: من أهم الصعوبات التي واجهتنا خلال دراسة الموضوع ما يلي :

1. عدم وجود الدعم والمساعدة والتوجيه من طرف المؤسسة أثناء قيامنا بالتربص التطبيقي ؛
2. سرية معلومات المؤسسة.

ظ. **هيكل الدراسة** :

لمعالجة الإشكالية المطروحة و من أجل اختبار مدى صحة الفرضيات المدرجة تمت هيكلة الموضوع كالآتي :البدء بمقدمة للموضوع من ثم قسمنا الدراسة إلى فصلين :الفصل الأول تناول الإطار النظري للدراسة و تم تقسيمه لمبحثين المبحث الأول بعنوان المراجعة و نظام مراقبة التسيير، أما المبحث الثاني والذي كان تحت عنوان الدراسات السابقة للموضوع التي لها علاقة بالموضوع أما الفصل الثاني فكان بعنوان "الجانب التطبيقي للدراسة" حيث تم تخصيصه لدراسة الحالة، وقسم إلى مبحثين المبحث الأول يتضمن الطريقة والأدوات المستخدمة في البحث، والمبحث الثاني خصص لعرض النتائج المتوصل إليها ومناقشة النتائج. وفي الأخير ومن خلال الخاتمة تم اختبار الفرضيات واستعراض ما توصلنا إليه من نتائج، وفتراحت وآفاق الدراسة .

تمهيد :

ظهرت وظيفة المراجعة بهدف اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعب حيث تعتبر إحدى الشروط الأساسية لدقة و صحة البيانات المالية وانتظامها ومصداقيتها لمختلف أنشطة العمل وهي تحدد درجة الثقة التي يمكن أن نوليها للمعلومة المحاسبية والتي يحتاجها مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير، مع العلم أن المراجعة تعمل على تفعيل وتقييم نظام مراقبة التسيير، حيث أنه كفيل بضمان التحكم في التسيير من خلال ما يوفره من معلومات تعمل وظيفة المراجعة على فحصها وتقييمها في الوقت والمكان المناسبين من أجل تحقيق الفعالية والكفاءة وسعيا إلى تحسين الأداء العام، ومن هذا المنطلق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين :

المبحث الأول : مدخل للمراجعة و نظام مراقبة التسيير.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة للموضوع.

المبحث الأول : مدخل للمراجعة و نظام مراقبة التسيير.

إن المراجعة ونظام مراقبة التسيير كفيلا ن بضمان 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.

وفي هذا المبحث سوف نتطرق في المطلب الأول إلى ماهية المراجعة ، المطلب الثاني المفاهيم المتعلقة بنظام مراقبة التسيير، أما المطلب الثالث فسيكون بعنوان علاقة المرجعة بنظام مراقبة التسيير.

المطلب الأول: ماهية المراجعة:

تعتبر المراجعة أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في تطورها ونشأتها بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية، تكتسب مكانتها المستقلة في المجتمع من منفعتها وقدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد وأصحاب المصالح في المجتمع.

الفرع الأول : تعريف المراجعة و أهميتها :

1. **تعريف المراجعة :** هي عملية تجميع و تقويم أدلة الإثبات و تحديد و إعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات و معايير محددة مقدما¹؛

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة كما يلي : هي عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة و القرائن و تقييمها، بشكل موضوعي ،و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية ، و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و توصيل ذلك إلى الأطراف المعنية.²

و يمكن تعريف المراجعة على أنها عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات و المقاييس المحددة لها من قبل و يجب إتمام عملية المراجعة بواسطة شخص مستقل³.

و تعرف أيضا المراجعة على أنها عملية رقابية يقوم بها مهني محترف مستقل بقصد إعطاء رأي حول الشيء الممتحن مع توافقيته مع المراجعة المطبقة⁴؛

2. **أهمية المراجعة:** إن أهمية المراجعة تتمثل في كونها وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات و رسم خطط مستقبلية⁵؛ وعليه يمكن الوقوف على أهمية المراجعة من خلال النقاط التالية :⁶

✓ العمل على زيادة الثقة و التأكيد من سلامة المعلومات و كفايتها حتى يتسنى لمستعملها اتخاذ أنجع القرارات و تخفيض مخاطر اتخاذ القرارات السليمة؛

✓ إعطاء مصداقية لما تقدمه المؤسسة من بيانات و معلومات محاسبية للملكي المؤسسات و المساهمين في رأس مالها.

¹حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، مصر ، 2006، ص 15 .

²إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات ، الطبعة الخامسة جامعة قارونس، بنغازي ، ليبيا ، 2008، ص 15 .

³ثناء علي القباني، المراجعة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2007، ص 13 .

⁴ Michelin friecerich , comptabilités et audit manuel applications, sous la direction d'alain burlaud ,Aucun payé d'édition , 2008 ,p 441.

⁵محمد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011، ص 09 .

⁶لطفى شعبان، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2004، ص 23 .

الفرع الثاني : معايير المراجعة و أنواعها

1. معايير المراجعة : تتمثل في ثلاثة مجموعات وهي ¹:

1.1. المجموعة الأولى : المعايير العامة :و تتضمن ما يلي :

- أ. يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته و تفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل ؛
- ب. يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص و باقي الخطوات الأخرى و كذلك عند إعداد تقارير إبداء الرأي.

1.2 المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني : و تتضمن ما يلي :

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

3.1 المجموعة الثالثة :معايير إبداء الرأي ² : و تتضمن ما يلي:

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

¹ صديقي مسعود و محمد التهامي طواهر، المراجعة و تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، 2010، ص ص (34،33).

² صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 01، 2002، جامعة ورقلة، ص 66.

2. أنواع المراجعة: و تكمن فيما يلي¹:

1.2 المراجعة المالية : تعتبر المراجعة المالية تقنية إعلامية تعتمد إليها المؤسسة للحصول على معلومات مالية تكون في شكل قوائم مالية حول نشاطها .

2.2 مراجعة العمليات : الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة و التخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويجها بتحليل موضوعية لتقييم النشاطات و تقديم تعاليق و اقتراحات . و يتم القيام بمراجعة العمليات بهدف تحليل الخطر و الانحراف الموجود في الأهداف الموضوعية من طرف مجلس الإدارة و العمل على التصيحة بوضع الإجراءات اللازمة لذلك و اقتراح إستراتيجية جديدة.

3.2 المراجعة الجبائية : هي عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة و نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة الجبائية هما:

- أ. **الجهة الأولى:** تقوم بما مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة و ما يظهر عليها من معلومات و تستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة و تشمل جميع العمليات أو السجلات الخاصة بكل أربع (04) سنوات إلا أنه قد جعل هذا النوع من المراجعة سنويا .
- ب. **الجهة الثانية:** و التي تقوم بها المؤسسة بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها .

المطلب الثاني : ماهية نظام مراقبة التسيير

عرفت مراقبة التسيير تطورات عديدة، تزامنت مع كبر حجم المؤسسات و تنوعها و مع تطور و تعقد العملية التسييرية ككل . فأصبحت اليوم إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة، من خلال مسارها الذي يتضمن تصحيح الأخطاء و الانحرافات و تحسين أداء المؤسسة ككل وأيضا لما تحققة من ضبط في تسيير النشاطات و التنسيق فيما بينها .

الفرع الأول : تعريف نظام مراقبة التسيير :

1. **تعريف مراقبة التسيير :** قبل التعرض لمفهوم مراقبة التسيير نلاحظ أنها مركبة من مصطلحين "المراقبة" و "التسيير" لذا نود تعريف كل مصطلح على حدى.

أ. **المراقبة :** المراقبة هي إحدى عناصر وظائف العملية الإدارية و تهدف إلى مراقبة العمل و قياس الأداء الفعلي و مقارنته مع ما هو منخطط باستخدام معايير رقابية يقارن بها هذا الأداء، و في ضوء نتائج المقارنة يتم تحديد الإنجازات الإيجابية التي يجب تعزيزها و الانحرافات السلبية التي يجب تصحيحها و تجنبها مستقبلا، و بالتالي تحقيق الأهداف المطلوبة².

ب. **التسيير :** التسيير هو تلك المجموعة من العمليات المشتقة و المتكاملة التي تشمل أساسا التخطيط ، التنظيم ، التوجيه و الرقابة إنه باختصار تحديد الأهداف و تنسيق جهود الأشخاص لبلوغها³.

و هناك عدة تعاريف قدمها الباحثون لمراقبة التسيير منها :

- عرفه " p.bergeron " أنها تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءهم و بمقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة و باتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة⁴.

¹ صديقي مسعود و أحمد نقار، المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، 2010، ص ص (23، 26).

² حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة النظريات العملية الإدارية و وظائف المنظمة، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 302.

³ عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد المؤسسة، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية الجزائرية، ص 09.

⁴ ناصر دادي عدون و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2003، ص 10.

- عرف **Anthony** مراقبة التسيير على أنها " تلك العملية التي يتأكد من خلالها المسيريون من أن الموارد قد تم الحصول عليها و استعملت بفعالية ، و كفاءة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.¹
 - يقول "**A burland**": "إن مراقبة التسيير هي إحدى الدواليب الأساسية للتعديل الداخلي والقيادة، تهدف إلى تعبئة الموارد البشرية بالمنظمة وإلى جعل الأعمال التي يقوم بها مختلف الأعوان بداخل المنظمة متناسقة حتى تساهم بذلك في تحقيق الأهداف.²
 - و تعرف مراقبة التسيير أيضا على أنها " هي جملة من النشاطات و الوسائل والعمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل وكذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة".³
 - كما يعرفه "**j.l.ardoun**" وآخرون " بأنها مجموع الأعمال و الإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة المسؤولين العمليين في التحكم في أدائهم التسييري لبلوغ الأهداف المحددة".⁴
2. أهمية نظام مراقبة التسيير : تكمن أهمية مراقبة التسيير في عدة نقاط أهمها :⁵

- ✓ تعقد وتشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير والتحليلات لإحكام الرقابة على العمليات؛
- ✓ الضبط الداخلي والفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الأخطاء والغش ؛
- ✓ التقليل من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة ، حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمه المهني و ذلك لكي يتأكد من فعالية برنامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة ؛
- ✓ التنظيم و التوجيه و توزيع الموارد: حيث إن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها ويقع على عاتق المدراء مسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة و فعالية ممكنة، ويتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة و تنظيمها و توجيهها بحيث تؤدي إلى أفضل استعمال لها وتتعلق مهام التنظيم والتوجيه و توزيع الموارد بعملية تنفيذ الخطط الموزعة للوصول إلى أهداف المؤسسة المرسومة و أن القرارات المتعلقة بالمهام المذكورة تتطلب معلومات مراقبة التسيير الأكثر دقة للوصول إلى اتخاذ القرارات السليمة.
- ✓ تقييم الأداء و تصحيح الانحرافات : ترغب إدارة المؤسسة في معرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها، وتتسلم الإدارة عدة معلومات عن الانجاز الفعلي الذي تم مقارنته مع الخطط المرسومة وتقييم الانحرافات بين الانجاز الفعلي و التوقعات حسب الخطط الموضوعة ويتم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها، وبهذه الطريقة تتم الرقابة على الانجاز وتقييمه ؛
- ✓ جمع وتحفيز وتنشيط الأفراد : تعمل مراقبة التسيير على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة و بالتالي تحقيق أهداف المؤسسة حيث تقوم مراقبة التسيير في العمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة و تنشيطها عن طريق مكافأة المجد و معاقبة المتهاون و كذا تحفيز الأفراد و حثهم على بذل أقصى مجهودات ممكنة. ؛
- ✓ توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار.

