الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية و المحاسبة تخصص: التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

المراجعة الداخلية كأداة فعالة في تحسين تسيير المؤسسة الاقتصادية
دراسةميدانية لمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية وهران

مقدمة من طرف الطالبة:

عكرمي خيرة

تحت إشراف الأستاذة

بن حليمة سليمة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	سليمان عائشة	أستاذة مساعدة -ا-	جامعة مستغانم
مقررا	بن حليمة سليمة	أستاذةمساعدة -ا-	جامعة مستغانم
مناقشا	قويع خيرة	أستاذة مساعدة -ا-	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2017/2016

الاهداء

إلى الذي اقتدي بخطوات رسمه عينا سهرت، زرعت و حق لك الحصاد

"""""""""""ابي الحبيب"""""""""""

الى مدرسة الحب و الوفاء و الحنان، الى التي جعلت تحت اقدامها

الجنان الى ضياء قلبي و نور حياتي كلما ابتسمت ذهب عني العناء

"""""""""""امي الحبيبة"""""""""""

الى الذي اتشرف بحمل اسمه، و اكون سنده في الحياة،

"""""""""""زوجي العزيز"""""""""""

الى من هو اقرب الي من روحي، الى من شاركني حضن امي اخوتي و

اخواتي "**عبدالاله**" ، "**علاءالدين**" ، "**اية**" ، "**اسيا**" وزوجها الكريم

"**فتحي**" وابنهما الغاليالحفيد الاول "**محمد المهدي**".

و الى كل افراد عائلة "**عكرمي**" "**بوخرصة**" "**رمضان**"

و الى كل الزملاء و الزميلات كل باسمه.

شكر و تقدير

بداية نحمد الله و نشكره على عونه و توفيقه لنا طوال مشوارنا الدراسي،فهو الذي سخر لنا القوة و الارادة لإنجاز هذا العمل.

ثم شكر و تقدير الى الاستاذة المشرفة "**بنطيمةسليمة**" على التوجيهات و النصائح القيمة التي افادتني بها طوال مدة انجاز هذا العمل.

و كما اتقدم بالشكر الجزيل الى اللجنة المناقشة التي سيكون لها الدور في تقديم هذا العمل.

و لا يفوتني ان اتقدم بجزيل الشكر لجميع مسؤولي و موظفي المؤسسة الوطنية لصناعة السيارات و نخص بالذكر المؤطر "**عليمعبدالقادر**" و لا انسى السيدة " **هادكي**"، التي ساهمت بشكل كبير في التوجيه طوال مدة التربص.

كما لا انسى جميع الاساتذة من الطور الابتدائي الى الاشراف على ابواب التخرج.

فهرس المحتويات

الموضوع **الصفحة**

إهداء

شكر

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

المقدمة العامة.....

الفصل الأول: الإطار العام للمؤسسة و التسيير

تمهيد.....

المبحث الأول : ماهية المؤسسة الاقتصادية.....

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية.....

المطلب الثاني: أنواع المؤسسة الاقتصادية.....

المطلب الثالث: وظائف و أهداف المؤسسة الاقتصادية.....

المطلب الرابع: خصائص المؤسسة الاقتصادية.....

المبحث الثاني: عموميات حول التسيير.....

المطلب الأول: مفهوم التسيير.....

المطلب الثاني: تطور مفهوم التسيير.....

المطلب الثالث: آليات التسيير.....

المطلب الرابع: المبادئ العامة للتسيير.....

خلاصة الفصل الأول.....

الفصل الثاني: المراقبة و المراجعة الداخلية

تمهيد.....

المبحث الأول: المراجعة الداخلية (التاطيرالنظري).....

المطلب الأول: نشأة و تعريف المراجعة الداخلية.....

المطلب الثاني: هدف و نطاق المراجعة الداخلية.....

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية.....

المطلب الرابع: مهمة المراجعة الداخلية.....

المبحث الثاني: الرقابة الداخلية مجال لعمل المراجعة الداخلية.....

المطلب الأول: مفهوم و أهداف الرقابة الداخلية.....

المطلب الثاني: أساليب تقيم نظام الرقابة الداخلية.....

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية.....

المطلب الرابع: العلاقة بين الرقابة و المراجعة الداخلية.....

خلاصة الفصل الثاني.....

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVIوهران

تمهيد.....

المبحث الأول:تقديم المؤسسة.....

المطلب الأول: النشأة التاريخية ل SNVI.....

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة SNVI.....

المطلب الثالث: نشاطات المؤسسة الوطنية الصناعية للسيارات SNVI.....

المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج قائمة الاستقصاء.....

المطلب الأول: عرض و تحليل الأسئلة الخاصة بثقافة المراجعة الداخلية لدى المسيرين داخل مؤسسةSNVI وهران.....

المطلب الثاني: عرض و تحليل الأسئلة الخاصة بثقافة التسيير داخل مؤسسة snviوهران.....

خلاصة الفصل الثالث.....

الخاتمة العامة.....

المراجع.....

الملاحق.....

قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	التسيير عملية دائرية مستمرة	12
2-1	مراحل تطور التسيير	13
1-2	أشكال و رموز خرائط التدفق	27
2-2	هيكل لدور وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الرقابة	29
1-3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة SNVI	37
2-3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة SNVI فرع تجاري وهران	38

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	الرقابة الداخلية على المبيعات	28
1-3	ثقافة المسيرين حول اهداف المراجعة الداخلية	40
2-3	ثقافة المسيرين حول مجال تطبيق المراجعة الداخلية	40
3-3	اهمية المراجعة الداخلية بالنسبة لأية مؤسسة	41
4-3	مقارنة المراجعة و الرقابة الداخلية	41
5-3	نظرة المسيرين حول المراجع الداخلي	42
6-3	طبيعة العلاقة الموجودة بين المسيرين و بين المراجع الداخلي	42
7-3	الوثائق التي يطلبها المراجع الداخلي عند قيامه بعمله داخل المؤسسة	43
8-3	نوع المؤسسة SNVI	44
9-3	التسيير عملية دائرية مستمرة	44
10-3	نوع التسيير في مؤسسة SNVI	45
11-3	الصفات الواجب توفرها في المسير	45
12-3	مبادئ التسيير	46

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	قائمة الاستقصاء	55
02	شكل لوحة القيادة	56
03	شكل الفواتير	57

عرف العالم باسره في الآونة الاخيرة تطورا سريعا و مذهلا في كافة المجالات السياسية ، الثقافية، الاجتماعية و كذا الاقتصادية، و لقد مس هذا التطور المؤسسات التي اخذت تتنوع من حيث الحجم و الشكل و العمليات التي تمارسها جميع الدول على اختلاف درجة تقدمها و تعمل دائما جاهدة على حسن تسيير اموالها و لكن التسيير المحكم يختلف من دولة لأخرى و من مؤسسة لأخرى و مع اشتداد حدة المنافسة و انفصال ملكية راس المال عن الادارةوما تسبب من تعذر التحكم الجيد لأصحاب راس المال في ادارة مؤسساتهم، الحت الضرورة الى تطوير مختلف الانظمةالرقابية المطبقة داخل المؤسسة بما في ذلك المراجعة الداخلية.

و تعد المراجعة الداخلية احد الركائز الاساسية التي تقوم عليها جملة الانظمة الرقابية داخل المؤسسة حيث تعمل على توظيف اشخاص يتمتعون بالتأهيل العلمي و الخبرات العلمية و الاستقلالية التامة في طرح آرائهم و اعداد تقارير المختلفة و ايصالها بشكل مباشر للأطراف المعنية بهدف التأكد من مدى دقة و فاعلية الأنظمة و الإجراءات المطبقة في المؤسسة.

فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر كنشاط تقييمي مستقل بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية و طالما تعمل وظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة تسعى دائما لخدمة الإدارة من خلال عملية الرقابة ، و يتضح من الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي مع إدارة المؤسسة ، إن هي الأخيرة تعتبر بمثابة العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية ، و طالما إن الإدارة تتصور بصورة سريعة متنامية و معقدة نتيجة التغيرات الجذرية في البيئة الخارجية والداخلية، فان ذلك يضاعف من اعتماد الإدارة على مجهودات المراجعة الداخلية في تقليل و منع الأخطاء و تقديم النصائح الضرورية للمديرين عن التصحيحات الواجبة في نظام الرقابة الداخلية و بغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا ، جاءت إشكالية البحث في التساؤل الجوهري التالي :

- ✓ **ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين تسيير المؤسسة الاقتصادية؟**

فتتفرع الإشكالية إلى **الأسئلة الفرعية** التالية:

-ما هي المبادئ العامة للتسيير؟

-ما هي الخطوات المتبعة أثناء مهمة المراجعة الداخلية؟

-ما الفرق بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية؟

فرضيات البحث:للإجابة عن التساؤلات السابقة ننطلق من الفرضيات التالية:

1- التسيير طريقة يتم من خلالها إدماج و تنسيق و توجيه الموارد البشرية و المادية قصد تحقيق جميع الأهداف المرجوة.

2- تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف و إبراز نقاط الضعف و القوة لنظام الرقابة الداخلية.

3- المراجعة الداخلية تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية.

أسباب اختيار الموضوع:تتخلص هذه الأسباب فيما يلي:

ا- الأسباب الموضوعية:

-حاجة المؤسسات الجزائرية للمراجعة الداخلية قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحولات الاقتصادية.

ب- الأسباب الذاتية:

-المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية عامة و مكتبة الجامعة خاصة بمثل هذه المواضيع.

-كون موضوع البحث له علاقة مباشرة بالتخصص.

أهمية الدراسة:

وتكمن أهمية الموضوع المختار في إن المراجعة تعتبر أداة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذ حسن استغلالها بحيث أنها تعمل على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية من اجل كشف نقائص و إدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة كما تعمل على التأكد من تطبيق الإجراءات و اللوائح الموضوعة و بالتالي فالمراجعة الداخلية تساهم في تحسين الأداء ألتسييري للمؤسسة.

أهداف الدراسة:تهدف هذه الدراسة إلى:

- ✓ محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة بها.
- ✓ محاولة إظهار الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية و مدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة إذا تم استغلالها من طرف المديرية العامة.
- ✓ الحصول على اكبر قدر ممكن من المعلومات و إسقاطها على الجانب النظري.

محددات الدراسة:يمكن تقسيم حدود بحثنا إلى جزئين:

1- حدود زمنية:القيام بالدراسة في المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية:من03/01/2017 إلى غاية 16/02/2017

2- حدود مكانية: يتمثل في التعريف بالمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية لولاية وهران.

المنهج الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج التاريخي لدراسة تطور مفهوم كلا من التسيير و المراجعة الداخلية بالإضافة إلى المنهج الوصفي و التحليلي حيث استعملنا المنهج الوصفي في عرض المفاهيم و التعاريف و المصطلحات خاصة بموضوع البحث و المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي و ذلك لتحليل المعلومات على مستوى المؤسسة محل الدراسة.

صعوبات الدراسة:

- ✓ قلة المراجع في مكتبة الجامعة خاصة الكتب.
- ✓ صعوبات ميدانية اي صعوبة الحصول على الوثائق و المعلومات الكافية و عدم وجود مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية.

الدراسات السابقة:

شعباني لطفي، المراجعةالداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2004.

وتدور إشكالية البحث فيما تكمن فعالية تقييم الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي، و عالج الباحث في هذه الإشكالية إسهامات المراجعة الداخلية في تحسين تسيير المؤسسة.

ومن النتائج المتوصل إليها : الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الإدارة من اجل العمل على ضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية و الإدارية.

نشاط المراجعة الداخلية يشمل المراجعة المالية و أخرى للتأكد عن مدى الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعي

ة و مراجعة العمليات للأنشطة و كافة الإجراءات و العمليات للتحقق من كفايتها.

رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة أكلي محند اولحاج_البويرة،2013 و تدور اشكالية البحث كيف يتم تطبيق المراجعة الداخلية وفقا لمتطلبات معايير المراجعة الداخلية، و عالج الباحث في هذه الاشكالية المعايير الدولية للمراجعة الداخلية و الأدوات المستعملة في لتقييم نظام الرقابة الداخلية و من النتائج المتوصل إليها:

- ✓ المراجعة الداخلية وظيفة يؤديها موظفون داخل المؤسسة و تتناول فحصا انتقاديا للإجراءات و السياسات والتقييم المستمر للخطط و السياسات الادارية و اجراءات الرقابة الداخلية.
- ✓ خضوع المراجعة الداخلية إلى معايير عالمية تحدد مسؤولياتها و القواعد المتحكمة فيها و بمهمة المراجعة الداخلية.

تقسيم الموضوع:

تم تقسيم البحث إلى مقدمة و ثلاث فصول و خاتمة، يعرض الفصل الأول إلى المفاهيم الخاصة بالمؤسسة و التسيير ويتضمن في المبحث الأول ماهية المؤسسة الاقتصادية اما المبحث الثاني فقد تناول عموميات حول التسيير.

و قد خصص الفصل الثاني للمراجعة و الرقابة الداخلية و يتناول في المبحث الأول المراجعة الداخلية "التأطير النظري" أما المبحث الثاني فيتناول الرقابة الداخلية كمجال لعمل المراجعة الداخلية، وأما الفصل الثالث فهو بمثابة دراسة ميدانية بما تم دراسته في الجانب النظري و نتناول في المبحث الأول تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة وتناول المبحث الثاني الدراسة الميدانية من خلال توزيع قوائم الاستقصاء و تحليلها.

تمهيد

تعتبر المؤسسة الاقتصادية النواة الأساسية و المحور الأساسي الذي يدور حوله الاقتصاد ، حيث تعمل من خلال وظائفها المختلفة إلى بلوغ أهدافها الاقتصادية و ذلك من خلال التسيير الجيد لها ، و يتوقف ذلك بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها و هذا لتحقيق الأهداف المسطرة ، و تكمن تلك القدرة بالسير على المسار الصحيح.

يتوجب على المؤسسات تنظيم و تدعيم هياكلها الداخلية خاصة تلك المتعلقة بالمراقبة في المؤسسة و التي تساهم في تحسين نمط تسييرها بصفة دائمة و مستمرة.

المبحث الأول : ماهية المؤسسة الاقتصادية

المؤسسة عبارة عن تنظيم يستخدم مختلف الوسائل البشرية و المادية، فهي تلعب دورا هاما في اقتصاد مجتمع ما بحيث يعتبر مؤشرا رئيسيا على تقدمه أو تأخره فلكل بلد ما عدد كبير من المؤسسات تختلف باختلاف حجمها

و طبيعة عملها و شكلها القانوني.

