



جامعة عبد الحميد ابن باديس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة : المالية والمحاسبة
التخصص : التدقيق ومراقبة التسيير

دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير
دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة - متيجي-

تحت إشراف الاستاذ
" معارفية طيب "

مقدمة من طرف الطالبة :
✓ كبيش أسماء

أعضاء اللجنة المناقشة :

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة

السنة الجامعية : 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إلى أول من تلفظ لساني باسمها فتنبض قلبي إلى التي أعطتني الأمل الذي أعيش له إلى التي وهبت حياتها لي وأمرت أن تكمل رسالتها في حياة فأنارت لنا سبيل وكانت لنا المثل الأعلى إلى التي لو أهديتها حياتي لن تكفي في حقها أُمي الحبيبة حفظها الله لنا.

إلى الذي لا مثيل له وكان أو سيكون من سيعيش في أعماقي وكان وراء كل خطوة خطوتها في طريق العلم إلى من علمني مبادئ الحياة ورباني على الصدق والإخلاص أبي العزيز حفظه الله لنا.

إلى بلسم روجي وحياتي، إلى من هم أنس عمري ومصدر سعادتي إخواني إلى أعز أصدقائي الذي جمعني بهم الذكريات.

إلى الذي شاركني عناء إعداد هذه المذكرة أستاذي القدير.

إلى كل زملائي دفعة 2019 ماستر محاسبة تدقيق .

إلى كل من حملته ذكرياتي ولم تحمله مذكرتي إلى هؤلاء أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع.

- أسماء -

الشكر

أتوجه بالشكر إلى الله على ما منحني من إرادة و علم لإنجاز هذا العمل فله الشكر أولاً و
أخيراً.
اعترفا بالفضل و تقديرا الجميل لا يسعني و أنا انتهي من إعداد هذا البحث إلا أن أتوجه
بجزيل شكري و امتناني
إلى الأستاذ الفضل "معارفية طيب" لقبوله الإشراف على هذا العمل و نصائحه و توجيهاته و
على ما تكرم علي و من سعة صدر و نصيح و إرشاد.
كما لا يفوتني ان أتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة المناقشة على ما سوف يقدمونه من
التوجيهات و التوصيات
كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل الأستاذ على مساعدتكم لي في هذا العمل غير الاعتراف
بالجميل يملي على أن أتقدم بفائق الحب و الشكر إلى واديا الذي أكن لهم الاحترام و
التقدير.

- أسماء -

قائمة المحتويات

-	الاهداء
-	التشكرات
-	الفهرس
-	قائمة الأشكال و الجداول.
أ-ت	المقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق	
5	مقدمة الفصل.
6	المبحث الأول : ماهية التدقيق.
6	المطلب الأول: تعريف التدقيق.
8	المطلب الثاني: الأنواع المختلفة للتدقيق.
13	المطلب الثالث: أهداف التدقيق.
16	المبحث الثاني: عملية التدقيق.
16	المطلب الأول: مبادئ عملية التدقيق.
16	الفرع الأول: المبادئ المرتبطة بركن الفحص.
16	الفرع الثاني: المبادئ المرتبطة بركن التقرير.
18	المطلب الثاني: الجهة الممارسة للتدقيق.
18	الفرع الأول: في حالة التدقيق الخارجي.
21	الفرع الثاني: في حالة التدقيق الداخلي.
22	المطلب الثالث: طرق إجراء عملية التدقيق .
24	خاتمة الفصل.
الفصل الثاني: نظام مراقبة التسيير	
26	مقدمة الفصل .
27	المبحث الأول: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير.
27	المطلب الأول: أهداف المحاسبة التحليلية.
28	المطلب الثاني: وسائل وتقنيات المحاسبة التحليلية.
28	الفرع الأول: وسائل المحاسبة التحليلية.
30	الفرع الثاني: تقنيات المحاسبة التحليلية.
32	المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير.
33	المبحث الثاني: استخدام التحليل المالي في مراقبة التسيير.
33	المطلب الأول : أهداف التحليل المالي.
33	الفرع الأول: الأهداف الداخلية .

33	الفرع الثاني:الأهداف الخارجية.
34	الفرع الثالث: أهداف التحليل المالي بالنسبة للمؤسسة.
34	الفرع الرابع: أهداف التحليل المالي بالنسبة للمتعاملين مع المؤسسة.
34	المطلب الثاني: أدوات التحليل المالي.
35	الفرع الأول:نسب التوازن الهيكلي.
35	الفرع الثاني:نسب التمويل.
36	الفرع الثالث: نسب النشاط (الدوران).
36	المطلب الثالث: تحديات باستخدام التحليل المالي كأداة لمراقبة التسيير.
38	المبحث الثالث: استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير.
38	المطلب الأول: أهداف الموازنات التقديرية.
39	المطلب الثاني: أنواع الموازنات التقديرية.
41	المطلب الثالث: حدود ارتفاع بالموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير.
43	خاتمة الفصل.
الفصل الثالث: تقييم الوضعية المالية لمؤسسة الاقتصادية "مطاحن الكبرى للظهرة"	
45	مقدمة الفصل.
46	المبحث الأول:لمحة عن المؤسسة.
46	المطلب الأول : تقديم مؤسسة" المطاحن الكبرى للظهرة "متيجي".
46	الفرع الأول:تعريفها.
46	الفرع الثاني :نشأتها.
47	الفرع الثالث: موقع مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة.
47	الفرع الرابع: أهم منتجاتها.
47	المطلب الثاني: الأهداف الإستراتيجية لمؤسسة مطاحن الكبرى للظهرة.
48	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة "متيجي".
55	المبحث الثاني: العلاقة بين التدقيق المحاسبي ونظام مراقبة التسيير في المؤسسة .
55	المطلب الأول: وظيفة التدقيق المحاسبي في المؤسسة مطاحن الكبرى للظهرة "متيجي".
58	المطلب الثاني: نظام مراقبة التسيير في المؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة "متيجي".
63	المطلب الثالث: مقارنة بين التدقيق ونظام مراقبة التسيير للمؤسسة.
63	الفرع الأول : أوجه التشابه بين المراقبة والتدقيق.
63	الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين مراقبة التسيير والتدقيق المحاسبي.
64	المطلب الرابع: دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير.
64	الفرع الأول: التعريف بمصلحة التدقيق ومراقبة التسيير.
65	الفرع الثاني: المنهج الدراسة وطبيعة المتغيرات.

67	خاتمة الفصل .
69	الخاتمة العامة.
73	قائمة المراجع .
76	الملخص.

قائمة الجداول و الأشكال و الاختصارات

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
7	عملية التدقيق.	(01-I)
8	الإطار العام للتدقيق المحاسبي.	(02-I)
14	أنواع التدقيق وفقا لعدة أسس.	(03-I)
20	اهداف محافظ حسابات و خبير محاسبي.	(04-I)
22	موضع لجنة التدقيق داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	(05-I)
29	وسائل المحاسبة التحليلية	(01-II)
31	تقنيات المحاسبة التحليلية	(02-II)
39	أهداف الموازنات التقديرية	(03-II)
40	ميزانية التقديرية العينية النقدية المالية	(04-II)
49	الهيكل التنظيمي للمؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة "متيجي".	(01-III)
52	الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة المالية.	(02-III)
56	تحضير لمهمة التدقيق	(03-III)
57	مهمة التحقيق.	(04-III)
58	مهمة الاستنتاج.	(05-III)

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
10	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.	(01-I)
14	التطور التاريخي لأهداف التدقيق.	(02-I)
35	نسب الهيكلية	(01-II)
35	نسب التمويل	(02-II)
36	نسب النشاط	(03-II)
59	يوضح نموذج مصغر عن لوحة القيادة في مؤسسة مطاحن الكبرى للظهرة.	(01-III)
60	موازنة التقديرية لكمية المطحونة والإنتاج من المادة الأولية لسنة 2013	(02-III)
61	موازنة التقديرية للمبيعات في المؤسسة السنة 2013.	(03-III)
61	نسب التوازن الهيكلي.	(04-III)
62	نسب النشاط .	(05-III)
62	جدول رقم نسبة السيولة.	(06-III)

مقدمة عامة

في ظل التغيرات و التحولات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم ، أصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية و إدارية قوية و متطورة تمكنها من المحافظة على وجودها، و تساعدها في الاستخدام الاقتصادي و الكفاء للموارد المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية غير أن الإدارة مهما أوتيت من مهارات و قدرات فهي تستطيع أن تلم بكافة نواحي المختلفة للنشاط خصوصا بالنسبة للمؤسسة الكبيرة و من هنا جاءت الحاجة لوظيفة التدقيق التي تعتبر الأداة الإدارية التي تعتمد عليها المؤسسة لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية و تقييمها، كما تلعب وظيفة التدقيق دورا هاما في تحقيق التقدم و النمو للمؤسسة، لما تضيفه من ثقة على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة، كما ساعدت المؤسسة على بلوغ أهدافها من خلال التحقق من البيانات المحاسبية المالية و مدى صحتها و تمثيلها للمركز المالي و التأكد من أن السياسات و الخطط و الإجراءات الموضوعية من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة، كما ساعدتها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع من خلال السير العادي لأنشطتها و متابعة الأداء داخلها في محاولة الوصول إلى أداء فعال و كفاء بما يخدم غايتها:

كذلك تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات باعتبارها من أهم الأنظمة الرقابية الفعالة، لما تضيفه من تطور في الأساليب الإدارية للتسيير، مع تمكينها من تقييم نشاطها و الكشف عن مدى كفاءة عملياتها و نجاعة عملية التسيير فيها، للتقليص من درجة الانحراف و تفادي المخاطر مستقبلا لتحقيق الأهداف المرجوة و ذلك عن طريق ضمان القدرة على السير في مسار الصحيح.

و بناء على ما سبق بإمكاننا صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

الإشكالية:

➤ كيف يمكن لوظيفة التدقيق أن تساهم في تقييم نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة؟

و تتفرع تحت هذه الإشكالية إلى أسئلة فرعية التالية:

الأسئلة الفرعية:

➤ ما هو الإطار المفاهيمي المحدد لوظيفة التدقيق؟

➤ ما هي آليات و مراحل وظيفة مراقبة التسيير داخل المؤسسة؟

➤ كيف يمكن أن تساهم وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة؟

لمعالجة و تحليل الإشكالية المطروحة يمكن عرض بعض الفرضيات كإجابة أولية على التساؤلات الفرعية و على شكل التالي:

فرضيات البحث:

➤ إن الإطار المفاهيمي المحدد لوظيفة التدقيق يستند على جملة من المرتكزات الفكرية توضحه مبادئه و استخداماته.

➤ تتمثل آليات و أدوات نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة في المحاسبة العامة، التحليل المالي ، لوحدة القيادة، الموازنة التقديرية.

➤ تساهم وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال اكتشاف الانحرافات ورفعها للمسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

مبررات اختيار الموضوع :

- إن اختيار الموضوع البحث كان له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية وهي كالتالي:
- الحدائة النسبية للموضوع على مستوى البحث العلمي في المؤسسات الاقتصادية.
- الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين.
- شعور بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر.
- الميل الشخصي لباحث في ظل هذا الموضوع ورغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.

أهداف البحث:

- محاولة إبراز دور وظيفة التدقيق في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة في تقييم نظم الرقابة فيها.
- محاولة معرفة تقييم النتائج للأعمال وفقا للأهداف المرسومة داخل المؤسسة.
- معرفة مدة فعالية مراقبة التسيير كأداة لترشيد القرارات داخل المؤسسة.

أهمية البحث:

- إبراز أهمية العلاقة بين وظيفة التدقيق ونظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة.
- إظهار أهمية مراقبة التسيير في ضمان استمرارية وفعالية المؤسسة.
- إبراز مساهمة وظيفة التدقيق في تحسين الأداء التسييري للمؤسسة .
- تقديم إطار معرفي نظري يمكن الاعتماد عليه مستقبلا لإعداد دراسات أوسع وأكثر دقة.

حدود البحث :

الحدود المكانية : كانت الدراسة بمؤسسة مطاحن الكبرى للظهرة "متيجي" وذلك لمعالجة إشكالية البحث المتمثلة في دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير.
الحدود الزمانية: امتدت فترة الدراسة الميدانية 2019-02-17 إلى 2019-03-03.
منهج البحث و أدوات المستخدمة:

تماشيا مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة ارتأينا الاعتماد على المنهج الوصفي لمحاولة الوصول إلى معرفة مساهمة وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة و منهج دراسة حالة من خلال إسقاط الجانب النظري على واقع المؤسسة المدروسة (مطاحن الكبرى للظهرة) بمستغانم مستعملين أدائي المقابلة الشخصية والملاحظة.

هيكل البحث:

من اجل الإجابة على أسئلة الموضوع، وسعياً لتأكيد صحة فرضيات الموضوع في هذه الدراسة تم تقسيم هيكل الموضوع كما يلي:

➤ الفصل الأول: وقد تمحور حول وظيفة التدقيق إذ وضحنا في المبحث الأول ماهية التدقيق بينما في المبحث الثاني تطرقنا إلى عملية التدقيق.

➤ الفصل الثاني: كان بعنوان نظام مراقبة التسيير تناولنا في المبحث الأول استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير بينما المبحث الثاني استخدام التحليل المالي في مراقبة التسيير والمبحث الثالث : استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير.

➤ الفصل الثالث: هو الفصل التطبيقي جاء عبارة عن دراسة تطبيقية تدرج تحتها منهجية البحث و الدراسة التطبيقية مجتمع الدراسة و خصائص العينة.