¹ ناصر دادي عدون و عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، دار الحمديّة ، الجزائر ، 2010 ، ص 43.

² سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير : أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مكملة لطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، ص 53.

³ GARMILIS ALI , le contrôle de gestion en action , les édition D'ORGANISATION, 1988, P15.

⁴ ANNE MARIE KEISER . control de gestion , 2^{eme} édition, ESKA ,paris , 2000,P.13.

⁵ محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة وقلّة، العدد 09، 2011، ص 166.

3. خصائص نظام مراقبة التسيير: يمكن تلخيص خصائص نظام مراقبة التسيير في النقاط التالية:¹

- ❖ تقديم معلومات صحيحة : يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيراً ما تؤدي إلى نتائج سيئة ؛
 - ❖ حسن توقيت المعلومة المقدمة : يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئياً أو كلياً، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة و لكن متأخرة ليس لها أثر على القرار؛
 - ❖ الاقتصاد في التكاليف : يجهاهم نظام فعال لمراقبة التسيير في تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام إلكتروني مبني على الحاسب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضاً تخفيض التكاليف من خلال التقليل من أخطاء الانحرافات التي غالباً ما يكون لها تكاليف باهظة ؛
 - ❖ سهولة الفهم: يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيداً و طبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سوف يسهى تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة ؛
 - ❖ تسهيل اتخاذ القرار: يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دونما حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء ؛
4. أهداف نظام مراقبة التسيير : تتمثل في ما يلي:²

- ❖ 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 نعي بما تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة و يتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنة بين ما خطط له و ما تم تحقيقه ؛
- ❖ الوقف على نقاط الضعف التي تعني منها المؤسسة لتصحيحها و استنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها ؛
- ❖ تحقيق الملائمة أي التأكيد من أن الأهداف المسطرة تتم اشئ مع الوسائل المتاحة و ذلك بتبني إستراتيجية مدروسة و تسيير أمثل للأفراد .

¹ قورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية و دوره في تحسين الأداء ،الموقع الإلكتروني

. www.docudesk.com , cité visité le: 01/02/2015، à 20:06.

² محمد خليل والآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الدراسات والأبحاث ، الموقع الإلكتروني:

.www.rr4ee.net , cité visité le:01/02/2015 ، à 14:25.

الفرع الثاني : أدوات نظام مراقبة التسيير

1. الأدوات التقليدية :

- 1.1 نظام المعلومات : هو عبارة عن مجموعة من العناصر المتداخلة و المتفاعلة مع بعضها البعض , و التي تعمل على جمع البيانات و المعلومات ، و معالجتها ، و تخزينها ، و بثها ، و توزيعها لغرض صناعة القرارات ، و تنسيق و تأمين السيطرة على المؤسسة ، إضافة إلى تحليل المشكلات ، و تأمين المنظور المطلوب للموضوعات المعقدة ، و يشمل نظام المعلومات على بيانات الأشخاص الأساسيين ، الأماكن ، و النشاطات ، و الأمور الأخرى التي تخص المؤسسة و البيئة المحيطة بها¹
- 2.1 المحاسبة العامة : إن المحاسبة هي تقنية تتمثل في ملاحظة وتصنيف وتسجيل التدفقات المالية و الحقيقية التي قامت بها المؤسسة خلال دورة محددة ثم تلخيص هذه التدفقات في جداول خاصة مثل الميزانية و حساب النتيجة²؛
- 3.1 المحاسبة التحليلية : يطلق عليها محاسبة التكاليف أو كذلك محاسبة الاستغلال، فهي تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاص بالتكلفة الصناعية و البيعية و الإدارية. و هي إدارة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة. فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام و تركز مسعاها لمسايرة التكاليف الموافقة للمنتوجات و الخدمات المؤداة. كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوما بعد يوم.³
2. الأدوات الحديثة :

- 1.2 التحليل المالي: هي عبارة عن معالجة للبيانات المالية لتقييم الأعمال و تحديد الربحية على المدى الطويل , و هو ينطوي على استخدام البيانات و المعلومات ، لخلق نسب و نماذج رياضية ، تهدف إلى الحصول على معلومات تستخدم في تقييم الأداء و اتخاذ القرارات الرشيدة كما يعتبر التحليل المالي مكون أساسي من المكونات القوية التي تساعد على فهم أفضل لمواطن القوة و الضعف .⁴
- 2.2 لوحة القيادة : هي أداة مرنة تسمح بعرض بشكل سريع و بسيط و ديناميكي لمجموعة من مؤشرات الأداء المنتقاة من طرف المؤسسة على أساس أهدافها فهي وسيلة لتجميع المعلومة المهمة التي يحتاجها المسير لإتخاذ القرار المناسب .⁵
- 3.2 الموازنة التقديرية : حسب معهد التكلفة و المحاسبة الإداريين بإنجلترا: يعرف الموازنة على أنها خطة كمية واقعية يتم تحضيرها و الموافقة عليها قبل فترة محددة. و تبين عادة الإيرادات المخططة المنتظرة تحقيقها و النفقات المنتظر تحملها خلال الفترة الموالية و التي تستعمل لتحقيق هدف معين.⁶

وفي ما يلي شكل يوضح :مبادئ الموازنات التقديرية:

¹ رجم خالد، أثر نظام معلومات الموارد البشرية على أداء العاملين ، مذكرة لمكاملة لطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة ورقلة ، 2012 ، ص 42.

² مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير غير منشورة ، جامعة الجزائر ، 2006 ، ص 10.

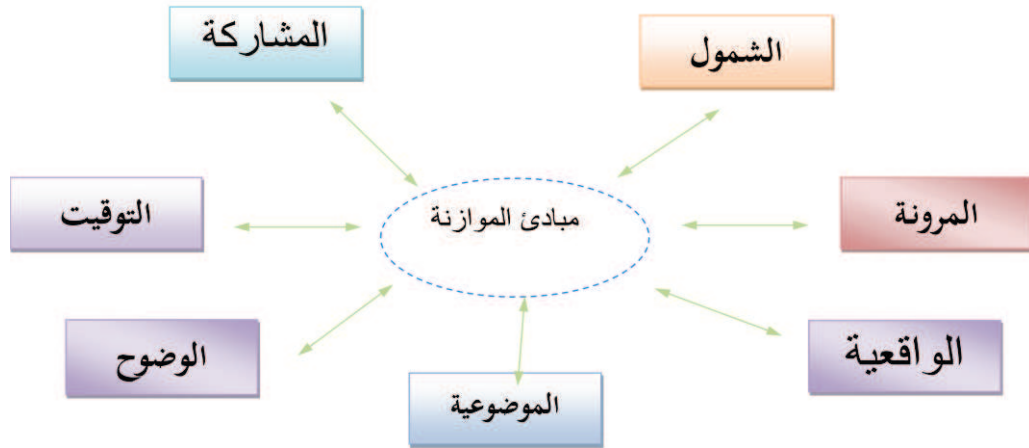
³ بوعقوب عبد الكرم، المحاسبة التحليلية ، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، 1998، ص 10.

⁴ فهمي محمد الشيخ، التحليل المالي، الطبعة الأولى، رام الله، فلسطين ، 2008، ص 03

⁵ . MICHAL GERVAIS, contrôle de gestion et planification de l'entreprise, 2^{eme} édition economica, 1983, p160.

⁶ فركوس محمد ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ، الطبعة الأولى ، دار الخمدية ، الجزائر ، 2001 ، ص 04

الشكل (1.1) : مبادئ الموازنة التقديرية

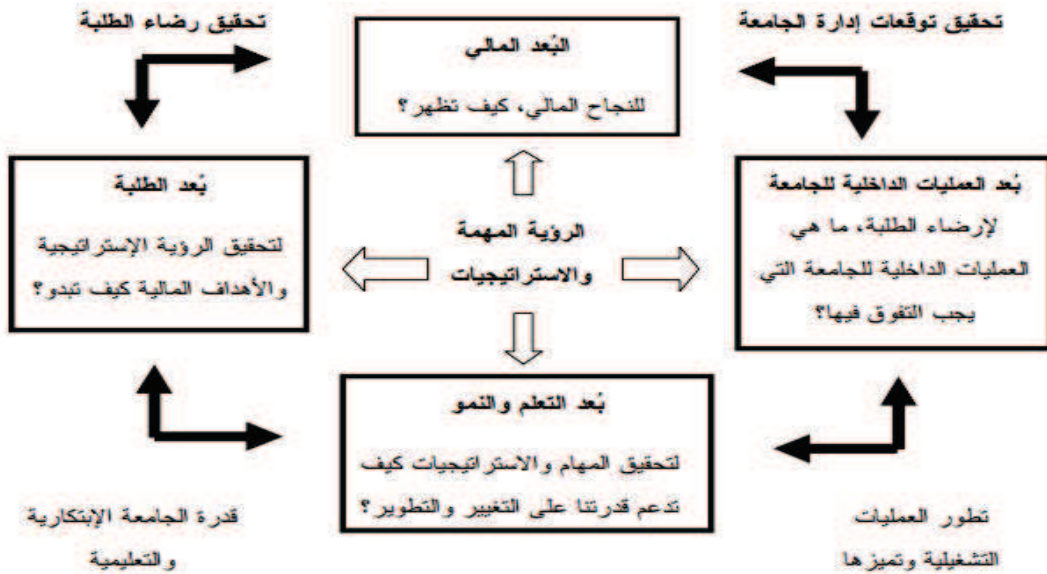


المصدر : رجم خالد، محاضرة في موازنة التقديرية، مرجع سابق، بدون صفحة.