و للمؤسسة عدة وظائف تقوم بها و خصائص تميزها عن غيرها.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية

و للمؤسسة الاقتصادية مفاهيم عديدة فنذكر منها:

- المؤسسة منظمة تسويقية لإنتاج السلع و الخدمات[1]؛
- المؤسسة هي وحدة اقتصادية تستجمع فيها الموارد البشرية و المادية اللازمة للإنتاج الاقتصادي

و هدفها توفير الإنتاج لغرض تسويقه و هي منظمة و مجهزة بكيفية توزع فيها المهام و المسؤوليات[2]؛

- المؤسسة منظمة فلاحية صغيرة ، تتميز بصغر حجمها و بقدرة تكنولوجية صغيرة ، و بعلاقات مباشرة

و شخصية بين صاحب المؤسسة و العمال و بعلاقات ضيقة بين الدخل و المساهمات الشخصية؛

- نعرف المؤسسة كمنظمة اقتصادية و اجتماعية مستقلة نوعا ما ، تأخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية و المالية و المادية و الإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف في نطاق زماني[3]؛
- المؤسسة وحدة للإنتاج و التوزيع[4]؛
- تعرف المؤسسة كوحدة للإنتاج و التوزيع و تكون مهيكلة على أساس قوانين و إجراءات خاصة. إن هذا الجانب من تعريف المؤسسة يعتبر إطار الإنتاج أي وحدة اقتصادية و توزيع المداخل؛
- المؤسسة هي مجموعة عناصر الإنتاج البشرية و المادية و المالية التي تستخدم و تسير و تنظم بهدف إنتاج سلع و خدمات موجهة للبيع ، و هذا بكيفية فعالة تضمنها مراقبة التسيير بواسطة وسائل مختلفة كتسيير الموازنات و تقنية المحاسبة التحليلية و جدران المؤثرات[5]؛
- المؤسسة هي الوحدة الاقتصادية التي تتجمع فيها الموارد البشرية و المادية اللازمة للإنتاج الاقتصادي[6]؛

---

[1] عبد الرزاق بن حبيب،**اقتصاد و تسيير المؤسسة**،الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية،2006، ص27.

[2] بالضياف العيد، **المؤسسة الاقتصادية بين اهدافها وتحقيق التنمية المستدامة**،مذكرة ماستر، تخصص تسيير و اقتصاد بترولي، كلية العلو م الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، 2013، ص11.

[3] عبد الرزاق بن حبيب،**مرجع سبق** ذكره، ص28.

[4] عبد الرزاق بن حبيب ، **مرجع نفسه**، ص29

[5] السعيد بلوم، **اساليب ا لرقابة ودورها في تقييم اداء المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، تخصص التنمية و تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الإنسانية و العلوم الاجتماعية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2008، **ص81** .

[6] عمر صخري، **اقتصاد المؤسسة**، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، **ص**24.

- المؤسسة كما يعرفها مكتب العمل الدولي: هي كل مكان لمزاولة نشاط اقتصادي و لهذا المكان سجلات مستقلة؛
- المؤسسة هي تنظيم إنتاجي معين، الهدف منه هو إيجاد قيمة سوقية من خلال الجمع بين عوامل إنتاجية معينة، ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل من الفرق بين الإيراد الكلي الناتج من ضرب سعر السلعة في الكمية المباعة منها، و تكاليف الإنتاج؛
- المؤسسة هي القوالب التي ينظم الناس فيها شؤونهم في علاقاتهم بعضهم مع بعض، و المؤسسة جهاز عمل و أجهزة العمل لتشمل على تركيبات و نظم و أدوات و تجهيز و توزيع.....[1].

المطلب الثاني: أنواع المؤسسة الاقتصادية

للمؤسسة الاقتصادية أنواعا و أشكالا مختلفة تظهر فيها تبعا:

- الشكل القانوني؛
- طبيعة الملكية؛
- الطابع الاقتصادي.

أولا : أنواع المؤسسات تبعا للشكل القانوني

1- **مؤسسات فردية:** وهي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد او عائلة، و لهذا النوع من المؤسسات مزايا أهمها[2]:
- السهولة في التنظيم أو الإنشاء؛
- صاحب المؤسسة هو المسؤول الوحيد و الأخير عن نتائج أعمال المؤسسة ، و هذا يكون دافعا له على العمل بكفاءة و جد و نشاط لتحقيق اكبر ربح ممكن.

_أما عيوب المؤسسات الفردية هي :

- صعوبة الحصول على قروض من المؤسسات المالية؛
- قصد وجهة النظر ضعف الخبرة لدى المالك الواحد مما يعرض المؤسسة لمشاكل فنية و إدارية.

2- **الشركات** : وتعرف الشركة بأنها عبارة عن المؤسسة التي تعود ملكيتها إلى شخصين أو أكثر يلتزم كل منهم بتقديم حصة من مال أو من عمل لاقتسام ما قد ينشا عن هذه المؤسسة من أرباح و خسارة.

_و تنقسم الشركات بشكل عام إلى قسمين رئيسيين هما:

- شركات الأشخاص: كشركات التضامن و شركات التوصية البسيطة و شركات ذات مسؤولية محدودة.
- شركات الأموال: كشركات التوصية بالأسهم و الشركات المساهمة.

[1] عمر صخري، **مرجع سبق ذكره**، ص25.

[2] عمر صخري، **المرجع نفسه**، ص، 26،27.

ثانيا: أنواع المؤسسات تبعا لطبيعة الملكية

1- المؤسسات الخاصة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو مجموعات افراد (شركات الاشخاص، شركات الاموال).

1- المؤسسات المختلطة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام و القطاع الخاص.

2- المؤسسات العامة (العمومية): و هي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف بها كيفما شاءوا و لا يحق لهم بيعها او اغلاقها الا اذا وافقت الدولة على ذلك.

ثالثا:انواع المؤسسات تبعا للطابع الاقتصادي

يمكن تصنيف المؤسسات[1] تبعا للمعايير اقتصادية معنية أي تبعا للنشاط الاقتصادي الذي تمارسه، و عليه تميز هذه الانواع:

1-المؤسسات الصناعية: و تتقسم هذه المؤسسات بدورها تبعا للتقسيم السائد في القطاع الصناعي الى :

ا- مؤسسات الصناعات الثقيلة او الاستراتيجية: كمؤسسات الحديد و الصلب،مؤسسات الهيدروكربونات...الخ؛

ب- مؤسسات الصناعات التحويلية او الخفيفة: كمؤسسات الغزل و النسيج، مؤسسات الجلود...الخ.

2-المؤسسات الفلاحية: وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة انتاجية الارض او استصلاحها، و تقدم هذه المؤسسات بتقديم ثلاثة انواع من الانتاج و هو الانتاج النباتي و الانتاج الحيواني و الانتاج السمكي.

3-المؤسسات التجارية: وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري كمؤسسات الجملة و مؤسسات المفرق مثل مؤسسات الأورقة الجزائرية، مؤسسات اسواق الفلاح.

4-المؤسسات المالية: و هي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك و مؤسسات التامين الضمان الاجتماع....الخ.

5-مؤسسات الخدمات: و هي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة، كمؤسسات النقل، مؤسسات البريد

و المواصلات، المؤسسات الجامعية، مؤسسات الابحاث العلمية...الخ.

المطلب الثالث: وظائف و اهداف المؤسسة الاقتصادية

ان مختلف وظائف المؤسسة الاقتصادية ترتبط ببعضها البعض من اجل تحقيق اهداف المؤسسة ،وهي تشمل:

اولا: وظائف المؤسسة الاقتصادية

للمؤسسة مجموعة من الوظائف التي تكتسي أهمية بالغة للقيام بنشاطها، حيث تتلقى مدخلاتها من المحيط في شكل مواد أولية ، طاقة معلومات... تم تحويلها إلى مخرجات في شكل منتجات مادية و خدمات موجهة للسوق، و من جهتي

سأتطرق إلى أهم وظائف داخل المؤسسة[1].

[1] عمر صخري، مرجع سبق ذكره ص30.

1-الوظيفة الإدارية:

تسعى الإدارة العليا للمؤسسة للوصول إلى الأهداف المسطرة و لبلوغ هذه الأهداف يتوجب عليها القيام بمهامها على أكمل وجه على مستوى التخطيط، التوجيه ، الرقابة و العمل على التنسيق الأمثل بين هذه المستويات، و هذا ما يؤدي حتما الى تحقيق النجاح لها.

تعمل الوظيفة الإدارية في المؤسسة على وضع أهداف معقولة قادرة على تحقيقها عن طريق الوسائل المتاحة

و هذا ما يعكس بشكل أو بآخر قدرة المؤسسة (الإدارة) على التخطيط.

2- وظيفة إدارة الموارد البشرية:

أي مؤسسة سواء كانت عمومية أو خاصة فإنها لا تخلو من قسم يمارس إدارة الأفراد و هي تمارس وظائف تتعلق بالحصول على القوة العاملة في المؤسسة و جعلها قادرة و راضية و متعاونة على تنفيذ الأعمال، يستلزم ذلك القيام بأنشطة مختلفة:

- تعيين العاملين و تدريبهم و كذا تحفيزهم و ترقيتهم؛
- الاعتناء بكافة الخدمات الاجتماعية اللازمة لعمال المؤسسة؛
- الحفاظ على العلاقة الطيبة بين المنشاة و العاملين بها؛

3- وظيفة الإنتاج:

هي الوظيفة المكلفة بتصنيع المنتجات المطلوبة في السوق كما يتطابق مع الموصفات و الشروط التي حددتها إدارة هندسة الإنتاج، و يتمثل هذا النشاط في كميتين اساسيتين هما:

-**الصنع**: هو تحويل المواد الأولية بغرض الحصول على منتجات جاهزة الاستهلاك أو الاستعمال؛

-**التركيب**: هو ضم القطع النصف المصنعة و التأليف بينهما للحصول على منتجات أخرى للاستهلاك أو الاستعمال.

4- وظيفة التموين:

التموين[2] من الوظائف التي ينطلق بها مختلف العمليات و أنشطة المؤسسة و التموين كمجموعة من المهام و العمليات يعني العمل على توفير مختلف عناصر المخزون المحصل عليها من خارج المؤسسة أساسا بكميات

و تكاليف و نوعيات مناسبة طبقا لبرامج المؤسسة و خططها و هذا يعني أن التوفير بالشراء أو الاحتياط بعناصر المخزون من اجل تنفيذ البرامج الخاصة بنشاط المؤسسة سواء البيعة الإنتاجية في إطار متناسق

و في الوقت المناسب، و تكمن مهام هذه الوظيفة في:

- اختيار الموارد المناسب؛

- تحديد طريقة الشراء أو التوريد المناسب؛

- تقديم الطلبيات للموردين و متابعتها.

5- وظيفة التسويق:

---

[1] بن الموفق سهيلة، **اثر تقلبات معدل الفائدة على اداءالمؤسسة**، مذكرة ماجستير، تخصص: تسيير مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2006 ص11.

[2] بن الموفق سهيلة، **المرجع نفسه**، ص17.

يعرف التسويق على انه احد الوظائف التي تقوم على انتاج السلع و الخدمات التي تشبع حاجات الاستعمال لها

او تلك السلع التي توزعها بشكل يؤدي الى توافرها بين يدي المستهلك في الزمان و المكان المناسبين، و تقدم الوظيفة التسويقية على المزج بين اربعة عناصر اساسية: السلعة، التسعير، التوزيع، الترويج.

ثانيا: اهداف المؤسسة الاقتصادية

منذ الاستقلال الى الان و عبر مخططات التنمية الوطنية تهدف السياسة الوطنية للإنتاج على المدى المتوسط و المدى الطويل إلى[1]:

1-الاستقلال الاقتصادي؛

2-انتاج سلع معتدلة الثمن؛

3-تلبية حاجات المستهلكين المحليين؛

4-رفع مستوى المعيشة لأفراد المجتمع؛

5-تحقيق عائد مناسب على رأسمال المستمر او تحقيق معدل من الربح؛

6-امتصاص الفائض في العمالة (الهدف هو التشغيل الكامل)؛

7-التكامل الاقتصادي على المستوى الوطني؛

8-تقليل الصادرات من المواد الاولية و تشجيع الصادرات من الفائض في المنتوجات النهائية عن الحاجات المحلية؛

9-الحد من الواردات و خاصة السلع الكمالية.

المطلب الرابع: خصائص المؤسسة الاقتصادية

تتصف المؤسسة الاقتصادية بخصائص يمكن تلخيصها فيما يلي[2] :

1-المؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق و صلاحيات او من حيث واجباتها و مسؤولياتها؛

2-تمثل المؤسسة وجود ذمة و تعتبر مركزا لاتخاذ القرارات الاقتصادية و تمتلك القدرة على الانتاج، حيث واجباتها

و مسؤولياتها؛

3-تتعرض المؤسسة لعنصر المخاطرة المرتبطة بحالة عدم التأكد و على هذا يجب ان تكون قادرة على البقاء بما يكل لها من تمويل كاف و ظروف مواتية و عمالة كافية و يجب ان تكون قادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة؛

[1] عمر صخري، **مرجع سبق ذكره** ص31.

[2] احلام مخبي، **تقييم المؤسسة من وجهة نظر البنك**، مذكرة ماجستير، تخصص: بنوك و تأمينات، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعةمنتوري قسنطينة، الجزائر، 2007، ص ص15 , 16.

4-تكون بحوزة المؤسسة وسائل مادية و مالية و بشرية تحدد حجمها و قدرتها التنافسية ومن ثم فان تغيير هذه الوسائل يعتبر قرارا حاسما يتوقف عليه مستقبل المؤسسة؛

5-التحديد الواضح للأهداف و السياسات و البرامج لأساليب العمل فكل مؤسسة تضع اهدافا معينة تسعى الى تحقيقها اهداف كمية و نوعية بالنسبة للإنتاج، تحقيق رقم اعمال معين....الخ؛

6-تعمل المؤسسة على ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها و يكون ذلك اما عن طريق الاعتمادات و اما عن طريق الايرادات الكلية او عن طريق القروض او الجمع بين هذه العناصر كلها او بعضها حسب الظروف؛

7-لابد ان تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها و تستجيب هذه البيئة، فالمؤسسة لا توجد منعزلة فاذا كانت البيئة مواتية فإنها تستطيع اداء مهمتها في احسن الظروف اما اذا كانت معاكسة فإنها يمكن ان تعرقل عملياتها المرجوة

و تفسد اهدافها؛

8-المؤسسة وحدة اقتصادية اساسية في المجتمع الاقتصادي ، فبالإضافة الى مساهمتها في الانتاج و نمو الدخل الوطني فهي مصدر رزق الكثير من الافراد؛

9-يجب ان يشمل اصطلاح مؤسسة بالضرورة على فكرة زوال المؤسسة اذا اضعف مبرر وجودها او تضاءلت كفاءتها.

المبحث الثاني: عموميات حول التسيير

نجد من القديم ان الكثير من العلماء الاقتصاديين اعطوا اهمية بالغة و كبيرة للتسيير.فالتسيير طريقة سليمة و عقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية و المادية و المالية قصد تحقيق اهداف مبرمجة

او مستقبلية و كذلك مرجوة او المراد تحقيقها.

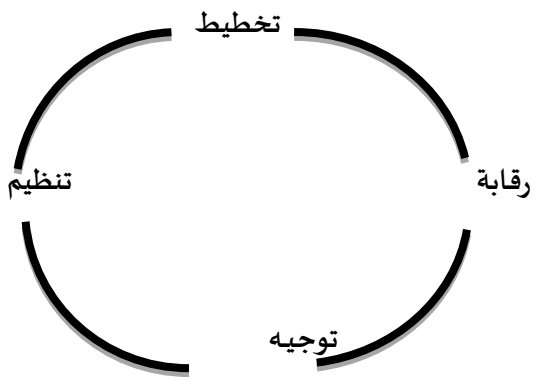
لدى اعطيت عدة تعاريف و مفاهيم للتسيير حسب مردود بعدة مراحل كما هو موجود الان.