وسنختم هذه الدراسة بخاتمة عامة نعرض فيها أهم النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول:

الإطار

النظري للتدقيق

مقدمة الفصل:

مدخلات التدقيق هي مخرجات المحاسبة فبعد انتهاء المحاسب من تجميع و تبويب و تسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة ، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات و خلوها من الأخطاء و ربما التلاعبات.

حيث تتمتع مهنة التدقيق باحترام و ثقة كل من الجهات الحكومية و التنظيمات المختلفة لما تقدمه من فحص و تقييم موضوعي لأنشطة تلك الجهات و التنظيمات لدراسة أكثر تفصيل، سنحاول في هذا الفصل التطرق لإطار النظري لمهنة التدقيق و قسمناه سبيل ذلك إلى مبحثين:

✓ المبحث الأول: ماهية التدقيق.

✓ المبحث الثاني: عملية التدقيق.

المبحث الأول: ماهية التدقيق.

إن ظهور مهنة التدقيق و تطورها جاء كنتيجة حتمية للتطور و التوسع الذي عرفته الأنشطة الاقتصادية و انفصال الملكية عن الإدارة و في ظل هذه المعطيات تغيرت أهداف التدقيق المحاسبي من اكتشاف الأخطاء و التلاعبات إلى إبداء الرأي الفني المحايد على مدى صدق و سلامة القوائم المالية للمؤسسة و إيصال النتائج عملية التدقيق و الفحص للأطراف ذات المصلحة.

المطلب الأول: تعريف التدقيق.

يعتبر التدقيق ميدان واسع عرف تطورات كبيرة متواصلة، أدت أن يحتل أهمية بالغة لدى المؤسسات و الأطراف المعنية و ذلك من خلال فحص أنظمة الرقابة الداخلية البيانات، المستندات، الحسابات و السجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا، من هنا سوف نتعرض إلى مفهوم التدقيق.

هناك مجموعة من التعاريف المتعلقة بالتدقيق منها ما يلي:

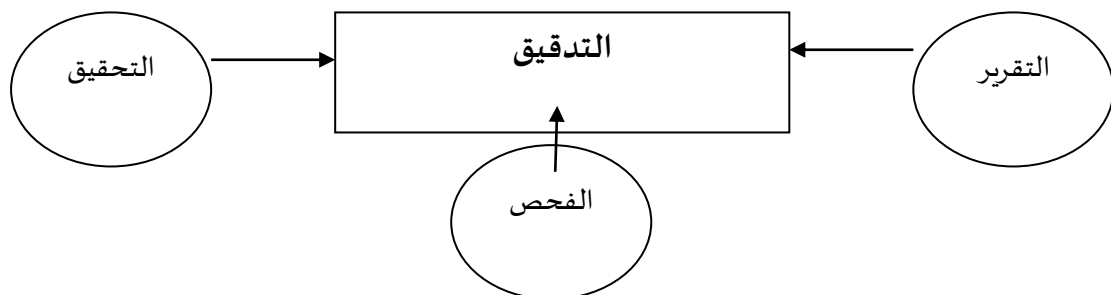
التعريف الأول: هو عملية تجميع و تقييم أدلة الإثبات حول المعلومات من أجل تحديد درجة ارتباط و امتثال المعلومات و الأسس المتبعة و الإبلاغ عن نتيجة العملية من خلال الرأي المهني المحايد، و يجب أن يقوم بالتدقيق شخص كفاء و مؤهل و محايد.

التعريف الثاني: التدقيق بصورة رئيسية هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل و محايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها و حجمها أو شكلها القانوني و قد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية و الأحداث، و تقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و إيصال النتائج إلى المستفيدين.¹

التعريف الثالث: يعرفه H.Bouquin بأنها أحد الشروط الأساسية لمتابعة أعمال المؤسسة في قدرة على العمل باستمرار بما يتماشى مع الأهداف.

التعريف الشامل: و من هنا يمكن أن نلخص هذه التعاريف في تعريف شامل للتدقيق حيث تشمل عملية التدقيق الفحص و التحقيق و التقرير حول المعلومات المقدمة و مصورة لنتائج الأعمال:

الشكل رقم (01-I): عملية التدقيق.

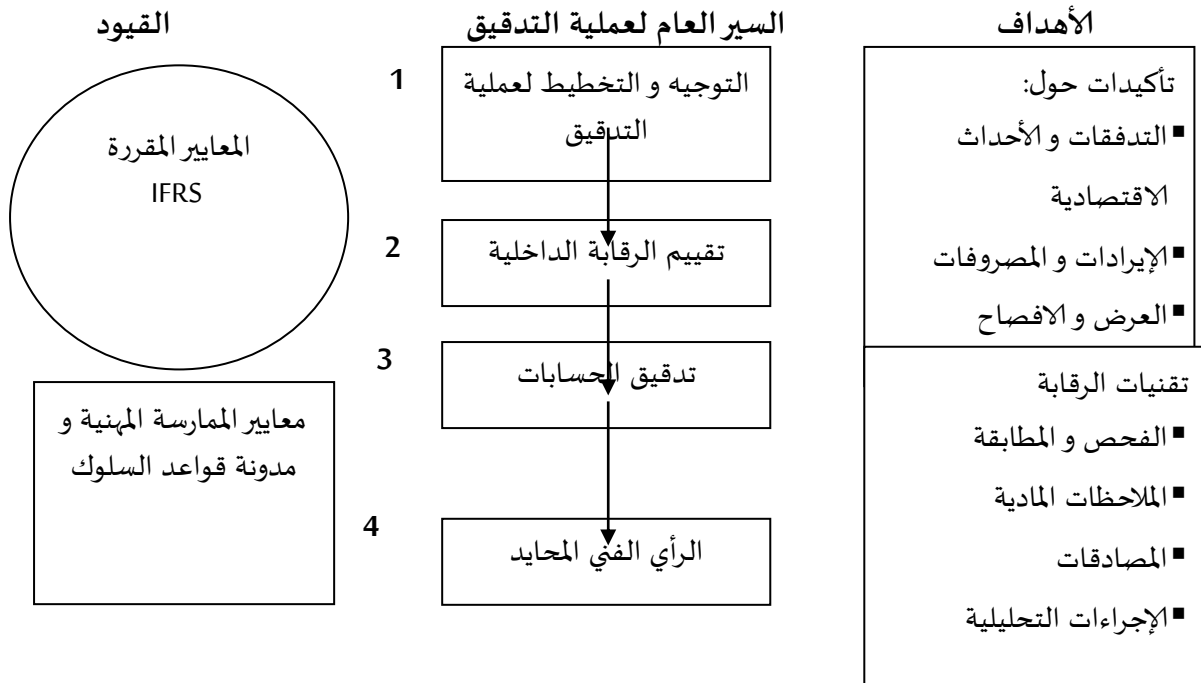


المصدر: من إعداد الطالبة

¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم التدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار المسيرة عمان الأردن، 2011، ص21.

- **الفحص:** التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها (الفحص القياس المحاسبي).
- **التحقق:** يعمل المدقق على التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة و عن تسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فضلا على تأكيد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر على عناصر الدخل أو الذمة.
- **التقرير:** تقرير مدقق يدرج المشكلة و أهميتها و طريقة معالجتها و ما توصل إليه من نتائج و توصيات و يفضل عرض التقرير عن مسئول على نشاط الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير عن بعض الأمور تتمثل قدرة المدقق في العرض الواعي و الواقعي لنتائج ما قام به من فحص¹.

الشكل رقم (I-02): الإطار العام للتدقيق المحاسبي.



المصدر: هاجر بوبصلة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014، ص03.

المطلب الثاني: تقسيمات التدقيق (أنواع).

توجد أنواع متعددة الحسابات كل منها يختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إلى عملية التدقيق الحسابات، و التنوع المتعدد للتدقيق هو في الحقيقة تنوع وصفي لا يؤثر في أي مفهوم أو أصل و جوهر عملية تدقيق الحسابات ذاتها و بشكل عام يمكن تبويب التدقيق على النحو التالي:

أ. من حيث الهيئة القائمة بالتدقيق:

¹ هاجر بوبصلة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014، ص03.

✓ **تدقيق داخلي:** وهذا التدقيق تقوم به مصلحة توجد داخل المؤسسة، فالتدقيق الداخلي تخول له مهام تقييم و المراقبة و التحقق، كما أن عمل التدقيق الداخلي دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

و هو يعتبر من إحدى أدوات الرقابة و يعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص موظف في المؤسسة و يخضع لسلطة الإدارة، و من واجبات التدقيق الداخلي فيما يخص تزويد الإدارة بالمعلومات ما يلي:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛
- كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، و ذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات و المركز المالي؛
- قد ظهروا تطور التدقيق من تدقيق كامل تفصيلي إلى كامل اختياري؛
- اعتماد الإدارة على البيانات المحاسبية كوسيلة رقابة إدارية و حاجتها إلى التأكد من دقة و صحة هذه البيانات؛
- مسؤولية الإدارة اتجاه هيئات الرقابة الحكومية و التزامها بتنفيذ تعليماتها و قراراتها و تزويدها بالبيانات مما أدى إلى اعتماد الإدارة الكلية على التدقيق الداخلي للتأكد من صدق و صحة البيانات و التقارير المطلوبة.

✓ **تدقيق خارجي:** هو الذي يتم بوساطة طرف من خارج المؤسسة و يكون مستقلا عن الإدارة و، بالتالي فالمدقق هو مسئول عن إبداء رأيه في التقرير الذي يقوم بإعداده حول عدالة تصوير الميزانية للوضع المالي للمؤسسة و عدالة تصوير الحسابات الختامية للنتائج أعمالها في الفترة المالية المعنية.

و هو فحص انتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات و مفردات القوائم المالية و يتضح من خلال التفرقة السابقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها فيما يلي:

- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية و التي يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها في إعداد التقارير مالية نافعة؛
- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء و التلاعب و الغش؛

كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:

- وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص و بالتالي توفير وقت و جهد المدقق فضلا على كفاءة النظام الكلي للتدقيق؛

- إن وجود نظام داخلي للتدقيق لا يعني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل وعلى الرغم من التشابه والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي¹. إلا أن هناك اختلافات بينهما يمكن حصرها على النحو التالي:

الجدول رقم (01-I): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

معياري التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفاء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف و منع الأخطاء و الانحراف عن السياسات الموضوعة.	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي في بعدالة القوائم المالية بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي.
نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للمؤسسة و يعين بواسطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك.
درجة الاستقلالية	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل إدارة الحسابات و المالية و لكن يخدم رغبات و حاجات الإدارات جميعها.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص و التقييم في إبداء الرأي
المسؤولية	مسئول أمام الإدارة و من ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص و الدراسة إلى المستويات الإدارية العليا	مسئول أمام الملاك و من ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص و رأيه الفني في القوائم المالية إليهم.
نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤولية التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق العمل .	يحدد ذلك أمر التعيين و الأعراف السائد و المعايير المهنية، و ما تنص عليه القوانين و الأنظمة.
توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية و قد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة .

المصدر: حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري للإجراءات العملية الجزء الأول ، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص53.

ب. من حيث الالتزام القانوني:

¹غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة-دراسة حالة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة بورقلة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع إدارة أعمال ، كلية الحقوق و علوم اقتصادية جامعة الجزائر، 2004، ص10.

✓ التدقيق الإلزامي: وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام أي أنه التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة في المخالفات تحت طائلة العقوبات المقررة.

✓ التدقيق الاختياري: وهو ذلك الذي يتم دون إلزام قانوني بل بطلب من مجلس الإدارة و المساهمون قصد الاطمئنان على الحالة المالية المدروسة.

ج. من حيث النطاق:

✓ التدقيق الكامل: إن مقصود به هو التدقيق الذي يحمل المدقق إطار غير محدد ، سيؤديه و فيه يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاضل فيما يقوم به من أعمال.

✓ التدقيق الجزئي: هو العمل الذي يقتصر فيه العمل المدقق على بعض العمليات المعنية، بتعبير آخر و هو ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق للعمليات المالية.

د. من حيث التوقيت:

✓ التدقيق المستمر: تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية، و عادة ما يتم ذلك بطريقة منظمة و وفقا البرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة و إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد قوائم المالية الختامية.

✓ التدقيق الدوري (المتناوب): يتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات و القوائم الختامية ، و يلجأ إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة الحجم و التي لا تتعدى فيها العمليات بصورة كبيرة.

هـ. من حيث الفحص أو حجم الاختبارات:

✓ التدقيق الشامل: يتم على جميع القيود و السجلات و الحسابات و المستندات و من الملاحظة أن هذه الطريقة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم.

✓ التدقيق الاختياري: في هذه الحالة يقوم المراجع باختبار عينة يتم تصميم النتائج على المجتمع الخاضع لعملية الفحص و يتوقف تحديد الحجم العينة على ما يظهره فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة و مدى إمكانية تطبيق المراجعة الاختيارية من جهة أخرى.¹

و. من حيث طبيعة المؤسسة:

✓ التدقيق المؤسسات العمومية : تنص عملية التدقيق على المؤسسة ذات صفة حكومية او غير حكومية و التي تخضع لقواعد حكومية موضوعة، أما الأموال المستغلة في هذه المؤسسة لها صفة عمومية و تمتلكها الدولة و لها صفة رقابة مباشرة عليها كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المؤسسات التجارية و الصناعية إلا أن طريقة التدقيق وحيدة في كلتا الحالتين.

¹ عيادي محمد أمين ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2008، ص119.

✓ **تدقيق المؤسسات الخاصة:** هي عملية تدقيق المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فريدة أو مجتمعات و نوادي و سميت بالمراجعة الخاصة لان الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة و فرد واحد في المؤسسات الفردية، و تختلف العلاقة درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا طبيعة العقد الموجود بينهما و حسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعيين مدقق خارجي لتدقيق لها حساباتها و أوراقها الختامية و العكس لشركة ذات فرد واحد الذي له أن يختار المدقق و المهمة المسندة إليه.