4.2 بطاقة الأداء المتوازن : لقد عرفت بطاقة الأداء المتوازن على أنها مجموعة من المقاييس المالية و الغير المالية التي تقدم لمدراء الإدارات العليا صورة واضحة و شاملة عن أداء منظماتهم.¹

و يمكن تعريفها أيضا على أنها أداة تتكون من مجموعة من مقاييس الأداء ، تمكن المؤسسة من ترجمة استراتيجياتها إلى مجموعات من مقاييس الأداء المتعلقة بالأمر المالية ، و العملاء ، و العمليات الداخلية، و النمو و التطور.² وفي ما يلي شكل يوضح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن بالنسبة للجامعة على سبيل المثال :

الشكل (2.1) : نموذج لبطاقة الأداء المتوازن للجامعة



المصدر: جمال حسن محمد أبو شرح، مدى إمكانية تقويم أداء الجامعة الإسلامية بغزة باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن، مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 36.

¹ وائل محمد صبحي إدريس و طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 151 .

² حسني عابدين محمد عابدين، مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن ، دراسة ميدانية من وجهة نظر العاملين ، خان يونس ، 2013، ص 08.

المطلب الثالث : علاقة المراجعة بنظام مراقبة التسيير

تكمّن العلاقة بين مراقبة التسيير والمراجعة فيما يلي :

إن حرص المراجعة على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر يضمن سلامة مخرجات المحاسبة وبالتالي دقة النتائج المتحصّل عليها ، هذه النتائج التي يهتم مراقبة التسيير بمراقبتها بعد ذلك و من ثم تحديد الانحرافات بدقة والقيام بتقييم جيد للأداء فهما نوعان من الرقابة متكاملان وضروريان معاً، إذ أصبحت مراقبة الأداء تتركز أساساً على صدق مختلف المعلومات و المراقبة والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المراجع بالإضافة إلى أن مراقبة التسيير التي تهتم خاصة بالموازنات ومقارنة المخططات بالنتائج ، فهي إذا تقوم بمقارنة الفحص المحاسبي والمالي مع النتائج المحققة و ذلك لتقييم الأداء¹ ، فهاتان الوظيفتان متضامتان وتوفرهما مع لضمان معلومات ذات كفاءة وجودة في الاستعمال، وريح الوقت.² حيث أن عملية المراجعة تسمح بتحسين جودة المعلومات المستخدمة في النظام المحاسبي، وضمان احترام الإجراءات والقوانين المعمول بها في المؤسسة، وتقييم 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، و يقوم 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 بالمؤسسة.³

¹ فورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية و دوره في تحسين الأداء ، مرجع سابق

² ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 26 .

³ A. Dayan, Manuel de Gestion, Volume 1, éd Ellipses, Paris, France, 1999, p 802.

المبحث الثالث : الدراسات السابقة للموضوع

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية :

1. دراسة "مريم حماني" بعنوان "تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال لوحة القيادة"، الدراسة عبارة عن مذكرة مكتملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة ورقلة، 2013/2012، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية وحدة ورقلة SNVI ورقلة، والتي عاجلت الإشكالية التالية "إلى أي مدى يساهم نظام مراقبة التسيير من خلال لوحات القيادة في تقييم وتحسين وضعية المؤسسات الاقتصادية؟".

هدفت هذه الدراسة إلى تعزيز البحوث في مجال إدارة مراقبة التسيير وتحليل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة والتعرف على نقاط القوة والضعف، واتبعت الباحثة المنهج الاستقرائي وهذا لأنها اعتمدت على الدراسة الميدانية والوثائق والإحصائيات وهذا بهدف تحديد وقياس العوامل المؤثرة على سلوك الظاهرة محل الدراسة من تحليلها والتنبؤ بمسارها مستقبلا، وكانت أهم الأدوات المستخدمة المقابلة والملاحظة وتحليل الوثائق،

كما توصلت الباحثة إلى أن وظيفة مراقبة التسيير توفر المعلومات المناسبة من أجل اتخاذ القرار المناسب وتسمح بتقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي، أما أهم التوصيات فتمثلت في ضرورة إدراج مصلحة مستقلة لمراقبة التسيير عن باقي المصالح كي تستطيع مساعدة المسؤولين على حل المشاكل المتعلقة بالتسيير وتقديم النصائح والإرشادات، إذ أن عملية مراقبة التسيير هي عملية مستمرة في المؤسسة تتطلب المتابعة والتجديد عند القيام بتحديد أهدافها، مع ضرورة إتباع اللامركزية في اتخاذ القرارات.

2. دراسة "عزوز ميلود" بعنوان "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية" الدراسة عبارة عن مذكرة مكتملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة سكيكدة، 2007/2006، دراسة حالة مؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بيسكرة، والتي عاجلت الإشكالية التالية "كيف تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الرقابة الداخلية؟"

هدفت الدراسة إلى محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة ومحاولة إبراز مهام المراجعة الخارجية ومدى إسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة الاقتصادية، اتبع الباحث في هذه الدراسة منهجين الأول المنهج التحليلي لوصف أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية وكذا المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة، حيث كانت عينة الدراسة هي المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية.

أهم الأدوات المستخدمة المقابلة والملاحظة وتحليل الوثائق وأهم ما توصل إليه الباحث هو أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير ناجح للعمليات المالية والإدارية، إذ تعمل المراجعة الخارجية على اكتشاف مواقع النقص والقوة لنظام الرقابة الداخلية وتقوم بإبرازها ومساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسة وتمثلت أهم التوصيات في تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وذلك بتحديد موقع لوظيفة المراجعة في الهيكل التنظيمي مما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف.

3- دراسة صفاء لشهب، بعنوان " نظام مراقبة وعلاقته باتخاذ القرار " الدراسة عبارة عن مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2006 ، دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية ، ، والتي عالجت الإشكالية التالية : " كيف يساعد نظام مراقبة التسيير المسيرين و المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات باعتباره وسيلة فعال للتحكم في التسيير؟".

هدفت الدراسة إلى التعرف على نظام مراقبة التسيير وعلى كيفية مساعدته على اتخاذ القرار ومدى أهميته في رفع وتحسين أداء المؤسسة من خلال وجود نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الانحرافات وتفسيرها ، ولمعالجة الموضوع استخدمت الباحثة المنهج الوصفي لمحاولة الوصول إلى معرفة دقيقة وتفصيلية لنظام مراقبة التسيير وكيفية مساعدته على اتخاذ القرارات و منهج دراسة حالة من أجل التعرف على خصائص الحالة المدروسة بشكل دقيق ومفصل ، وقد تمثلت عينة الدراسة في مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة أن مراقبة التسيير مسار دائم للتعديل تستهدف تجنيد الطاقات من أجل الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات وتحسين أداء المؤسسة ككل بالإضافة إلى تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال مجموعة من الأدوات التي تستعمل كتقنيات تسمح بتخطيط الأداءات وكذلك متابعتها والحكم عليها بعد تنفيذها ، كما تمثل أهم توصيات هذه الدراسة في أن نظام مراقبة التسيير يستدعي أن يكون محلا للتطبيق في الإدارات العمومية ، لاسيما أنها تعاني من وجود انحرافات التخطيط و التنفيذ و غالبا ما تكون النتائج المحققة دون المستوى المطلوب و من أهم التوصيات أنه يجب أن ينظر إلى مراقبة التسيير على أنها وسيلة و ليست غاية فهي تعمل على تزويد المسيرين و المسؤولين بمختلف المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة ، كما تعمل على تطوير القدرات و الكفاءات من خلال تحديد الانحرافات و تفسيرها بما يسمح بعدم تكرارها مستقبلا و بالتالي فهي تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة ككل.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية:

1. Gilles David, "Les Rôles du Contrôle et des Contrôleurs de Gestion Financiers", L'étude est une Thèse de Doctorat Gestion, Comptabilité Finance, Ecole Doctorale, Université IX Dauphine, Paris, France, 2006, la problématique de cet étude été formaliser de la manière suivante : "quel sont les rôles des contrôleurs et du contrôle de gestion financiers dans les grandes entreprises ? ".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح كيفية استخدام العمليات المالية لنظام مراقبة التسيير وتسجيل أدوار مراقبو التسيير في منظور ديناميكي وتنظيمي والتركيز على البعد المالي للأنشطة الفعالة في المؤسسات الفرنسية الكبيرة، واستخدم الباحث منهج دراسة حالة لإسقاط موضوع الدراسة على مجموعة من المؤسسات، وشملت عينة الدراسة مجموعة من المؤسسات الفرنسية منها (السكك الحديدية الفرنسية، مكتب البريد، Renault)، وأهم ما توصل إليه الباحث هو قدرة التركيز والسيطرة على نظام مراقبة التسيير من جهة و تنظيم التفاعلات بين أعضاء المنظمة من جهة أخرى بالإضافة إلى المشاركة في إعداد وتطوير إستراتيجيات الشركة وأهدافها وتحديد الوسائل اللازمة لتحقيقها (التأمين، التنفيذ والتنسيق، تقدير أداء الأفراد على مختلف أنشطة الشركة). وكانت أهم التوصيات هذه الدراسة النظر إلى مراقبة التسيير على أنها عملية مستمرة تتطلب المتابعة و التجديد و العمل على إشراك الأفراد في عملية اتخاذ القرارات و تحديد الأهداف حتى تكون لديهم محفزات أكبر لتحقيقها.

2. Adil Didi, "La Pratique de L'Audit interne Au Sein des Entreprises Marocaines: Un Essai sur les Enjeux, les Contraintes, et les Opportunités", L'Étude is juin Mémoire de Mastère Audit, gestion, comptabilité et l'information, Ecole Supérieure de Commerce de Lille, Paris, France, 2003, la problématique de cet étude à été formaliser de la Manière suivante: «est-ce que les structures d'audit are suffisamment musclées en Termes d'Expériences ous d'Efficacité verser amorcer Une évolution des Systèmes de gestion de l'entreprise? " .

هدفت الدراسة إلى إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المغربية وتحديد الأسباب التي أدت إلى إنشاء (المؤشرات)، الدور والأهداف التي تم تعيينها)، مع تحديد الصعوبات والمعوقات التي تعيق العمل والتنمية في هذه الشركات، استخدم الباحث المنهج الوصفي لتوضيح جوانب الموضوع النظرية و منهج دراسة حالة من خلال إسقاط ميداني على الشركات المغربية، شملت عينة الدراسة 20 شركة مغربية من قطاعات (الصناعة، التجارة، وخدمات التأمين، البنوك، المؤسسات العامة)، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن جوهر وظيفة التدقيق يتجاوز الإجراءات والأساليب والوسائل والطرق إنما هو تقييم السلوك الإدارية ونظم التسيير كما أن التدقيق الداخلي يكمن في تطوير بيئة الرقابة الداخلية والتي تجعل المؤسسات الاقتصادية دائما في إمكانية القيام بالتحسين الأمثل للأداء.