المطلب الاول: مفهوم التسيير

هناك عدة تعاريف للتسيير ومن بينها ما يلي[1] :
التسيير هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة و المتكاملة التي تشمل اساسا التخطيط، التنظيم التوجيه، و الرقابة.

[1] محمد رفيق الطيب، **مدخل للتسيير**، الجزء الاول، ديوان المطبوعات الجامعية ،2011، ص13.

شكل رقم (1- 1): التسيير عملية دائرية مستمرة



المصدر: محمد رفيق الطيب، **مدخل للتسيير**، مرجع سبق ذكره، ص 13.

- **التسيير** هو عملية تحديد الاهداف و تنسيق يهود الاشخاص من قبل بلوغها، انه عملية دائرية مستمرة.
- **التسيير** :يعتبر التسيير طريقة عقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية، المادية، و المالية قصد تحقيق الاهداف المرجوة، تتم هذه الطريقة حسب السيرورةالمتمثلة في : التخطيط، التنظيم

الادارة، و الرقابة للعمليات قصد تحقيق اهداف المؤسسة بالتوفيق بين مختلف الموارد.

- **عرفTAYLORالتسيير**: بانه علم مبني على قوانين و قواعد و اصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الانسانية.
- **عرفSIMONالتسيير**: فان التسيير و الشؤون التسييرية يجب ان نفكر فيها كعمليات اخذ القراربقدر ماهي عمليات تنطوي على فعل.

المطلب الثاني: تطور مفهوم التسيير

ان تطور مفهوم التسيير له سببه عنصران اساسيان هما[1]:

- العنصر الاول: متعلق بكثرة المناهج

ترى ان عوامل البيئة تعقدا على المؤسسة مما يستدعي تطبيق مناهج خاصة للجانب المدروس؛

- العنصر الثاني: يتعلق بالدور الفعال لعامل الانتاج و التحكم فيما يخص التخلفات الاضطرابات التي تمس البيئة و علاقتها بالمؤسسة باستعمال مناهج عدة منها:

تسيير الجودة، تسيير المشاريع، تحليل القيمة، تسيير مناصب العمل، التحاليل الاستراتيجية الكلاسيكية.

التسيير المشترك: و يضع هذا المصطلح مفاهيم التالية[1]:

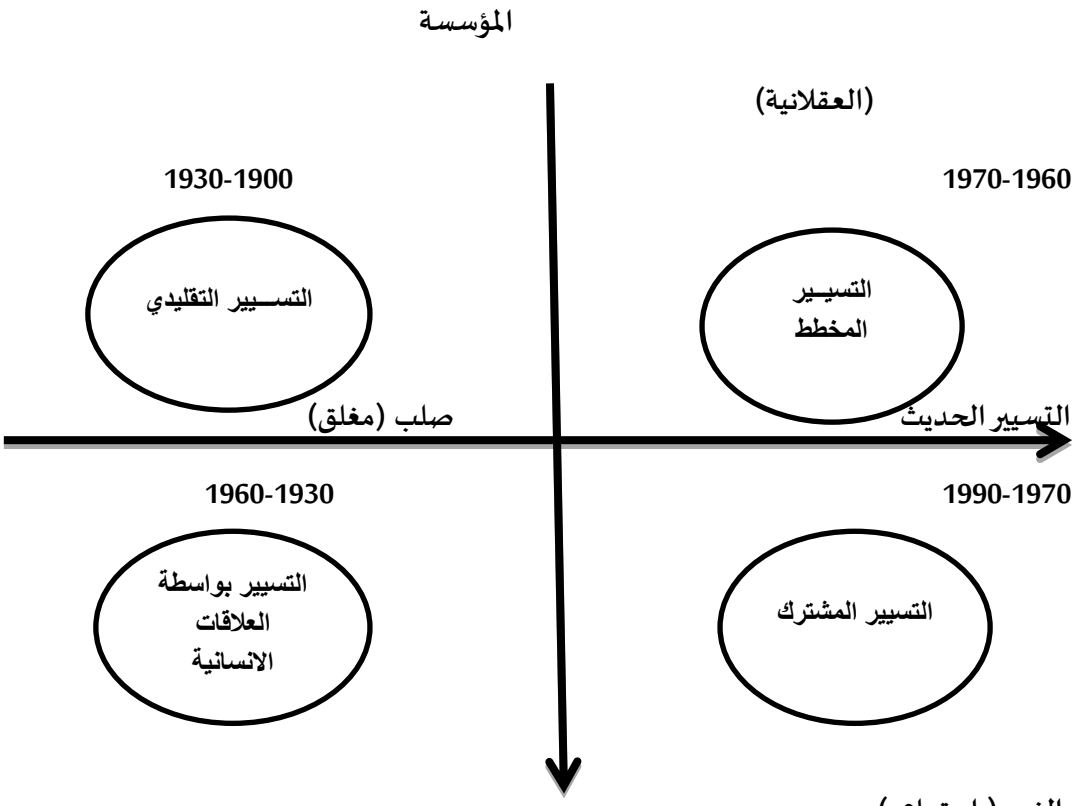
[1] بركان عادل، **واقع التخطيط في المنشآت الرياضية**، رسالة ماجستير، كلية التربية البدنية و الرياضية، المركز الجامعي محمد الشريف مساعديه، سوق اهراس، الجزائر، 2011 ص 10.

-الثقافة الاستراتيجية و القيم المشتركة. ؛

-التسيير من النوع الثالث1986 ؛

-التسيير الاستراتيجي و هذا النوع من التسيير يهتم بتطبيق و اعداد استراتيجية.

شكل رقم (1- 2): مراحل تطور التسيير



المصدر: عبد الرزاق بن حبيب، **مرجعسبقذكره**، ص112.

لقد خصصت المدرسة الكلاسيكية اهتماماتها على العنصر المادي المتمثل في الالة و اعتبرت الانسان كالألة و هذا لا يحقق ما تصبوا اليه المؤسسة الحديثة.

و لإبراز هذين العنصرين قام المفكرين بتقديم تصنيفات خاصة بمراحل تطور التسيير.

نختار تصنيف شوفي و منه يعرف:

- **المنظر الاول**: يشمل الطريقة العقلانية المبينة على تحديد الاهداف بصفة واضحة بالإضافة الى تطبيق عام للعقلانية في العمل.
- **المنظر الثاني**: يكمن في توجه الاجتماعي المتضمن الاجماع الانتاجي مبني على شروط اجتماعية ملائمة[2].

[1] عبد الرزاق بن حبيب، **مرجع سبق ذكره**، ص113.

[2] بركان عادل، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

ومن خلال المحورين صلابة-مرونة و كذا المؤسسة الفرد استطاع شوفي ان يظهر اربعة انماط التسيير التي تعكس بدورها اربعة مراحل لتطور التسيير في غضون القرن العشرين:

1 التسيير التقليدي (مغلق و عقلانيا)؛

2 التسيير العقلاني المبني على العلاقات الانسانية(مغلق و اجتماعي)؛

3 التسيير المخطط(مفتوح وعقلاني).

والهدف من هذا النوع من التسيير يمكن في التكيف مع البيئة من مصدر واحد فقط، هو رئيسه المباشر.

المطلب الثالث: آليات التسيير

ان للتسيير مفاهيم عديدة منها مفاهيم اساسية التي تقدمها النظرية العامة للنظم[1]، و التي يعتبر علم السيبارنيتيك اساسيا للدراسة و تحليل الانظمة و هو يعتني بدراسة عمليتي الاقتصاد و الرقابة في الانظمة الحيوية و الاليةو تتجلى اهميته في انه ينظم العمليتين المذكورتين اضافة الى عمليات اخرى مثل: التوازن و التقرير شكله و الحدة بكيفية تسمح بتمكين الانتظام التلقائي للنظام المعني من خلال المعلومات المتولدة فيه اي من خلال التغذية العكسية التي تعتبر ذات مغزى كبير لعملية التسيير.

التنظيم هو نظام مفتوح باعتباره واقع استمراريا للبيئة المحيطة الموجودة فيه والتي بموجبها يتلقى منها المعلومات

و الطاقة و الموارد اللازمة لتطوره.

فإصلاح المؤسسات العمومية يمكن في اصلاح الانظمة حتى يمكنها التفاعل مع البيئة و ذلك لتجنب الفساد، و اهدار الاموال العمومية.

فالمؤسسة العمومية لا تستطيع ان تطور نفسها و تعجز عن اداء وظيفتها على احسن ما يرام و في بعض الاحيان تتعرض للإفلاس او بالأخرى تعيش حياة اصطناعية مشلولة بفضل صنع الطاقات و المساعدات و الاموال العامة

[1] طويل رشيد، **تسييروتحليل الاموال العمومية**، مذكرة ماجستير، تخصص: التدقيق و استراتيجية اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، بدون سنة، ص16-17.

المطلب الرابع: المبادئ العامة للتسيير

اورد فايلور اربعة عشر مبدا[1] ذاكرا انه استخدمها في حياته العلمية مركزا على انها ذات صفة عامة اي تطبق على جميع ما يزاوله الانسان نشاطات و اعمال كالتجارة و السياسة و الاعمال الخيرية و حتى الحزب، و على انها ليست ثابتة

اومطلقة:

1- تقسيم العمل: ينطبق على الاعمال كافة، فنية كانت او تسييريه؛

2- السلطة و المسؤولية: ان السلطة التي تعطي المسير الحق في اصدار الاوامر، يجب ان تتساوى مع المسؤولية التي هي الالتزام بإنجاز المهمة الموكلة له؛

3- الانضباط: اي ضرورة احترام النظم و اللوائح و عدم الاخلال بالأوامر و هو يعكس نوعية الرؤساء في المستويات التنظيمية المختلفة؛

4- وحدة الامر: حيث يتلقى الموظف او المرؤوس الاوامر جانب الرؤساء المعنيين؛

5- **استقرارالاشخاص**: يتطلب الاداء الجيد للأعمال وقتا و تمرتا، لذا فان عدم استقرار الاشخاص في هذه الاعمال تنفيذية كانت ام تسييريه يعتبر ظاهرة مرضية؛

6-**المبادرة**: تحتاج المنشاة الى تنظيم تصور الخطة مثلما تحتاج الى القدرة على تنفيذها، و يتطلب تشجيع روح المبادرة تضحية الرؤساء بغرورهم الشخصين من اجل تشجيع مرؤوسيهم؛

7-**روحالجماعة**: حيث يتعين على الرئيس من خلال ممارسته لوحدة الامر ان يحافظ على وحدة و تتماسك مجموعته

وتجنب تفرقها، لان ذلك يشكل خطا جسيما، حيث تكمن قوة المجموعة في الاتحاد و يستلزم تامين روح الجماعة وجود اتصالات مكثفة؛

8_**وحدة التوجيه:** يقتضي هذا المبدأ وجود رئيس واحد و خطة واحدة لكل مجموعة من النشاطات الموحدة الهدف؛

9_ **خضوع المصلحة الفردية للمصلحة المشتركة:** بمعنى ان تكون لأهداف المنشاة الاولوية على اهداف الاشخاص العاملين فيها؛

10_**تعويض الموظفين:** بإعطائهم مقابلا يتناسب مع الاعمال التي يؤدونها لصالح المنشاة؛

11_ **اللامركزية او تفويض السلطة:** بمايتناسب مع نوعيةالمهام ونوعيةالاشخاص؛

12_ التدرج الرتبوي السلطة: يقتضي وجود خطوط واضحة لسلطة الامر من الاعلى الى الاسفل,هذا مع امكانية جسور افقية الاتصال و التنسيق المباشر في حالة الضرورة، و بمعرفة الرؤساء المباشر حتى لا يؤدي الامر الى حدوث الارتباك؛

13_**النظام:** يتطلب وضع كل شيء و كل شخص في مكان معين و ان يكون هذا المكان المناسب؛

14_**النصاف و المساواة**: اي معاملة العاملين في المنشاة بالعدل و بحسن النية و هو امر يتطلب الكثير من الخبرة من

[1] عبد الرزاق بن حبيب، **مرجع سبق** ذكره ص 77.

خلاصة الفصل

ان دراستنا للمكونات الاساسية للمؤسسة الاقتصادية تقودنا الى معرفة العناصر التي تسمح لها بتحقيق بقاءها

و اهدافها و تحسين قوتها التنافسية و هذا البقاء لا يكون الا بالتسيير الجيد الذي يعتبر هذا الاخير مجموعة من العلوم بالإضافة الى كفاءات خاصة (تكوين، سمات القائد، قدرات الاتصال، و معرفة المهام.....)

ولهذا يستوجب وجود مرجع داخلي داخل المؤسسة لتحسين تسييرها و هذا ما سوف نتطرق عليه خلال الفصل الثاني.

تمهيد

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير و تحين انظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر العين الساهرة على المؤسسة ووسيلة لتحكم مسؤولياتها و مواجهة ادارتها و تسييرها، فأساس وضع انظمة الرقابة الداخلية هو كشف الاخطاء و الانحرافات و العمل على تصحيحها و تحقيق الاهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

كما تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة نسبيا بالمؤسسة تعمل على فحص و تقييم الانشطة التي تقوم بها المراجعة الداخلية من خلال نظام الرقابة الداخلية.

كما للمراجعة الداخلية دورا هاما في الرقابة الداخلية و هذا ما يؤدي الى وجود علاقة بين المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية لضمان السير الحسن للمؤسسة الاقتصادية.

المبحث الاول: المراجعة الداخلية (التأطير النظري)

تعتبر المراجعة الداخلية اداة الادارة و عينها في قياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة في المشروع، ففي أي مشروع منظم تنظيما جيدا لابد ان تتوافر لديه طرق ووسائل لغرض التأكيد من العمل التنفيذي أي للتأكد من الرقابة الداخلية و فاعليتها و تطبيقها و على هذا فان المهمة الاساسية للمراجعة الداخلية هي اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة و العمل الميداني الذي يعتبر هذا الاخير الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة الداخلية و التي تهدف للوصول الى النتائج و اجابة للتساؤلات.

المطلب الاول: نشأة و تعريف المراجعة الداخلية.

اولا: نشأة المراجعة الداخلية:

ظهرت الحاجة الى المراجعة الداخلية[1] مع تطور و توسع الانشطة الاقتصادية، ظهرت بعد المراجعة الخارجية بوقت طويل، كما ان اهتمام ادارة الوحدة الاقتصادية بضرورة التعرف على مدى كفاءة ادلة العاملين فيها و مدى تنفيذهم اسامها و توجيهها ادى كل ذلك الى ظهور الحاجة الى وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الانشطة الداخلية الوحدة

و فحص الاداء المحاسبي فيها و يطلق على هذا المحاسب المراجع الداخلي و لمثل المراجع الداخلي عين الادارة داخل المنشاة حيث يقوم بفحص و تدقيق اداء العاملين فيها الى جانب تقييم كفاءة و فعاليةهذا الاداء، و المتبع لتاريخ تطور التدقيق يلاحظ تعدد و تنوع اشكال و مجال التدقيق فانحصرت اهدافه في المراحل الاولية في اكتشاف الاخطاء و الغش و التلاعب و ضيق نقاطه في العمليات المالية ليصبحاعم و اوسع للإجراء وسائل ايصال النتائج، و ادى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة الى انشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الامريكية عام 1941[2].

وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الاساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ انشائه في تطوير التدقيق الداخلي و اتساع نطاق الانتفاع بخدماته و قد عمل المعهد على تدعيم و تطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة، حيث تم في 1974[3]اذار متكامل لمعايير الاداء المهني في التدقيق الداخلي، و في عام 1977 انتهت اللجان و قدمت تقرير بنتائج دراستها و تم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع

و الثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978، و عام 1996 تم اصدار دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي ، و في عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.

---

[1] رشام نسيم، **اهميةالمراجعةالداخليةفيالمؤسسة**، مذكرة ماستر، تخصص: محاسبة و مراجعة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محمد اولحاج، البويرة، الجزائر، 2013، ص65.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، **الرقابةوالمراجعةالداخلية**، بدون طبعة، جامعة الاسكندرية، مصر،2006،ص 219.

[3] رشام نسيم، **مرجعسبقذكره**، ص66.

ثانيا:تعريف المراجعة الداخلية

-عرف مجمع المراجعين الداخليين الامريكيين المراجعة الداخلية على انها: "نشاط تقييمي مستقل نسبيا ينشا داخل منظمة الاعمال لمراجعة العمليات كخدمة الإدارة، وهي وسيلة رقابة ادارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الاخرى"[1].

-عرف المعهد الفرنسي للمراجعين و المستشارين الداخلي المراجعة الداخلية في نشرته عن مستويات المراجع الداخلي بان وظيفة المراجعة الداخلية هي : عبارة عن نشاط تقييمي يهدف الى مراجعة العمليات المحاسبية و المالية و غيرها من اجل خدمة الادارة و بالتالي فهي رقابة ادارية تمارس عن طريق قياس و تقييم فعالية اساليب الرقابة الداخلية[2].

- و عرف كذلك على انها وظيفة مستقلة داخل المؤسسة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة[3].

-المراجعة الداخلية هي وظيفة ادارية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الادارية بما فيها و المحاسبية.

المراجعة– الداخلية هي نشاط مستقل و موضوعي ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة حيث تهدف الى تحسين اداء المؤسسة من جهة و ضمان صحة و دقة البيانات المالية و المحاسبية من جهة اخرى.[4]

المطلب الثاني: هدف و نطاق المراجعة الداخلية

يتمثل هدف المراجعة الداخلية في مساعدة الافراد داخل التنظيم في اداء مسؤولياتهم بكفاءة، و لتحقيق هذه الغاية توفر لهم المراجعة الداخلية التحليل و التقييم و التوصيات و المشورة و المعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها، و يتضمن هدف المراجعة تحقيق الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة.

ويتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص و تقييم كفاية و فعالية الاداء و يتشمل على ما يلي:[5]

1- مراجعة مدى امكانية الاعتماد على المعلومات المالية و التشغيلية و نزاهتها، و كذلك الوسائل المستخدمة لتحديد و قياس و تصنيف و التقرير عن تلك المعلومات؛
2- مراجعة النظم الموضوعة للتأكد من الالتزام بالسياسات و الخطط، و الاجراءات و القوانين و اللوائح، والتي يكون لها تأثير جوهري على العمليات و التقارير؛
3- مراجعة وسائل الحفاظ على الاصول و التحقق من وجود تلك الاصول كلما كان ذلك ممكنا؛
4- تقييم كفاءة استخدام الموارد المستخدمة؛

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي،**المراجعة و تدقيق الحسابات**، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص33.

[2] رشام نسيم، مرجع سبق ذكره، ص67.

[3] شريفي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، اطروحة دكتوراه، تخصص: علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير جامعة سطيف1،2012، ص28.

[4] Robert obert Marié Piene Maires .**comptabilitéetaudit« ManueletapplicationsDUNODK** ».Paris.France.2007.p383

[5] واليد فؤاد، **دورالمراجعةالداخليةفي تحسين مردودية المؤسسة**، مذكرة ماستر، تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة مستغانم، 2013،ص07.

5- مراجعة العمليات او البرامج للتأكد من ان النتائج تتماشى مع الاهداف الموضوعة و ما اذا كانت العمليات او البرامج تنفذ كما هو مخطط.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية

تعرف معايير على انها القواعد و المبادئ التي تحكم عملية المراجعة و لقد ذكر مجمع المراجعين الداخليين معايير الاتية:

1- الاستقلالية و تنفيذ عمل المراجع:

1-1 الاستقلالية:

يعني استقلال المراجع الداخلي عن الانشطة التي يقوم بمراجعتها و يتحقق الاستقلال على ما يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله بحرية و موضوعية و يسمح ذلك للمراجع الداخلي بإعطاء راي غير متحيز و يتحقق الاستقلال بناءً على الوضع التنظيمي و الموضوعية[1].

1- 2 تنفيذ عمل المراجع:

عمل المراجع عليه ان يحتوي على تخطيط المهمات ، فحص و تقييم المعلومات المتلقات و المستجمع التصريح بالنتائج المحصلة، هذا المعيار تكمله اربعة معايير ثانوية تفسر محتواه:

-تخطيط المهي؛

-فحص و تقييم المعلومات؛

-التصريح بالنتائج.

2- التأهيل المهني:

توافر خبرات و مؤهلات و مهارات مطلوبة و محددة في الاشخاص القائمين بأداء المراجعة الداخلية، حيث يعتبر التأهيل من اهم المقومات نجاح اي عمل و بصفة خاصة المراجعة، و يجب على المراجع الداخلي ان يتصف بها لإنجاز مهام المراجعة الداخلية[2].

3- مجال و نطاق العمل

حيث اثار هذا المعيار[3] الى ضرورة ان يشتمل نطاق عمل المراجع الداخلي على فحص و تقييم مدى دقة و فعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة و درجة وجود الاداء في تنفيذ المهام المطلوبة.

و لتحقيق ذلك يتعين على المراجع الداخلي القيام بما يلي[4]:

-مراجعة امكانية الاعتماد على المعلومات المالية و الوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات و تصنيفها ثم اعتمادها في اتخاذ القرارات المختلفة؛

---

[1] الهام بروبة، احمد قايد نور الدين، **المحاسبةالتحليلية و دورهافيالمراجعةالداخلية**، الطبعة الأولى، جامعة الاتحاد سوريا، 2016، ص 42.

[2] ثناء علي القباني، **المراجعةالداخليةفي ظل التشغيل الالكتروني**، بدون طبعة، الدار الجامعية الاسكندرية، 2006، ص48.

[3] الهام بروبة، أحمد قايد نور الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص46.

[4] **لعروس نبيلة ، رمضاني نادية، دور المراجعة الداخليةفي منح قروض الاستثمار**، مذكرة ماستر، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة اكلي محمد اوالحاج، البويرة، الجزائر، 2013، ص 29.

- مراجعة النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بذلك السياسات، الخطط، اجراءات، قوانين و اللوائح المختلفة؛

- مراجعة الوسائل و المحافظة على الاصول، و التحقق من وجودها كلما كان ذلك ممكن؛

- تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الاصول؛

- مراجعة العمليات او البرامج الموضوعة من ما ادا كانت النتائج متماشية مع الاهداف الموضوعة.

4- ادوات عمل المراجعة:

يجب ان تتضمن اعمال المراجعة كلا من التخطيط لعملية المراجعة، فحص و تقييم المعلومات و التقارير عن النتائج و متابعة التوصيات، اذ يتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع اهداف للمراجعة و نطاق العمل و الحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الانشطة التي سوف تتم مراجعتها و تحديد الموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة والاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة المعنية ثم القيام بمسح الانشطة مخاطر الاجراءات الرقابية وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج اهتماما اكبر اثناء عملية المراجعة و اخيرا الحصول على الموافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة، حيث يتضمن فحص و تقييم المعلومات ضرورة لقيام المراجع بتجميع المعلومات و تحليلها و تفسيرها و توثيقها لتدعيم نتائج المراجعة، و تتم عميلة فحص و تقييم المعلومات[1].

5- ادارة و قسم المراجعة:

تقتضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة ان يدير مشرف معين قبل الادارة العليا قسم المراجعة الداخلية و ذلك بطريقة مناسبة بحيث:

- تحقق المراجعة الاغراض العامة و المستويات التي اعتمدتها الادارة العليا و قبلها الادارة.

- تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة و فعالية.

-تتماشى جميع اعمال المراجعة معايير الممارسة المهنية و حتى يتمكن المشرف على قسم المراجعة الداخلية مغادرة القسم بما يحقق تلك الاهداف العامة.

[1] فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد و محمود مصطفى، **الاتجاهات الحديثةفي الرقابةوالمراجعة الداخلية**، بدون طبعة، دار الجامعة الحديثة، الاسكندرية،2002، ص64.

المطلب الرابع: مهمة المراجعة الداخلية

تختلف مهمة المراجعة الداخلية تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة و نوعية المشكلات التي تؤثر على اداء عمليتها والنظام الذي تسير عليه ادارتها، و تتم مهمة المراجعة الداخلية من خلال اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة ثم بداية العمل الميداني و في الاخير اتمام و انهاء عملية المراجعة الداخلية[1].

1- اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة:

تبدا مهمة المراجعة الداخلية باختيار النشاط او الجهة المعنية التي ستخضع لها عملية المراجعة، و يتم هذا وفق ثلاث طرق هي في

ا- الاختيار المنظم؛

ب- الاختيار بناءً على طلب الادارة العليا؛

ج- الاختيار بناءً على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة.

2- العمل الميداني للمراجعة الداخلية:

يعتبر العمل الميداني الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة و التي تهدف الى الوصول لنتائج و اجابات لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها ويتم العمل الميداني من خلال ثلاث خطوات هي[2]:

ا- **تخطيط عمل المراجعة:**

يعمل على تنظيم مهمة المراجعة زمانا و مكانا من بداية مرحلة الدراسة الى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المراجعتين الداخليتين المنفذتين.

ب- **ورقة التغطية:**

هي ورقة تغطي في نفس الوقت وصف لطريقة تغيير العمل المعرف في برنامج التحقق و ابراز النتائج المستخلصة و تعتبر ايضا وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم او جزء منه.

ج- ورقة ابراز و تحليل المشاكل:

ترتبط ورقة ابراز و تحليل المشاكل بالمشكلات الميدانية التي يتعرض لها المراجع الداخلي عند قيامه بمهمته ،كل ورقة يقابلها شكل معين وجمع وترتيب

الاوراق عنده يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة.

3- انهاءمهمةالمراجعةالداخلية:

وهي اخر مرحلة يتم فيها وضع اعطاء التقرير النهائي الذي يسلم الى طالب خدماتها، ويمكن تلخيص خطوات هاته المرحلة فيما يلي[3]:

---

[1] عمر علي عبد الصمد ، **دور المراجعة الداخليةفي تطبيق حوكمة الشركات**، مذكرة ماجستير،تخصص: مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2009، ص 62.

[2] لطفي شعباني، **المراجعةالداخليةمهمتها ومساهمتهافي تحسين تسييرالمؤسسة**، مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص79.

[3] لطفي شعباني،**المرجع نفسه**، ص80.

3-1- هيكل التقرير:

يتكون من المشاكل المذكورة في ورقة ابراز و تحليل المشاكل من جهة و النتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الايجابية من جهة اخرى، كما يعتبر هيكل التقرير كأساس لتحضير التقرير النهائي ل

3-2-العرض النهائي:

يتمثل العرض النهائي في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المراجع الداخلي هامة و اساسية لاهم المسؤولين في المصالح محل المراجعة.

3-3-التقرير النهائي للمراجعة الداخلية:

يرسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لاهم المسؤولين المعنيين والادارة العليا، وهذا لإعلامهم بنتائج المراجعة المتعلقة بقدرة التنظيم محل المراجعة بالقيام بمهامه مع ذكر المشاكل من اجل تسويقها

و تحسينها، و يعتبر هذا التقرير من اهم الوثائق التي تحضرها خلية او مصلحة المراجعة الداخلية

3-4- حالة اعمال التحسين:

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقا من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الاخير بتتبع هذه التصحيحات و تنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الادارة [1].

المبحث الثاني:الرقابة الداخلية مجال لعمل المراجعة الداخلية

يهتم دائما مسؤولي المؤسسة بالتحكم في النشاط و العمليات التي تقوم بها وللتحكم في هذه الاخيرة يجب وضع انظمة للرقابة الداخلية، و من ثم يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف مراجع من خلال اعتماده على مجموعة من الاساليب، و تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية اهم وسيلة واداة يمكن للإدارة العليا في المؤسسة ان تعتمد عليها في متابعة و تعزيز عملية الرقابة الداخلية.

المطلب الاول: مفهوم و اهداف الرقابة الداخلية

أولا: مفهوم الرقابة الداخلية

منذ عدة سنوات تدخل مفهوم نظام الرقابة في كل المجالات و الانشطة الاقتصادية، و في معظم البلدان و في القطاع الخاص و العام، كل هذا ادى الى تعدد التعاريف المتناولة لنظام الرقابة الداخلية.

[1] بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، **المراجعةالداخليةودورهافي ا تخاذالقرار**،مذكرةماجستر، تخصص: مالية ومحاسبة، كلية العلوم وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011، ص28.

التعريف1:تايلور تطرق الى مصطلح الرقابة لكن بمفهومه الاوسع و الذي هو "الادارة" فالإدارة تعلم بكل ما يجب ان يقوم به الموظفون و العمال، ويتحقق من اذا كان العمل ينفذ بطريقة حسنةو الاكثر اقتصادية و كان ذلك سنة 1957[1].

التعريف2:

قد تم تعريف الرقابة الداخلية وفقا لمعيار رقم 55 بانها السياساتو الاجراءات التي يتم من خلالها تحقيق اهداف الشركة و التي يجب ان يهتم بها مراقب الحسابات، حتى يستطيع الحكم على مقدرة الشركة محل المراجعة على تسجيل و تلخيص البيانات و الاحداث المالية التي قامت بها الشركة محل المراجعة[2].

التعريف3:

لقد عرف لجنة التنظيمات الراعية للجنة **تريديواي** سنة 1992 الرقابة الداخلية بانها عملية تفعيل عن طريق مجلس ادارة الشركة و مديرها و موظفيها الاخرين و هي مصممة بهدف توفير تأكد معقول مرتبط بتحقيق الاهداف و الموجودة[3].

التعريف4:

لقد عرف مكتب المحاسب العام الامريكي الرقابة الداخلية تعريفا شاملا على انها "هي خطة للتنظيم و كل الطرق الخاصة باستعمال الاصول التي تملكها الوحدة و المحافظة عليها، و مراجعة دقة و توثيق البيانات المحاسبية و تحسين الهيكل التنظيمي و العمل على تحقيق اهداف الخطة و الانتاجية، البرمجة، الكفاءة و الاقتصاد، الفاعلية و تشجيع التعاون بين العاملين و اتخاذ السياسات الادارية المناسبة للرقابة الادارية"[4].