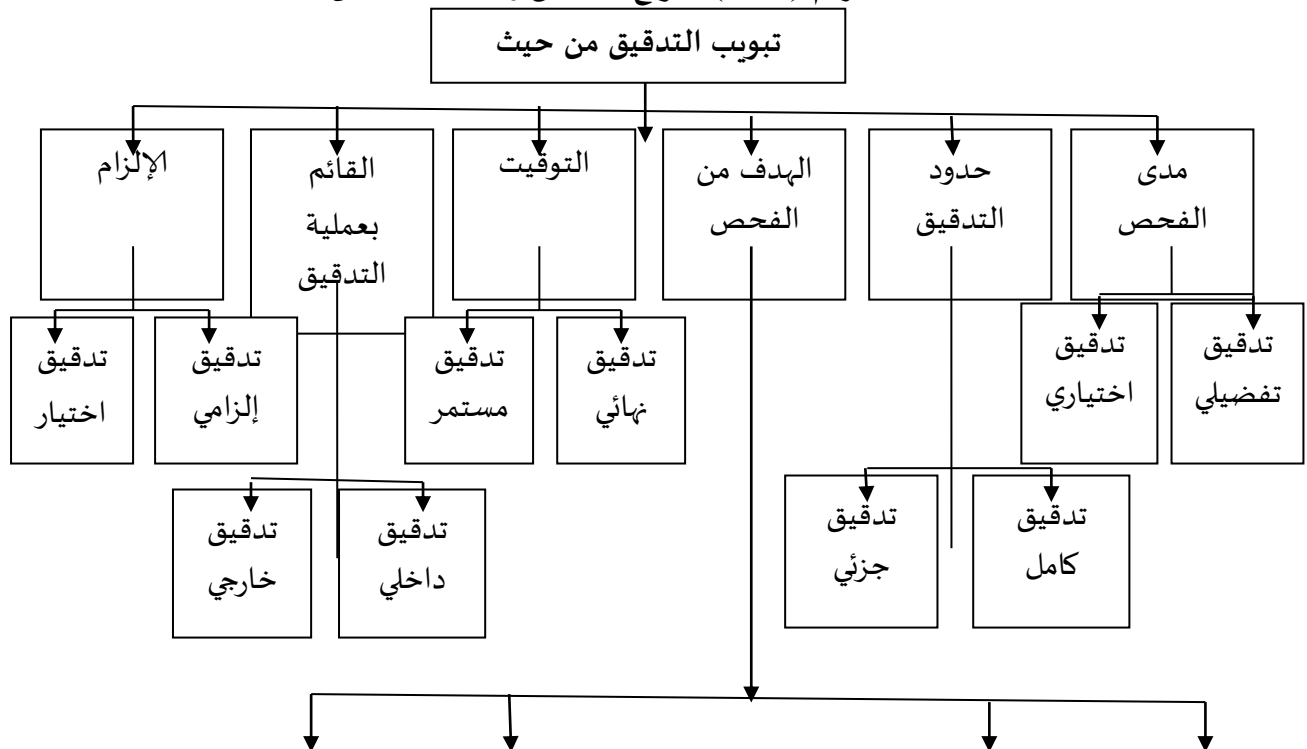
ز. من حيث الشمولية و مسؤولية التنفيذ:

✓ **التدقيق العادي:** هو التدقيق الذي يهدف إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المحاسبية المسجلة الدفاتر و السجلات بهدف إبداء رأي الفني المحايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المؤسسة و عن مركزها المالي في نهاية الفترة المعينة و يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الضرورية أثناء ذلك، و قد يكون التدقيق العادي تدقيق كاملا أو جزئيا إلى أن هدفه النهائي يتمثل في الحكم على سلامة القوائم المالية للمؤسسة و اتفاتها مع ما سبق تسجيله في الدفاتر و المستندات.

✓ **التدقيق لغرض معين:** و يكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة للوصول إلى النتائج معينة يستهدفها الفحص.

و يتم تكليف المدقق للقيام بهذا النوع من التدقيق من خلال عقد كتابي يحدد فيه نطاق عملية و يتم تكليف المدقق للقيام بهذا النظام للرقابة الداخلية لها بهدف تصميم نظام آخر أكثر دقة، و تكليف المدقق بتدقيق المستندات عملية ما أو الاشتراك في اللجان جرد المخزون أو اكتشاف اختلاسات أو أخطاء حدثت في فترة زمنية محددة، و قد يتم التكليف من جهات أخرى حكومية أو غير حكومية كان تندب المحكمة مدققا لحصر شخص ما أو لتصفية مؤسسة أو إعادة تقييم ممتلكات مؤسسة

الشكل رقم (I-03): أنواع التدقيق وفقا لعدة أسس.





المصدر: غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة – الناحية النظرية- دار المسيرة للنشر توزيع ، الطبعة 2 ، عمان ، . 2009، ص114.

المطلب الثالث: أهداف التدقيق.

إن التطور التاريخي لمهنة التدقيق جعلنا ننظر إلى مدى تطور مضمونه وأهدافه منذ النشأة إلى وقتنا الحالي، لذا يمكن حصر الأهداف في عدة نقاط نذكر منها فيما يلي:

يستطيع الباحث في التطور التاريخي لأهداف التدقيق و مضمونه المهني ان يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على الأهداف و بالتالي مضمون فقد كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء و غش و تلاعب و تزوير، و لكن هذه النظرية العلمية للتدقيق تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي صراحة عام 1897م ان اكتشاف الغش لاخطأ ليس هدف من أهداف عملية التدقيق و أنه ليس مفروضا في المدقق أن يكون جاسوسا أو بوليسا سريرا و يجب على مدقق أن لا يبدأ عمله و هو يشك فيما يقدم إليه من بيانات و هكذا يمكن تشبيه المدقق و هو يؤدي مهنته بكلب حراسة لا بكلب البوليسي الذي يتعقب المجرمين.

و كذلك كان هدف التدقيق قاصرا على التأكد من الدقة الحاسبية للدفاتر و السجلات و ما تحويه من بيانات، و مطابقة القوائم المالية مع ذلك الدفاتر و السجلات دون إبداء رأي فني محايد حول أكثر من ذلك و لكن هذا الهدف أيضا قد تغير حيث أصبح من واجب المدقق القيام بمراجعة انتقادية للفاतर و السجلات و إصدار الرأي فني محايد يضمه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين (أو من يقوم بتعيينه عن نتيجة فحصه).

و نوضح بإنجاز ما كانت عليه الأهداف التقليدية للتدقيق، و ما تطور إليه في هذا العصر:

➤ مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الأهداف، و تحديد الانحرافات و أسبابها و طرق معالجتها؛

➤ تقييم نتائج الأعمال وفق الأهداف المرسومة؛

➤ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛

➤ التأكد من صحة البيانات و القوائم المالية و مدى الاعتماد عليهما؛

➤ إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة و براهين عن صدق و شرعية و القوائم المالية

➤ اكتشاف حالات الغش و الأخطاء في الدفاتر و السجلات المحاسبية.²

الجدول رقم (02-I): التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

المدة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
-------	------------------------	-----------	------------------------

¹ رزقي إسماعيل، صغبر أحمد. واقع آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، عنوان المداخلة مسؤولية و دور المراجعة في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي الملتقي، ص4 و 5.

² صيقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر أطروحة دكتورة قسم علوم اقتصادية الجزائر، 2004، ص24.

غير مهمة	تفصيلي	اكتشاف الغش والاختلاس	قبل 1850
غير مهمة	بعض الاختيارات تفصيلي مبدئي	اكتشاف الغش، الأخطاء و الاختلاس	1905-1850
درجة اهتمام بسيطة	اختياري فحص تفصيلي	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش والخطأ	1933-1905
بداية في الاهتمام .	اختياري	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش والخطأ	1940-1933
اهتمام قوي و جوهري.	اختياري	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش والخطأ	1960-1940
اهتمام و تركيز قوي.	اختياري	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال لتحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	1960-حتى الآن

المصدر: غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (ناحية نظرية) الأردن، 2006، 18.

المبحث الثاني: عملية التدقيق.

تعتمد معظم الإدارة الحالية على وظيفة التدقيق في تعزيز نظام الرقابة لديها، حيث أن وظيفة التدقيق بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم و تراجع كافة العمليات الإدارية و المالية و كذلك التشغيلية و حتى تستطيع وظيفة التدقيق أداء دورها بصورة سليمة و بفاعلية كبيرة يجب أن تحظى بمجموعة من الخصائص التي تضمن الأداء السليم لمهامها، و تمس هذه الخصائص مبادئه و الجهة الممارسة له و طريقة إجراءه و من هنا سوف نتطرق لها في مبحثنا هذا.

المطلب الأول: مبادئ عملية التدقيق.

يجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي:

- ركن الفحص .
- ركن التقرير.

بناء على ذلك فإن تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

الفرع الأول: المبادئ المرتبطة بركن الفحص.

- مبدأ التكامل : الإدراك الرقابي يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة و أثرها الفعلية و المحتملة على كيانها. و علاقتها بالأطراف الأخرى من جهة و الوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية هذه الآثار من جهة أخرى.
- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: يعني أن يشمل الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسة و الفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذا التقرير.
- مبدأ الموضوعية في الفحص: تشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقرير الشخصي و ذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من الأدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق و تدعمه خصوصا اتجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها.
- مبدأ الفحص كفاية إنسانية: تشير إلى وجود فحص كفاية إنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحدث المنشأة و هذه الكفاية هي مؤشر المناخ السلوكي لها و هي تعبر عن ما تحتويه المنشأة من نظام القيادة أو السلطة و الحوافز الاتصال و المشاركة¹.

الفرع الثاني: المبادئ المرتبطة بركن التقرير.

تتمثل في:

- مبدأ كفاية الاتصال : و يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير المدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع مستخدميها بصورة حقيقية تبعث على ثقة بشكل يحقق الأهداف فالمرجوة من إعداد التقارير.

¹. أحمد حلبي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2005، ص52-53.

- مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق على كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف المنشأة ومدى تطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية ولتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات و الدفاتر والسجلات.
- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات التقرير المدقق و كذا التقرير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية وخارجية.
- مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وأن تبني تحفظاته ومقترحاته إلى أسباب حقيقية وموضوعية.¹

و ما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج او تعميمات مشتقة من مفاهيم و بديهيات و مصادرات المجال و أن تكون مشتقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات و الطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي كما يجب أن تصاغ في الشكل قضايا تفسيرية و هذه القضايا قد تكون قضايا غائبة أو سببية.

و هذا و قد قرر الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 و في الفقرة 4 على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي :

✓ الاستقلالية؛

✓ الكرامة؛

✓ الكفاءة المهنية و العناية المطلوبة؛

✓ السرية؛

✓ السلوك المهني؛

✓ المعايير الفنية.

بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية و الإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بها ، مع مراعاة أن تقوم المدقق بتخطيط و تنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية.²

المطلب الثاني : الجهة الممارسة للتدقيق.

للتدقيق بعض الخصوصيات و المميزات الذي يتصف بها عن باقي في الوظائف من بينها الجهة ممارسة له أي قائمين عن هذه العملية و من هنا سوف نتعرف عليهم في ما يلي:

الفرع الأول: في حالة التدقيق الخارجي.

إن ما كتب في النصوص حول التدقيق التعاقدية و القانوني على وجه الخصوص، نشأته أو كيفية مزاولتها و حتى التطورات الحاصلة في هذا الميدان مأخوذ بحذافيره من الواقع الفرنسي و في هذا الصدد المتبع

¹ خالد راغب خطيب، خليل محمود رفاعي (الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات) ص 22-23

² عصام الدين محمد متولي، المرجعة و تدقيق الحسابات دار النشر صنعاء، مصر 2013، ص 14.

لمهنة التدقيق و ما كتب حولها في فرنسا سيجد أمامه مصطلحين La Révision Comptable ، و الثاني L'Audit Financier ، و هما مصطلحان مترادفان اتفق على إعطائهما نفس المعنى غير أن هناك ازدواجية في الممارسة، فإذا كان التدقيق المالي تعاقدية فهو محتكر من طرف خبراء محاسبين و هم أعضاء حاملين و يمنع منعاً باتاً ممارسته لغير حاملي هذا اللقب. أما إذا كان التدقيق إجباري يفرضه القانون، فهو محتكر بدوره و لا يجوز لأي مزاولته و القيام به إلا إذا كان عضو مسجلاً في قائمة محافظي الحسابات.

و بأخذ بعين الاعتبار أن الأغلبية الساحقة من خبراء محاسبي و محافظي الحسابات في نفس الوقت ذلك أن شهادة الخبرة تخول لحاملها أن يكون محافظ حسابات بمجرد طلب ذلك، كما أن محافظ الحسابات لا يمكنه القيام بالتدقيق المالي التعاقدية إلى إذا كان خبير محاسبياً أي حاملاً لتلك الشهادة و مهما يكن فإن المهنتان (خبير محاسبي و محافظ الحسابات) متكاملتين و لهما نقاط مشتركة و مهام مختلفة.

المدقق الخارجي: هو ذلك الشخص المؤهل و المستقل و المجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية و تقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته، و على سبيل المثال مدقق حسابات لشركات المساهمة العامة و الذي يقدم تقريره إلى هيئة العامة التي عينته أو إلى مجلس الإدارة و المساهمون.

و هو وكيل المساهمين الذين يعتمدون على البيانات المالية المدققة و على المدقق الخارجي التحقق إذا كانت الإدارة كفؤاً في إدارة أموالهم، و على المدقق أو من ينوب عنه حضور اجتماع الهيئة العامة و تلاوة تقريره و الإجابة عن استفسارات أعضاء الجمعية (العامة).