ومن أهم توصيات هذه الدراسة هي المشاركة في وضع استراتيجيات وأهداف الشركة وتعريف الوسائل لتحقيقها مع ضمان الاختلاف بين هذه الخيارات المختلفة للمؤسسة بالإضافة إلى تنسيق و تنفيذ وتحديد الأفراد و تقييم أداء الأفراد والأنشطة المختلفة و دراسة أدوار مدققي الحسابات والرقابة الإدارية المالية .

المطلب الثالث: الفرق بين دراستنا والدراسات السابقة :

بعد ما تطرقنا للدراسات السابقة التي تم إنجازها في مجال الدراسة نجد أنه هناك أوجه تشابه وأوجه اختلاف بينها و بين الدراسة الحالية في عدة جوانب أهمها:

اتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث الهدف و المتمثل في محاولة إظهار و إبراز دور المراجعة في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة و إبراز مهامها ومدى إسهامها في خلق التوازن المالي والمحاسبي داخل المؤسسة بالإضافة إلى تحليل و تقييم نظام مراقبة التسيير و الخروج بنتائج و اقتراحات بعد التعرف على نقاط القوة و الضعف ولكن لكل منها طريقته الخاصة في صياغة هدفه و أسلوب معالجته، في حين يتضح وجه الاختلاف في كون الدراسة الحالية اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي في عرض و تقييم مخرجات أو نتائج نظام مراقبة التسيير المؤسسة محل الدراسة و معرفة الدور المراجعة في تقييم مخرجات نظام مراقبة التسيير ، و يمكن اعتبار الدراسة الحالية مكملة للنتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة و ذلك لما تهدف إليه الدراسة من :

1. إبراز دور المراجعة وما لها من إيجابيات كوظيفة مستقلة و تفعيلها داخل المؤسسة ، مما يضمن التسيير الكفاء من خلال اكتشاف الأخطاء ؛

2. إبراز مدى فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة و معرفة التقنيات و الأدوات المستعملة في هذا النظام و مدى تحقيقه لأهداف ترشيد القرارات في المؤسسة .

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا للجانب النظري الذي يحتوي على ماهية المراجعة و نظام مراقبة التسيير و التعرف إلى أدوات مراقبة التسيير التقليدية و الحديثة مع معرفة العلاقة بين المراجعة و نظام مراقبة التسيير تبين لنا أن عملية المراجعة لها أثر على نظام مراقبة التسيير بحيث تعمل وظيفة المراجعة على منع الغش و الاحتلاس ، اكتشاف الأخطاء و نقاط القوة و الضعف مع تقييم مخرجات نظام مراقبة التسيير و إعطاء الحلول و الإقتراحات الممكنة كما تم التطرق إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا، مع ذكر أهم النتائج المتوصل إليها ومن ثم إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الدراسات فيما بينها وبين دراستنا.

تمهيد :

بعد أن تطرقنا في الجانب النظري إلى المفاهيم المتعلقة بالمراجعة ونظام مراقبة التسيير نظرا لكونهما من بين أهم الآليات التي تساعد على التحكم الجيد في أداء المؤسسة، سوف نقوم الآن بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي عن طريق دراسة حالة في مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCLS ، التي تعتبر من بين أهم المؤسسات الإقتصادية في المنطقة .

في هذه المؤسسة تعتبر المراجعة ضرورة حتمية نظرا لتعدد العمليات التي تقوم بها وتعقدتها وتشعبها ، فهي وسيلة لتقييم أداء مختلف الأدوات الرقابية في المؤسسة أو أدوات نظام مراقبة التسيير فيها.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما :

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة ؛

المبحث الثاني : عرض و تحليل نتائج الدراسة التطبيقية.

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة .

المطلب الأول : مؤسسة الدراسة.

الفرع الأول : نبذة تاريخية عن تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCLS

تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCLS هي مؤسسة اقتصادية عمومية خاضعة للقانون المدني أنشأت بولاية ورقلة بموجب اعتماد رقم Sdel/Dct/189 الصادر عن ولاية ورقلة بتاريخ: 1980/02/14. وتعتبر هذه التعاونية شركة مدنية تابعة لمجموعة من المنتجين المتواجدين في منطقة نشاطها وهي تعمل تحت وصاية الديوان الجزائري المهني للحبوب وفق الأمر الرئاسي رقم 23/72 المؤرخ في 1972/06/07 المتعلق بالتنظيم لإنشاء التعاونية الزراعية والأمر رقم 106 /72 المؤرخ في 1972/06/07 المتضمن القانون الأساسي للتعاونية الزراعية.

1. أهداف التعاونية:

تعاونية الحبوب والخضر الجافة هي تعاونية فلاحية تهدف إلى ما يلي :

- ✓ الاستلام , المعالجة , التخزين , التحويل , وتوزيع الحبوب والخضر الجافة ومشتقاتها؛
- ✓ التنظيم لحساب الديوان المهني للحبوب؛
- ✓ تقديم المساعدة للفلاحين لتسهيل عمليات الإنتاج؛
- ✓ ضمان تخزين وتوزيع الحبوب؛
- ✓ المساعدة في تخفيض سعر تكلفة منتج الحبوب وذلك بغلق المنافذ أمام المضاربين؛
- ✓ تحسين جودة المنتجات المقدمة لزبائنهم.
- ✓ يسهر على إدارة التعاونية أشخاص منتخبون من الفلاحين المنتجين للحبوب ومدير يعين من طرف الديوان الجزائري المهني للحبوب.

2. الإمكانيات المادية :

تتوفر التعاونية على مخزين واحد في مدينة تقرت والثاني في مدينة ورقلة.

3. اليد العاملة :

تشغل التعاونية حوالي 80 عامل منهم 60 عمال دائمون والباقي متعاقدين وموسمين.

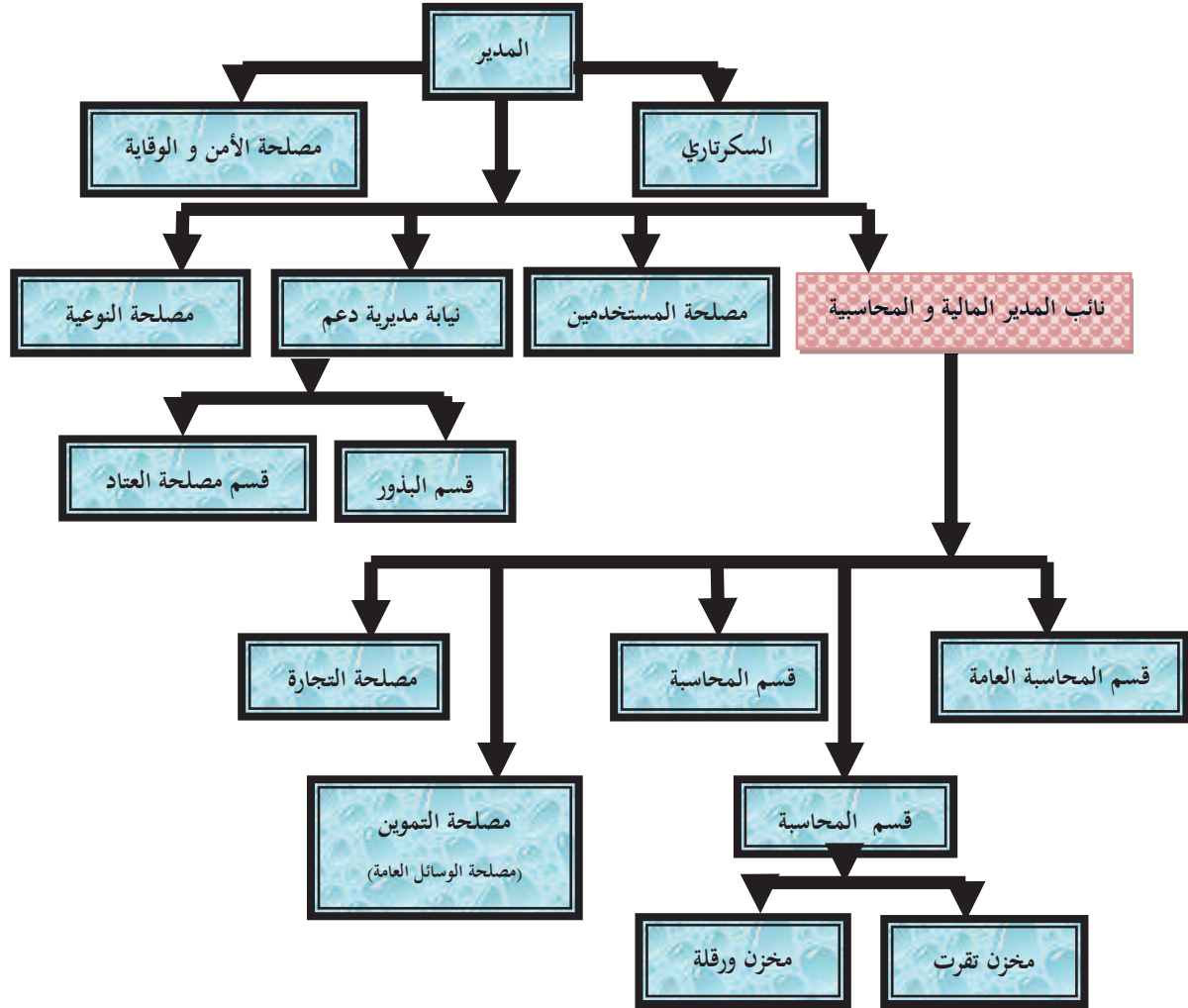
4. النشاط:

يتمثل في تخزين وتسويق الحبوب والخضر الجافة وهو النشاط الرئيسي للتعاونية كما تقوم أيضا بتسويق البذور والأسمدة وبعض عوامل الإنتاج الفلاحي إلى المنتجين في مجال زراعة الحبوب عن طريق الرش المحوري وتعتبر التعاونية أيضا الممون الوحيد للناحية العسكرية الرابعة والسادسة في مجال الخضر الجافة. وتقوم التعاونية أيضا في مواسم الحرث والبذر والحصاد بتأجير الآلات الفلاحية (حصادات ، جرارات...) إلى الفلاحين وبأسعار معقولة جدا.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للتعاونية:

في ما يلي شكل يوضح الهيكل التنظيمي

الشكل (1.2): الهيكل التنظيمي لتعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ثانيا / أهم مصالح التعاونية:

تتكون التعاونية من نيابة مديرية المالية والمحاسبة ونيابة مديرية دعم الإنتاج وكل نيابة مديرية لها فروع نوجزها في الآتي:

1. نيابة مديرية المالية والمحاسبة:

تقوم بالإشراف على كل العمليات التي يترتب عليها التزامات مالية وتعتبر أهم فرع في إدارة التعاونية هذه المديرية تتفرع إلى:

1.1 مصلحة المالية والمحاسبة:

هذه المصلحة تقوم بمسك محاسبة الديوان المهني للحبوب وذلك من خلال تحصيل الشيكات والقمح والحبوب البدور واستخراج منها رقم الأعمال وكذلك تجمع كل بيانات التسديد لهذه الفواتير وترسلها للديوان كل شهر أما محاسبة التعاونية فهي التي تشرف على إعداد الشيكات وتسليمها إلى أصحابها وكذلك تحصيل المقبوضات وإيداعها بالبنك كما تشرف على العمليات المحاسبية بدءا من تجميع الوثائق إلى إعداد الميزانية .

