



مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الادارية في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن

الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة

The contribution of internal audit to improving management accounting outcomes in an economic institution

Case study of the GMS- les grands moulins du sud -Biskra

قرون ملاك*، جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر)، malak.groun@univ-biskra.dz

جوامع سماعين، جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر)، smain.djouamaa@univ-biskra.dz

المؤلف المرسل: قرون ملاك	تاريخ النشر: 2022/12/31	تاريخ القبول: 2022/12/28	تاريخ الارسال: 2022/09/11
--------------------------	-------------------------	--------------------------	---------------------------

الملخص:

ان الهدف من هذه الدراسة هو محاولة توضيح مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الادارية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة)، وقد تم الاعتماد على الزيارات الميدانية والدراسة التحليلية لبعض البيانات المالية المستخرجة من مصلحة المحاسبة والمالية ومصحة الانتاج للمؤسسة محل الدراسة. توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن المراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة تساهم في تحسين مخرجات المحاسبة الادارية من خلال ضمان سلامة نظام المعلومات ومنه ضمان صحة ودقة المعلومات المالية التي تعتبر من بين أهم مدخلات نظام المحاسبة الادارية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة داخلية، المحاسبة الادارية، تحليل مالي، الرقابة، اتخاذ القرارات.

Abstract:

The aim of this study is to try to clarify the contribution of the internal audit function to improving the management accounting outputs of the economic institution (the case study of the GMS- Biskra), field visits and analytical study of some financial statements extracted from the Accounting and Financial Department and the production interest of the institution in question. the study reached a set of results, the most important of which is that internal audit at the GMS contributes to improving management accounting outputs by ensuring the integrity of the information system and by ensuring the accuracy and accuracy of financial information, which is one of the most important inputs of the management accounting system.

Keywords: Internal audit, Management accounting, Financial analysis, Control, Decision making.

* المؤلف المرسل: قرون ملاك

1. مقدمة:

نتيجة للتطورات الكبيرة التي يشهدها الاقتصاد العالمي اليوم لم يعد دور المحاسبة في الوحدة الاقتصادية يقتصر على القياس المحاسبي بل امتد ليشمل تحليل المعلومات المالية وغير المالية لاستخدامها كأداة أساسية يعتمد عليها في عملية اتخاذ القرار، حيث يقترن نجاح وفعالية هذه الأخيرة بمدى صحة ومصداقية المعلومات المعتمد عليها ودقتها في تمثيل الواقع المالي للمؤسسة. ونتيجة لانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض وازدياد شدة المنافسة في ظل تطور تقنيات معالجة المعلومات خاصة تلك المتعلقة بالمعلومات المالية، كان لبدا من زيادة الطلب على معلومات أكثر دقة وبسرعة أكبر من السابق لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت الملائم بهدف البقاء في دائرة المنافسة.

وهنا تلعب مخرجات المحاسبة الادارية دورا بارزا في توفير المعلومات اللازمة للإدارة سواء لاستخدامها في عملية التخطيط، الرقابة أو اتخاذ القرار، بما فيها الأدوات التقليدية (الموازنات التقديرية، بحوث العمليات، التحليل المالي... الخ)، أو الحديثة (نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC، نظام التكلفة المستهدفة بطاقة الاداء المتوازن... الخ)، حيث تساهم هذه الأدوات في تقديم معلومات تفصيلية للإدارة ملائمة وفي الوقت المناسب. في حين تبقى كفاءة وفعالية هذه الأدوات وقدرتها على توفير المعلومات اللازمة بشكل دقيق يعتمد على مدى دقة مدخلاتها من البيانات المالية كالتقارير المالية ومختلف مخرجات المحاسبة والمالية، والبيانات غير المالية كتلك المتعلقة ببعض الوظائف الادارية في المؤسسة.

ونظرا لأهمية شفافية ومصداقية المعلومات المستخدمة من طرف المحاسبة الادارية ومنه تلك المستخدمة في عملية اتخاذ القرار يظهر الدور الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية في اكتشاف مختلف الأخطاء والانحرافات والحد منها وتقييم ومراقبة العمليات من خلال تقدير وتقييم فعالية الأشكال الأخرى من الرقابة، حيث تهدف إلى مساعدة الادارة في ممارسة مسؤولياتها بشكل فعال من خلال تزويدها بالتحليل اللازمة ومنحها مختلف الاقتراحات والتوصيات التي تساهم في تقويم نظام الرقابة الداخلية وتفعيل كل من إدارة المخاطر والحوكمة.

1.1. طرح الإشكالية: انطلاقا من أهمية تحسين مخرجات المحاسبة الإدارية والدور الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية في ذلك تطرح دراستنا سؤالاً رئيسياً مفاده:

كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الادارية في المؤسسة الاقتصادية ؟

2.1. التساؤلات الفرعية: يقودنا السؤال الرئيسي الى مجموعة من الأسئلة الفرعية، كالاتية:

- ما هو واقع تطبيق وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة؟
- ما هو واقع تطبيق المحاسبة الادارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة؟
- هل يوجد نوع من التعاون بين المراجعة الداخلية والمحاسبة الادارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة؟

3.1. الفرضيات: في سبيل الاجابة على اشكالية الدراسة اعتمدنا على الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: تعطي مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش- بسكرة أهمية كبيرة لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال تخصيصها لمصلحة أو خلية خاصة بالمراجعة الداخلية ومنحها لكافة الصلاحيات اللازمة التي تمكنها من القيام بمهامها على أكمل وجه.

الفرضية الثانية: تستخدم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بعض أساليب المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة في عملية التخطيط، الرقابة واتخاذ القرار.

الفرضية الثالثة: تساهم المراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أو ماش- بسكرة في تحسين مخرجات المحاسبة الادارية من خلال ضمان صحة ودقة المعلومات المالية التي تعتبر أحد أهم مدخلات نظام المحاسبة الادارية.

4.1. أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في أهمية المتغيرين في حد ذاتهم ودورهم الجوهرى في ضبط الوظائف الداخلية للمؤسسة وتحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية ومساعدة المسيرين والمديرين في صنع القرارات المناسبة، ومن خلال هذه الدراسة سيتم تسليط الضوء على جانب مهم جدا وهو مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الادارية من أجل الوصول الى نتائج تفيد الباحثين والمهنيين في المجال.

5.1. أهداف الدراسة: جاءت هذه الدراسة في سبيل تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- ابراز أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؛
- ابراز الدور الذي تلعبه مخرجات المحاسبة الادارية في كل من عملية التخطيط، الرقابة واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية؛
- الوقوف على أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الادارية.

6.1. منهجية الدراسة: وفقا لطبيعة الدراسة والأهداف المراد تحقيقها كان من الأنسب اتباع المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على أساس تجميع البيانات ثم تحليلها وطرحها بطريقة مبسطة، ومنهج دراسة حالة الذي يساعد في التعمق بشكل أكبر من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة وجمع مختلف الوثائق والبيانات وتحليلها بهدف الخروج بنتائج تساعد على إيجاد حلول حول اشكالية الدراسة.