محافظ الحسابات : عرف القانون التجاري محافظ حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه " : الشخص الذي يدقق صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس المديرين ، حسب الحالة في الوثائق المرسله إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها، يصادق على انتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة صحة لذلك و يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

و يعرف كذلك على أنه " : كل شخص يتولى باسمه الخاص و تحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق و صحة حسابات مؤسسات المختلفة على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر و معتاد".

حسب قانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 : تنص المادة 22 من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس صفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على حسابات المؤسسات و الهيئات و انتظامه و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.¹

إن مهام محافظ الحسابات تدور حول ثلاث التزامات قانونية و هي :

- الالتزام بمراقبة صحة و مصداقية و كذا الصورة الحقيقية للحسابات؛
- الالتزام بالتأكد من احترام إجراءات الأمانة و القانونية المعتمد عليها في المؤسسة المراقبة؛
- الالتزام بإصدار رأي عن طريق إعداد تقرير للمراجعة و تقديمه للمؤسسة (المسؤولين و مساهمين) و إلى كل الجهات المعنية.

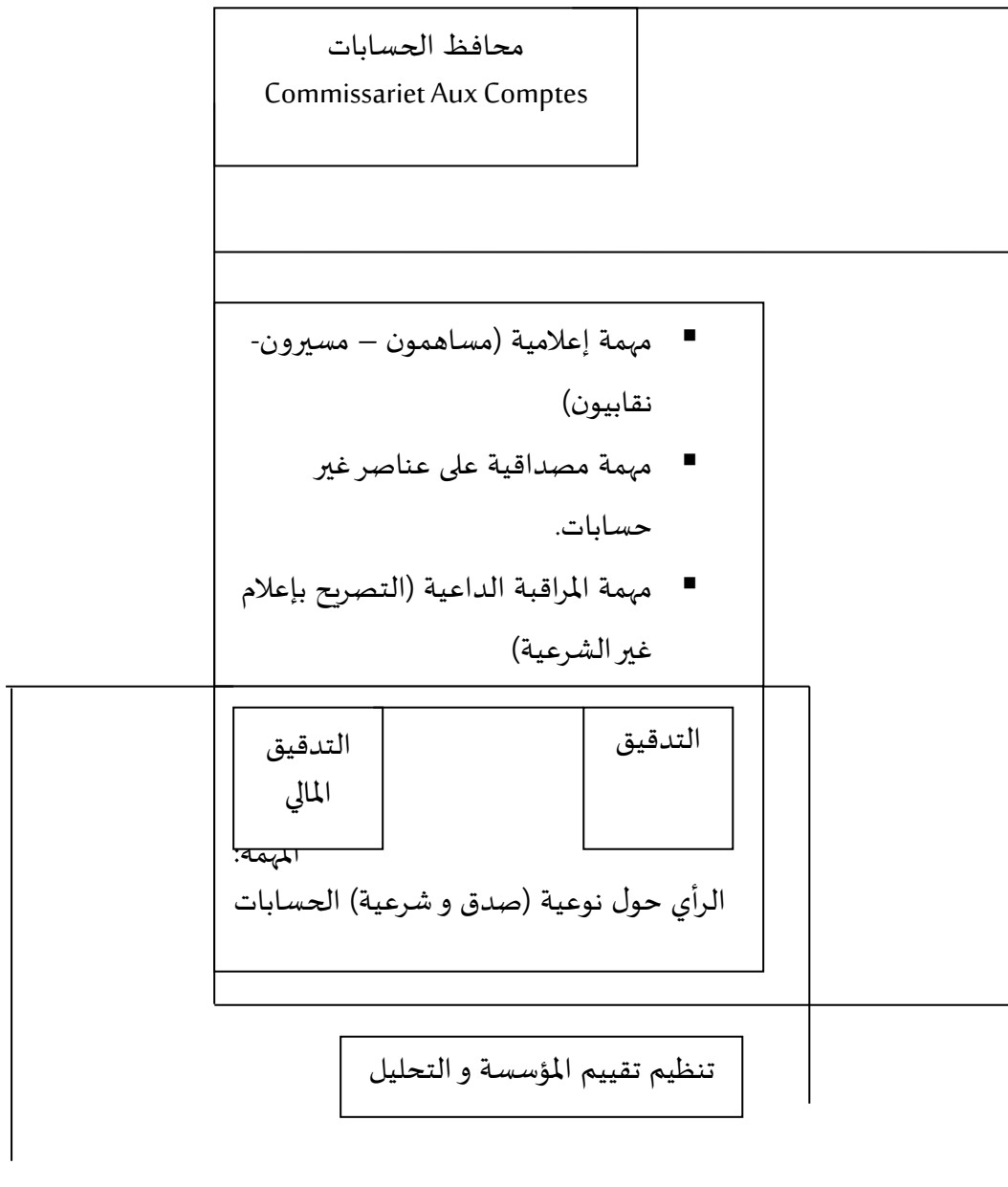
¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القنون 1-10 الصادرة في جوان 2010 العدد 42 المادة 22 ، ص 07.

وحتى يحقق محافظ الحسابات أهدافه يقوم بالتعرف على المؤسسة وتقييم مجموعة متنوعة من المعلومات في فترة وجيزة وقانون لإجراء الفحوص والتدقيق وهو محدد في بداية التوكيل من طرف المؤسسة بالاتفاق مع محافظ الحسابات حسب تعريفه السلطات العمومية المختصة و بمشاركة المنظمة الوطنية في إطار القوانين المعتمدة.

خبير المحاسب:

هو من يمارس مهمة اعتيادية بمراجعة وتقييم محاسبات مؤسسات و منظمات، لا يربطها بها عقد عمل كما أنه مخول للشهادة على انتظام وصحة الكشوف المالية النهائية، التي تستلزمها من المؤسسات المتقاضيات و الترتيبات التشريعية و القانونية المعمول بها، كما يجوز للخبير المحاسب أيضا مسك و تنظيم المحاسبات و القيام بواسطة طرق و التقنيات المحاسبة بتحليل الوضعية و تسيير المؤسسات في جوانبها الاقتصادية و القانونية و المالية.

الشكل رقم (04-I) : أهداف محافظ حسابات و خبير محاسبي.



المصدر: محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الأولى ، مطبوعات جامعية، ص24

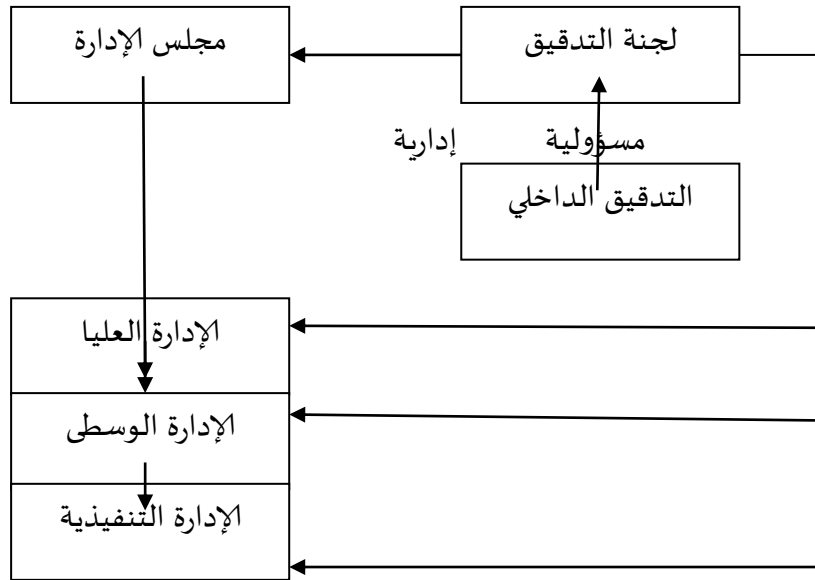
الفرع الثاني: في حالة التدقيق الداخلي.

لأن التدقيق الداخلي يوجد من أجل خدمة الشركة، لذلك فإن إدارة الشركة هي المسئولة عن تعيين مدقق الداخلي الذي يعتبر جزءاً من آلية التغذية العكسية لخلية التدقيق حيث تبدأ مهمته بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة الأمر بذلك والذي يشمل المدة و مجال التدخل و المنهجية المتبعة، حيث يقوم غالباً بفحص جميع مستويات وسائل الرقابة، كما انه يقوم بتحديد ما يجب تدقيقه و متى يتم تدقيقه و لأي هدف لغرض الوصول إلى نظام تدقيق داخلي يستمر بالكفاءة و الفعالية لابد من تحديد صلاحيات و مسؤوليات المدقق الداخلي، و التي ينبغي أن تحتوي كحد أدنى على الآتي:

- تحديد صلاحيات تخويل المدقق الداخلي للقيام بعمليات المراقبة أو التدقيق المالي على العمليات المختلفة و تحديد مدى توافقها مع القوانين و الأنظمة و تعليمات الإدارة؛
- منح الحق للمدقق الداخلي بالحصول على جميع المعلومات التي يراها ضرورية لأداء عملية تدقيق السجلات و المستندات الخاصة بها؛
- تحديد نطاق عمل المدقق الداخلي؛
- فضلاً عن أن هناك التزامات او مسؤوليات على المدقق الداخلي اتجاه الإدارة تتمثل في تزويد الإدارة العليا بالمعلومات حول كفاءة وفعالية نظام رقابة داخلية و العمل على تقديم المقترحات و التوصيات اللازمة لتطوير الأداء؛
- و يتكون قسم التدقيق الداخلي من عدد قليل من المدققين ذوي مهارات العالية و تقع على المشرف المسؤولية العامة لقسم التدقيق الداخلي كونه يقوم بالتخطيط و وسع السياسات و إجراءات التدقيق و كذا التنسيق مع المدققين الخارجيين؛
- وكذلك يمكن توصل إلى أن عملية التدقيق الداخلي تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى مؤسسة لها الحرية التامة في التحكم و تمتع بالاستقلالية في التصرف.¹

¹ جمعة أحمد حلي، التدقيق الحديث للحسابات، الطبعة الأولى، عمان ، دارالصفاء ، 1999، ص52.

الشكل رقم (I-05): موضع لجنة التدقيق داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



المصدر: فتحي رزق السوافيري و بخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، الاسكندرية، دار جامعة الجديدة، 2002، ص83.

المطلب الثالث: طرق إجراء عملية التدقيق .

لا يمكن التطرق إلى التدقيق دون معرفة طريقة إجراءه و مراحل المتضمن لذلك مع مراعاة إمكانية الاستخدام كي لا يؤثر على جوهر هذه المهمة المخولة و من هنا سنقوم بدراسة طرق إجراء عملية التدقيق. وتتضمن عملية التدقيق استعمال الطرق التالية:

- ❖ **الملاحظة:** و تطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل و مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية علاوة استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة.
- ❖ **التفتيش:** و تطبق في تدقيق الاستثمارات المالية و الأصول و الإيرادات و المصاريف العادية و ما يشابه ذلك من بنود .
- ❖ **التثبيت:** و تطبق للتأكد من أرصدة الحسابات و مبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع و أرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارجية كالإرساليات و بضائع الأمانة وغيرها.
- ❖ **المقارنة:** و تطبق على الأرصدة الحسابات و البيانات المالية الجارية مقارنتها مع بيانات شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة او لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيير هام.
- ❖ **التحليل:** و تطبق على الحسابات و البيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها و صلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني.

- ❖ الاحتساب: و تطبق على البيانات الرقمية المقدمة من عميل كاحتساب بضائع آخر المدة و أرصدة العملاء و المدفوعات مقدما و المستحقات و غيرها.
- ❖ الاستفسار: و تطبق على بيانات المشروع المعني و الأمور و القضايا التي يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة مثل : الالتزامات العرضية و الخطط المستقبلية.

تتلخص مراحل إجراءات التدقيق بما يلي:

- ✓ فهم طبيعة عمل العميل من حيث الكيان القانوني و نوع النشاط و الهيكل التنظيمي و أنظمتة المحاسبية و على ضوء هذه المعلومات على المدقق قبول مهمة تدقيق العملية او الاعتذار عن ذلك.
- ✓ فهم مكونات نظم الضبط الداخلي المتوفرة لدى العميل و تشمل فهمه بيئة نظم الضبط الداخلي (آلية النظم المحاسبية المستخدمة)، و إجراءات نظم ضبط الداخلي و معرفة مدى وضعها موضع التنفيذ و التي من خلال ذلك يقرر مدى قابلية حسابات العميل للتدقيق من خلال ذلك فإذا اتضح له عدم قابليتها للتدقيق عليه الانسحاب من المهمة.
- ✓ تقويم درجة المخاطرة في نظم الضبط الداخلي فإذا اتفق أن درجة مخاطرة عالية في أن تكشف نظم ضبط الداخلي تلقائيا الأمور المادية التي أظهرت على غير حقيقتها في البيانات الختامية تكون مخاطر التدقيق عالية او عندما تكون درجة المخاطر في التدقيق متدنية، يجب فهم نظم الضبط و تحديد الأمور التي تعزز قناعة المدقق لأن درجة المخاطرة هي دون المستوى.
- ✓ يستخدم المدقق تقسيمه لنظم الضبط الداخلي و موقفه بدرجة مخاطر التدقيق في تحديد طبيعة الأعمال المدقق، توقيت أعمال التدقيق و الوقت اللازم لأعمال التدقيق و حجم العينة.
- ✓ بعد أن يقوم مدقق الحسابات في أعمال المراجعة التي قرر القيام بها يقوم بتقويم نتائج أعمال التدقيق و الاستنتاجات التي خرج بها بغرض معرفة مدى إمكانية توفر قاعدة يعتمد عليها في الإبداء رأيه في البيانات الحسابية الختامية.
- ✓ يبين تقرير مدقق الحسابات نطاق عمله الذي قام به و يبين استنتاجات المدقق فيما يتعلق بمدى عدالة البيانات الحسابية الختامية لكل من المركز المالي و نتائج أعمال المنشأة موضوع التدقيق.¹

¹ خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الطبعة 1، عمان، الأردن 2014 ص 25-30

خاتمة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية و التغيرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين ملاك الإدارة، الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي، انتقل مضمونه من اكتشاف الغش والأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية أو نتائج المؤسسة.

هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح باختصار عاملي الوقت و الجهد و تهدف إلى تحصيل أكبر فاعلية، من تخطيط لعملية التدقيق تقييم رقابتها و البحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

كامتداد لمبدأ انفصال الملكية الذي شهدته الشركات، فإن تغطيتها القيود الجغرافية و شغلها لبيئات مختلفة كان لازما أن يصاحبه توافق على مستوى خدمات التدقيق حرصا على استكمال الهدف من التدقيق المحاسبي، فظهور الشركات متعددة الجنسيات كان لا بد أن يصاحبه نفس المستوى من التغيير على مستوى خدمات التدقيق، فطفت فكرة التوحيد الدولي للتدقيق.

يمكن القول أن التدقيق هو مفتاح التقييم و الحكم على مدى اعتمادنا على المعلومات الواردة اتخاذ

القرار.

الفصل الثاني: نظام مراقبة التسيير

مقدمة الفصل:

إن مراقبة التسيير بطبيعتها تركز على أسس للتأكد من كفاءة الاستغلال موارد المشروع لتحقيق الأهداف المسطرة و ذلك عن طريق الأداء الحقيقي بالتقديري و على أساس نتيجة المقارنة يتم تحديد التدابير التصحيحية اللازمة و تصحيح الانحرافات و للوصول إلى ذلك يمكن المؤسسة استخدام تقنيات و أدوات عديدة بعضها تقليدية و الأخرى حديثة و من أبرز هذه التقنيات هي المحاسبة العامة و الميزانية التقديرية و لوحة القيادة و التحليل المالي و المحاسبة التحليلية...إلخ، وهذا ما سنتطرق له في هذا الفصل.

المبحث الأول: استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير.

لقد ظهرت المحاسبة التحليلية كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد او المؤسسة، تركز هذه الأخيرة على تقنية لمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية التي تقتضيها هذه المؤسسة، وعلى مواجهة المنافسة، وتعتبر المحاسبة التحليلية تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروز لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف وحسابها، إن محاسبة التحليلية امتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة إنتاج او بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير ومن هنا سوف نتطرق في مبحثنا لأهداف المحاسبة والوسائل ومجال تطبيقها في مراقبة التسيير.

المطلب الأول: أهداف المحاسبة التحليلية.

تتميز المحاسبة التحليلية بأنها فرع من فروع المحاسبة العامة، فهي نظام لا بد من وجوده في المؤسسات، فهي تهدف على احتساب التكاليف من خلال جمع وتبويب لتقديمها لإدارة المؤسسة، فهذا يهدف المبحث إلى إعطاء أهداف المحاسبة التحليلية وأدواتها ومجال التطبيق المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير. هذا ما يهدف إليه مطلبنا فيما تتمثل أهداف المحاسبة التحليلية.

إن للمحاسبة التحليلية عدة أهداف باعتبارها محاسبة موجهة لتسيير المنظمات وتنحصر فيما يلي:

1. تحديد التكاليف، سعر التكلفة و سعر البيع؛ وذلك حتى يمكن للمؤسسة ان تسير متغيرات السوق وتتجنب كل العوامل المؤدية إلى الخسارة وذلك بـ:
 - تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات.
 - تحديد التكاليف ومراقبتها؛
 - تحديد سعر التكلفة؛
 - تحديد سعر البيع للمنتجات.
2. تقدير المردودية واتخاذ القرارات الهادفة : إذ أن المحاسبة التحليلية تدرس المردودية على مستويات مختلفة (استثمار...إلخ).

و كذلك على ضوء النتائج المحاسبة المؤسسات تتخذ قرارات مناسبة مثل الزيادة في الإنتاج أو التخفيض منه أو توقيف هذا النوع من الإنتاج تماما.

3. مراقبة ظروف النشاط الداخلية وتحليل الانحرافات : بما أن المحاسبة التحليلية هي التي تسمح بتحديد مختلف التكاليف في كل مستويات النشاط وكذلك تحديد سعر التكلفة ونتيجة **النقاط** و بالتالي:

▪ تكون مراقبة مهمة ومراقبة ظروف الاستغلال تعتمد على المقارنة بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية.

4. تحديد قيمة المخزونات: عن طريق تقدير الاخراجات اعتمادا على قيمة الإدخالات.

5. تقديم وسائل تبرير الأسعار: و ذلك بالاعتماد على تحليل التكاليف و الإنتاج و تقديم هذه المبررات عادة لمراقب الأسعار في حالة الزيادة في الأسعار.¹
6. ترشيد قرارات تخطيط الرقابة: لا شك أنه من المبادئ الأساسية لتخطيط الأعمال و الأنشطة تقدير التكلفة التي تتطلبها هذه الأعمال، حيث تعتبر التكلفة ترجمة العناصر المستخدمة من المدخلات المختلفة، أو ما يعني التقدير المسبق لعناصر التكلفة اللازمة لأداء العمل أو النشاط.
7. دراسة المردودية التحليلية: تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج و الاستثمار و التوزيع و ذلك بـ:
 - تسجيل المصاريف حسب (حسب الوظائف أو المنتوجات)؛
 - مراقبة التكاليف: التموين- الإنتاج- التوزيع.
8. توفير معلومات لإعداد القوائم المالية المرحلية و السنوية: كما سبق القول تساعد محاسبة التكاليف في إعداد القوائم المالية سواء المرحلية الربح و النصف سنوية او سنوية و ذلك عن طريق سعر البضاعة المباعة و تقويم للمخزون السلعي في نهاية الفترة و التي تعتبر عناصر أساسية في هذه القوائم سواء في إظهار ربح الفترة من ناحية أو مركز المالي لها من ناحية أخرى.
9. مساعدة في إعداد موازنة التقديرية: تلعب محاسبة التكاليف دورا بارزا في المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية حيث يساعد محاسب التكاليف في توفير البيانات الضرورية لإعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة.
10. مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات: محاسبة التحليلية تقوم بإعداد إدارة المشروع على اتخاذ القرارات المناسبة، فهي تقدم تقارير عن وقت الضائع أو الطاقة الضائعة أو تلف بعض المنتجات في مراحل الإنتاج، حيث تقوم الإدارة بدراسة هذه التقارير و اتخاذ القرارات الإدارية اللازمة.

و قد تكون هناك تقارير محاسبة التكاليف تبين أن سلعة ما تحقق خسارة، مما يلزم الإدارة على اتخاذ القرار لتجنب وقوع خسارة أو تقليل منها.²

المطلب الثاني: وسائل وتقنيات المحاسبة التحليلية.

إن موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة التكاليف بكل أنواعها أي معالجتها و استخدامها، تحديدها و حسابها و منه حسب تعريفها بأنها كيفية لمعالجة المعلومات المحاسبية و الإقتصادية، فإن الأساسي هو الوضع و السماح للمؤسسات عن طريق المعالجة و يكون ذلك بوسائل و تقنيات و هذا ما سوف نتطرق إليه في مطلبنا و هذا.

الفرع الأول: وسائل المحاسبة التحليلية.

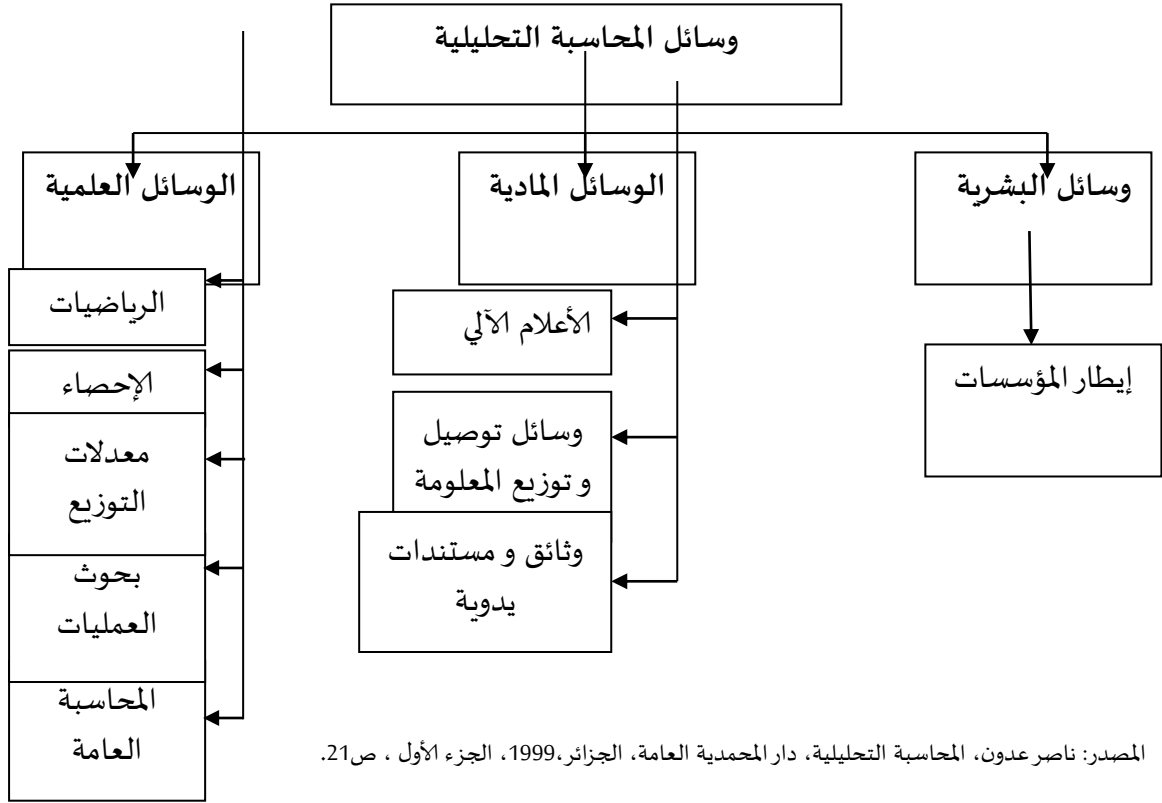
- ✓ الوسائل البشرية: كل إطارات المؤسسة مهما كان مستواهم و أقسام نشاطهم.
- ✓ الوسائل المادية: أهمها الإعلام الآلي (تخزين معلومات و سرعة المعالجة- ضمان سهولة الاطلاع) ، إضافة إلى مختلف التجهيزات و الوسائل التي تساعد على توصيل و تجميع و توزيع المعلومات و كذلك الوثائق و المستندات اليدوية الأخرى.

¹ Abdellah Boughabra , Comptabilité Analytique,p6,p7..

² عبد الناصر إبراهيم نور، عليان شريف ، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، 2002، ص17-18.

✓ الوسائل العلمية: أهمها الرياضيات و الإحصاء معدلات التوزيع بحوث العمليات (التقليل من التكاليف) و المحاسبة العامة (العمليات المحاسبية).¹

الشكل رقم (06-II): وسائل المحاسبة التحليلية.



الفرع الثاني: تقنيات الحاسبة التحليلية.

1. حساب مختلف التكاليف:

- تكلفة الشراء: وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، و تشمل سعر الشراء و الأعباء الملحقه بعملية الشراء (النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية)
- تكلفة الإنتاج: تشمل مجموعة الأعباء الملحقه في عملية الإنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع) و تشمل تكلفة شراء المواد الأولية و اللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة و غير المباشرة.
- تكلفة التوزيع: وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، و تشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع و المصاريف الخارجية كالنقل ، الإشهار، و خدمات ما بعد البيع...إلخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية- إنتاجية-خدمتية).

¹د.رحمون هلاك، المحاسبة التحليلية، نظام المعلومات التسيير و مساعدة اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوروة، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص28.

■ **سعر التكلفة:** هو مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب تكاليف البيع وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر التكلفة وحيد وهو مجموعة التكاليف التي تتعلق به.

2. تحليل الأعباء حسب الأنظمة المتبعة:

■ **الأعباء المعتبرة:** وهي الأعباء المشتركة المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة.
 ■ **الأعباء غير المعتبرة:** إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف، فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية، وتسمى هذه الأخير بالأعباء غير قابلة للتحصيل.

■ **الأعباء الإضافية:** هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة وتدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات مهما كان شكلها القانوني ومهما كانت إستراتيجيتها التمويلية.