2.1 مصلحة المحاسبة المادية:

هذه المصلحة تعتبر ذات أهمية كبرى من خلال متابعتها لكل ما يتعلق بحركة المخزون ، فهي تسهر على متابعة حركة السلع حيث تقوم بتسجيل الكميات التي تدخل المخازن في حينها وكذا الكميات التي تخرج ، كما تقوم هذه المصلحة بإعداد كشوفات المتعلقة بتعويضات النقل وبعض التعويضات الأخرى كتعويض التدخل والتخزين.

3.1 مصلحة التجارة:

تسهر هذه المصلحة على متابعة طلبات العملاء وتسويق السلع إلى أصحابها وإعداد الفواتير ، هذه المصلحة لها علاقة مباشرة بمصلحة المخازن.

2. نيابة مديرية دعم الإنتاج: تسهر هذه المديرية على توفير البذور والأسمدة للمزارعين وفق احتياجاتهم وتقوم بالمتابعة التقنية وتقديم عوامل الإنتاج إلى المزارعين منذ موسم الحرث والبذر حتى موسم الحصاد ، عند الحصاد تستقبل هذه المديرية منتوج الفلاحين ليتم تخزينه في التعاونية تمهيدا لتسويقه وتتكون هذه المديرية من مصلحتين:

1.2 مصلحة البذور:

تقوم هذه المصلحة بإنتاج البذور وفق احتياجات المزارعين إذا توفرت الإمكانيات لذلك ، أو شراؤها من التعاونيات الأخرى في حالة عدم قدرة التعاونية على الإنتاج بنفسها.

2.2 مصلحة العتاد الفلاحي

تقوم هذه المصلحة بتوفير المعدات الفلاحية (حصادات و جرارات...) والسهر على صيانتها، حيث هذه المعدات تؤجر إلى الفلاحين بأسعار معقولة أما المصالح التالية فهي تابعة لمدير التعاونية:

3.2 مصلحة المستخدمين:

هي مصلحة مستقلة عن مصلحة المالية لها علاقة مباشرة بمدير التعاونية ، وتسهر هذه المصلحة على تسير الموارد البشرية ، فيما يتعلق بالتوظيف، الترقية، التكوين كما تقوم بمتابعة حركة العمال اليومية (دخول ، خروج ، و غيابات ..) هذه المصلحة مسؤولة كذلك على إعداد الأجور في نهاية كل شهر.

4.2 مصلحة الأمن والوقاية:

هذه المصلحة تسهر على أمن التعاونية من ناحية الحراسة والوقاية أي في كل ما يتعلق بحماية ممتلكات المؤسسة من السرقة.

5.2 مصلحة النوعية:

أهم مصلحة في التعاونية تقوم برعاية المنتوج من الناحية الصحية حيث توفر الأدوية وتسهر على نظافة المخازن حتى لا تتسرب الحشرات الضارة إلى المنتوج وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقارير دورية للمديرية عن حالة المنتوج وتقوم بمعاينة منتوج الفلاحين من حيث مطابقته للمعايير المتعلقة بالمواصفات التقنية (مثلا الوزن النوعي).

3. أهداف التعاونية: إن الهدف الأساسي للتعاونية هو هدف اجتماعي أكثر منه اقتصادي (تحقيق الربح) لأن المؤسسة تسعى

إلى ما يلي:

✚ الاستقرار والاستمرارية بالحفاظ على الزبائن وذلك بتوفير المنتوج وتنميته؛

✚ توسيع نطاق التخزين ببناء المخازن؛

✚ زيادة عدد الزبائن.

المطلب الثاني: الطريقة و الأدوات :

الفرع الأول : طريقة جمع المعلومات

1. منهج الدراسة : انطلاقا من الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة و أهمها محاولة إظهار و إبراز دور المراجعة في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة و إبراز مهامها ومدى إسهامها في التحكم المالي داخل المؤسسة مع تحليل و تقييم نظام مراقبة التسيير و الخروج بنتائج و اقتراحات مناسبة و التعرف على نقاط القوة و الضعف فيه اعتمادنا على المنهج الوصفي بالدرجة الأولى لتحليل المعلومات التي تم جمعها من مصادر مختلفة لها علاقة بالموضوع و منهج دراسة حالة قصد إسقاط الجانب النظري على واقع المؤسسة محل الدراسة و تحليل البيانات و المعلومات المتحصل عليها و من ثم تحديد النتائج المتوصل إليها .
2. متغيرات الدراسة:

يتضمن موضوع الدراسة متغيرين أساسين :

➤ المتغير المستقل : يتمثل في المراجعة ؛

➤ المتغير التابع : يتمثل في مخرجات نظام مراقبة التسيير من خلال نتائج أدوات مراقبة التسيير المختلفة التي تستخدمها المؤسسة كالحاسبة العامة و الموازنة التقديرية.

الفرع الثاني: الأدوات المستخدمة

1. المقابلة : بغرض الحصول على معلومات حول أساليب التقييم في المؤسسة قمنا بإجراء مقابلة مع رئيسة مصلحة المالية و المحاسبة تضمنت مجموعة من الأسئلة حول كيفية تقييم مخرجات أو نتائج نظام مراقبة التسيير في المؤسسة عن طريق المراجعة وذلك من أجل الاستفادة من المعلومات عند القيام بعملية تحليل و مناقشة النتائج.
2. الملاحظة : استخدمنا في هذه الدراسة الملاحظة بغرض التأكد من فرضيات الدراسة وقد لاحظنا عدم وجود مصلحة خاصة لمراقبة التسيير وأن رئيسة مصلحة المالية و المحاسبة هي التي تقوم بمراقبة التسيير في المؤسسة،بالإضافة إلى وجود أدوات مراقبة التسيير محدودة منها المحاسبة العامة و الميزانية التقديرية.
3. وثائق المؤسسة : قمنا في هذه الدراسة بتحليل الوثائق المتحصل عليها من المؤسسة(المحاسبة العامة و الموازنة التقديرية) من أجل الوصول إلى النتائج المرغوب فيها .

المبحث الثاني : عرض و تحليل نتائج الدراسة التطبيقية.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة التطبيقية

الفرع الأول: عرض طبيعة عمل أداة المحاسبة العامة :لقد تعددت وسائل المساعدة على إتخاذ القرارات و منها المحاسبة العامة إذ تعمل على تسجيل العمليات التي تحدث بين المؤسسة ومحيطها، من أجل تحديد وضعيتها وأدائها بشكل عام . كما تعمل على تزويد المساهمين والمتعاملين الخارجيين مع المؤسسة بالمعلومات الضرورية.

و في ما يلي جدول يوضح جدول حسابات النتائج للمؤسسة في سنتي 2012 و 2013 :

الجدول (1.2) : جدول حسابات النتائج للمؤسسة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة CCLS لسنتي 2012/2013

2012		2013		العنوان
دائن (بالدينار)	مدين (بالدينار)	دائن (بالدينار)	مدين (بالدينار)	
32178800,00	0,00	63503000,85	0,00	مبيعات بضائع
82244170,84	0,00	67645083,16	0,00	تقديم الخدمات
114422970,84	0,00	131148084,01	0,00	رقم الأعمال
34692713,42	0,00	0,00	0,00	إعانات الإستغلال
149115684,26	0,00	131148084,01	0,00	1. إنتاج السنة المالية
0,00	33182253,35	0,00	58410629,85	المشتريات المستهلكة
0,00	40142040,62	0,00	5905373,53	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
0,00	73324293,97	0,00	64316003,38	2. استهلاك السنة المالية
75791390,29	0,00	66832080,63	0,00	3. القيمة المضافة للإستغلال (1 - 2)
0,00	61517084,29	0,00	60223725,40	أعباء المستخدمين
0,00	17212,89	0,00	11232,48	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة
14257093,11	0,00	6597122,75	0,00	4. الفائض الإجمالي عن الاستغلال
0,00	8318150,00	0,00	15642472,74	الأعباء العملياتية الأخرى
0,00	7825167,72	0,00	9094537,34	مخصصات الإهتلاكات و المؤونات
0,00	1886224,61	0,00	18139887,33	5. النتيجة العملياتية
0,00	0,00	0,00	0,00	6. النتيجة المالية
0,00	1886224,61	0,00	18139887,33	7. النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)
149115684,26	0,00	131148084,01	0,00	مجموع منتجات الأنشطة العادية
0,00	151001908,87	0,00	149287971,34	مجموع أعباء الأنشطة العادية
0,00	1886224,61	0,00	18139887,33	8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية
27069828,25	0,00	135576,97	0,00	العناصر غير العادية - المنتجات
0,00	0,00	0,00	0,00	العناصر غير العادية - الأعباء
27069828,25	0,00	135576,97	0,00	9. النتيجة الغير العادية
25183603,64	0,00	0,00	18004310,36	10. النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على الملحق رقم(01)

الفرع الثاني : عرض طبيعة عمل أداة الموازنة التقديرية: إن فعالية أداء المؤسسة لا يمكن أن تتحقق إلا في ظل وجود تحكم جيد في استغلال الإمكانيات المتاحة من موارد وطاقت وهذا لتحقيق الأهداف والبرامج المستمدة من الإستراتيجية العامة، ونظرا لأهمية الموازنة التقديرية و دورها في متابعة تنفيذ البرامج نجد أن المؤسسة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة CCLS بولي أهمية كبيرة لها فهي تسمح بممارسة المراقبة المستمرة والمعرفة التامة لجميع عناصر نشاطات المؤسسة ، من خلال إجراءات قياس الانحرافات وتحليلها لضمان تنفيذ البرامج والأهداف الجزئية طبقا للإستراتيجية العامة.