7.1. خطة الدراسة: تم تقسيم هذه الورقة البحثية الى أربع محاور رئيسية حيث يبرز المحور الأول مفهوم المتغير الأول والمتمثل في " المراجعة الداخلية" أما المحور الثاني فقد خصص لإبراز مفهوم المتغير الثاني والمتمثل في " المحاسبة الادارية"، وخصصنا المحور الثالث لإبراز العلاقة بين كلا المتغيرين ثم حاولنا من خلال المحور الرابع اسقاط المحاور النظرية على أرض الواقع عن طريق دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أو ماش- بسكرة.

2. مفهوم المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية كغيرها من الوظائف التي شهدت تطورات كبيرة في أهدافها وخدماتها وذلك نتيجة للتطورات الاقتصادية التي شهدتها ومازال يشهدها قطاع الأعمال على المستوى العالمي. وقد عرفت من طرف معهد المدققين الداخليين IIA على أنها "نشاط استشاري تأكيدي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات ادارة المخاطر والرقابة والحكومة" (The institute of Internal Auditors) ، كما عرفها مجلس معايير المراجعة والضمان الدولي IAASB بأنها "وظيفة تقويم للأشطة المتعارف عليها داخل المؤسسة كخدمة لها، وتشمل وظائفها الفحص والتقييم ومراقبة مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية" (عمارة، 2018، صفحة 79)، ومنه يمكننا تعريف المراجعة

الداخلية على أنها "نشاط مستقل وموضوعي يتم وفقا لمنهج محدد يهدف الى اضافة قيمة للمؤسسة من خلال تقييم وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتفعيل كل من إدارة المخاطر والحوكمة".

- كما تأخذ المراجعة الداخلية أهمية كبيرة في قطاع الأعمال وفي المؤسسة الاقتصادية بشكل خاص من خلال (بهاز، عجيله، و مصطفى، 2019، صفحة 25):

- دعم الوظيفة الرقابية وتقييم وتقييم السياسات الموضوعية وتعزيز نقاط قوة نظام الرقابة الداخلي ومعالجة نقاط الضعف فيه.

- مساعدة الادارة عن طريق تقديم التوصيات اللازمة لتعديل هذه النقائص والعمل على كشف مختلف الأخطاء والانحرافات وتصحيحها وابتكار طرق فعالة لتخفيض نسبة حدوثه.

- مساعدة المستثمرين في اتخاذ القرارات المناسبة حول امكانية الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم.

في حين تركز أهداف المراجعة الداخلية على هدفين رئيسيين وهما حماية أصول المؤسسة وبنائها وتطويرها من خلال:

- التحقق من أن الاجراءات الموضوعية لضمان الامتثال للصحة والسلامة المهنية موجودة ومفهومة ومطبقة. (f.Reding, et al., 2015, p. 5)

- التأكد من أن المعلومات التي تعتمد عليها الادارة دقيقة وكاملة، واتخاذ الاجراءات اللازمة لتقليل المخاطر المحتمل أن تتعرض لها المؤسسة الى الحد الأدنى.

- التأكد من استخدام الموارد بكل كفاءة واقتصادية. (Kontogeorgis, 2018, p. 104)

3. مفهوم المحاسبة الادارية:

1.3 تعريف المحاسبة الادارية: المحاسبة الادارية كغيرها من المصطلحات المحاسبية التي عرفت من طرف الباحثين والهيئات

المهنية من وجهات نظر مختلفة، وسنحاول فيما هو آت عرض أهم هذه التعاريف، حيث:

عرفها معهد المحاسبين الاداريين IMA سنة 2008 على أنها " مهنة تتضمن الشراكة في صنع القرار من خلال

تصميم أنظمة التخطيط وإدارة الأداء وتوفير الخبرة في اعداد التقارير المالية والرقابة لمساعدة الادارة في صياغة وتنفيذ

استراتيجيات المؤسسة" (Atkinson, kaplan, Matsumura, & Young, 2012, p. 104) وجاءت في قاموس

OXFORD للمصطلحات الاقتصادية بأنها "عملية جمع وتحليل وتقديم المعلومات المالية للمؤسسة من أجل استخدامها

من طرف الادارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتنظيم المؤسسة واستراتيجياتها المستقبلية" (oxford university press,

2006, p. 287). ومنه يمكن تعريف المحاسبة الادارية على أنها " آلية موجهة للأطراف الداخلية في المؤسسة لمساعدة

الادارة في رسم السياسات اليومية واتخاذ القرارات اللازمة، تهتم بتقديم معلومات حول ثلاث مجالات رئيسية وهي التخطيط،

الرقابة واتخاذ القرارات وتعتمد بالدرجة الأولى على معلومات المحاسبة المالية".

2.3 أدوات المحاسبة الادارية:

تنقسم أدوات المحاسبة الادارية الى أدوات تقليدية وأخرى حديثة جاءت هذه الأخيرة لتوفير وتغطية بعض الجوانب التي لم

تغطيها الأدوات التقليدية.

1.2.3 أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية: نذكر منها:

الميزانية التقديرية: هي عبارة عن تعبير رقمي لخطة شاملة مراد تطبيقها مستقبلا وهي بمثابة المسار الذي يجب على الجميع في المؤسسة المساهمة في وضعه وتنفيذه فهي عبارة عن أداة تخطيط ورقابة في نفس الوقت (أحمد قايد و بروب، 2015، صفحة 307)، تهدف الى التقليل قدر الامكان من عوامل عدم التأكد مستقبلا من خلال وضع الاجراءات اللازمة لمواجهة أي أحداث مفاجئة (محرز و قطوني، 2018، صفحة 58).

التحليل المالي: هو عملية معالجة البيانات المالية بطريقة منظمة بهدف الحصول على معلومات تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة، من خلال التعرف على مواطن القوة في المؤسسة وتعزيزها ومواطن الضعف ومعالجتها عن طريق القراءة الواعية للقوائم المالية المنشورة، وتستخدم أداة التحليل المالي لعدة غايات وفي عدة مجالات منها التخطيط، تقييم الأداء، التحليل الاستثماري... الخ. (شاهين، 2017، الصفحات 31-34)

بحوث العمليات: هي أحد الأساليب العلمية التي يعتمد عليها في تزويد الادارة العليا بالأساس اللازم لاتخاذ القرارات السلمية عن طريق استخدام الطرق العلمية والوسائل الرياضية المنطقية (العزاوي و النقار، 2018، صفحة 106) في تحديد المشكلة بشكل صحيح ثم إيجاد الحلول المناسبة لها (Hamdy, 2017, p. 31) وإزالة مختلف التعارضات بين فروع المؤسسة (دودين، 2012، صفحة 315).

2.2.3 أدوات المحاسبة الادارية الحديثة: وهي كثيرة ومتعددة نذكر منها:

التكلفة المستهدفة: هي التكلفة الاجمالية القصوى التي يمكن أن تتكبدها الشركة (Joannides, 2018, p. 69)، حيث تسعى هذه الأداة الى تحديد التكلفة والسعر المناسبين وتجعل منهما الهدف الذي تسعى المؤسسة للوصول اليه عن طريق إعادة تصميم المنتج وهندسة القيمة (داحو و سالمي، 2019، صفحة 649).

نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC): هو نظام مكمل لنظام ABC حيث يعمل على تقدير موارد الطلب على كل من العملية، المنتج، الخدمة والعميل مع الأخذ بعين الاعتبار الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة وتكلفة طاقة وحدة الوقت" (بكوش، 2021، صفحة 113)، يساعد في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال تمكينها من اتخاذ القرارات المناسبة عن طريق فهم سلوك تكلفة المنتج (Ganorkar, R. Lakhe, & N.Agrawal, 2019, p. 2).

بطاقة الأداء المتوازن: هي عبارة عن نظام يهتم بقياس وتقويم أداء المؤسسة من خلال ترجمة استراتيجياتها الى أهداف مفهومة وواضحة تعتمد على افتراض وجود علاقة سببية بين أربع أبعاد رئيسية وهي الابتكار والتعلم، العمليات التجارية، العملاء والجانب المالي (Northcott & Tuivaiti, 2012, p. 166)، وقد تم مؤخرا اضافة البعد البيئي (محمادي و تيجاني، 2021، صفحة 238)، يتم من خلال بطاقة الأداء المتوازن مزج جميع المؤشرات والمقاييس التي تعتمد عليهم المؤسسة في تحقيق أهدافها وتعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أدوات المحاسبة الادارية الحديثة التي تهدف الى التحسين المستمر لأداء المؤسسة (رامز، 2019، صفحة 46).

4. علاقة المراجعة الداخلية بالمحاسبة الادارية:

1.4. طبيعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمحاسبة الادارية:

- تمنح المراجعة الداخلية ضمانا للمحاسبة الادارية بخصوص سلامة نظام الرقابة الداخلي من خلال دقة وفعالية المعلومات، من جهة أخرى تخضع المحاسبة الادارية للمراجعة بهدف التأكد احترامها صحة وسلامة اجراءاتها وسلامة مخرجاتها ومدى تحكمها في أنشطتها.
- تستعين المحاسبة الادارية بتقارير المراجع الداخلي من أجل الحصول على معلومات حقيقية تحكم من خلالها على مدى الالتزام الداخلي بالاجراءات المقررة.
- تستعين المراجعة الداخلية بالمحاسبة الادارية لمنحها بعض المعلومات التي تمثل مؤشرات تسلط الضوء على بعض نقاط الضعف في النظام الداخلي والتي على المراجع معالجتها. في حين تعمل المحاسبة الادارية على تقييم معايير الأداء للمراجعة الداخلية للتأكد من كفاءة وفعالية مهامها من خلال عدد المهام المقررة، الاجراءات المتخذة، عدد المهام المنجزة، آجال تنفيذ الميزانية، تكاليف عملية المراجعة... الخ. (صحراوي و فريحي، 2020، صفحة 18)

2.4. أهمية المراجعة الداخلية كأداة لتحسين مخرجات المحاسبة الادارية:

حاولنا فيما سبق توضيح طبيعة العلاقة بين كل من المراجعة الداخلية والمحاسبة الادارية وأهمية كل وظيفة بالنسبة للأخرى، وفيما يلي سنحاول تسليط الضوء على الأهمية التي تلعبها المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات المحاسبة الادارية من خلال دورها في ضمان صحة وسلامة مدخلات المحاسبة الادارية:

تقف كفاءة وفعالية مخرجات المحاسبة الادارية على مدى سلامة وصدق البيانات التي تعتمدها كمدخلات لها، والتأكد من صدق وسلامة هذه البيانات تعتبر من مهام المراجع الداخلي والمعلومات الناتجة عنها هي تلك التي يهتم المحاسب الاداري بفحصها وتشخيصها ومن ثم استخراج مختلف الانحرافات من خلالها وتقييم الأداء.

كما يعمل المراجع على فحص مهام المحاسبة الادارية من خلال مجموعة من النقاط نذكر من بينها:

الأهداف: يتأكد المراجع الداخلي من أن مهام المحاسبة الادارية محددة بشكل دقيق، ومعروفة بالنسبة لمنفذيها، وأيضاً بالنسبة لمصدري ومستقبلي المعلومات، أي احترام التدرج الوظيفي في تصديرها واستقبالها بالشكل الصحيح كما ونوعاً.

الوسائل: يتأكد هنا المراجع الداخلي من مدى وجود توافق وتناسق وانسجام بين الأهداف المسطرة من طرف المحاسبة الادارية والوسائل المستخدمة في سبيل تحقيق هذه الأهداف. (Renard, 2016, p. 94)

نظام المعلومات: للمحاسبة الادارية نظام معلومات خاص بها والذي يعتبر جزء من نظام معلومات المؤسسة، وهنا يأتي دور المراجع الداخلي لفحص نظام المعلومات والتأكد من سلامته ومدى امكانية الاعتماد عليه.

منهجية تنظيم العمل: يسهر المراجع الداخلي على التأكد من مدى احترام المبادئ الأساسية معايير العمل التنظيمي في مصلحة المحاسبة الادارية.

اجراءات العمل: يتأكد المراجع الداخلي من أن اجراءات العمل في مصلحة المحاسبة الادارية مكتوبة، واضحة ومفهومة جيدا من طرف مطبقيها، مرنة ومتوافقة مع جميع الاجراءات الأخرى، والأهم من ذلك أنها محترمة ومطبقة بأكثر فعالية ممكنة.

الفحص المنهجي التركيبي: يشارك المراجع الداخلي المحاسب الاداري دوره كمساعد في وضع استراتيجيات المؤسسة وفي سبيل ذلك على المراجع أن يتأكد من أن كل الوحدات والمسؤولين يدرون بشكل جيد ما يريده منهم المحاسب الاداري من خلال أدائهم أنشطتهم، وأن تكون مصلحة المحاسبة الادارية على استعداد لتعديل التحركات الجاري القيام بها في حال طلب منها ذلك من أجل ضمان الوصول الى الاهداف المرجوة اضافة الى وجوب تمكن المحاسب الاداري وأن يكون مؤهل لتقييم النتائج المتوصل اليها. (عمارة، 2018، الصفحات 171-173)

4. دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش-بسكرة:

سنحاول فيما هو آتي دراسة واقع وظيفة المراجعة الداخلية ووظيفة المحاسبة الادارية في المؤسسة محل الدراسة بهدف الاجابة على فرضيات الدراسة.

1.4. التعريف بالمؤسسة محل الدراسة:

تأسست مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب في إطار الشراكة بين مستثمر وطني ومجموعة الغير الاماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية والغذائية وقد تأسست في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) برأس مال قدره 135 مليون دينار جزائري، تقع المؤسسة ببلدية أوماش التابعة لدائرة أورلال بولاية بسكرة وقد تم انشاءها في هذه المنطقة لعدة اعتبارات أهمها الجبائية، حيث تستفيد المؤسسة من الاعفاءات الضريبية المنصوص عنها في المرسوم التشريعي (12-93) على اعتبار أن منطقة أوماش من المناطق الخاصة، وبمحاذاة المؤسسة توجد تعاونية الخضر والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الاولية، وفي سنة 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة الى شركة ذات أسهم (SPA) وتم رفع رأس مالها الاجتماعي الى 300 مليون دينار جزائري، تضم المؤسسة أربع وحدات بكل من أوماش و جيجل.