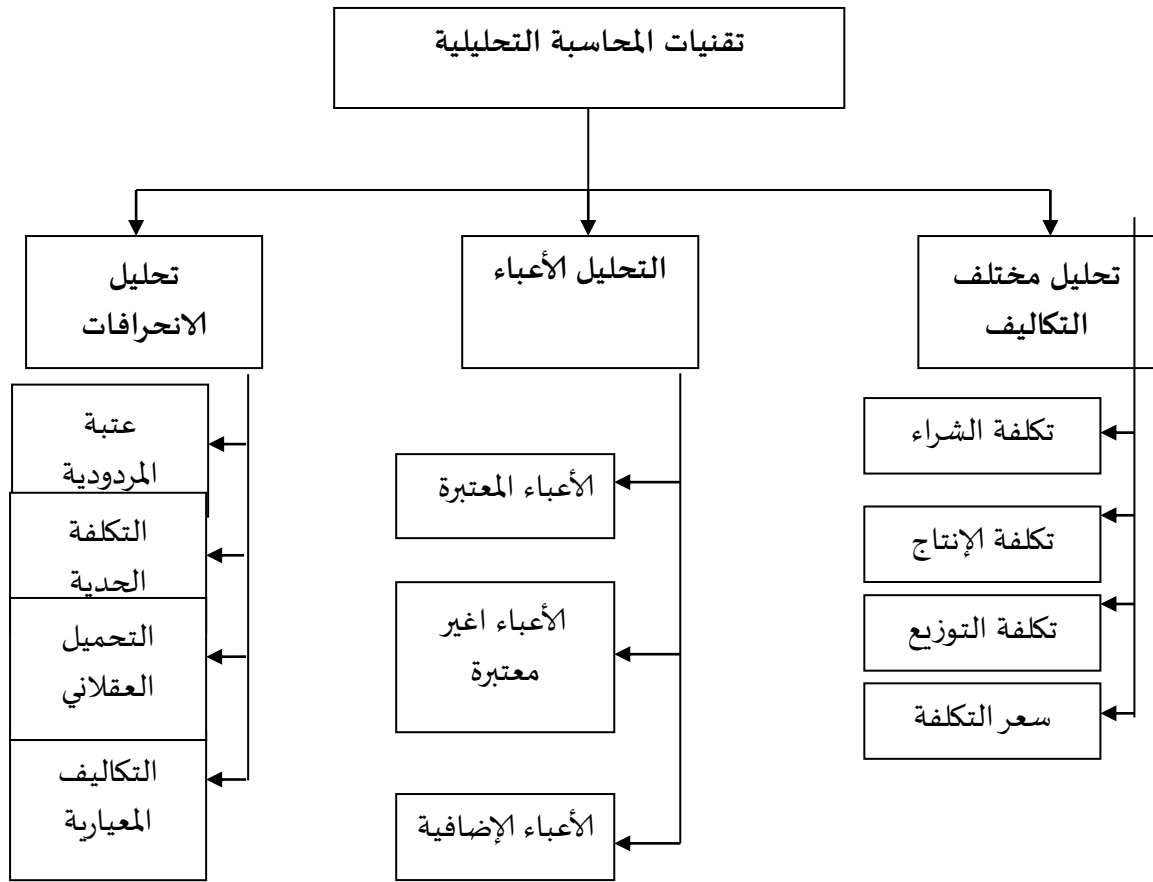
3. تحليل الانحرافات:

ويعتمد في تحليلها على طرق التالية:

- **عتبة المردودية:** ويتم بموجبها تحديد المستوى الذي تعطي فيه إيرادات الأعباء.
- **التكلفة الحدية:** هي التكلفة الناتجة عن إنتاج وحدة إضافية.
- **التحميل العقلاني:** وهي عبارة عن طريقة تعتمد في تحليلها على التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط.
- **التكاليف المعيارية:** وهي تكاليف المحددة مسبقا ويهدف من وراء تحليل الانحرافات على اتخاذ القرارات مستقبلية.¹

¹ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية - تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني - الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، ص 30.

الشكل رقم (II-07): تقنيات المحاسبة التحليلية



المصدر: ناصر عدون، المحاسبة التحليلية، دارالمحمدية العامة، الجزائر، 1999، الجزء الأول، ص31.

المطلب الثالث: مجال تطبيق محاسبة تحليلية في مراقبة التسيير.

تمتيز المحاسبة التحليلية بالتطور في تقنياتها وأساليبها وهذا راجع لطبيعتها الديناميكية من جهة، و من جهة أخرى لحاجات المؤسسة المتزايدة والمتعلقة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة لمساعدة الإدارة على التخطيط ومراقبة الأداء والحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب و التسيير السليم.

تعتبر المحاسبة التحليلية جزء من التسيير والتنظيم داخل المؤسسة إن أغلب المؤسسات الكبيرة محاسبة التحليلية التي تعتمد بشكل طبيعي على تنبؤات تسمح بمراقبة التسيير من خلال ذلك:

- المراقبة فعالة للمصاريف (النفقات).
- توجه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف والتكلفة النهائية.
- التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة.
- التقديرات (التنبؤات) بالتبني سياسة معينة.

مراقبة الفعالية للتسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات التي تحدث في مستويات النشاط من خلال الفروق التي تحققها معاملات المحاسبة التحليلية التي تعتبر مؤشر رقابة فعالة، هذا يساعد في البحث عن أسباب الفروق واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة وتحسينها والعمل على

تحديد عوامل زيادة فعالية من أجل دراستها وتعميمها، كما تساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط و الخسارة الناتجة عن ذلك، وفي الحالة المعاكسة فإن زيادة النشاط يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة.

هذا و أن كل مؤسسة ناجحة يجب تقسيمها إلى أقسام بغية تحديد المسؤولية في كل قسم و أن محاسبة التحليلية هي التي تحدد علاقات الأقسام ببعضها كم و أن كل قسم يوزع إلى أجزاء و وحدات صغيرة تحمل كل منها مسؤولية خاصة.¹

¹ بن عمر هاشم، استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، تخصص تدقيق المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و تسيير و علوم التجارية جامعة مستغانم خروبة 2015، ص19

المبحث الثاني: استخدام التحليل المالي في مراقبة التسيير.

يعتبر التحليل المالي تقنية من التقنيات الأخرى تتطلب معرفة معمقة و خاصة و هي دوما في تطور مستمر و يعتبر من مواضيع الهامة التي تتناولها الدراسات الاقتصادية و الاهتمام بها، لأنها تملها متطلبات التخطيط المالي السليم، و عادة فإن طبيعة التحليل المالي هي عبارة عن دراسة تفصيلية للبيانات و القوائم المالية و المعرفة هذه البيانات و أسباب ظهور هذه البيانات و تفسير ذلك.

المطلب الأول : أهداف التحليل المالي.

يهدف التحليل المالي بشكل عام إلى تقييم أداء المشروع من زوايا متعددة، و بكيفية تخدم أهداف مستخدمي المعلومات ممن لهم مصالح مالية في المشروع و ذلك بقصد تحديد جوانب القوة و مواطن الضعف، و من ثم الاستفادة من المعلومات التي يوفرها التحليل المالي لهم في ترشيد قراراتهم المالية ذات العلاقة بالمشروع و من هنا يمكن تقسيم أهداف التحليل المالي إلى :

الفرع الأول: الأهداف الداخلية .

- البحث عن شروط التوازن المالي و قياس مردودية الأموال المستثمرة؛
- معرفة المركز المالي للمؤسسة و التنبؤ بالأخطار المالية التي قد تتعرض لها بواسطة المديونية؛
- الحكم على مدى صلاحية السياسات المالية و التشغيلية للفترة تحت التحليل و بصفة إعطاء حكم على التسيير المالي للفترة تحت التحليل؛
- تحديد الاحتياطات المالية للمؤسسة؛
- اكتشاف نقاط القوة و الضعف في السياسات المالية التي تعمل في إطارها المؤسسة؛
- توفير المعلومات و البيانات لسياسة المؤسسة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية في الوقت المناسب منها قرارات الاستثمار للاختيار بين وسائل التمويل و سياسة القروض اتجاه العملاء، توزيع الأرباح و تغيير رأس المال.¹

الفرع الثاني: الأهداف الخارجية:

- تعتمد البنوك على التحليل المالي خاصة في اتخاذ القرارات خاصة بالإقراض أين يطلب من المؤسسة تقديم تقارير عن سيولتها لغرض معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها؛
- مقارنة الوضعية المالية للمؤسسة مع المؤسسات الأخرى في نفس القطاع و إظهار نقاط القوة و الضعف التي تتميز بها المؤسسة؛
- تقديم جدوى الاستثمار في المؤسسة؛
- تقييم النتائج المالية حيث بواسطتها يمكن تحديد الأرقام الخاضعة للضريبة.²

¹ . ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير التحليل المالي للإدارة المالية، دارالمحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص11.

² . باديس بن عيشة ، التحليل المالي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماجستير، تخصص البنوك ، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية، 1996، ص7.

الفرع الثالث: أهداف التحليل المالي بالنسبة للمؤسسة:

إن التحليل المالي الذي يقوم عليه المؤسسة هو تحليل مالي داخلي و الذي يعتبر أساسي و ضروري لاتخاذ القرارات المالية أو توسيع الاستثمارات و هذا من طرف المدير المالي و المسير المالي للمؤسسة و أهدافه هذا التحليل هي :

- إعطاء حكم للتسيير المالي للفترة تحت التحليل (فترة التحليل)؛
- الإطلاع على مدى صلاحية السياسات المالية و الإنتاجية و التموينية و التوزيعية؛
- التحقق من المركز المالي (الوضعية المالية) للمؤسسة و الأخطار المالية التي قد تتعرض لها بواسطة المديونية؛
- إعطاء أحكام على مدى تطبيق التوازنات المالية في المؤسسة و على المردودية فيها.

الفرع الرابع: أهداف التحليل المالي بالنسبة للمتعاملين مع المؤسسة:

إن التحليل المالي الذي يقوم به المتعاملون مع المؤسسة هو التحليل مالي خارجي يهدف إلى:

- ملاحظة حول الأعمال التي تقوم بها المؤسسة في الميدان المالي؛
- تقييم النتائج المالية بواسطتها تحديد الأرقام الخاضعة للضرائب؛
- تقييم الوضعية المالية و مدى استطاعة المؤسسة لتحمل نتائج القروض؛
- الموافقة و الرفض لعقد قرض عند تقييم المؤسسة لطلب القرض.¹

المطلب الثاني: أدوات التحليل المالي.

تعدد الطرق و الأدوات المستخدمة في التحليل المالي ماضيا و حاضرا بحيث يكون بإمكان المحلل المالي أن يختار منها ما يتلاءم مع طبيعة و نوعية الدراسات او التحليل القائم به سواء كان الغرض من التحليل استخدام هذه الطرق و الأدوات لتشخيص الوضع المالي للمؤسسة او لتقييم الماضي، أو لدراسة الحاضر و التنبؤ بالمستقبل و من أهم هذه الأدوات النسب المالية حيث سنستعرضها من مطلبنا هذا.

يعتبر التحليل بواسطة النسب المالية من أهم طرق التحليل المالي و أكثرها انتشارا في أوساط المحللين الماليين، و هي من أقدم هذه التقنيات حيث ظهرت في منتصف القرن التاسع عشر عندما ما كان يستعين فيها آنذاك المستخدمون و أصحاب الصلة لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية و لعل أهم ما ساعد على انتشار النسب بين المحللين و المستخدمين و سهولة استخراجها و فهمها و إمكانية الاعتماد عليها في تقييم الأداء و أوجه النشاط المختلفة.

الفرع الأول:نسب التوازن الهيكلي :

هي عبارة عن مجموعة النسب المالية التي تستعمل لعرض تحليل الوضعية المالية للمؤسسة و كذلك لتقدير توازنها أي هي تقدم صورة واضحة عن هيكله الميزانية في المؤسسة في زمن معين فهي تبين العلاقة الموجودة بين عناصر الأصول و الخصوم، عموما يمكن استخراجها من الميزانية المختصرة و حسب عناصر الميزانية.

¹ محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي و الائتماني، داروائل للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2006، ص3.

جدول رقم (03-II) : نسب الهيكلية

N+1	N	البيان
		نسبة التمويل الدائم
		نسبة المديونية العامة

المصدر: من إعداد الطالبة.

الفرع الثاني:نسب التمويل :

نقيس نسب التمويل درجة اعتماد المؤسسة على أموال الغير في تمويل أنشطتها ويكتسب المدى الذي تذهب إليه المؤسسة في اقتراض لما لها من أهمية خاصة في جوانب عديدة أهمها التأثير على كل من العائد والخطر، إذ أن التمويل باستخدام الاقتراض قد يؤدي إلى زيادة ربحية المؤسسة مقارنة بالتمويل عن طريق أموال الملكية حيث تسمح بخصم فوائد القروض من وعاء الضريبة على الدخل غير أنه من ناحية أخرى ثمة مخاطر تكثف تزايد الاعتماد على القروض في تمويل الأنشطة المؤسسة تتمثل في احتمال عدم قدرة المؤسسة على تسديد القروض و فوائدها، وقد يؤدي إلى إفلاس المؤسسة و نتيجة لما سبق تكتسب نسبة التمويل أهمية خاصة لكل الأطراف العينة بالمؤسسة.

جدول رقم (04-II) : نسب التمويل.

N+1	N	البيان
		النتيجة الصافية/الأموال الخاصة
		النتيجة الصافية / مجموع الأول
		النتيجة الصافية / رقم الأعمال

المصدر: من إعداد الطالبة.

الفرع الثالث: نسب النشاط (الدوران):

تهتم هذه النسب بتقييم مدى نجاح إدارة المؤسسة في إدارة الأصول و الخصوم أي أنها تقيس مدى كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة في اقتناء الأصول و من ثم مدى قدرتها في استخدام الأمثل لهذه الأصول.¹

جدول رقم (05-II) : نسب النشاط

N+1	N	البيان
		مدة التخزين
		مدة دين موردين
		مدة قرض الزبائن

المصدر: من إعداد الطالبة.

¹رزقي نسرين، دور التحليل المالي في إتخاذ القرار منح القروض البنكية- دراسة حالة بنك التنمية النحلية- مستغانم جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم 2015-2016، ص20.

المطلب الثالث: تحديات باستخدام التحليل المالي كأداة لمراقبة التسيير.

يعتبر التحليل المالي من بين الأساليب الكمية في التسيير والتي تعتبر أدوات حديثة وفعالة للتسيير و الرقابة وتحسين الأداء بشكل فعال و عليه يمكن صياغة إشكالية هذا المطلب في التساؤل التالي: تحديات استخدام التحليل المالي كأداة للمراقبة للتسيير.