ثانيا: اهداف الرقابة الداخلية

للرقابة الداخلية مجموعة من الاهداف نذكر منها:

1- التحكم في المؤسسة: ان التحكم في الانشطة المتعددةللمؤسسة وفي نفقاتها و تكاليفها و عوائدها و في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي اليه المؤسسة؛

2- حماية الاصول: وهي فرض حماية مادية و حماية محاسبية لجميع عناصر الاصول (الاستثمارات، المخزوناتالحقوق). ان هذه الحماية تمكن المؤسسة من الابقاء و المحافظة على اصولهاو من كل الاخطار الممكنة؛

3- دقة البيانات المحاسبية و تكاملها و ملاءمتها:تضمن دقة البيانات[5] ان تكون المعلومات موضوعية تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها و ان تكون هذه المعلومات حاضرة و جاهزة بالشكل الكامل و الملائم و في الوقت المناسب، خدمة الاطراف المستفيدة؛

4- الالتزام بالسياسات الإدارية: تتم ترجمة اهداف المؤسسة الى مجموعة من السياسات و الخطط و الاجراءات المتكاملة، التي تخطي جوانب المؤسسة كافة و تصدر الادارة بذلك قرارات و تعليمات توجهها الى منفذي العمليات

---

[1] شعبان لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص95.

[2] عبد الوهاب نضير، شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثةفي بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة اسواق المال (الواقع والمستقبل)**، بدون طبعة، جامعة الاسكندرية،2006، ص67.

[3] احمد السيد، احمد لطفي، **فلسفةالمراجعة**، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 198.

[4] عبد الوهاب نصرعلي، شحاتة السيد شحاتة، **مرجع سبق ذكره**، ص55.

[5] زكرياءقلالة، "**دور المراجعة الخارجيةفي تقييم نظام الرقابة الداخلية**" مذكرة ماستر، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014، ص76.

المختلفة، عبر المستويات الادارية و سواء كانت هذه القرارات وتعليمات كتابية ام شفوية فإنها تخضع الى عملية التنقيع او التعديل؛

5- تشجيع العمل بكفاءة:

ان احكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الامثل و الكفء لموارد المؤسسة ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير ان نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات وفقط بل يعطي تحسن في مردودية المؤسسة[1].

المطلب الثاني: اساليب تقيم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجعمن المراحل الاساسية في عمله ، والتحقيق منذ ذلك يعتمد هذا الاخير الى مجموعة من الاساليب والتي من اهمها نذكر:

أولا: الاسلوب الوضعي للرقابة الداخلية

يقومالمراجع حسب هذا الاسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الانظمة الفرعية للرقابة الداخلية و يقوم بتوجيه الاسئلة للموظفين عن اداء كل عملية فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية و الاجراءات التي يمر بها [2] و قد يقوم المراجع او مساعديه بتسجيل الاجابات، بعد ذلك ترتيبها بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها ويحدد ما كان اذا كان النظام يتضمن ثغرات او ينقصه بعد الضوابط الرقابية.

ثانيا: خرائط التدفق

عن طريق هذا الاسلوب ، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال و التي تبدا بقراءة كتيب الاجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة ، و كذلك بواسطة محادثات مع كل الموظفين ، و الهدف من ذلك هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما الى حد تسجيلها محاسبا

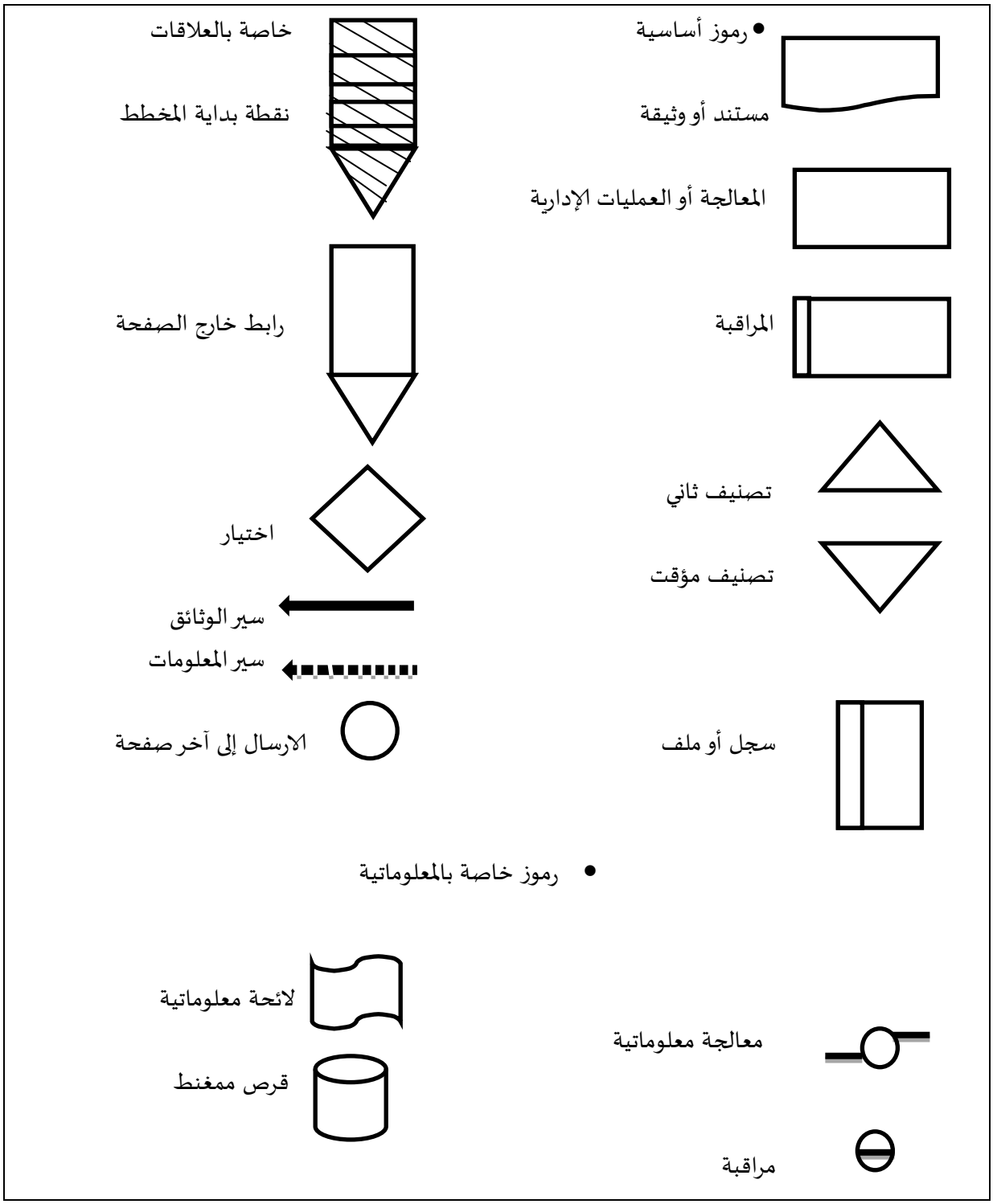
و تقييدها.

ويوجد مجموعة من الرموز و الاشكال تستعمل في خرائط التدفق.

[1] محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص91.

[2] لطفي شعبان،**مرجع سبق ذكره**، ص110.

الشكلرقم(2- 1) : **اشكال ورموزخرائط التدفق**



المصدر:محمد شعباني، مرجع سبق ذكره، ص214.

- كما توجد هناك نوعين من خرائط التدفق هما:

-خرائط التدفق العمودية؛

-خرائط التدفق الافقية.

ثالثا: اسلوب قوائم الاستقصاء

و تسمى كذلك قوائم الاستبيان فهذا الاسلوب يعتبر من الاساليب الاكثر استعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات او المكاتب المحاسبة و المراجعة بتحضيرها قائمة نموذجية تشمل مجموعة من الاسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة ، و خاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية...الخ وفيما يلي نموذج لقائمة الاستبيان لبعض اوجه النشاط المالي الخاصة بجميع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمبيعات[1].

جدول رقم (2- 1) : الرقابة الداخلية على المبيعات

الرقم التسلسلي	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
01	هل تخضع الطلبات للفحص و الموافقة من: ا-قسم المبيعات و اوامر البيع؟ ب-قسم الائتمانن؟				
02	هل تستخدم اشعارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل ارقام مسلسلة؟				
03	هل يتم فحص الفواتير من دقة: ا-الكميات الواردة بها؟ ب-الاسعار المستخدمة؟ ج-العمليات الحسابية؟				
04	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن؟				
05	هل تعالج العناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستسلام؟				
06	هل يتم تلخيص الفواتير و تبويبها بواسطة قسم اخر غير قسم المحاسبة؟				

[1] جربوع محمود يوسف، **مراجعةالحسابات** بين النظرية و التطبيق مؤسسة الوراق،الطبعة الاولى، عمان،2000،ص116.

07	هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح و بدورة المبيعات العادية للزبائن؟ ا-المبيعات للموظفين ب-السلع التافهة ج-المبيعات النقدية				

المصدر:جربوع محمود يوسف، مرجع سبق ذكره، ص119.

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية

طالما ان وظيفة المراجعة الداخلية تعمل داخل المؤسسة تسعى دائما لخدمة الادارة من خلال عملية الرقابة، وذلك يمكن ابراز دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية من خلال حصر اهتمام المراجع الداخلي لهذه العملية

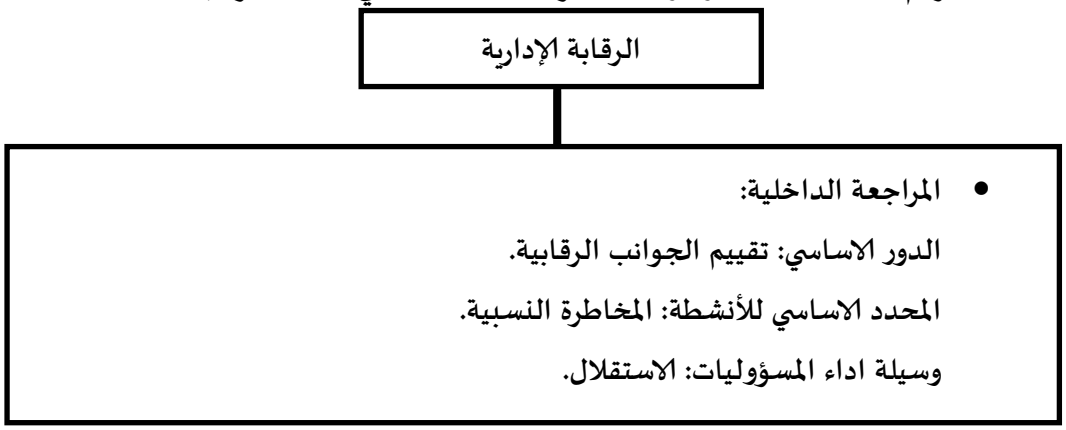
و ذلك في النقاط التالية:

-تتكون الوظيفة الادارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي : التخطيط، التنظيم، التوجيه، التنسيق و الرقابة

و تعتبر وظيفة الرقابة للمدير و التي يشاركه بفعالية في انجازها المراجع الداخلي ضمانات لأداء الوظائف الفرعية الأخرى[1].

و يبين الشكل (2) هيكلا لدور وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الرقابة، و التي تمثل نقطة انطلاقه في الرقابة الادارية التي تقع على عاتقها مسؤولية التخطيط و التنظيم، و الاشراف على انشطة المؤسسة. بمعنى انه يقع على الادارة مسؤولية الرقابة على تلك الانشطة، و تتبع المراجعة الداخلية من هذه الوظيفة الرقابية للإدارة حيث يتمثل دورها الاساسي في توفير تقييم الجوانب الرقابية في المؤسسة بما يساعد الادارة في اداء وظائفها[2].

شكل رقم(2- 2):هيكل لدور وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الرقابة



المصدر: فتحي رزق السوافيري، وآخرون، **مرجع سبق ذكره** ص79.

[1] جربوع محمودكاروس احمد، **تصميم ادارةالمراجعةالداخليةكأداةتحسين اداءوفعاليةالمؤسسة**، مذكرة ماستر، تخصص: محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011، ص134.

[2] فتحي رزق السوافيري و اخرون، **مرجع سبق** ذكره ص 76.

- يشمل نشاط المراجعة الداخلية ،مراجعة مالية و اخرى لمراجعة مدى للالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعة ، و ثالثة مراجعة تشغيلية للأنشطة و كافة الاجراءات و العمليات للتحقق من كفاءاتها و مدى انتظامها و رابعة خاصة لمراجعة نظم المعلومات من حيث اكتمالها و درجة الامان المصاحبة لها و لذلك فان قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات انما يعمل على تحقيق الادارة لأهدافها[1].
- استقلالية المراجع الداخلي عن الانشطة التشغيلية المؤسسة الاقتصادية يدعم قدرة المراجع الداخلي على توجيه الادارة نحو الرقابة، فطالما ان الرقابة تعمل على ضبط الاداء الفعلي في مواجهة الاداء المخطط فان ذلك يؤكد على اعتماد الادارة على المراجعة الداخلية في تحقيق عملية الرقابة.
- طالما ان المراجع الداخلي هو احد العاملين في المؤسسة الاقتصادية فان قربه من السجلات المالية يجعله على دراية كاملة نسبيا بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة الاقتصادية، الامر الدي يدفعه الى التعرف على الانشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة و اتمام عملية الرقابة.

المطلب الرابع: العلاقة بين الرقابة و المراجعة الداخلية

بعدما أصبحت الرقابة الداخلية[2] من بين الضروريات في المؤسسة، اصبح لديها متطلبات تسمح بتحقيق أهدافها ومن متطلبات نظام الرقابة الداخلية، مهمة التأكد من تطبيق كافة الإجراءات و اللوائح و السياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة، و مراقبة كل الطرق المستعملة في الرقابة الداخلية في المؤسسة، و كذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي ، و ايضا التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب او المخالفات، و بصورة مختصرة فهدف ادارة المراجعة الداخلية هو التأكد من التطبيق و التنفيذ السليم لمهمات نظام الرقابة الداخلية المسطرة من طرف الادارة، فالفحص الذي يقوم به المراجع الداخلي ما هو الا رقابة لمهمة الادارة من اجل قياس وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، و بمعنى اخر فالمراجعة الداخلية هي مراقبة الرقابة، بحيث تصادق على صحة و مصداقية المعلومات المستخدمة في المؤسسة، كما تضمن تطبيق القواعد و السياسات العامة للإدارة ،اضف إلى ذلك فهي تسعى الى تحقيق الفعالية التي تعتبر عنصرا مهما جدا في السير الحسن للمؤسسة.

[1] جربوع محمودكاروس احمد، **مرجع سبق ذكره**، ص135.

[2] **فتحي رزق سوافيري و آخرون، مرجع سبق ذكره**، ص93.

خلاصة الفصل

ان عمل المراجعة الداخلية على تحسين و تصحيح الاجراءات الرقابية الموضوعة من طرف ادارة المؤسسة يهدف بدرجة الاولى الى حماية اصولها و اموالها و مساعدة اعضائها في تنفيذ مهامهم و مسؤولياتهم وذلك بقيام المراجع الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، كما يوجد هناك دور المراجعة الداخلية لقيام عملية الرقابة الداخلية، اما بالنسبة للعلاقة بينهما تظهر عنه مقارنة اهداف كل منهما و ما يمكن استخلاصه ان المراجعة الداخلية ما هي الا امتداد لتطور الرقابة الداخلية خاصة ان اهم مهمة تكلف بها المراجعة الداخلية تتمثل في التأكد من وجود و كفاية الرقابة الداخلية.