2.4. واقع وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة:

بعد زيارتنا الميدانية للمؤسسة محل الدراسة ومقابلتنا مع بعض متخذي القرار وفحصنا للهيكل التنظيمي الخاص بالمؤسسة تبين أنه لا يتضمن فرع أو قسم للمراجعة الداخلية، وعند مقابلتنا مع مدير مصلحة المحاسبة والمالية تبين أنه هو المسؤول عن عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة، حيث التمسنا من خلال مقابلتنا معه ومع مدير مصلحة الانتاج في المؤسسة ومدير مديرية التجارة ومسؤول مصلحة تسيير المستخدمين أن المؤسسة تعطي أهمية للمراجعة الداخلية بالرغم من عدم وجود منصب خاص بوظيفة المراجعة الداخلية، الا أن مدير مصلحة المحاسبة والمالية مكلف بها من طرف الادارة العامة التي تمنح له العديد من الصلاحيات التي تمكنه من القيام بمهام المراجعة، وتنقسم عملية المراجعة في المؤسسة الى المراجعة المالية، مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية.

المراجعة المالية: وذلك من خلال:

__ التاكيد من سلامة البرامج المحاسبية المستخدمة في عملية اعداد المعلومة المحاسبية، حيث تستخدم المؤسسة كل من برنامج PC COMPTA لإعداد الكشوف المالية، وبرنامج PC PAIE المتعلق بحسب أجور العمال وكل ما يتعلق بها، إضافة الى برنامج EXCEL، يتأكد المراجع من سلامة عمل هذه البرامج عن طريق اختبارها، وفي حالة الشك في عدم سلامتها يتم إستدعاء المتخصصين في المجال من أجل معالجة المشاكل التي تم مصادفتها.

__ التأكيد من الأوراق الثبوتية لكل عمليات المؤسسة ومدى توفرها على الشكل والمضمون القانوني، ومرورها بكل المراحل والاجراءات القانونية المحددة من طرف المؤسسة، حيث تعتمد المؤسسة على سياسة تقسيم المسؤوليات والرقابة المزدوجة. وعلى سبيل المثال فإن اجراءات طلب شراء المواد الأولية تتمثل في الآتي:

- طلب شراء المواد الأولية مع امضاء الشخص المكلف بإرسال الطلب.
- ارسال المورد (تعاونية الحضر والحبوب الجافة) الفاتورة الأولية التي يتم الموافقة عليها عن طريق الامضاء من طرف مسؤل آخر عن هذه المهمة يؤكد فيها اطلاعه وموافقته على الفاتورة الأولية والتي تتضمن الكمية والتكلفة الإجمالية.
- الفاتورة النهائية التي تصل مع المواد الأولية مع وصل استلام والتي يتم امضاءها من طرف مسؤل آخر مكلف بذلك.
- يسجل مدير المخزن التاريخ التفصيلي (اليوم، الساعة، الدقيقة، الثانية) لدخول البضاعة الى المخزن بعد التأكد من مطابقتها لمواصفات السلعة في فاتورة الشراء.
- ارسال نسخة من كل ما سبق الى مصلحة التمويل التي توافق على دفع قيمة المشتريات عند التأكد من احترام كل الاجراءات المحددة مع تسجيل ذلك وإرساله الى مدير مصلحة المالية.
- يتأكد مدير مصلحة المحاسبة والمالية بدوره من صحة التدفقات الداخلة والخارجة المسجلة في الوثائق الثبوتية (النسخة الأصلية)، والذي يطلب بدوره تأكيد العملية من مدير الصندوق أو التأكد من خلال الاطلاع على الرصيد البنكي عن بعد في أي وقت، وهي خاصية يوفرها البنك الذي تتعامل معه المؤسسة لزبائنه بمقابل، وتوفره ادارة المؤسسة بهدف تسهيل عملية المراجعة.

بالنسبة لمراجعة تكاليف الانتاج: وضح المراجع (مدير مصلحة المحاسبة والمالية) بأن عملية مراجعة التكاليف التي تعتمد عليها المؤسسة تقوم على أساس التأكد من وجود وصحة كل الوثائق الثبوتية المتعلقة بالتدفقات الداخلة والخارجة، أما بخصوص تحليل هذه التكاليف والبحث في تخفيضها فهو حتى وان كان موجود فهو لا يتم بطريقة علمية منظمة ووفق اجراءات محددة.

مراجعة الالتزام: تركز مراجعة الالتزام في المؤسسة على التأكد من تحقيق أحسن أداء ممكن للعامل مع ضمان عنصر الرضى الوظيفي، ومن بين اجراءات المراجعة التي يعتمد عليها المراجع بشكل دوري في المؤسسة في هذا الخصوص نجد:

- التأكد من ساعة وصول العمال الى الشركة ومغادرتهم من خلال كاميرات المراقبة ويكون ذلك بشكل دوري، والتأكد من الغيابات ومبرراتها.

- التأكد من قانونية ومشروعية القروض الممنوحة للمستخدمين، وهي خاصية توفرها المؤسسة لعمالها مقابل اقتطاع جزء من هذا القرض شهريا من راتب العامل المقترض، إضافة الى التأكد من قانونية ومشروعية العلاوات الممنوحة والخصومات.

- للتأكد من سرعة ونوعية الأداء يقوم المراجع بشكل دوري ومقصود بطلب معلومات معينة بشكل مفاجئ من أي مصلحة ويتحقق من سلامة وجودة هذه المعلومات وسرعة تجهيزها، حيث يكون المراجع بهذه الطريقة قد أخذ فكرة عن جدية العمل في كل مصلحة.

- محاولة تحقيق الرضى الوظيفي داخل المؤسسة من خلال تفعيل عنصر التحفيز، وتقديم المكافئات لمستحقيها، وتختلف المكافئات باختلاف العامل ومنصبه واحتياجاته.

المراجعة التشغيلية: يركز المراجع في المؤسسة محل الدراسة على عملية الانتاج حيث نجد أن مديرية الانتاج ملزمة بتقديم تقارير شهرية حول وضعية الانتاج الى مدير مصلحة المحاسبة والمالية ولهذا الأخير الحق في القيام بعملية الجرد لأربع مرات في السنة وليس فقط في مصلحة الانتاج بل في أي مصلحة أخرى من خلال حضوره في أي وقت الى المصنع للتأكد من حسن سير مراحل عملية الانتاج، وتمر عملية انتاج الدقيق والفرينة في المؤسسة محل الدراسة بمجموعة من المراحل وهي: استقبال المواد الأولية (القمح بنوعيه)، تنظيف أولي للمواد الأولية، تخزين المواد الأولية، إعادة تنظيف المواد وإضافة الماء، ترك الحبوب لبعض الوقت لتأخذ نسبة رطوبة معينة، عملية الطحن واستخراج الدقيق والفرينة والنخالة ثم عملية التغليف للمنتجات (على التوالي).

كما وضح مدير المحاسبة والمالية (المكلف بمهمة المراجعة الداخلية في المؤسسة) أن زيارته الى المصنع محل العملية الانتاجية تكون بشكل دوري وليس له وقت محدد، وقد يتم اعلام مدير الانتاج مسبقا بتاريخ الزيارة بهدف المراجعة، كما قد لا يتم اعلامه وذلك في اطار الزيارات المفاجئة، حيث يهدف من خلال ذلك الى التأكد من حسن سير العمل وجودته ومدى احترام اجراءات عملية الانتاج.