✓ تسمح التحليل المالي بمعرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية و من ثم إمكانية إعداد برنامج للمستقبل يخص السياسة المالية التي تتبعها في عدة دورات في نشاطها و كذلك القيام بدراسات التفصيلية للبيانات المالية الخاصة بها و بالتالي اكتشاف الإيجابيات و السلبيات في السياسة المالية المطبقة خلال فترة معينة و على أثر ذلك يتم الاتفاق على الاستمرار في تطبيقها إذا كانت نتائجها جيدة أو تعديلها أو تغييرها إذ كانت النتائج سلبية ، و بالتالي فالتحليل المالي يساعد في مراقبة التسيير و من ثم تحسين تسيير المؤسسة و وضعيتها المالية¹.

✓ و مع البيانات أو المعلومات الإحصائية يتم الحصول على بيانات و معلومات الإحصائية من القوائم المالية المتمثلة بقائمة المركز المالي و قائمة الدخل و قائمة التدفق النقدي و القوائم الأخرى و الملاحظات بالتقارير المالية إضافة إلى المعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة، و البيانات المتعلقة بأنشطة المنشآت المتشابهة.

✓ تحليل دراسة البيانات و المعلومات الإحصائية المتعلقة بالنشاط حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية و الاعتمادية في هذه البيانات و قد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية لمعرفة لتحديد مدى الموثوقية بهذه البيانات.

✓ إجراء عملية التقويم باستخدام المعايير و النسب و الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية و ذلك بهدف التوصل إلى حكم موضوعي و دقيق.

✓ تحديد الانحرافات و ذلك بمقارنة نتائج التقويم مع الأهداف المخططة للوحدة و الحلول اللازمة لمعالجة الانحرافات قد اتخذت و أن الخطط قد وضعت لسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل.

✓ متابعة العمليات التصحيحية للانحرافات و ذلك بتزويد نتائج التقويم إلى للإيرادات المختلفة داخل الوحدة للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة و زيادة فعالية المتابعة و الرقابة .

¹.ناصر دادي عدون، التحليل المالي ، دار البعث ، قسنطينة ، 1998، ص11.

المبحث الثالث: استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير.

تقوم المؤسسات الاقتصادية لعملية الرقابة من خلال الوظائف أساسية تتمثل في:

التخطيط و الرقابة اللذان بعدان وجهان لعملية واحدة و للقيام بهاتين الوظيفتين تعتمد المؤسسة على ميزانية التقديرية بالدرجة الأولى بمقارنة باقي الأدوات مراقبة التسيير و تعتبر الموازنة أحد الوسائل الهامة لمراقبة التسيير حيث تعرف بأنها التعبير عن مختلف القرارات و الأعمال المستقبلية بمعنى أنه لا يمكن مناقشة التخطيط و الخط بدون مناقشة الموازنات في المؤسسة.

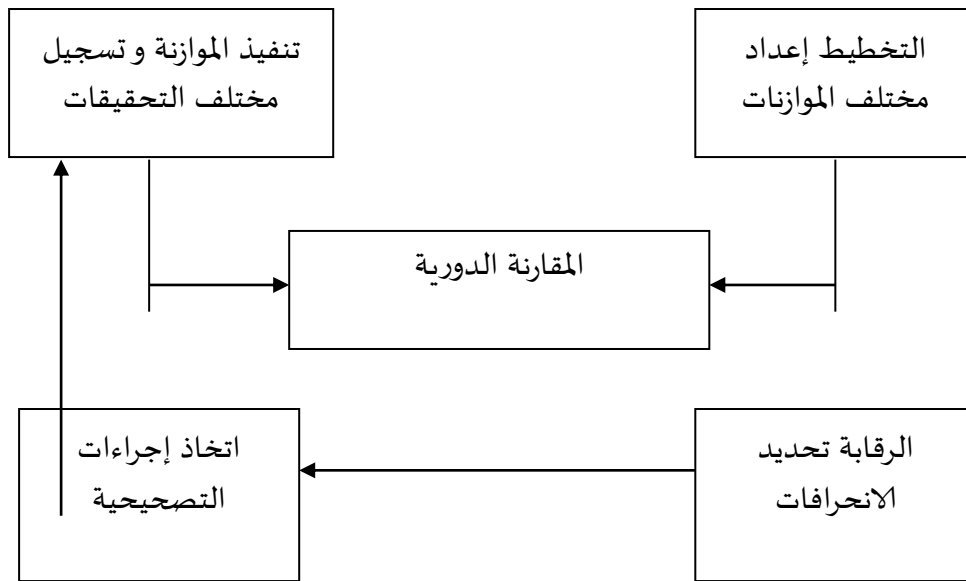
المطلب الأول: أهداف الموازنات التقديرية.

تعتبر الموازنة التقديرية إحدى الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض مراقبة التسيير و هي تندمج ضمن إطار التسيير الاستراتيجي للمؤسسة ففي بداية يتم وضع المخطط الإستراتيجي لتغطية مدة تتراوح ما بين (05 إلى 10 سنوات) تم تقسم أهداف المخطط إلى أهداف متوسطة في إطار عملي لمدة 3 سنوات و الموازنات التقديرية هي خطة مالية قصيرة المدى تتضمن توزيعا للموارد مرتبط بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق أهداف و هذا ما سنتعرض له في هذا المطلب ما هي أهداف الموازنة التقديرية

- توضيح القروض التي تقوم عليها هذه الأهداف دراسة التنبؤات؛
- المفاضلة بين البدائل المتاحة و التنسيق بين الإمكانيات المتاحة و الأهداف جميع الموارد؛
- وضع أنماط و معدلات الأداء و تحديد المعايير؛
- تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف و التنسيق بينهما و تحدد الخطة و سياسات العمل¹؛
- أداة التخطيط : الموازنة هي خطة مكتوبة للمستقبل، فهي تعمل على المشكلات قبل حدوثها.
- أداة التحكم: تساعد الموازنات على التحكم بالتكاليف عن طريق تحديدها يجب ان تكون عليه التكاليف مسبقا و هذا يكشف عن مدى كفاءة المنشأة المدراء الأكثر فعالية و كفاءة.
- أداة للتحفيز : تقوم الموازنة بتحفيز الموظفين لتقيد أداء عالي لا سيما إذا طلب منهم المشاركة في إعداد هذه الموازنات.
- أداة اتصال و تنسيق: تعد الموازنات أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالأهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها على المستويات الإدارية المختلفة.

¹ خيرت الضيق، الموازنة التقديرية ، دار النهضة العربية و النشر ، القاهرة، مصر، ص1996، ص13.

الشكل رقم (II-08): أهداف الموازنات التقديرية.



المطلب الثاني: أنواع الموازنات التقديرية.

هناك العديد من الأنواع التي يتم تبويب الموازنات التقديرية ضمنها، و من أهم هذه التصنيفات ما يقسم الموازنات التقديرية حسب تأثيرها بحجم النشاط الفعلي في منظمة خلال الفترة تختص تلك الموازنة بها ، و وفق لهذا يتم تقسيم الموازنات التقديرية إلى ما يأتي:

(1) حسب المعيار الفترة الزمنية:

التي تغطهما:

- موازنات طويلة الأجل: تعد غالبا لفترة من خمس سنوات إلى عشرة سنوات.
- موازنات قصيرة الأجل: وتعد لمدة سنة مالية او ثلاث شهور أو شهر.

(2) حسب معيار وغرض الإنفاق:

- الموازنات الجارية: تتضمن موازنة البرنامج و موازنة مراكز المسؤولية حيث تهدف موازنة البرامج إلى تخطيط و رقابة النشاط الجاري للمؤسسة مثل (موازنة الإيرادات للخدمات ، موازنة العمالة، موازنة المشتريات المواد الخام، موازنة مصروفات الصيانة و التشغيل، الموازنة النقدية).

أما موازنة مراكز المسؤولية تهدف إلى متابعة إعداد تنفيذ موازنة البرامج على مستوى المدير المسؤول.

- موازنات استثمارية: تهدف إلى تخطيط و الرقابة المشروعات الاستثمارية التي تنتج عنها إضافة أصول ثابتة جديدة (أراضي، مباني ، آلات و معدات، أثاث و تجهيزات وسائل النقل) أو تطوير و إحلال الأصول القديمة بما يتماشى مع التطورات التكنولوجية المعاصرة و تشمل تقديرات التكلفة من النفقات الاستثمارية و مصادر التمويل المتوقعة و البرنامج الزمني للتنفيذ.

(3) حسب معيار وعلاقتها بحجم النشاط:

- الموازنة الثابتة: تعبر عن التقديرات اللازمة لمستوى المبيعات أو إنتاج واحد مستهدف خلال فترة الموازنة.

- الموازنة المرنة: تعبر عن تقديرات لعدة مستويات مختلفة من مبيعات أو الإنتاج التي يمكن توقعها خلال فترة الموازنة.¹
- (4) من ناحية درجة التفضيل:
- موازنة المسؤولية: المؤسسة تتكون من عدة أقسام و ورشات و على رأس كل منها مسؤول إذن هي أداة للرقابة لأنها تزودنا بالمعلومات المفصلة.
- موازنة البرامج: يحدد ما تنوي المؤسسة القيام به من خطط و أساسها هو نشاط معين او عملية محددة كشرء آلة حملة الدعاية.

الشكل رقم (09-II): ميزانية التقديرية العينية النقدية المالية.



المصدر: خيرت الضيف، الموازنة التقديرية، دار النهضة العربية و النشر، القاهرة، 1966، ص13.

المطلب الثالث: حدود ارتفاع بالموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير.

تعتبر الموازنة مصدر و أساس في إعداد برامج و أنشطة المؤسسة لفترة مستقبلية و على هذا الأساس فإن سلامة و دقة نظام الموازنة يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ المبيعات المستقبلية و تعتبر الموازنات المرجع الذي يسمح بمراقبة التسيير و عليه سيتم في هذا المطلب التطرق إلى حدود ارتفاع الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير.

بعد القيام بعملية ترجمة أهداف المؤسسة في شكل موازنات مختلفة لمختلف الوظائف يتم بعد ذلك إنجازات و ذلك عن طريقة مراقبة الموازنة و عرف M. Gervais مراقبة الميزانية كما يلي:

¹وليد بري، الموازنة التقديرية و تأثيرها على أداء موازنة الاستثمار في مؤسسة سونلغاز، مذكرة ماستر تخصص تسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2012-2013، ص4.

تتمثل المراقبة على الموازنة في عملية المقارنة المستمرة بين النتائج الفعلية و النتائج التقديرية المحددة في الموازنات بفرض:

▪ البحث عن أسباب الانحرافات؛

▪ تزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات حول هذه الانحرافات؛

▪ اتخاذ إجراءات تصحيحية الممكنة؛

▪ تقييم أداء المسؤولين.

و حتى تكون المراقبة بالموازنة التقديرية فعالة يجب ان تتوفر خصائص منها:

- تقديم معلومات صحيحة: إن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تظل العملية و أيضا اتخاذ القرارات، و كثيرا ما يؤدي إلى نتائج أسوء من الواقع .
 - حسب توقيت المعلومة المقدمة: إذ أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئيا أو كليا، فحصول المؤسسة على معلومات صحيحة، أمر لا قيمة له إذا جاء بعد انقضاء الأجل أو الموعد المحدد لاستعمالها سواء المتابعة و المراقبة.
 - الاقتصاد في التكاليف: شراء نظام الإلكتروني لمراقبة التكاليف، يمكن رقابتها باستعمال أنظمة ايسر و أقل تكلفة لا يعتبر اقتصاديا، إذا كانت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكلفة المحتملة فيها.
 - سهولة الفهم: إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا نظام المراقبة و طبيعة النتائج و المعلومات التي يقدمها فإنه سيسيء تفسيرها الأمر الذي يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.
 - التركيز: لجذب انتباه المسير بسرعة إلى الانحرافات التي تشكل نقاط اختناق، و تعرقل سير العمل و انسياب الإنتاج و هو الأمر يرتبط بمفهوم مراقبة التسيير.
 - تسهيل اتخاذ القرار: بتقديم معلومات واضحة و محددة تصلح أساسا لاتخاذ القرار دون الحاجة للتحليل و التفسير و الاستقصاء تلك الأمور تستهلك وقت المسير و تعقد مهمته.
- استفادة وظيفة المراقبة التسيير من الموازنة التقديرية:

تعتبر أداة الرقابة من خلال اشتغالها على معايير و المقاييس كمية لأداء الأنشطة مما يمكن من تقييم هذه الأعداد و تلعب الموازنة دورا فعالا في تحصد عملية الرقابة و ذلك من خلال إسهامها في تحقيق ما يلي:

- ✓ منع الإسراف في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة؛
- ✓ التركيز على نواحي ذات الأهمية النسبية الكبيرة؛
- ✓ إدراك العديد من الأسباب المؤدية إلى الانحرافات إذ أن تستخدم الموازنة بحيث الإدارة على التفكير متقدما فيما يجب عمله و متى و أين يتم عمله، و المسؤولين عنه مما يتيح فرصة الاكتشاف المبكر للعناصر التي تؤثر على المستقبل للنشاط و أهدافه.¹

¹ شريف غياط، فيروز رجال ، دراسة بعنوان الموازنة التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية جامعة 08 ماي 1945 قالمة 2010، ص8-

خاتمة الفصل:

من خلال ما سبق يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير تعتمد على جملة من الأدوات أهمها المحاسبة التحليلية و التحليل المالي و الموازنات التقديرية، حيث لها أهمية كبيرة في المؤسسة، كما أن التفضيل بين مختلف أدوات كمراقبة التسيير يختلف باختلاف قدرات و طبيعة المؤسسات غير أن تواجدها كاملة يسمح بتسيير أدق و التحقيق الأمثل للأهداف و ضمان حياة المؤسسة من جهة و تحسين تسييرها من جهة أخرى.