تمهيد

بعد عرض الجانب النظري و الذي ضم فصلين ،سنحاول في الفصل الثالث إسقاط مآتم عرضه على الشركة الوطنية للسيارات الصناعية فرع التجاري وهران ،الذي يعتبر من أهم المنشآت الصناعية في الجزائر و تماشيا مع التطورات التكنولوجية التي عرفتها اغلب الدول المتقدمة أراد أن يواكب عملية التطور، فعمدت هده الشركةالى استخدام المراجعة الداخلية كوسيلة رقابية من اجل ضمان السير الحسن للمؤسسة الاقتصادية

و لهدا قسمنا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية؛

المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج قائمة الاستقصاء.

المبحث الاول:تقديم المؤسسة

بعد عرض الجانب النظري الذي تناول فصلين: الفصل الاول المؤسسة و التسيير و الفصل الثاني المراجعة والرقابة الداخلية، و سنحاول في الفصل الثاني اسقاط ما تم عرضه على المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية التي تعتبر من اكبر المنشآت في الجزائر و لقد ركزنا اهتمامنا على معرفة نظرة المسيرين حول المراجعة و التسيير السائد داخل مؤسسة (فرع وهران).

المطلب الاول: النشأة التاريخية لمؤسسة الوطنية للسيارات .

ان تطور الصناعة الميكانيكية في الجزائر عرفت عدة مراحل مهمة و هي[1]:

اولا: (1957-1967): في 02_06_1957 قامت مؤسسة فرنسية "**بارلي** " بناء مصنع تركيب الشاحنات الثقيلة سميت آنذاك و ذلك على بعد 30 كلم شرق الجزائر العاصمة و في 15 اكتوبر 1958 تم تركيب اول شاحنة بالجزائر.

ثانيا: (1967-1981): بعد 1962 شهدت الصناعة الميكانيكية في الجزائر تطورات في حدود احتياجات هذه الفترة.

و في عام 1967 تم انشاء "**صوناكوم**" التي تجمع 11 مؤسسة هذه الاخيرة تصبح مستقلة ابتداءً من 1980.

برزت المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية (**صوناكوم**) في 1967 بمرسوم رقم (67-150)، مكلفة من طرف الحكومة بتطوير القطاع الميكانيكي.

ثالثا: (1981-1995): تبعا للإجراءات التي انتهجتها السلطات العمومية الجزائرية لإصلاح الاقتصاد الوطني و المتمثلة في الاطار القانوني لتنظم عملية اعادة هيكلة المؤسسات العمومية في 20-11-1980 ، تم التأكيد على الاختبار و القرار القانوني السابق من طرف مجلس الوزراء 06-07-1981 الشيء الذي سمح بإنشاء المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية عن طريق المرسوم 81/342 المؤرخ في 12-12-1981 .

_ان ظهور المؤسسة الوطنية لصناعة السيارات الصناعية كان بعد اعادة هيكلة مؤسسة **صوناكوم**

و قرار انشائها يعطي له صفة المؤسسة الاشتراكية التي تتحكم فيها عن طريق المبادئ الادارية للتسيير الاشتراكي للمؤسسات .

_بقيت المؤسسة الوطنية للسيارات مؤسسة عمومية اشتراكية من 1981 الى 1995.

رابعا: (1995-2000): منذ ماي 1995 تحولت SNVI من مؤسسة عمومية اشتراكية الى مؤسسة عمومية اقتصادية شركة مساهمة براس مال اجتماعي قدره 2,2 مليار دينار جزائري، ووضعت تحت مراقبة الشركة القابضة، التي جاءت بها الحكومة في 1994 لإتمام اعادة الهيكلة الصناعية، و الشركة القابضة كانت تسير و تتلقى التوجيهات من المجلس الوطني لمساهمات الدولة(، و الذي وضع لتسيير رؤوس الاموال و ممتلكات الدولة

و على هذا الاساس اصبح للشركات القابضة حق الملكية و التصرف، و بالتالي فهي تصنع السيارات الاستثمارية

[1] معلومات من مؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية ، **قسم الموارد البشرية** .

و القدرات و الخطط الإستراتيجية لمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية و نتيجة للقدرات المالية التي اتخذها المجلس الوطني للتخطيط تم تحويل المؤسسة إلى:

- **شركة المساهمة:** طبقا للمرسوم التشريعي رقم 08_39 المؤرخ في 25-04-1993.

_**التسمية الاجتماعية**: يقدر ب 2,2 مليار دينار جزائري طبقا لقرار المجلس الوطني للتخطيط رقم 457.

_**الهدف الاجتماعي** : البحث و التطوير لرفع الانتاجية، التصدير و التوزيع في مجال السيارات الصناعية.

المطلب الثاني: اهداف المؤسسة

لمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية عدة اهداف واجب تحقيقها نذكر ما يلي:

1- تلبية الاحتياجات الوطنية من السيارات الصناعية:

- تعظيم الانتاج؛
- الالتحاق بأحدث التكنولوجيات في هذا الميدان؛
- استخدام التقنيات العالية.

2- تقليص الفارق بين الانتاج و الطلب:

- توزيع و تصدير اقصى كمية ممكنة من السيارات الصناعية؛
- ضمان وفرة قطع غيار السيارات الصناعية في السوق؛
- ضمان خدمات ما بعد البيع.

3- تدنية سعر المنتجات و الخدمات بضمان المردودية:

- تقليص تكاليف الانتاج و التوزيع؛
- تمويل تطوير المؤسسة.

4- التكوين المكثف للعمال.

5- المساهمة في النمو الاقتصادي و الاجتماعي:

- ضمان التمركز الصناعي و التجاري للمؤسسة في التراب الوطني؛
- ضمان وفرة و توزيع و تسويق المنتجات في كل التراب الوطني.

المطلب الثالث: نشاطات المؤسسة الوطنية الصناعية للسيارات .

يتواجد المقر الرئيسي للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية بالرويبة (ولاية الجزائر) و تتمثل انشطتها في الانتاج، التوزيع، الصيانة و البحث العبور و تخليص البضائع و ما يتعلق بالإجراءات الجمركية.

1- نشاط الإنتاج: قطاع الانتاج لهذه المؤسسة يتكون من اربع وحدات و هي:

ا- مركب السيارات الصناعية بالرويبة :

هذا المركب مختص في صناعة الشاحنات و الحافلات و قطع الغيار و هو يصنع حاليا 11 نوعا من المنتوجات القاعدية.

ب- وحدة صناعة المركبات بالرويبة:

هذه الوحدة تصنع منتوجات من نوع المركبات التي تحمل و تجر و كذلك الحافلات الصغيرة .

ج- وحدة المركبات بتيارت :

هذه الوحدة تقوم بصناعة الوسائل المجرة.

د- وحدة السباكة :

وهذه الوحدة تقوم بصناعة قطع الغيار في طبيعتها الخامة، وذلك بصهر الحديد و الحديد المختلط مع الالمنيوم.

1- وحدات الخدمات: هناك عدة هياكل اخرى وضعت من طرف المؤسسة لضمان مهمتها:

- **وحدة الدراسة و البحث :**

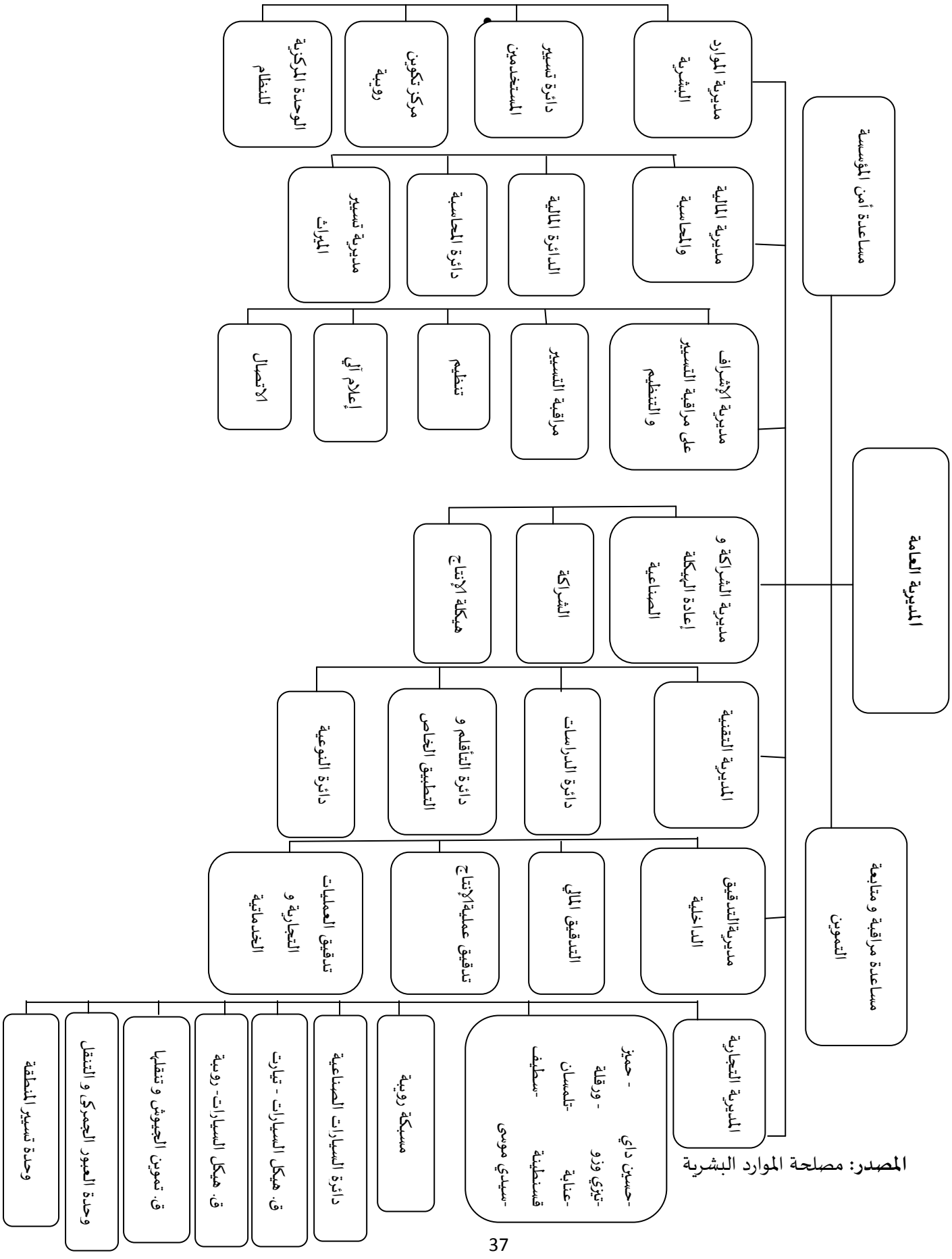
تعمل هذه الوحدة على اساس مخطط تطهير المنتوجات التي تطورها و تحسنها و تتمثل اهداف هذه الوحدة فيمايلي:
_ تحسين و انزال منتوجات جديدة الى السوق.
_ تحسين فعالية النوعية.
_كسب التكنولوجيا الجديدة و التحكم فيها.

- **وحدة العبور و تخليص البضائع من الجمارك و النقل:**

تتميز هذه الوحدة بنشاط كبيرة في ميدان الاستيراد، لهذا فكرت في وضع وحدة تختص في اطار العبور ، كما انها تمتلك حظيرة كبيرة من النشاطات لنقل السلع مراكز استعمالها.
-النشاط التجاري:
هذا النشاط موزع على جميع انحاء الوطن، و غرضه هو بيع منتوجات المؤسسة و كذلك بيع قطع الغيار ، اصلاح العطب و الصيانة،و تطوير السيارات و بالإضافة الى تقديم المساعدة التقنية للزبائن ، و يتكون القطاع الخارجي من 10 فروع تجارية من بينها فرع وهران الذي قمنا بدراستنا الميدانية فيه حيث يقوم هذا الفرع بالبيع و خدمات ما بعد البيع و الصيانة و اصلاح العطب للمركبات.
و هذا فرع يضم قسمين:
القسم التجاري؛
قسم المالية و المحاسبة.

المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية

شكل رقم (3- 1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية برويبة

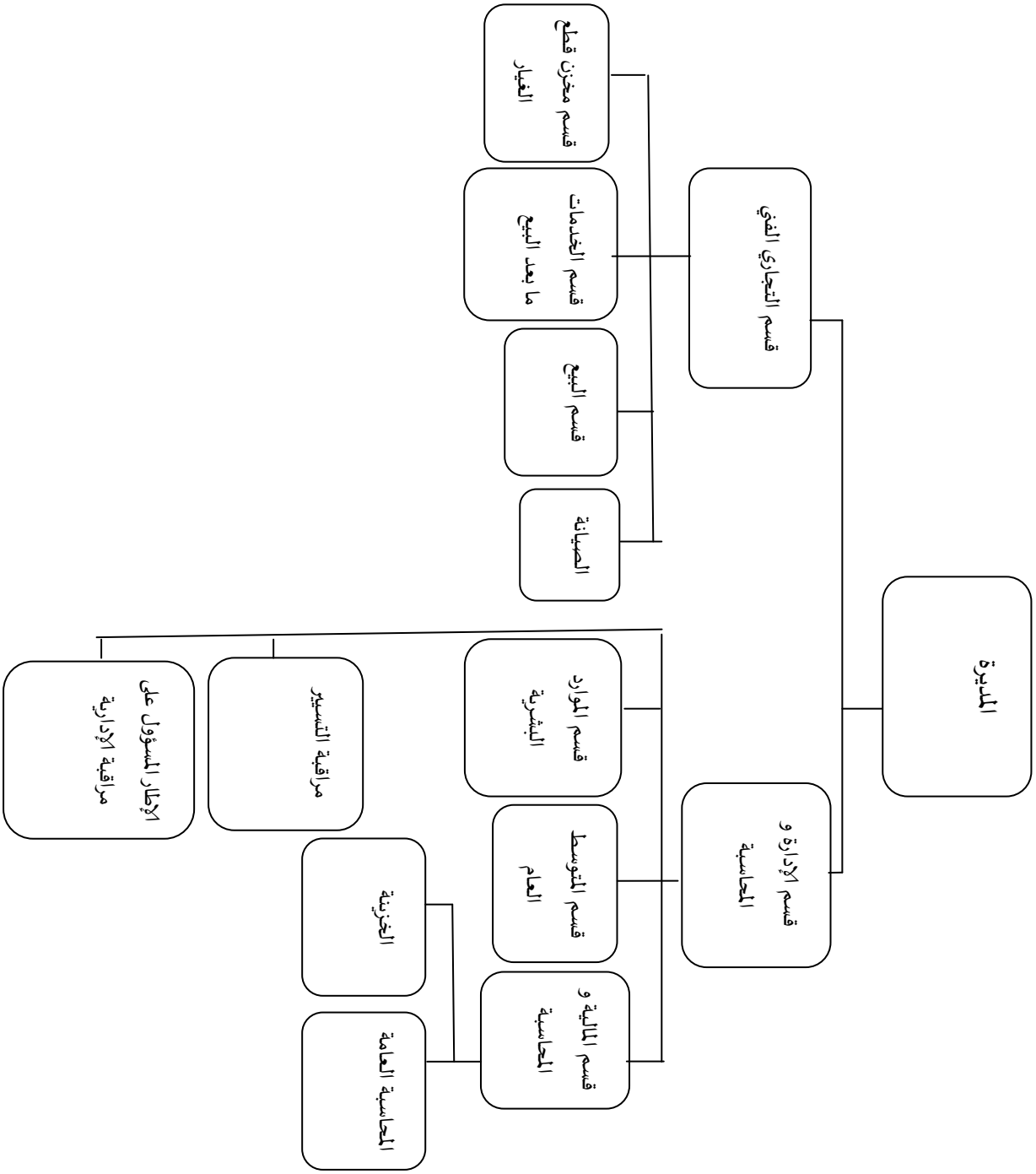


المصدر: مصلحة الموارد البشرية

- **الهيكل التنظيمي لفرع وهران:**

يوضع الهيكل التنظيمي لمؤسسة الوطنية لسيارات صناعية فرع وهران قسمين هما:

شكل رقم (3- 2): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية فرع تجاري وهران



المصدر:قسم المالية و المحاسبة لمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية ، المديرية التجارية، فرع وهران.