و فيما يلي عرض لطبيعة عمل الموازنة التقديرية لمداخل و مصاريف الاستغلال لسنة 2014 :

الجدول (2.2) : الموازنة التقديرية لمؤسسة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة CCLS لسنة 2014

النسبة الانحراف %	الفروقات	الحقيقي 2014	التقديري 2014	التعيين
1. المداخيل				
23	4197738,24	18037738,24	13840000,00	1. المداخيل التجارية
				2. أداء الخدمات
-39	-20898235,90	52427914,10	73326150,00	مداخيل النشاط التسويقي
36	6481643,00	17922168,00	11440525,00	مداخيل النشاط التخزيني
-11	-148400,00	1319000,00	1467400,00	مداخيل النشاط الإنتاجي
-20	-14564992,90	71669082,10	86234075,00	المجموع
-50	-815000,00	16000,00	831000,00	3. مداخيل خاصة
-12	-11182254,66	89722820,34	100905075,00	مجموع المداخيل
		11182254,66-		النتيجة
2. المصاريف				
10	1300000,00	11400000,00	12700000,00	1. مصاريف تجارية
				2. مصاريف وظيفية
4	57665,00	1169335,00	1227000,00	إقتناءات و مشتريات
10	1026823,97	9043176,03	10070000,00	الخدمات
5	3440024,00	57457831,00	60897855,00	مصاريف المستخدمين
-35	-2374876,00	9107376,00	6732500,00	مصاريف الضرائب
-88	-31000,00	66000,00	35000,00	مصاريف مالية
-54	-230000,00	654000,00	424000,00	مصاريف أخرى
2	1888636,97	77497718,03	79386355,00	المجموع
3	3188636,97	88897718,03	92086355,00	مجموع المصاريف
		3188636,97		النتيجة

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على الملحق رقم (2)

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية.

الفرع الأول : تحليل مخرجات المحاسبة العامة.

1. بالنسبة لرقم الأعمال : من خلال قراءة الجدول (1.2) نجد أن رقم الأعمال عبارة الجمع بين مبيعات البضائع زائداً تقديم الخدمات حيث نجد أنه في سنة 2012 و 2013 كانت المؤسسة دائنة بمبلغ قدره 114422970.84 د.ج ، 131148084.01 د.ج على التوالي، وهذا راجع إلى أن المؤسسة حققت أرباحاً بسبب زيادة مبيعات البضائع و مبلغ في تقديم الخدمات.
2. بالنسبة لفائض الإجمالي عن الاستغلال : من خلال قراءة الجدول (1.2) نجد أن الفائض الإجمالي عن الاستغلال عبارة عن طرح بين القيمة المضافة للاستغلال ناقصاً منه أعباء المستخدمين ناقصاً منه أيضاً الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة حيث نجد أن المؤسسة في سنة 2012 و 2013 كانت دائنة بمبلغ 14257093.11 د.ج ، 6597122.75 د.ج و على التوالي وهذا يعود إلى أن المؤسسة شهدت زيادة في الفائض الإجمالي بالرغم من انخفاض أعباء المستخدمين و الضرائب و الرسوم والمدفوعات المشابهة بالرغم أيضاً من وجود انخفاض بين سنة 2013 و 2012.
3. بالنسبة للنتيجة المالية: من خلال قراءة الجدول (1.2) نجد أن النتيجة المالية عبارة عن الجمع بين المنتوجات مالية و الأعباء المالية حيث نجد أن المؤسسة في سنتي 2013 و 2012 لم تحقق أي ربح على التوالي هذا راجع إلى أن المؤسسة لم تشهد أي زيادة أو نقصان في منتوجاتها و أعباءها .
4. بالنسبة للنتيجة الصافية للسنة المالية: من خلال قراءة الجدول (1.2) نجد أن النتيجة الصافية للسنة المالية عبارة عن طرح بين النتيجة الصافية للأنشطة العادية ناقصاً منه النتيجة الغير العادية حيث نجد أن المؤسسة في سنة 2012 كانت دائنة بمبلغ قدره 25183603.64 د.ج أما في سنة 2013 كانت مدينة بمبلغ قدره 18004310.36 د.ج وهي خسارة و هذا يعود إلى أن المؤسسة حققت ربحاً في سنة 2012 بسبب ارتفاع في رقم أعمالها و في إنتاج السنة المالية بالإضافة إلى القيمة المضافة و الفائض الإجمالي .

الفرع الثاني : تحليل مخرجات الموازنة التقديرية.

1. بالنسبة المداخيل :

- 1.1 المداخيل التجارية :** من خلال قراءة الجدول (2.2) نجد أن المؤسسة قدرت المداخيل التجارية بمبلغ قدره 13840000.00 د.ج ، لكنها حققت مبلغا قدره 18037738.24 د.ج و ذلك بنسبة انحراف يقدر بـ 23 % أي إن المؤسسة حققت ربحا في مداخلها التجارية بالمقارنة بالمبلغ التقديري و يعود سبب ذلك إلى زيادة في مداخيل السماد.
- 2.1 أداء الخدمات :** من خلال قراءة الجدول (2.2) نجد أن المؤسسة قدرت مبلغ أداء خدماتها بمبلغ قدره 86234075.00 د.ج ، لكنها حققت مبلغا قدره 71669082.10 د.ج أي أن المؤسسة حققت خسارة بنسبة انحراف تقدر بـ 20 % و يرجع سبب ذلك إلى حدوث انخفاض في مداخيل النشاط التسويقي و الإنتاجي.
- 3.1 الهداخيل الخاصة :** من خلال قراءة الجدول (2.2) نجد أن المؤسسة قدرت مبلغ مداخيلها الخاصة بمبلغ قدره 831000.00 د.ج ، لكنها حققت مبلغا قدره 16000.00 د.ج أي أن المؤسسة حققت خسارة بنسبة انحراف تقدر بنسبة 50- % و يرجع سبب ذلك إلى أن المؤسسة لم تتمكن من بيع إلا جزء ضئيل جدا من مداخيلها الخاصة كبيع الخيط الحديدي مثلا.
- 4.1 مجموع المداخيل :** من خلال قراءة الجدول (2.2) نجد أن المؤسسة قدرت مجموع مداخيلها بمبلغ 100905075.00 د.ج ، لكنها حققت مبلغا قدره 89722820.34 د.ج ، أي أن المؤسسة حققت خسارة بنسبة انحراف 12- % و يرجع سبب ذلك إلى انخفاض أداء الخدمات و المداخيل الخاصة مع زيادة المداخيل التجارية.

2. بالنسبة المصاريف :

- 1.2 المصاريف التجارية :** من خلال قراءة الجدول (2.2) نجد أن المؤسسة قدرت مصاريفها التجارية بمبلغ قدره 12700000.00 د.ج ، لكنها تحملت مبلغا قدره 11400000.00 د.ج و أي أن المؤسسة نجحت في التخفيض من مصاريفها التجارية بنسبة 10 % و ذلك بسبب الانخفاض في مصاريف السماد.
- 2.2 المصاريف الوظيفية :** من خلال قراءة الجدول (2.2) نجد أن المؤسسة قدرت مصاريفها الوظيفية بمبلغ قدره 79386355.00 د.ج ، لكنها تحملت مبلغا قدره 77497718.03 د.ج أي أن المؤسسة نجحت في التخفيض من مصاريفها الوظيفية بنسبة 2 % و سبب ذلك يعود إلى انخفاض مصاريف الإقتناءات و المشتريات ، الخدمات و مصاريف المستخدمين .
- 3.2 مجموع المصاريف :** من خلال قراءة الجدول (2.2) نجد أن المؤسسة قدرت مجموع مصاريفها بمبلغ 92086355,00 د.ج ، لكنها تحملت مبلغا قدره 88897718,03 د.ج، أي أن المؤسسة نجحت في التخفيض من مجموع المصاريف بنسبة 3 % و يرجع سبب ذلك إلى حدوث انخفاض في المصاريف التجارية و الوظيفية معا.

خلاصة الفصل

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCLS والتي كان الهدف منها تطبيق ما تم التوصل إليه في الجانب النظري واختبار مدى تطابقه مع الواقع العلمي، تبين من خلال هذه الدراسة التطبيقية أن دور المراجعة هو ضمان وجود تقييم فعال لمخرجات أو نتائج نظام مراقبة التسيير، وذلك بلكتشاف الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية لتدعيم نقاط القوة وتصحيح نقاط الضعف.

وقد حاولنا من خلال هذا الموضوع التعرف على وظيفة المراجعة و دورها في تقييم مخرجات نظام مراقبة التسيير وذلك عبر الإجابة عن التساؤلات التي تمثل إشكالية البحث و فيما يخص اختبار الفرضيات ،فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية :

1. **الفرضية الأولى :** تنص على أن أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة تتشكل من أدوات كلاسيكية كالمحاسبة التحليلية والميزانيات التقديرية، وكذا الأدوات الحديثة كالتحليل المالي وجداول القيادة ، و قد توصلنا إلى أن المؤسسة تتبع أدواتين من أدوات مراقبة التسيير وهما المحاسبة العامة و الموازنة التقديرية حيث تعتبران من الأدوات المحاسبية و الموازنة في مراقبة التسيير و اتخاذ القرارات الملائمة كونهما ذات طبيعة مالية و محاسبية بحتة و هما كتقنيات تسمح بتخطيط الأداءات و متابعتها و الحكم عليه بعد تنفيذه وعليه فهذه الفرضية صحيحة.
 2. **الفرضية الثانية:** تنص أن آليات ومراحل المراجعة في المؤسسة تتطابق من حيث مفهومها وتطبيقها مع ما جاء في الأدبيات النظرية، وهي تتماشى مع مراحل استخدام النظام المحاسبي والمالي المعتمد في المؤسسة، حيث أن مؤسسة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة CCLS تقوم بتسجيل كل المعلومات عن نظام العمل وبعدها يتم إعداد خرائط التدفق التي تمثل تعبيراً شكلياً عن تدفق وسريان المعلومات والوثائق حيث تهدف هذه العملية إلى التأكد من صحة المعلومات الواردة في السجلات مع اكتشاف نقاط قوة ونقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية أو أي أخطاء أو نقائص يتم ملاحظتها هو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية أيضاً.
 3. **الفرضية الثالثة :** تنص أن للمراجعة دوراً مهماً في تقييم مخرجات نظام مراقبة التسيير من خلال اكتشاف الانحرافات و تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة ،و من أجل تقييم الأداء و تحليل النتائج و اتخاذ الإجراءات اللازمة للوصول إلى معلومات و تحليلات واقعية عن سير العمل و ترشيد القرارات فالمراجعة تعمل على تقييم نتائج نظام مراقبة التسيير عن طريق استخدام الأدوات الرقابية واقتراح الحلول الملائمة لمعالجتها، كما تساهم في ترشيد الإدارة نحو الأداء أفضل النتائج واتخاذ القرارات المناسبة هو ما يثبت أيضاً صحة الفرضية الثالثة .
- أولاً: نتائج الدراسة :**