وأضاف بأنه غير مكلف بإعداد تقرير المراجعة الداخلية بشكله القانوني بحكم أنه تحت منصب مدير المحاسبة والمالية وليس منصب المراجع الداخلي، إلا أنه مكلف بتقديم تقارير دورية الى المدير العام حول ما تم رصده أثناء عملية المراجعة أو في حالات خاصة أخرى.

3.4. واقع المحاسبة الادارية في المؤسسة محل الدراسة:

من خلال زيارتنا الميدانية للمؤسسة محل الدراسة ومقابلتنا مع مدير المحاسبة والمالية ومدير مصلحة الانتاج وإطلاعنا على الكشوف المالية وبعض الوثائق المحاسبية لاحظنا أنه لا يوجد تطبيق واضح لأدوات المحاسبة الادارية، الا أنها تستخدم الميزانية التقديرية بشكل مبسط جدا، حيث:

تعتمد المؤسسة في اعداد الميزانية التقديرية للسنة الجارية على ميزانية السنة السابقة على أساس أن تكاليف وإيرادات المؤسسة شبه ثابتة وان حدث اختلاف سيكون طفيف كون المؤسسة تتعامل بنسبة 90% مع نفس العملاء، إضافة الى ثبات الطاقة الانتاجية للمؤسسة نتيجة ثبات ومحدودية كمية المادة الأولية المتحصل عليها من الديوان المحلي للحبوب والبقول الجافة الذي يحدد نسبة معينة من الكميات التي يمكن الحصول عليها ولا يمكن تجاوزها، وتمثل هذه النسبة 40% من الطاقة الانتاجية للمؤسسة.

الجدول 1: الانحرافات المحققة بين الميزانية التقديرية العامة لسنة 2020 (جانبا الاصول)

الانحراف (دج)	القيمة الفعلية (دج) (ميزانية 2020)	القيمة المقدرة (دج) (ميزانية 2019)	الأصول
			تثبيتات عينية
0	74 715 080	74 715 080	أراضي
(11 253 921,6)	215 073 975,98	226 327 897,58	مباني
(3 167 730,52)	36 780 235, 60	39 947 966,12	تثبيتات عينية أخرى
			تثبيتات ممنوح امتيازها
0	128 000 000	128 000 000	تثبيتات جاري انجازها
			سندات اخرى مثبتة
904 264,00	352 195 542,07	351 291 278,07	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
0	380 402,58	380 402 ,58	ضرائب مؤجلة على الأصل
(13 517 388,15)	807 145 236,24	820 662 624,39	مجموع الأصول الغير جارية
			الأصول الجارية
3 423 005,86	39 961 801,55	36 538 795,69	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
			حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
22 126 291,61	94 719 889,03	116 846 180,64	الزبائن
(775 831,52)	16 391 278,98	15 615 447,46	المدينون الآخرون
23 431 464,00	212 008 076,44	235 439 540,44	الضرائب وما شابهها
			حسابات دائنة أخرى واستخدامات
			الموجودات وما شابهها
(15 620 539,22)	3 228 123,84	18 848 717,06	الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية
(56 979 511,44)	366 309 169,84	423 288 681,28	مجموع الأصول الجارية
(70 496 899,56)	1 173 454 406,08	1 243 951 305,64	المجموع العام

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الكشوف المالية المستخرجة من مصلحة المحاسبة والمالية.

الجدول (2): الانحرافات المحققة بين الميزانية التقديرية العامة لسنة 2020 (جانب الخصوم)

الانحراف	القيمة الفعلية (دج) (ميزانية 2020)	القيمة المقدرة (دج) (ميزانية 2019)	الخصوم
0	300 000 000	300 000 000	رأس مال تم اصداره
			فوارق اعادة التقييم
(57 189 797,25)	(43 404 042 ,58)	13 785 754,67	نتيجة صافية - نتيجة صافية حصة المجمع
13 785 754,68	162 224 207,70	148 438 453,02	رؤوس أموال خاصة أخرى-ترحيل من جديد
(3 425 480,6)	264 940 427,62	268 365 908,22	حسابات الارتباط
(37 829 523,18)	692 760 592,74	730 590 115,92	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
26 299 715,41	116 734 072,53	143 033 787,94	قروض وديون مالية
0	1 608 683,20	1 608 683,20	ضرائب (مؤجلة ومخصصة)
			ديون أخرى غير جارية
27 714,93	2 662 233,18	2 689 948,11	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
26 327 430,34	121 004 988,91	147 332 419,25	مجموع خصم غير الجارية
(23 138 807,71)	297 008 743,89	273 869 936,18	موردون وحسابات ملحقه
(1150346,00)	5 419 446,90	4 269 100,90	ضرائب
9 774 096,61	23 244 222,97	33 018 319,58	ديون أخرى
20 855 003,15	34 016 410,67	54 871 413,82	الحزينة السالبة
6 339 945,48	359 688 824,42	366 028 770	مجموع خصوم الجارية
70 496 899,56	1 173 454 406,08	1 243 951 305,64	المجموع العام

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الكشوف المالية المستخرجة من مصلحة المحاسبة والمالية.

من خلال ما سبق نجد أن ميزانية المؤسسة لسنة 2020 قد حققت انحرافا عن ميزانية سنة 2019 (الميزانية

التقديرية)، حيث أي انحراف لصالح المؤسسة يعتبر انحراف ايجابي وأي انحراف في غير صالحها يعتبر انحراف سلبي:

أولا: الأصول: نلاحظ أن قيمة أصول المؤسسة لسنة 2020 قد سجلت انحرافا سلبيا مقارنة بأصولها لسنة 2019 بقيمة 70 496 899,56 دج ويعود ذلك الى أن:

- انخفاض الأصول غير الجارية ب قيمة 13 517 388,15 دج بسبب انخفاض قيمة المباني وقيمة التثبيتات غير الجارية الناتج عن عملية اعادة التقييم كون المؤسسة لم تتخلى عن أي تثبيت عيني من تثبياتها.
- انخفاض الأصول الجارية بقيمة 56 979 511,44 دج ويعود ذلك بشكل أساسي الى تحصيل المؤسسة لجزء من ديونها (الزبائن، الضرائب وما شابهها) مقابل ارتفاع قيمة المدينون الآخرون وانخفاض قيمة الأموال الموظفة والأصول الجارية الأخرى كما هو موضح في الجدول أعلاه.

ثانيا: الخصوم: نلاحظ أن خصوم المؤسسة لسنة 2020 قد سجلت انحرافا ايجابي بقيمة 70 496 899,56 دج مقارنة بخصومها لسنة 2019 بالرغم من تحقيقها لنتيجة سالبة و يعود ذلك الى:

- انخفاض رؤوس الأموال الخاصة بقيمة 37 829 523,18 دج، ويعود سبب هذا الانخفاض بشكل أساسي الى النتيجة السالبة التي حققتها المؤسسة سنة 2020 كما هو موضح في الجدول أعلاه.
- تسجلت الخصوم غير الجارية انحرافا ايجابيا بسيط بسبب تسديد المؤسسة لجزء من قروضها وديونها المالية بنسبة 18,39%، وانخفاض قيمة المؤنات والمنتجات المثبتة مسبقا بنسبة 0,66%.
- تحقيق الخصوم الجارية انحراف ايجابي نسبيا بسبب تسديد ما نسبته 29,60% من الديون الأخرى، وانخفاض قيمة الخزينة السالبة بنسبة 38%.