- **قسم الادارة و المالية:** يعمل هذا القسم على

- مسك الحسابات بالمديرية التجارية فرع وهران.
- تحضير الميزانية للمديرية.
- تنفيذ العمليات المحاسبية.
- تطبيق النصوص القانونية للعمل و ذلك في قسم الموارد البشرية .
- تحديد سياسة ادارة الموارد البشرية على مستوى المديرية (الاجور، الحوافز ، التوظيف ، التكوين ، المنازعات الاجتماعية و غيرها).
- مراقبة الخزينة.
- **قسم التجاري الفني: يعمل هذا القسم على:**
- تسويق جميع منتجات المؤسسة.
- تقديم خدمات ما بعد البيع.
- اعداد هيكلة و صيانة بعض المنتجات.
- متابعة ملفات البيع و قبولها.
- توصيل المنتوجات مثل قطع الغيار الى الفروع التي تحتاج اليها.

المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج قائمة الاستقصاء

سنتناول في هذا المبحث عرض و تحليل مفصل النتائج الاسئلة الموجهة لتسعة مسؤولين بالمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية و ذلك للتعرف على ثقافة المراجعة الداخلية و التسيير السائد في مؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية فرع وهران و هذا من خلال جمع المعلومات عن طريق طرح بعض الاسئلة في قائمة الاستقصاء و توزيعها على المسيرين.

المطلب الاول: عرض و تحليل الاسئلة الخاصة بثقافة المراجعة الداخلية لدى المسيرين داخل مؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية فرع وهران

سؤال: ما مفهوم المراجعة الداخلية؟

- المقصود من هذا السؤال ان يكون سؤالا مفتوحا لكل مسير فرصة التعبير عن وجهة نظره الخاصة بكل حرية، لقد عرف اغلب المسيرين المراجعة الداخلية بانها وسيلة مراقبة تستخدمها المؤسسة للتأكد من حسن تطبيق الاجراءات

و مدى تطابق الاداء الفعلي للأعمال التي قامت بها السياسات و ما سطرته من خطط و يوجد من يعرفها بانها عبارة عن وظيفة اكتشاف الغش و تصحيح الخطأ، و الاغلبية منهم فقد اختلفت تعاريفهم في تحديد مفهوم خاص بالمراجعة الداخلية حيث عرف احد المسيرين المراجعة الداخلية بالوظيفة التي تهتم بوضع انظمة رقابة داخلية فعالية في جميع مجالات النشاط و ذلك لتحسين نجاعة نظام المعلومات السائدة و الخفيفة ان هذا التعريف و ان اصاب في مسالة تحسين نظام المعلومات فان فيه نوع من الغلط لان المراجعة الداخلية لا تهتم بوضع انظمة الرقابة الداخلية، بل دورها هو تقييم فعالية تلك الانظمة التي وضعتها المؤسسة.

و نستنتج من العرض السابق لمختلف الاجابات، نقصا واضحا في المعلومات التي بجوزة اغلب المسيرين حول المراجعة الداخلية و قد نرجعه الى عدم وجود مصلحة متعلقة بالمراجعة الداخلية، وعدم اهتمام فرع وهران بهذه المهمة.

جدول رقم(3- 1): ثقافة المسيرين حول اهداف المراجعة الداخلية.

الاختبارات / التكرارات	التكرار	النسبة(%)
1- اكتشاف الاخطاء و الغش و التجاوزات بغرض تصحيحها.	7	78
2- المصادقة على الحسابات و القوائم المالية.	0	0
3- فحص و تقييم مدى ملائمة و فعالية انظمة الرقابة الداخلية.	2	22
المجموع	9	100

المصدر: السؤال رقم 02 من قائمة الاستقصاء.

سؤال2: ماهودوروظيفةالمراجعةالداخليةفي المؤسسة؟

ان اجابة المسيرين على السؤال (2) اتجهت بنسبة كبيرة نحو الخيار الاول، حيث اكد سبعة مسيرين من اصل تسعة ان مهام المراجع الداخلي هي اكتشاف الاخطاء و الغش و التجاوزات بغرض تصحيحها، بينما يرى مسيرات الداخلية هي فحص و تقييم مدى ملائمة و فعالية الانظمة الرقابة الداخلية المطبقة.

و تفسر هذه النتائج الى حد كبير عدم معرفة اغلب المسيرين بالتطورات التي مست جزء من الوظيفة حيث اصبحت المراجعة الداخلية تهتم بتقييم فعالية انظمة الرقابة الداخلية المتبعة، من اجل تحسين فعالية و اداء المؤسسة ، فيما اصبح اكتشاف الخطأ و الغش ثانويا لها.

جدول رقم (3- 2): ثقافة المسيرين حول مجال تطبيق المراجعة الداخلية

الاجابات / التكرارات	التكرار	النسبة
1-العمليات المحاسبية و المالية.	0	0
2-المجالات التشغيلية.	8	89
3-الادارة.	0	0
4-كل ما سبق.	1	11
المجموع	9	100

المصدر: السؤال رقم (3) من قائمة الاستقصاء.

سؤال3: ما مجال تطبيق و تنفيذ المراجعة الداخلية

- لهدف اختبار المعلومات التي بحوزة المسيرين حول مجال تطبيق المراجعة الداخلية، فقد اكد معظمهم (89%) بانها وظيفة تشمل كافة المجالات التشغيلية بما فيها العمليات المحاسبة و المالية، بالمقابل ابدى مسير واحد من اصل

تسعة راي محايد فالمراجعة الداخلية تشمل كل المجالات التي تم تحديدها في الجدول اعلاه بما فيها الادارة، و التي تعني حسب رايه تقييم عمل المديرية و المتمثل في شخص المدير العام، و هذا تعريف خاطئ لمفهوم مستحدث في مجال المراجعة الداخلية.

-و مما سبق اتضح ان يوجد هناك وعي كبير لدى جميع المسيرين حول تطور مجال المراجعة لتطبيق المراجعة الداخلية و التي لم تعد تقتصر على النواحي المحاسبة و المالية فقط ، بل امتدت كل المجالات و الوظائف و عمليات المؤسسة بدون استثناء ، الامر الذي يؤكد خاصة الشمولية التي تتميز بها المراجعة الداخلية.

جدول رقم (3- 3): اهمية المراجعة الداخلية بالنسبة لأية مؤسسة.

الاختياراتالتكرارات	التكرار	النسبة
ضرورية لجميع انواع المؤسسات.	2	22
مهمة فقط في المؤسسات الام (الكبرى).	7	78
لا فائدة لها.	0	0
المجموع	9	100

المصدر: السؤال رقم 04 من قائمة الاستقصاء.

سؤال4: هل ترون ان هناك اهمية لوجود وظيفة مراجعة داخلية في مختلف المؤسسات ؟

و فيما يخص هذا السؤال الذي ركز على اهمية المراجعة الداخلية بالنسبة لمختلف المؤسسات فقد الم اغلبية المسيرين (78%)ان وظيفة المراجعة الداخلية ضرورية فقط في المؤسسات الكبرى (المؤسسات الام) و التي تتوفر على عدد كبير من العمال و على وظائف و عمليات عديدة تستلزم مراجعة داخلية بالمؤسسة كما اشار المسير ان المراجعة الداخلية في مؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية(فرع وهران) غير ضرورية لان كل العمليات تمر على الطريق السليم و الصحيح، بانها وظيفة ضرورية و مهمة لأية مؤسسة مهما كان حجمها او نشاطها و تعكس هذه النتائج عدم ادراك معظم المسؤولين بالمؤسسة اهمية وظيفة المراجعة الداخلية في جميع انواع المؤسسات.

جدولرقم(3- 4): مقارنة المراجعة و الرقابة الداخلية

التكرارات الاختبارات	التكرار	النسبة
نعم	5	55,6
لا	3	33,3
لا ادري	1	11,1
المجموع	9	100

المصدر:السؤال رقم 5 من قائمة الاستقصاء.

سؤال5: برايك، هل يوجد فرق بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية ؟

- ان اجابة المسؤولين على هذا السؤال توزعت على الخيارات الثلاثة المطروحة، حيث اكد خمسة مسيرين من اصل تسعة وجود فرق بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية، بينما نفد ثلاث مسيرين وجود اي اختلاف بين هذين المفهومين، في حين افصح مسير واحد بانه لا يعلم ان كان هناك فرق بينهما.
- و في الواقع ان هذه النتائج توضح في مجملها انه يوجد نقصا فاضحا في ثقافة المسيرين حول هذين المصطلحين.

جدول رقم (3- 5): نظرة المسيرين حول المراجع الداخلي

التكرارات / الاختبارات	التكرار	النسبة
مفتشا.	0	0
جاسوسا.	0	0
مساعدا.	9	100
راي اخر	0	0
المجموع	9	100

المصدر: السؤال رقم 06 من قائمة الاستقصاء

سؤال6: كيف تنظرون للمراجع الداخلي؟

لقد تمحورت اجابات المسيرين حول الاختبار الثالث، اين اكد جميعهم بان المراجع ليس مفتشا (يبحث عن الاخطاء لمعاقبة مرتكبيها) و لا جاسوسا و انما هو شخص يتم تعيينه لهذا المنصب من اجل ارشادهم و مساعدتهم في اداء مسؤولياتهم بشكل افضل، و حسب راي الباحث فان مساعدته تبقى ناقصة لاقتصارها على جانب واحد من النشاط(المالي و المحاسبي)، هذا في الوقت الذي لابد فيه ان تخدم المراجعة الداخلية جميع المستويات الادارية من خلال التدقيق في كافة جوانب نشاط المؤسسة.

جدول رقم (3- 6): طبيعة العلاقة الموجودة بين المسيرين و بين المراجع الداخلي

التكرارات / الاختبارات	التكرار	النسبة
علاقة تعاون	7	78
علاقة عداوة	0	0
لا توجد علاقة	2	22
المجموع	9	100

المصدر: سؤال رقم 07 من قائمة الاستقصاء.

سؤال7: ما طبيعة العلاقة التي تربط بالمراجع الداخلي؟

-توزعت اجابات المسيرين على الخيار الاول و الثالث حيث استبعد جميعهم ان تكون علاقة عداوة بل عكس هذا فقد وصف سبعة مسيرين من اصل تسعة تلك العلاقة التي تجمعهم بالمراجع بعلاقة تعاون، فيما ذهب مسيران الى التأكيد على عدم وجود اية علاقة بينهم و بينه.

و ما يمكن استنتاجه من خلال قراءتنا للمعطيات الجدول اعلاه ان هناك علاقة تعاون بين المراجع الداخلي و بين مسؤولي الاقسام و المديريات التي لها علاقة مباشرة او غير مباشرة بالجوانب المالية و المحاسبية و التي هي موضوع مهمات المراجعة التي ينفذها المراجع الداخلي خلال السنة. و نشير هنا الى ان تواجد مثل هذه العلاقة ليس دائما تلقائيا، بل تحكمها ادارة داخلية فمثل التكليف بالمهمةهو امر ممضى من قبل مدير عام للمؤسسة، و يلزم بموجبه جميع المستويات الادارية المعنية تسهيل تنفيذ تلك المهمة، و بالتالي فهو قرار متضمن لطبيعة العلاقة المفروضة بين المراجع و المسير بالمؤسسة.

الجدول رقم (3- 7): الوثائق التي يطلبها المراجع الداخلي عند قيامه بعمله داخل المؤسسة

التكرارات / الاختبارات	التكرار	النسبة
الفواتير	2	22,22
الميزانيات و الوثائق الخاصة بالمحاسبة	1	11,22
لوحة القيادة	1	11,11
كل ما سبق	5	55,56
المجموع	9	100

المصدر: سؤال رقم 08 من قائمة الاستقصاء.

سؤال8: ما هي الوثائق المطلوبة من طرف المراجع الداخلي عند قيامه بعملية المراجعة الداخلية في مؤسستكم؟

لقد اجاب نصف المسيرين تقريبا على هذا السؤال اي 5 مسيرين من اصل 9 ان الوثائق الاكثر طلبا من طرف المراجع الداخلي عند قيامه بعملية المراجعة الداخلية هي كل من الفواتير و الميزانيات و الوثائق الخاصة بالمحاسبة و لوحة القيادة (انظر الى الملحق رقم 02 شكل لوحة القيادة)، فحين اكد مسيران ان اول وثيقة يطلبها المراجع هي الفواتير لمراجعتها(انظر الى الملحق رقم 03 شكل الفواتير)، واما مسير واحد من اصل تسعة اكد ان لوحة القيادة هي اكثر طلبا من طلب المراجع الداخلي لأنها تعطي له نظرة شاملة حول وضعية المؤسسة، بينما اجاب مسؤول واحد ان الوثيقة الاكثر طلبا هي الميزانيات.(المسير في مصلحة المحاسبة و المالية)

المطلب الثاني: عرض و تحليل الاسئلة الخاصة بثقافة التسيير داخل مؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية فرع وهران

جدول رقم (3- 8):نوع مؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية

الاختبارات / التكرارات	التكرار	النسبة
مؤسسة صناعية	1	11,11
مؤسسة مالية	5	55,56
مؤسسة خدمات	3	33,33
المجموع	9	100

المصدر: السؤال رقم 09 من قائمة الاستقصاء.

سؤال 9: ما نوع مؤسستكم ؟

- في سياق البحث عن مواقف المسيرين ازاء التسيير بمؤسستهم قمت بطرح هذا السؤال، حيث قال خمسة مسيرين من اصل تسعة انها مؤسسة مالية لأنها تحتاج مبالغ كبيرة عند قيامها بعملية البيع.....الخ،

واما اجاب ثلاث مسيرين من اصل تسعة انها مؤسسة خدمات لأنها تقدم خدمات ما بعد البيع مثل الصيانة، بيع قطع الغيار و اما مسؤول واحد انفرد برايه بانها مؤسسة صناعية لأنها تقوم بصناعة السيارات الصناعية و حسب ما درس فإنها مؤسسة صناعية و خدماتية و مالية في نفس الوقت لأنها تقوم بصناعة السيارات و بيعها و تقديم خدمات ما بعد البيع كصيانة و بيع قطع الغيار مثلا.