- ❖ إن المراجعة ونظام مراقبة التسيير مفهومان مترابطان لا يمكن تفسير أحدهما بمعزل عن الآخر، ويمثلان حجر الأساس بالنسبة للمؤسسة عند تقييم مركزها المالي ؛
- ❖ تعتبر المراجعة وظيفة مستقلة حيث يتمثل دورها في عملية فحص و تقييم لمخرجات نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة ؛
- ❖ تعمل المراجعة على منع و تقليل حدوث الأخطاء من خلال تقييمها لنظام مراقبة التسيير و هذا ما يزيد الحاجة لها باعتبارها تسمح باختبار مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة؛
- ❖ تسعى المراجعة إلى الحد من الإسراف و الضياع في الموارد و تعمل على تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية؛
- ❖ تحافظ المراجعة على أصول المؤسسة وتشرف على عملياتها وترقب مستوى الأداء ودرجة الالتزام بتنفيذ قراراتها؛
- ❖ تقوم 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؛

❖ إن مساهمة نظام مراقبة التسيير في التحكم في التسيير تكمن فيما توفره أدواته وتقنياته، انطلاقاً من مساهمته في وضع المخطط الاستراتيجي، وهذا من خلال التشخيص الداخلي للمؤسسة وتحليل محيطه الخارجي من أجل الخروج بالقرارات الإستراتيجية وترجمتها في شكل موازنات سنوية ومتابعة تنفيذها بمختلف معايير قياس المردودية والأداء للمستويات العليا وتقنيات المحاسبة العامة لمعرفة وضعية المؤسسة وتبليغ مستويات التنفيذ والانحرافات المسجلة ونتائج التحليل، إذا تكامل مختلف تقنيات مراقبة التسيير هو الكفيل بضمان المتابعة المستمرة للنشاط ومن تم التحكم في التسيير.

ثانياً : الإقتراحات

- ❖ بناء على النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة النظرية ومعرفة دور المراجعة في تقييم مخرجات نظام مراقبة التسيير بمؤسسة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة CCLS نقدم جملة من الإقتراحات التي يمكن الاستفادة منها، ومن أهمها ما يلي:
- ❖ ضرورة وضع المؤسسة مصلحة خاصة بمراقبة التسيير واعتمادها على المحاسبة التحليلية، و لوحة القيادة باعتبارهما أدوات رقابية فعالية تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة؛
- ❖ يجب أن ينظر إلى مراقبة التسيير على أنها وسيلة و ليست غاية فهي تعمل على تزويد المسيرين بمختلف المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة كما تعمل على تطوير القدرات و الكفاءات من خلال تحديد الانحرافات و تفسيرها؛
- ❖ الإهتمام بالمراجعة و تفعيل دورها على الوجه الذي يسمح بجعلها أداة تقدم المعلومة المالية الموثوق بها؛
- ❖ استعمال طرق إحصائية وعلمية في إعداد الموازنة التقديرية بالمؤسسة؛
- ❖ ضرورة وضع مؤشرات تعتمد عليها المؤسسة عند القيام بإعداد الموازنة التقديرية لإعطاء نظرة واقعية حول الأداء والمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على العمليات.

ثالثاً : آفاق الدراسة :

- وفي ختام الدراسة يمكن أن نقترح بعض المواضيع التي يمكن معالجتها مستقبلاً لإكمال البحث على سبيل المثال :
- ❖ مراجعة فعالية مدخلات نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية؛
- ❖ مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي؛
- ❖ دور نظام مراقبة التسيير في تفعيل قرارات المؤسسات الإقتصادية؛

I - المراجع باللغة العربية

أولا :الكتب باللغة العربية:

1. إدريس عبد السلام اشتوي ، المراجعة معايير و إجراءات ، الطبعة الخامسة ،جامعة قاريونس ، بنغازي، ليبيا، 2008 .
2. بويقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الاولى، 1998.
3. ثناء علي القباني، المراجعة، الطبعة الأولى ،الدار الجامعية،الإسكندرية ،2007 .
4. حاتم محمد الشيشيني،أساسيات المراجعة مدخل معاصر، الطبعة الأولى،المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، مصر،2006 .
5. حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة النظريات العمليات الإدارية و وظائف المنظمة، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع،عمان، الأردن، 2010.
6. صديقي مسعود و أحمد نقار،المراجعة الداخلية،لطبعة الأولى ، مطبعة مزوار،الوادي ، 2010.
7. صديقي مسعود و محمد التهامي طواهر،المراجعة و تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار ،الوادي ،2010 .
8. عبد الرزاق بن حبيب ،اقتصاد المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية الجزائرية،دون طبعة ،دون سنة.
9. فركوس محمد ،الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ، الطبعة الأولى ، دار المحمدية ،الجزائر، 2001 .
10. فهمي محمد الشيخ، التحليل المالي، رام الله، فلسطين ،الطبعة الأولى، 2008 .
11. معراج هواري و مصطفى الباهي،مدخل إلى مراقبة التسيير،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر ،2011 .
12. ناصر دادي عدون و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر،2003 .
13. ناصر دادي عدون و عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية،دار المحمدية ،الجزائر ، 2010 .
14. وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالي،أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن ،دار وائل للنشر،الأردن، الطبعة الأولى، 2009 .

ثانيا:الهذكرات و الرسائل العلمية:

1. جمال حسن محمد أبو شرح، مدى إمكانية تقويم أداء الجامعة الإسلامية بغزة باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن ،مذكرة مكملة متطلبات لنيل شهادة الماجستير، جامعة الإسلامية ،غزة، 2012 م .
2. حسني عابدين محمد عابدين، مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن ،دراسة ميدانية من وجهة نظر العاملين ،حان يونس ، 2013 م محمد أمين مازون،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011.
3. رجم خالد، أثر نظام معلومات الموارد البشرية على أداء العاملين، مذكرة مكملة متطلبات لنيل متطلبات الماجستير في علوم التسيير، ورقلة، 2012 .
4. سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مكملة لنيل متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002 .
5. عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير علوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2006/2007 .
6. لطفي شعبان، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر، 2004.
7. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة مكملة متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006 .

ثالثا :الهجلات :

1. صديقي مسعود ، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث ، العدد01، جامعة ورقلة، 2002 .
2. محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد09، 2011.

رابعاً: المحاضرات:

1. رجم خالد ، محاضرات في مراجعة ومراقبة نظام مراقبة التسيير، السنة أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013-2014 .
2. رجم خالد ، محاضرة في موازنة التقديرية ، السنة أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013-2014 .

خامساً: المواقع الإلكترونية :

1. قورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية و دوره في تحسين الأداء، البريد الإلكتروني :

www.docudesk.com le : 01/02/ 2015 à 20:06

2. محمد خليل وعبد الحميد أحمد و منى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الدراسات والأبحاث ،

www.rr4ee.net le : 20/02/2015 à 14:25.

II المراجع باللغة الفرنسية

1. Adil Didi, La Pratique de L'audit Interne au Sein des Entreprises Marocaines : Un Essai sur les Enjeux, les Contraintes, et les O portunités, Mémoire pour L'obtention du Titre de Mastère de Auditing, Mangement, Accounting et Information Systems, Ecole Supérieure de Commerce de Lille, Paris, France, 2003.
2. ANNE MARIE KEISER. control de gestion , édition ESKA, 2^{ème} édition ,paris , 2000
3. GARMILIS ALI , le contrôle de gestion eu action , les édition D'ORGANISATION, 1988
4. Gilles David, Les Roles du Controle et des Controleur de Gestion Financiers, Thèse pour L'obtention du Titre de Doctorat de Gestion, Comptabilite, Finance, Ecole Doctoratle, Universite Paris IX Dauphine, France 2006
5. MICHAL GERVAIS, contrôle de gestion et planification de l'entreprise , 2^{ème} édition ECO-NOMICA, 1983
6. Michelin friecerich , comptabilités et audit manuel applications, sous la direction d'alain bur-laud 2008..

TITRE 1 : RECETTES D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE 2014

DESIGNATION	Total Général prevision	Réalisation	Ecart	
			+	-
<u>CHAPITRE 1 : RECETTES COMMERCIALES</u>				
Article 1 : Ventes engrais	10 200 000,00	18 037 738,24	7 837 738,24	
Article 2 : Ventes désherbants	3 165 000,00			3 165 000,00
Article 3 : Ventes produits phyto sanitaires	75 000,00			75 000,00
Article 4 : Autres ventes (à préciser) :produits Agricoles	400 000,00			400 000,00
Total Chapitre 1	13 840 000,00	18 037 738,24	7 837 738,24	3 640 000,00
<u>CHAPITRE II : PRESTATIONS DE SERVICES</u>				
<u>SECTION 1 : RECETTES DE L'ACTIVITE COMMERCIALISATION</u>				
Article 1 : Marge rétricsion sur ventes à utilisateurs céréales	70 184 200,00	46 349 428,00		23 834 772,00
Article 2 : Marge rétricsion sur ventes à utilisateurs Légumes secs et riz	350 000,00	691 840,00	341 840,00	
Article 3 : Marge rétricsion sur ventes à utilisateurs semences	30 000,00	40 000,00	10 000,00	
Article 4 : Marge rétricsion sur ventes à utilisateurs écarts de tri				
Article 5 : Marge intervention transfersts scéréales				
Article 6 : Marge intervention transferts légumes secs et riz scéréales				
Article 7 : Marge intervention transfersts semences				
Article 8 : Marge intervention transfersts écarts de tri				
Article 9 : Marge d'intervention sur collecte	171 350,00	80 000,00		91 350,00
Article 10 : Marge de débarquement				
Article 11: Marge de transit				
Article 12: Analyse qualité	2 000 000,00	3 616 646,10	1 616 646,10	
PRESTATION VENTES ENGRAIS	590 600,00	1 650 000,00	1 059 400,00	
Total Section I	73 326 150,00	52 427 914,10	3 027 886,10	23 926 122,00