4.4. واقع وظيفة المحاسبة الادارية في المؤسسة محل الدراسة:

تماشيا مع واقع المراجعة الداخلية والمحاسبة الادارية في المؤسسة محل الدراسة، سنحاول تطبيق أداة التحليل المالي كأحد أهم أدوات المحاسبة الادارية التي تعتمد على المعلومات المالية المعدة والمدققة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية (بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة)، والتي تلعب من خلالها المراجعة الداخلية دورا أساسيا في ضمان صحة ودقة المعلومات المعتمد عليها في عملية التحليل المالي التي تستخدم كمرجع يعود اليه متخذ القرار من خلال تزويده بمختلف الملاحظات والوسائل التي تساعده على اتخاذ القرارات المالية سواء تلك المتعلقة بالمدى القصير أو الطويل.

وسنعمد فيما هو آت على التحليل الأفقي والعمودي لقائمة المركز المالي للمؤسسة محل الدراسة بهدف دراسة تطورات أصولها وخصومها ومحاولة فهم تطورات النتيجة المالية وأسباب تسجيل المؤسسة لنتيجة سالبة سنة 2020.

1.4.4. التحليل الأفقي لقائمة المركز المالي للمؤسسة محل الدراسة:

سنعمد على سنة 2018 كسنة أساس للمقارنة بدل سنة 2019، كون هذه الأخيرة هي سنة غير عادية فهي السنة التي بدأ فيها وباء كورونا بالانتشار حول العالم مما أثر على الاقتصاد العالمي ومنه الاقتصاد الوطني، خاصة أن المؤسسة تعتمد على القمح كمادة أولية أساسية في عملية الانتاج وهي مادة مستوردة في أغلبها في ظل تقلبات الأسعار العالمية نتيجة لتداعيات وباء كورونا. وتحسب نسبة التغير وفق العلاقة الآتية

$$\text{نسبة التغير} = \left(\frac{\text{السنة الحالية} - \text{سنة الأساس}}{\text{سنة الأساس}} \right) * 100$$

الجدول (3): نسب التحليل الأفقي لقائمة المركز المالي لسنة 2019 و 2020 (جانبا الأصول)

الأصول	قائمة المركز المالي (2018)	قائمة المركز المالي (2019)	نسبة التغير %	قائمة المركز المالي (2020)	نسبة التغير %
تثبيتات عينية					
أراضي	74 715 080,00	74 715 080,00	0	74 715 080,00	0
مباني	237 581 819,18	226 327 897,58	(4,74)	215 073 975,98	(9,47)
تثبيتات عينية أخرى	45 970 990,33	39 947 966,12	(13,10)	36 780 235,60	(3,87)

0	128 000 000	0	128 000 000	128 000 000	تثبيتات جاري انجازها
					تثبيتات مالية
0,28	352 195 542,07	0,02	351 291 278,07	351 223 156,42	قروض وأصول مالية
	380 402,58	0	380 402,58	380 402,58	ضرائب مؤجلة على الأصل
(3,67)	807 145 236,24	(2,05)	820 662 624,39	837 871 448,51	مجموع الأصول الغير جارية
31,82	39 961 801,55	20,53	36 538 795,69	30 314 781,91	مخزونات ومنتجات
(10,64)	94 719 889,03	10,30	116 846 180,64	106 003 018,51	الزبائن
9,03	16 391 278,98	3,87	15 615 447,46	15 034 031,39	المدينون الآخرون
(7,73)	212 008 076,44	2,47	235 439 540,44	229 769 033,57	الضرائب وما شابهها
(10,16)	3 228 123,84	424,57	18 848 717,06	3 593 154,16	الخزينة
(4,78)	366 309 169,84	10,03	423 288 681,28	384 714 019,54	مجموع الأصول الجارية
(4,02)	1 173 454 406,08	1,75	1 243 951 305,64	1 222 585 468,6	المجموع العام

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على قائمة المركز المالي للسنوات (2018,2019,2020)

التحليل: من خلال كل ما سبق نلاحظ ارتفاع ما نسبته 31,82% من المخزون المكسد لدى المؤسسة وذلك يعود الى دخول منافسين جدد الى السوق، فبعدما كان عدد منافسين المؤسسة على المستوى المحلي (بسكرة) سنة 2016 حوالي 3 مؤسسات فقط فإن عدد المنافسين سنة 2020 وصل الى حوالي 8 مؤسسات منتجة في نفس مجال نشاط المؤسسة (وفقا لمعلومات مدير مصلحة التجارة في المؤسسة)، ومنه على المؤسسة إعادة دراسة متطلبات السوق والعمل على تحقيق الميزة التنافسية لمنتجاتها من أجل المحافظة على مكانتها في السوق، وأيضا عليها إعادة دراسة سياسة التحصيل من مدينيها خاصة

المدينين الآخرين حيث نجد ارتفاع قيمة المدينين الآخرين بما نسبته 9,03 % مقابل انخفاض قيمة الخزينة بنسبة 10,16 % وهي مؤشرات في غير صالح المؤسسة ان استمرت بهذا الشكل وسيؤدي بالمؤسسة الى وقوع في مشكل سيولة. الجدول (4): نسب التحليل الأفقي لائمة المركز المالي لسنة 2019 و 2020 (جانب الخصوم)

الخصوم	قائمة المركز المالي (2018)	قائمة المركز المالي (2019)	نسبة التغير %	قائمة المركز المالي (2020)	نسبة التغير %
رأس مال	300 000 000	300 000 000	0	300 000 000	0
فوارق اعادة التقييم					
نتيجة صافية - نتيجة صافية حصصه المجمع (1)	23 941 442,11	13 785 754,67	(42,42)	(43 404 042 ,58)	(281,29)
رؤوس أموال خاصة أخرى - ترحيل من جديد	124 497 010,91	148 438 453,02	19,23	162 224 207,70	30,30
حسابات الارتباط	269 511 368,68	268 365 908,22	(0,43)	264 940 427,62	(1,70)
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	717 949 821,70	730 590 115,92	1,76	692 760 592,74	(3,51)
قروض وديون مالية	169 398 446,58	143 033 787,94	(15,56)	116 734 072,53	(31,10)
ضرائب (مؤجلة ومخصصة)	1 608 683,20	1 608 683,20	0	1 608 683,20	0
ديون أخرى غير جارية					
مؤونات ومنتجات ثابتة	2 889 011,08	2 689 948,11	(6,98)	2 662 233,18	(7,85)
مجموع الخصوم غير الجارية	173 896 140,68	147 332 419,25	(15,28)	121 004 988,91	(30,42)