جدول رقم (3- 9): التسيير عملية دائرية مستمرة

الاختبارات / التكرارات	التكرار	النسبة
التخطيط	0	0
التنظيم	0	0
التوجيه و الرقابة	1	11
كل ما سبق	8	89
المجموع	9	100

المصدر: سؤال رقم 10 من قائمة الاستقصاء

سؤال10: التسيير هو:

- ان معظم المسيرين (89%) اكدوا بان التسيير عملية دائرية مستمرة تضم كل من التخطيط و التنظيم و التوجيه و الرقابة، و بالمقابل ابدى مسير واحد من اصل تسعة رايه المحايد فالتسيير هو عبارة عن توجيه و الرقابة فقط، و

حسب دراستنا فان التسيير هو مجموعة من العمليات المنسقة و المتكاملة و التي تشمل كل من التخطيط و التنظيم و التوجيه و الرقابة.

جدول رقم (3- 10): نوع التسيير في مؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية

الاختبارات / التكرارات	التكرار	النسبة
جيد	2	22
متوسط	7	78
ردئ	0	0
المجموع	9	100

المصدر: السؤال رقم 11 من قائمة الاستقصاء.

- لقد اكد سبعة من اصل تسعة ان التسيير في مؤسسة متوسط لأنها تعتمد في تسييرها على مجموعة من الاليات والميكانيزمات المختلفة و على كفاءات متوسطة نوعا ما، اما مسيرين من اصل تسعة أجابوا ان مؤسسة لها تسيير جيد لأنها تعتمد على كفاءات و خبرات عالية و التنسيق بين المصالح و روح المبادرة بين المسيرين و هذا ما لاحظت انا شخصيا خلال دراستي للمؤسسة فكل مصلحة تتمم الاخرى.

جدولرقم(3- 11): الصفات الواجب توفرها في المسير

الاختبارات / التكرارات	التكرار	النسبة
المنظم ورب العمل	7	78
المعالج	2	22
المفاوض	0	0
كل ما سبق	0	0
المجموع	9	100

المصدر: السؤال رقم (11) من قائمة الاستقصاء.

سؤال11:ما هو المسير في نظرك؟

- اجاب جل المسيرين (78%) اي سبعة من اصل تسعة ان المسير يعتبر المنظم و رب العمل لأنه يبادر في التغيير و التعديل بعد معرفته و رصده للمشكل، اما مسؤولان من اصل تسعة اجاب بانه معالج لأنه يتفادى المشاكل قبل وقوعها و يعمل على حلها بتوزيع المواد المتاحة للمؤسسة. و في دراستنا يعتبر معالج و منظم و رب العمل و مفاوض لأنه يقوم ايضا بإبرام العقود و قبول الالتزامات و تقديم التنازلات و هذا يجدر بالإشارة ان اختصاص المسير هو الذي يحدد له الدور الذي يجب عليه تأديته.

جدول رقم (3- 12) : مبادئ التسيير

الاختبارات / التكرارات	التكرار	النسبة
تقسيم العمل	0	0
الانضباط	0	0
روح الجماعة	0	0
كل ما سبق	9	100
المجموع	9	100

المصدر: السؤال رقم 12 من قائمة الاستقصاء.

سؤال12:للتسيير مبادئ عامة ما هي؟

-لقد اكد (100%) من المسيرين اي تسعة من اصل تسعة مسيرين انه مبادئ العامة للتسيير تشمل كل من تقسيم العمل و الذي ينطبق على جميع الاعمال سواء كانت فنية او تسيريه و الانضباط حيث هذا الاخير هو ضرورة احترام النظم و اللوائح ، وعدم الاخلال بالأوامر اما روح الجماعة تتمثل قوة المجموعة في الاتحاد و تستلزم تامين روح الجماعة وجود اتصالات مكثفة، وحيث ذكر مسؤولين انه توجد مبادئ اخرى منها المبادر و استقرار الاشخاص ووحدة الامر بالإضافة الى السلطة و المسؤولية.

خلاصة الفصل

لقد قمنا من خلال هذا الفصل بدراسة ميدانية لحالة مؤسسة بوهران المختصة بخدمات البيع و ما بعد البيع و الصيانة، و ذلك بالتعرض إلى نظرة عامة عن المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية من حيث نشأة وتطور المؤسسة، و أهداف و أهم نشاطاتها و هيكلها التنظيمي.

كما تم التعرف من خلال هذه الدراسة على ثقافة المراجعة الداخلية و التسيير داخل المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية "فرع تجاري وهران" من خلال عرض و تحليل مفصل لنتائج قائمة الاستقصاء حيث لوحظ نقصا واضحا في المعلومات التي بحوزة اغلب المسيرين حول المراجعة الداخلية اما بالنسبة للتسيير فكان هناك بعض المسيرين في القمة و ذلك بالإجابات القيمة على بعض التساؤلات حول التسيير.

تمنح المؤسسات اهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها و حقوقها خصوصا مع كبر حجمها و ذلك حفاظا على بقاءها واستمرارها، هذا ما ادى بالمسؤولين الى ضرورة وضع نظام الرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى اعمال التلاعب و الاهمال و يضمن سير عملياتها و سلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية من حالات الغش و التزوير و الاخطاء، ومن خلال هذا البحث تم ابراز الجوانب العامة المتعلقة بالمراجعة الداخلية وضرورتها في المؤسسة كونها تكتسي دورا هاما في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية عن طريق فحص

و تقييم الرقابة الداخلية، و تظهر اهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.

اختبار الفرضيات:

- تعتبر الفرضية الاولى صحيحة و المتمثلة في مفهوم التسيير حيث تعتبر الطريقة و الاسلوب التي يتم من خلاله ادماج وتنسيق الموارد البشرية و المادية و يتحسبه هذا الاسلوب من خلال عدة عمليات و منها التخطيط و التنظيم و التوجيه والرقابة؛
- اما بالنسبة للفرضية الثانية صحيحة اي ان المراجعة الداخلية تعمل على ابراز و اكتشاف نقاط القوة؛
- و الضعف داخل المؤسسة و ذلك عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية و تقييم فعاليته؛
- و فيما يخص الفرضية الثالثة فهي صحيحة، اي ان المراجعة الداخلية تساهم في تحقيق اهداف المؤسسة اي اذا نجحت المراجعة الداخلية في تحقيق اهدافها فهي بذلك تساهم في تحقيق اهداف المؤسسة.

النتائج المتوصل اليها:

- المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة تنشا داخل المنظمة بهدف خدمتها عن طريق فحص و تقييم انشطتها؛
- تعمل المراجعة الداخلية على منع و تقليل حدوث الاخطاء وهذا ما يزيد الحاجة اليها؛
- يتميز اسلوب خرائط التدفق بانه يعطي لمعدها او قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية، و تمكنها بسرعة وسهولة اكبر في التحكم عن مدى جودته فعلى المراجع عند استعمالها هذا الاسلوب ان يستعمل الاشكال و الرموز التي يراها مناسبة؛
- التأكيد على عدم اقتصار استعمال قوائم الاستقصاء لتقييم الرقابة الداخلية، اي التقييم لا يقتصر على استعمال القوائم فقط، و هذا راجع الى ان قوائم الاستقصاء لا تؤدي الى فهم حقيقي.

التوصيات و الاقتراحات:

- العمل على زيادة الاهتمام بالمراجعة الداخلية؛
- توفير اقسام المراجعة الداخلية على مستوى الفروع التابعة للمؤسسة؛
- القيام بدورات تكوينية للمسيرين لكي تكون لهم ثقافة حول كل وظائف المؤسسة الخاصة بالمراجعة الداخلية.

افاق الدراسة:

- تعد المراجعة الداخلية من اهم الوظائف الداخلية داخل اي منظمة و بالتالي يحتاج هذا الموضوع لدراسات اخرى اكثر تفصيلا و يمكن ان تتمحور حول:
  - مستقبل مهنة المحاسبة و المراجعة الداخلية في الجزائر في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات؛
  - واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية.

المؤلفات:

1- اللغة العربية

1- احمد السيد، احمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر، 2009.

2- الهام بروبة، احمد قايد نور الدين، **المحاسبة التحليلية و دورها في المراجعة الداخلية**، الطبعة الأولى، جامعة الاتحاد سوريا، 2016.

3- ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، بدون طبعة، الدار الجامعية الاسكندرية، 2006.

4- جربوع محمود يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق مؤسسة الوراق، الطبعة الاولى، عمان، 2000.

5- عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد و تسيير المؤسسة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.

6- عبد الفتاح محمد الصخر، الرقابة و المراجعة الداخلية، بدون طبعة، جامعة الاسكندرية، مصر،2006

7- عبد الوهاب نضير، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة اسواق المال (الواقع و المستقبل)، بدون طبعة، جامعة الاسكندرية، 2006.

8- عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

9- فتحي رزق السوافيري، وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، بدون طبعة، دار الجامعة الحديثة، الاسكندرية، 2002.

10- محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي "**المراجعة وتدقيق الحسابات** ، الاطار النظري والممارسة التطبيقية، بدون طبعة، بن عكنون الجزائر، 2005.

11- محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الاول، ديوان المطبوعات الجامعية ،2011.

2- اللغة الاجنبية

Robert obert Marié Piene Maires .**comptabilité et audit « Manuel et applications DU NO -**

DK ».Paris.France.2007.

الرسائل الجامعية :

1- احلام مخبي، تقييم المؤسسة من وجهة نظر البنك، مذكرة ماجستير، تخصص: بنوك و تأمينات، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2007.

2- السعيد بلوم، اساليب الرقابة و دورها في تقييم اداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص التنمية و تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الانسانية و العلوم الاجتماعية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2008.

3- بالضياف العيد، المؤسسة الاقتصادية بين اهدافها و تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة ماستر، تخصص تسيير و اقتصاد بترولي، كلية العلو م الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، 2013.

4- بركان عادل، واقع التخطيط في المنشآت الرياضية، رسالة ماجستير، كلية التربية البدنية و الرياضية، المركز الجامعي محمد الشريف مساعديه، سوق اهراس، الجزائر، 2011.

5- بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية و دورها في اتخاذ القرار، مذكرة ماجستر، تحصص: مالية ومحاسبة، كلية العلوم وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011.

6- بن الموفق سهيلة، اثر تقلبات معدل الفائدة على اداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص: تسيير مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2006.

7- جربوع محمود كاروس احمد، تصميم ادارة المراجعة الداخلية كأداة تحسين اداء و فعالية المؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص: محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011.

8- رشام نسيم، اهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص: محاسبة و مراجعة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة اكلي محمد اولحاج، البويرة، الجزائر، 2013.

9- زكرياء قلالة، "دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية" مذكرة ماستر، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014.

10- شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، اطروحة دكتوراه، تخصص: علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير جامعة سطيف1، 2012.

11- طويل رشيد، تسيير و تحليل الاموال العمومية، مذكرة ماجستير، تخصص: التدقيق و استراتيجية اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، بدون سنة.

12- عمر علي عبد الصمد ، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، تخصص: مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2009.

13- لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

14- لعروس نبيلة ، رمضاني نادية، دور المراجعة الداخلية في منح قروض الاستثمار، مذكرة ماستر، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة اكلي محمد اوالحاج، البويرة، الجزائر، 2013.

15- واليد فؤاد، دور المراجعة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة مستغانم، 2013.

الملحق رقم(1)

نموذج قائمة الاستقصاء الموجهة الى مسؤولي الادارات الوظيفية و الاقسام التشغيلية بالمؤسسة SNVI فرع تجاري -وهران-

قائمة الاستقصاء

I. اسئلة عامة متعلقة بالمراجعة الداخلية.

1- ما المقصود بالمراجعة الداخلية "L'AUDIT - INTERNE" ؟

.....

....

2- ما هو دور وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة؟

☐ اكتشاف الاخطاء، الغش و التجاوزات.

☐ المصادقة على الحسابات و القوائم المالية.

☐ ص و تقييم مدى ملائمة و فعالية انظمة الرقابة الداخلية.

3- ما مجال تطبيق و تنفيذ المراجعة الداخلية.

☐ العمليات المحاسبية و المالية.

☐ المجالات التشغيلية (كل النشاطات، الوظائف و العمليات التي تقوم بها المؤسسة).

☐ الادارة

☐ كل ما سبق

4- هل ترون ان هناك اهمية لوجود وظيفة المراجعة الداخلية؟

☐ ضرورية لجميع انواع المؤسسات.

☐ مهمة فقط في المؤسسات الكبرى.

☐ لا فائدة لها.

5- برايك، هل يوجد فرق بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية؟

☐ نعم ☐ لا ☐ لا ادري

6- كيف تنظرون للمراجع الداخلي؟

☐ مفتشا

☐ جاسوسا

☐ مساعدا

☐ راي اخر

7- ما طبيعة العلاقة التي تربطكم بالمراجع الداخلي؟

☐ تعاون

☐ عداوة

☐ لا توجد علاقة

8- ما هي الوثائق المطلوبة من طرف المراجع الداخلي عند قيامه بعملية المراجعة في مؤسستكم؟

الفواتير

☐ الميزانيات و الوثائق الخاصة بالمحاسبة

☐ لوحة القيادة

☐ كل ما سبق

II. اسئلة متعلقة بالتسيير على مستوى مؤسسة SNVI:

9- ما نوع مؤسستكم SNVI؟

☐ مؤسسة صناعية

☐ مؤسسة مالية

☐ مؤسسة خدمات

10- ما هو التسيير؟

☐ التخطيط

☐ التنظيم

☐ التوجيه و الرقابة

☐ كل ما سبق

11- ما نوع التسيير السائد في مؤسسة SNVI ؟

جيد ☐ متوسط ☐ ردئ ☐

12- ما هو المسير في نظرك؟

- [ ] المنظم ورب العمل
- [ ] المفاوض
- [ ] المعالج
- [ ] كل ما سبق

13- للتسيير مبادئ عامة ما هي:

- [ ] تقسيم العمل
- [ ] الانضباط
- [ ] روح الجماعة
- [ ] كل ما سبق

الملخص

تهدف هده الدراسة الى معرفة الدور التي تلعبه المراجعة الداخلية داخل المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال معرفة الاطار العام للمؤسسة و التسيير فمعظم المؤسسات في وقتنا الحاضر تقوم بمحافظة على اصولها و اموالها ودلك عن طريف وضع نظم رقابية وحيث ترغب ادارة المؤسسة دائما للتحقق من ان نظم الرقابة التي فامت بوضعها تعمل بطريقة سليمة وهنا يأتي دور المراجعة الداخلية حيث تعتبر هده الاخيرة الاداة الادارية التي تغتمد عليها الادارة لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية و تقييمها و في الاخير ان للمراجعة دور فعال في محاربة الغش و الاختلاس والتزوير و هدا ما يضمن السير الحسن للمؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: التسيير ، المراجعة الداخلية، الرقابة الداخلية.

Résumé :

Cette étude vise à connaître le rôle joué par l'audit interne au sein de l'institution économique grâce à la connaissance de l'institution et le cadre général de gouvernance la plupart des institutions à l'heure actuelle protège ses actifs et ses fonds , Et à travers le développement des systèmes de contrôle et où les administrateurs de la Société souhaite toujours pour vérifier que les systèmes de contrôle qui ont été placé Fonctionne correctement .

Vient le rôle de l'audit interne lorsque ce dernier est considéré comme un outil administratif qui dépendent de l'Administration pour tester l'étendue des procédures de conformité et d'évaluation réglementaire et enfin en dernier que la revue a un rôle actif dans la lutte contre la fraude et détournement de fonds et falsification Cela garantit le bon fonctionnement de la Fondation économique.

Mots-clés : Audit interne - Contrôle interne- gestion.