DESIGNATION	Total Général prevision	Réalisation	Ecart	
			+	-
<u>SECTION II : RECETTES DE L'ACTIVITE DE STOCKAGE</u>				
Article 1 : Indemnité de stockage	11 080 525,00	17 562 168,00	6 481 643,00	
Article 2 : location des structures de stockage	360 000,00	360 000,00		
Article 3 : Autres locations				
Total Section II	11 440 525,00	17 922 168,00	6 481 643,00	
<u>SECTION III : RECETTES DE L'ACTIVITE APPUI A LA PRODUCTION</u>				
Article 1 : Marge de traitement et d'emballage	/			
Article 2 : Marge de conditionnement	/			
Article 3 : location de la sacherie	17 000,00	19 000,00	2 000,00	
Article 4 : location des moissonneuses batteuses	448 000,00	600 000,00	152 000,00	
Article 5 : Autres location machinisme agricole	1 002 400,00	700 000,00		302 400,00
Total Section III	1 467 400,00	1 319 000,00	154 000,00	302 400,00
Total chapitre II	86 234 075,00	71 669 082,10	9 663 529,10	24 228 522,00
<u>CHAPITRE III : RECETTES EXCEPTIONNELLES</u>				
Article 1 : Remboursement des caisses d'assurances	188 000,00			188 000,00
Article 2 : Ventes sacherie	283 000,00			283 000,00
Article 3 : Ventes de déchets divers	/			
Article 4 : Plus values de cession d'investissements	/			
Article 5 : Recettes diverses PIEC DE RECHANGE AGRICOL	360 000,00			360 000,00
VENTE FIL DE FER		16 000,00	16 000,00	
Total du chapitre III	831 000,00	16 000,00	16 000,00	831 000,00

ORGANISME : CCLS OUARGLA

DESIGNATION	Total Général prevision	Réalisation	Ecart	
			+	-
CHAPITRE IV : SUBVENTIONS	/			
Article 1 : Subvention à recevoir (mémoire)	/			
Total du Chapitre IV	/			
Total des recettes	100 905 075,00	89 722 820,34	17 517 267,34	28 699 522,00
Resultat = Recette réel - recettes previsionnelles		11 182 254,66-		11 182 254,66-

TITRE 2 : DEPENSES D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE 2014

DESIGNATION	Total Général prevision	Réalisation	Ecart	
			+	-
<u>CHAPITRE 1 : DEPENSES COMMERCIALES</u>				
Article 1 : Achat d'engrais	12 400 000,00	11 400 000,00	1 000 000,00	
Article 2 : Achat désherbants	180 000,00		180 000,00	
Article 3 : Achat produits phyto sanitaires	120 000,00		120 000,00	
Article 4 :Autres achats sac poly 100 kg	/			
Total Chapitre 1	12 700 000,00	11 400 000,00	1 300 000,00	
<u>CHAPITRE II : FRAIS DE FONCTIONNEMENT</u>				
<u>section 1: Acquisitions et achats</u>				
Article 1 : Achat de fournitures de bureaux	130 000,00	426 737,00		296 737,00
Article 2 : Achat de carburant et lubrifiant	340 000,00	400 582,00		60 582,00
Article 3 : Achats de pneumatiques	40 000,00	65 016,00		25 016,00
Article 4 : Achat de pièce détachées	187 000,00	167 000,00	20 000,00	
Article 5 : Achat des produits d'entretien et quinquemi	120 000,00	110 000,00	10 000,00	
	817 000,00	1 169 335,00	30 000,00	382 335,00

ORGANISME : CCLS OUARGLA

DESIGNATION	Total Général	Réalisation	Ecart	
	prevision			
report	817 000,00	1 169 335,00	30 000,00	382 335,00
Article 6 : - Acquisition des équipements				
Matériel et outillage(aspirateur)				-
Matériel de transport				
Matériel de motculture (tracteur agricole)				
Matériel de manutention				
meublier de bureau				
Matériel de bureau				
Matériel informatique	160 000,00		160 000,00	
Matériel divers (à préciser)installation armoire en bois(mural)				
Article 7 : Agencement aménagement et installations(armoire elect+pompeir				
Article 7 : Agencement aménagement et installations compteur (eau)				
Article 8 : Construction de batiment				
Article 9: Achat de sacherie	150 000,00		150 000,00	
Article 10: Achat de ficelle lieuse				
Article 11: Achat de fil de fer				
Article 12: Achat de bache	100 000,00		100 000,00	
Article 13: Achat divers (à préciser) Terrains				
Total Section I	1 227 000,00	1 169 335,00	440 000,00	382 335,00
Section II : Services				
Article 1 : Frais de transport	300 000,00	200 000,00	100 000,00	
Article 2 : Loyer et changes locatives	7 400 000,00	6 000 000,00	1 400 000,00	
Article 3 : Entretien et réparations	480 000,00	440 842,00	39 158,00	
Article 4 : Documentations				
Article 5 : Rémunérations des tiers				
Article 6: Frais d'études d'Expertises et d'Analyses	230 000,00	230 000,00	-	
Article 7: Frais de publicité et de vulgarisation				
Article 8: Frais de déplacement +d'ebbergement et Restauretion	600 000,00	1 141 010,67		541 010,67
Article 9: Frais de réception				
Article10: Postes et télécommunication	400 000,00	547 323,36		147 323,36
Article11: Eaux - Gaz et Electricite	600 000,00	484 000,00	116 000,00	
Article12: Frais de formation	60 000,00		60 000,00	
Article13: Frais de transit				
Total de Section II	10 070 000,00	9 043 176,03	1 715 158,00	688 334,03

ORGANISME : CCLS OUARGLA

DESIGNATION	Total Général prevision	Réalisation	Ecart	
			+	-
Section III : Frais de personnel				
Article 1 : Traitement et Salaires	18 692 600,00	19 400 531,00		707 931,00
Article 2 : Indemnité d'expérience professionnelle	11 421 600,00	12 322 000,00		900 400,00
Article 3: Primes de rendement	12 422 200,00	12 200 000,00	222 200,00	
Article 4: Autres primes	13 555 400,00	12 455 300,00	1 100 100,00	
Article 5: Contribution aux œuvres sociales	4 806 055,00	1 080 000,00	3 726 055,00	
Total Section III	60 897 855,00	57 457 831,00	5 048 355,00	1 608 331,00
Section IV : Impots et taxes				
Article1 : Versement forfaitaire				
Article 2 : Taxes sur activité professionnelle				
Article 3: Droits impots et taxes	20 000,00	17 000,00	3 000,00	
Article 4: Droit de timbre	10 000,00	80 000,00		70 000,00
Article 5: Droit d'enregistrement	5 000,00	5 000,00	-	
Article 6 :Cotisations sociales	6 697 500,00	9 005 376,00		2 307 876,00
Total Section IV	6 732 500,00	9 107 376,00	3 000,00	2 377 876,00
Section V : Frais financiers				
Article 1 : Frais et commissions bancaires	35 000,00	66 000,00		31 000,00
Total Section V	35 000,00	66 000,00		31 000,00
Section VI : Frais divers				
Article 1 : Assurance batiment	170 000,00	454 000,00		284 000,00
Article 2 : Assurance Véhicules	100 500,00		100 500,00	
Article 3 : Assurance responsabilité				
Article 4 : Frais des conseils et assemblées	13 500,00		13 500,00	
Article 5 : Ctisation et dons				
Article 6 : Divers (à préciser) Honoraires	140 000,00	200 000,00		60 000,00
Total Section VI	424 000,00	654 000,00	114 000,00	344 000,00
Total du Chapitre II	79 386 355,00	77 497 718,03	7 320 513,00	5 431 876,03

ORGANISME : CCLS OUARGLA

DESIGNATION	Total Général prevision	Réalisation	Ecart	
			+	-
<u>TOTAL DEPENSES</u>	92 086 355,00	88 897 718,03	8 620 513,00	5 431 876,03
(RESULTAT) DEPENSES PREVISIONNEL _ DEPENSES REEL		3 188 636,97		3 188 636,97

Arrêté le présent budget : 1-en recettes à la somme de (en lettres) : (+)Quatre Vingt MILLION Septe Cent Vingt Deux Mille Huit Cent Vingt DA ET 34CTM

2-en dépenses à la somme de (en lettres) : (+) Quatre Vingt Huit millions Huit Cent QuatreVingt Dix Septe milles Septe Cent Dix Huit dinare et 03 centime

Soit un :.....POSITIVE (+) DE 825.102.00

Fait à , OUARGLA LE : 31/12/2014

Le S/ Directeur Financier

Le Directeur

Commentaire

Le Résultat de l'exercice 2014. Est positive d'un montant de 825.102.00 DA , ceci est du :

* Recettes 2014

Après le resultat et la cloture de l'exercice 2014 en remarque les chiffres réalisés laisse un écart miniment par apport au budjét prévisionnel de l'exercice 2014 ceci est du à :

- reflétant les Recette prévisionnel

* Dépenses 2014

Après le resultat et la cloture de l'exercice 2014 en remarque les chiffres pour les dépense réalisés laisse un écart miniment par apport au budjét prévisionnel de l'exercice 2014 ceci est du à :

- reflétant les dépense prévisionnel

||

الصفحة	الفهرس
III	الإهداء
IV	الشكر
V	ملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
01	الفصل الأول : الجانب النظري للدراسة
02	تمهيد
03	المبحث الأول : المراجعة و نظام مراقبة التسيير
03	المطلب الأول : ماهية المراجعة
03	الفرع الأول : تعريف المراجعة و أهميتها
04	الفرع الثاني : معايير المراجعة و أنواعها
05	المطلب الثاني : ماهية نظام مراقبة التسيير
05	الفرع الأول : تعريف نظام مراقبة التسيير
08	الفرع الثاني : أدوات نظام مراقبة التسيير
10	المطلب الثالث : علاقة المراجعة بنظام مراقبة التسيير
11	المبحث الثاني : الدراسات السابقة للموضوع
11	المطلب الأول : الدراسات العربية
12	المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية
13	المطلب الثالث : الفرق بين دراستنا و الدراسات السابقة

14	..... خلاصة الفصل
15	..... الفصل الثاني : الجانب التطبيقي للدراسة.
16	..... تمهيد
17	..... المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة.
17	..... المطلب الأول : مؤسسة الدراسة
17	..... الفرع الأول : نبذة تاريخية عن تعاونية الحبوب و الخضر الجافة CCLS
18	..... الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي للتعاونية.
20	..... المطلب الثاني: الطريقة و الأدوات المستخدمة.
20	..... الفرع الأول: طريقة جمع المعلومات
20	..... الفرع الثاني :الأدوات المستخدمة
21	..... المبحث الثاني :عرض و تحليل نتائج الدراسة التطبيقية.
21	..... المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة التطبيقية.
21	..... الفرع الأول : عرض طبيعة عمل أداة المحاسبة العامة
22	..... الفرع الثاني : عرض طبيعة عمل أداة الموازنة التقديرية
23	..... المطلب الثاني : تحليل نتائج الدراسة التطبيقية.
23	..... الفرع الأول : تحليل مخرجات المحاسبة العامة لسنة 2013
24	..... الفرع الثاني :تحليل مخرجات الموازنة التقديرية لسنة 2014
25	..... خلاصة الفصل
26	..... الخاتمة.
30	..... قائمة المصادر والمراجع.
34	..... الملاحق.
44	..... الفهرس.