10,77	297 008 743,89	2,14	273 869 936,18	268 126 124,26	موردون وحسابات ملحقه
176,80	5 419 446,90	118,04	4 269 100,90	1 957 910,61	ضرائب
(21,18)	23 244 222,97	11,97	33 018 319,58	29 489 231,60	ديون أخرى
9,15	34 016 410,67	76,06	54 871 413,82	31 166 239,02	خزينة الخصوم
8,75	359 688 824,42	10,67	366 028 770	330 739 505,50	مجموع الخصوم الجارية
(4,02)	1 173 454 406,08	1,75	1 243 951 305,64	1 222 585 468,06	المجموع العام للخصوم

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على قائمة المركز المالي للسنوات (2018,2019,2020)

التحليل: من خلال ما تقدم حول قيم خصوم المؤسسة ونسب التغير مقارنة بسنة الأساس نجد أن المؤسسة تعتمد بشكل أساسي على التمويل الداخلي لاستخداماتها (أصولها) طويلة الأجل كون رؤوس الاموال الخاصة تغطي جزء كبير من أصول المؤسسة الغير جارية مقابل انخفاض ديونها الخارجية طويلة الأجل. ومن خلال خصوم المؤسسة الجارية نلاحظ توجه المؤسسة الى التمويل الخارجي قصير الأجل لتغطية الأصول الجارية، ومنه على المؤسسة اعادة دراسة سياسة التمويل التي تعتمد عليها ومحاولة ضبطها بشكل دقيق قبل التوجه نحو أي سياسة تمويل جديدة، وذلك لكونها تعاني من وضعية مالية غير مستقرة واعتماد سياسة تمويل غير مناسبة قد يزيد من الوضع المالي سوءا.

2.4.4. التحليل الرأسي لقائمة المركز المالي للمؤسسة محل الدراسة:

سنحاول فيما هو آتي حساب نسبة المجاميع العام للأصول من اجمالي الأصول ونسبة المجاميع العامة للخصوم من اجمالي الخصوم، بهدف دراسة توجهات المؤسسة من خلال ابراز البنود الأساسية والثانوية التي تعتمد عليها. وتحسب النسب وفق العلاقة الآتية:

$$\text{نسبة كل بند من بنود الأصول} = \left(\frac{\text{قيمة البند}}{\text{قيمة اجمالي الأصول}} \right) * 100$$

$$\text{نسبة كل بند من بنود الخصوم} = \left(\frac{\text{قيمة البند}}{\text{قيمة اجمالي الخصوم}} \right) * 100$$

الجدول (5): نسب التحليل الرأسي لقائمة المركز المالي المختصرة لسنة 2020

الأصول	النسبة من المجموع العام للأصول (%)	الخصوم	النسبة من المجموع العام للخصوم (%)
الأصول غير الجارية	68,78	رؤوس الأموال الخاصة	59,04
الأصول الجارية	31,22	الخصوم غير الجارية	30,65
المجموع العام	100	المجموع العام	100

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد قائمة المركز المالي لسنة 2020

التحليل: من خلال التحليل الرأسي لقائمة المركز المالي يمكن توضيح أكثر النتائج المتوصل اليها أثناء التحليل الأفقي حيث أن الأصول الغير جارية تمثل ما نسبته 68,78% من اجمالي الأصول مقابل نسبة الخصوم غير الجارية التي تمثل 10,31%، وهذا يدعم النتائج المتوصل اليها أثناء التحليل الأفقي حيث تعتمد المؤسسة بشكل أساسي على التمويل الداخلي للاستخدامات طويلة الأجل، فنجد أن رؤوس الأموال الخاصة تمثل 59,04% أما الخصوم الجارية فتمثل نسبتها 30,65% من اجمالي الخصوم، وهذا ما يوضح صحة توجه واعتماد المؤسسة على الديون الخارجية قصيرة الأجل أكثر من الديون الخارجية طويلة الأجل، كما نجد أن نسبة الأصول الجارية 31,22% متقاربة مع نسبة الخصوم الجارية 30,65% ومنه نجد أن المؤسسة يمكنها الاعتماد على الخصوم الجارية لتغطية أصولها الجارية مستقبلا في حين عليها دراسة سياسة التمويل بشكل أعمق خاصة فيما يتعلق بالتمويل طويل الأجل لأن استمرار المؤسسة في تحقيق نتائج سلبية قد يجعلها غير قادرة على تمويل نفسها بنفسها مستقبلا.

5. خاتمة:

توصلنا من خلال هذه الورقة البحثية الى اجابة لمختلف الفرضيات التي تم طرحها والى مجموعة من النتائج والتوصيات وهي كالآتي:

1.1. إختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: محققة جزئيا حيث نجد أن المؤسسة تعطي أهمية مقبولة الى حد ما للمراجعة الداخلية لكن بشكل غير منظم، حيث لا تتضمن مصلحة أو خلية خاصة بالمراجعة الداخلية في حين أنها تكلف مدير مصلحة المحاسبة والمالية بمهام المراجعة، ومنه يمكننا القول أن المؤسسة محل الدراسة تهتم بعملية المراجعة ولكن بشكل غير منظم وغير مهيكلي.

الفرضية الثانية: توصلنا الى عدم تحقق هذه الفرضية حيث المؤسسة لا تعتمد على أي أداة من أدوات المحاسبة الادارية سواء التقليدية أو الحديثة، أما بخصوص الميزانية التقديرية التي تستخدمها المؤسسة فهي لا تلبي الغرض المفروض أنها أنشأت لأجله لأن المؤسسة تستخدمها بشكل تقليدي ومبسط جدا فميزانية السنة الجارية هي الميزانية التقديرية للسنة القادمة دون أن يتم تقييمها وتحليلها من فترة الى أخرى، أو تدعيمها بأداة أخرى في سبيل تحقيق الهدف المراد منها.

الفرضية الثالثة: محققة وذلك بعدما قمنا بتطبيق أحد أهم أدوات المحاسبة الادارية والمتمثلة في التحليل المالي (التحليل الأفقي والرأسي) لقائمة المركز المالي كأداة مكملة ومدعمة لنتائج أداة الميزانية التقديرية، من خلال استخدام قائمة المركز المالي وبعض المعلومات المالية الأخرى المدققة والمستخرجة من مصلحة المحاسبة والمالية، حيث استطعنا من خلالها التوصل الى بعض النسب والمؤشرات التي يمكن عن طريقها تشخيص بعض النواحي الأساسية المتعلقة بالوضع المالي، والبعض الأسباب التي أدت الى تحقيق المؤسسة الى نتيجة سلبية سنة 2020.

2.5. نتائج الدراسة:

- __ تقف كفاءة وفعالية مخرجات المحاسبة الادارية على مدى سلامة وصدق البيانات التي تعتمدها كمدخلات لها والتأكد من صدق وسلامة هذه البيانات تعتبر من مهام المراجع الداخلي.
- __ لا تتضمن المؤسسة محل الدراسة على مراجع داخلي أو مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية في حين أنها تكلف مدير مصلحة المحاسبة والمالية بمهام المراجعة.
- __ مدير مصلحة المحاسبة والمالية يقسم عملية المراجعة الى ثلاث مواطن رئيسية والمتمثلة في المراجعة المالية، مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية.
- __ مراجعة تكاليف الانتاج في المؤسسة محل الدراسة تقوم على أساس التأكد من وجود وصحة كل الوثائق الثبوتية المتعلقة بالتدفقات الداخلة والخارجة، أما بخصوص تحليل هذه التكاليف والبحث في تخفيضها فهو حتى وان كان موجود لا يتم بطريقة علمية منظمة وفق اجراءات محددة.
- __ مدير مصلحة المحاسبة والمالية مكلف بتقديم تقارير دورية الى المدير العام حول ما تم رصده أثناء عملية المراجعة، ويتم إعداد هذه التقارير في حالات خاصة أيضا وذلك عندما يطلب المدير العام ذلك، أو عندما يجد المراجع مشكل معين يحتاج اتخاذ قرار فوري بشأنه.
- __ تستخدم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب الميزانية التقديرية بطريقة مبسطة جدا وتقليدية حيث لا تلي الغرض الذي أنشأت لأجله هذه الأداة.
- __ لا تستخدم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أدوات المحاسبة الادارية في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.
- __ الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة في حالة غير مستقرة خلال السنوات (2019-2020) وقد حققت نتيجة سالبة في آخر سنة تعود أهم أسبابها الى انخفاض رقم أعمالها بسبب دخول منافسين جدد الى السوق، إضافة الى تداعيا أزمة كورونا واغلاق الأسواق والمحلات التجارية، ومنه انخفاض الطلب.
- __ تعتمد المؤسسة في تمويل استخداماتها طويلة الأجل على مواردها الداخلية، في حين تعتمد على الديون قصيرة الاجل لتغطية أصولها الجارية.
- __ دخول مؤسسات جديدة الى السوق كمؤسسات منافسة للمؤسسة محل الدراسة أدى الى ارتفاع نسبة المخزون المكس لديها.
- __ المراجعة الداخلية في مؤسسة المطاحن الكبرى تساهم في تحسين مخرجات المحاسبة الادارية من خلال ضمان صحة ودقة المعلومات المالية التي تعتبر من بين أهم مدخلات نظام المحاسبة الادارية.

3.5. التوصيات:

- __ نشر الوعي بين مسؤولي المؤسسة وعمالها بالدور الفعال الذي تلعبه كل من وظيفه المراجعة الداخلية والمحاسبة الادارية في نجاح المؤسسة واستمراريتها؛

- _ انشاء قسم أو مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة من أجل الاستفادة من الخدمات المتطورة لوظيفة المراجعة الداخلية وضمان جودة العمل والأداء؛
- _ انشاء قسم أو مصلحة خاصة بالمحاسبة الادارية بهدف تطوير جانب التحليل المالي في المؤسسة والاستفادة من الدور الفعال لهذه الوظيفة في عملية التخطيط، الرقابة، اتخاذ القرار؛
- _ استخدام المؤسسة لأدوات المحاسبة الادارية خاصة الحديثة كأداة التكلفة المستهدفة، سلاسل القيمة، لوحة القيادة... الخ، قد تساهم بشكل كبير في تخفيض تكاليف المؤسسة وتشخيص وضعيتها المالية واقتراح الحلول المناسبة للخروج من الوضعية الصعبة التي تمر بها.

6. قائمة المراجع

1.6. قائمة المراجع باللغة العربية

الكتب:

- _ أحمد يوسف دودين، (2012)، "إدارة الانتاج والعمليات"، عمان، الأكاديميون للنشر والتوزيع.
- _ لطيفة بكوش، (2021)، "نظام التكاليف على أساس الأنشطة"، الاسكندرية، دار التعليم الجامعي.
- _ محمد شاهين، (2017)، "تحليل وتقييم محافظة الأوراق المالية"، دار حميثرا للنشر والترجمة.
- _ نجم العزاوي وعبد الله حكمت النفار، (2018)، "استراتيجيات ومتطلبات تطبيق إدارة البيئة"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- الرسائل والأطروحات:

- _ مريم عمارة، (2018)، "مقاربة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل ارساء آليات حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة فرتيبال خلال الفترة 2014/2017"، أطروحة دكتوراه، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

المقالات في المجلات العلمية:

- _ خير الدين داحو وياسين سالمي، (2019)، "أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الادارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية (دراسة حالة تخفيض تكلفة شاحنة من نوع k66 لمؤسسة S.N.V.I فرع VIR" مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، 03(10)، 646-660.
- _ رمضان محمد حسين رامز، (2019)، "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المؤسسي في المنظمات العامة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 10، العدد 04.
- _ عبد القادر محرز وياسين قطوي، (2018)، "بطاقة الأداء المتوازن ونظام الموازنات التقديرية ودورها في تفعيل وقيادة الاستراتيجية في المؤسسة"، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 02.
- _ فارس صحراوي ومحسن فريحي، (2020)، "مساهمة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تطبيق الحوكمة. مجلة اقتصاد المال والأعمال"، المجلد 05، العدد 02.
- _ لويزة بهاز وحورية عجيلة وصفية مصطفى، (2019)، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 34، العدد 22.

- _ نور الدين أحمد قايد والهام بروب، (2015)، "استخدام الموازنة التقديرية للمبيعات كأسلوب فعال لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات داخل المؤسسة- دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB فرع CABL GENERAM"، مجلة البحوث والدراسات، المجلد 12، العدد 20.
- _ وليد محمادي وبالرقي تيجاني، (2021)، "محاسبة الادارة البيئية كإطار لربط بطاقة الأداء المتوازن والافصاح عن الأداء البيئي المستدام في المؤسسة الاقتصادية- مقارنة بيئية اجتماعية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 21، العدد 01.
- 2.6. قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

Books:

- _ Atkinson A & Kaplan R & Matsumura E & Young M, (2012), " **Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution** ", (éd. 6th), USA, Pearson Education, Inc, Upper Saddle River, New Jersey.
- _ Joannides V, (2018), " **Strategic Management Accounting - Volume I -Aligning Strategy, Operations and Finance**", London, Palgrave Macmillan.
- _ Hamdy T, (2017), " **Operation Research An Introduction** ", (éd. 10th), London, Pearson Education Limited.
- _ oxford university press, (2006), " **oxford learner's pocket dictionary of business english**", New York, oxford university press.
- _ Reding K & Sobel P & Anderson U & Head M & Ramamoorti S & Salamasick M & Riddle C, (2015), " **Manual D'audit Interne- Améliorer l'efficacité de la gouvernance du contrôle interne et du management des risques** ", paris, Groupe Eyrolles.
- _ Renard J, (2016), " **Théorie et pratique de l'audit interne** ", (éd. 9th), edition-eyrolles.

Articles in scientific journals:

- _ Kontogeorgis G, (2018), "The Role of Internal Audit Function on Corporate. International Journal of Accounting and Financial Reporting", V08, N°7.
- _ Lakhe R & Agrawal K, (2019), " **Methodology for application of Maynard Operation Sequence Technique (MOST) for time-driven activity-based costing (TDABC)** ", International Journal of Productivity and Performance Management, 1-25.
- _ Northcott D & Tuivaiti M, (2012), " **Using the balanced scorecard to manage performance in public sector organizations** ", International Journal of Public Sector Management, V25, N°03.

Internet sites:

- _ The institute of Internal Auditors, " **About Internal Audit**", Consulté le 02 07, 2022, sur <https://www.theiia.org>.