الفصل الثالث:

تقييم الوضعية المالية لمؤسسة

الاقتصادية "مطاحن الكبرى

للظهرة

مقدمة الفصل :

بعد أن تطرقنا في الفصلين السابقين إلى المفاهيم المتعلقة بوظيفة التدقيق المحاسبي ونظام مراقبة التسيير نظرا لكونهما من أهم الآليات التي تساعد على التحكم الجيد في أداء المؤسسة، ورغبة مني في إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي حاولت القيام بدراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة "متيجي" التي تعتبر من أهم المؤسسات الجزائرية في مجال المنتجات الغذائية فوجود وظيفة التدقيق في هذه المؤسسة يعتبر ضرورة حتمية نظرا لتعدد العمليات التي تقوم بها، فهو وسيلة لتقييم أداء مختلف الأدوات الرقابية في المؤسسة أو أدوات نظام المراقبة التسيير فيها:

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا لهذا الفصل تم تقسيمه إلى مبحثين:

- ✓ المبحث الأول : لمحة عن المؤسسة مطاحن الكبرى للظهرة "متيجي".
- ✓ المبحث الثاني: العلاقة بين التدقيق المحاسبي ونظام مراقبة التسيير للمؤسسة مطاحن الكبرى للظهرة "متيجي".

المبحث الأول: لمحة عن المؤسسة.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة "المطاحن الكبرى للظهرة" متيجي".

الفرع الأول: تعريفها.

هي منشأة ذات طابع خاص ولها نشاط صناعي وتجاري وفرت كل الإمكانيات البشرية والتقنية اللازمة التي جعلتها من أه المركبات الصناعية في تحويل الحبوب و مشتقاتها بالغرب الجزائري. وفي مجال التجاري تقوم بشراء حبوب القمح و الذرة و إعادة بيعها على حالها إلى الزبائن و المؤسسات الأخرى دون إدخال عليها أي تغير.

تستعمل المؤسسة حبوب القمح كمادة أولية ذات جودة عالية تخضع لمراقبة المستمرة أثناء عملية الإنتاج و ذلك لتلبية طلبات المستهلكين و توفير لهم مختلف أنواع ذات جودة عالية، إن المطاحن الكبرى للظهرة كقطب هام في الصناعة الغذائية ووظفت منذ نشأتها وسائل بشرية و تقنية هامة جعلتها اليوم من بين أكبر المطاحن في الجزائر.

الفرع الثاني: نشأتها.

أسس السيد حسين متيجي المجموعة الصناعية التي تحمل اسمه متيجي، في ميدان صناعة الحبوب منذ التسعينات، بإنشائه شركة المتعاملات التجارية في مجال الصناعات الغذائية في الجزائر تحت اسم "الوكالة المغاربية".

و أصبحت هذه المؤسسة شريكا لا يمكن الاستغناء عنه في مجال المنتجات الغذائية في الجزائر، دعمت هذه المجموعة أكثر باستثمار في التكنولوجيا لتحويل الحبوب، و تم إنشاء مؤسسة جديدة بمستغانم سنة 2001 تسمى "المطاحن الكبرى للظهرة" المشهورة باسم سفينة.

كان هذا المجمع ينقسم لمطحنة و مصنع للسميد، بمنتجات ذات جودة عالية مع تكلفة إنتاج تنافسية، تجعل منها أكبر و أهم المجمعات الصناعية للمنتجات الغذائية في الجزائر.

في سنة 2005 توسعت المجموعة بالحصول على فرعين السابقين مجموعة رياض بسيدي بلعباس بعد التفاوضات و هما مصنع النشاء "لمغنية" و مطاحن "سيق" في إطار خصصت المؤسسات الاقتصادية العمومية التي قررتها الحكومة.

الفرع الثالث: موقع مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة:

يتمركز موقع شركة المطاحن الكبرى للظهرة في الساحل مستغانم بالتحديد في "صلامندر" بالقرب من السكة الحديدية مقابل طريق رقم في المنطقة الصناعية و هي تشغل مساحة تقدر بـ 5500 م² عبارة عن مباني: (المديرية العامة، المطاحن، المخازن) و 500 م² تمثل (المرائب - المساحات الخضراء- مساحة البنايات المستعملة).

الفرع الرابع: أهم منتجاتها:

الفرينة بنوعها:

1. القمح اللين: موجهة لتحضير الخبز متوفرة في 50 كلغ ، 25 كلغ و هي مطلوبة كثيرا.

2. الفرينة الممتازة: مخصصة لصنع الحلويات بفضل جودتها.

السميد بأنواعه: تنتج المؤسسة حوالي 405 قنطار في اليوم من السميد

1. السميد الممتاز: متوفر في أكياس ذات 25 كلغ ، 10 كلغ ، 5 كلغ.

2. السميد الممتاز الغليظ: موجود في أكياس 25 كلغ ، 10 كلغ.

3. السميد المتوسط: متوفر في أكياس 25 كلغ.

النخالة: هي مخصصة لأكل المواشي و متوفرة في أكياس بوزن 50 كلغ و 25 كلغ.

أم فيما يخص عدد عمالها فإنها كانت تشغل حوالي 200 عمل في أكتوبر 2010 و تزايد هذا العدد إلى غاية 300 عامل خلال شهر جانفي إلى غاية 450 عامل في الوقت الحالي.

تعد مطاحن الكبرى للظهرة بمستغانم قطب ذات أهمية كبيرة في القطاع الصناعي للمؤسسات الغذائية.

المطلب الثاني : الأهداف الإستراتيجية لمؤسسة مطاحن الكبرى للظهرة.

تعتبر المؤسسة من أبرز التنظيمات التي تعتمد الرؤية المستقبلية وفق نظم فعالة و متطورة، و استعمال أحدث التقنيات للوصول إلى الأهداف الراقية:

➤ رفع الطاقة الإنتاجية و تحديث قائمة المنتجات من خلال سياسة البحث و التطوير تعزيز الشراكة مع المؤسسات المحلية و الأجنبية من خلال عقد اتفاقيات شركة.

➤ توسيع مجال النشاط لرفع الحصة السوقية.

➤ إدماج المؤسسة تدريجيا في الأسواق الإقليمية و العالمية.

➤ توفير المنتجات الوطنية و بمعايير جودة عالية، و بأسعار للمستهلك الجزائري.

➤ تسويق المنتج إلى كافة التراب الوطني .

➤ تخفيض معدل البطالة.

➤ تطوير الشركاء لتوزيع منتجاتها.

➤ توفير الصيانة و الوقائية من إنتاجها من قبل إدارة صيانة الحاسب الآلي.

و هناك طرق أكثر كفاءة و حديثة في إدارة و تحسين مستمر للجودة لمنتجاتها و التسويق هي الأهداف الرئيسية

للمطاحن الكبرى للظهرة مستغانم

مطاحن الكبرى للظهرة لا تزال ملتزمة بما يلي:

➤ تحسين الاستماع لعملائها و تلبية احتياجاتهم.

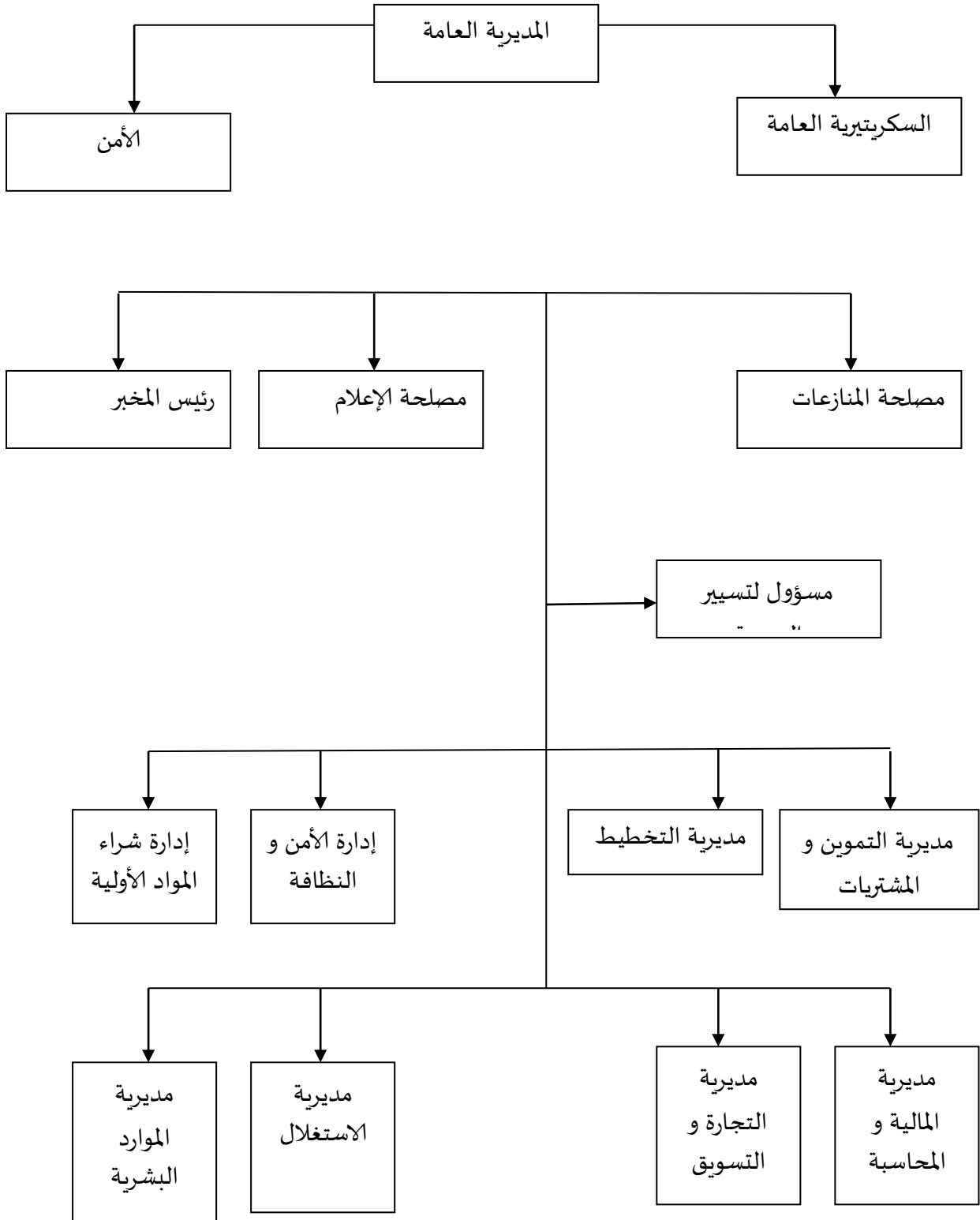
➤ تشجيع تطوير الشراكة التجارية أكثر.

➤ تحسين سياسة الشراكة مع مورديها.

➤ ضمان الاستمرارية في السوق التنافسي و السيطرة على التكاليف و جودة منتجاتها لتحسين الأداء.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة "متيجي".

الشكل رقم (10-III) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة "متيجي".



المصدر: من وثائق المؤسسة.

السكرتيرية العامة : هي مصلحة مكلفة بضمان التنظيم و تسيير إدارة المديرية العامة و تسهر على تطبيق العمليات التالية:

➤ تسجيل المرسلات الداخلية و الخارجية.

- توزيع المراسلات حسب المدير العام.
- تسجيل المواعيد وتذكيرها في الوقت المناسب.
- السهر على تسيير الملفات.

مصلحة المنازعات : هي مصلحة تهتم بمشاكل العمال والزيائن والموردوين و مكلفة بالدراسات القانونية و هو المحامي الخاص بالشركة و مكلف بمتابعة و حل القضايا المؤسسة.

مصلحة الإعلام الآلي و البرمجة : خاصة بأجهزة الإعلام الآلي التي تكون تحت تصرف المؤسسة و منها تتفرع جميع الشبكات.

رئيس المخبرة: هو الذي يستلم و يراقب التحاليل من المخبر و تحديد النتيجة النهائية للتحاليل.

مسئول التسيير و النوعية: هي مصلحة تعمل على تطوير و تحسين نوعية الإنتاج و المراقبة المستمرة لمنتجات المؤسسة.

مديرية تموين المشتريات : تقوم بتحضير سياسة التموين و المشتريات المختلفة للمؤسسة من بين خدماتها ما يلي:

- التأكد من صحة السلعة المتفق عليها.
- متابعة التسيير اليومي و ملفات الموردوين.
- تشارك في تجهيز مصاريف المؤسسة.
- تبحث في السوق الوطنية و الدولية و تقييم الموردوين و عروضهم.

إدارة الأمن و النظافة : هي خاصة بتحضير المقاييس المتعلقة بالنظافة و الأمن في قلب المؤسسة و من وظائفها ما يلي:

- القيام بدورات زمنية للمراقبة داخل المؤسسة.
- تنظيم و متابعة النشاطات التكوينية في مجال الأمن.
- الحرص على حماية العمال و الأجهزة الصناعية للمؤسسة.
- تقترح الوسائل المادية و البشرية المهمة للتجهيزات الإستعجالية.
- دراسة و اقتراح طرق الوقائية لتجنب الأخطار و حوادث العمل أو الأمراض المهنية.

مديرية شراء المواد الأولية: هي مكلفة بتفصيل و تشريع سياسة الشراء المواد الأولية في إطار المؤسسة و من بين وظائفه ما يلي:

- التأكد من صحة المادة الأولية المشتراة مع صحة العقد.
- يني مناهج و قوانين الشراء و التأكد من تطبيقها.
- التعرف على موردوين و التعامل معهم.

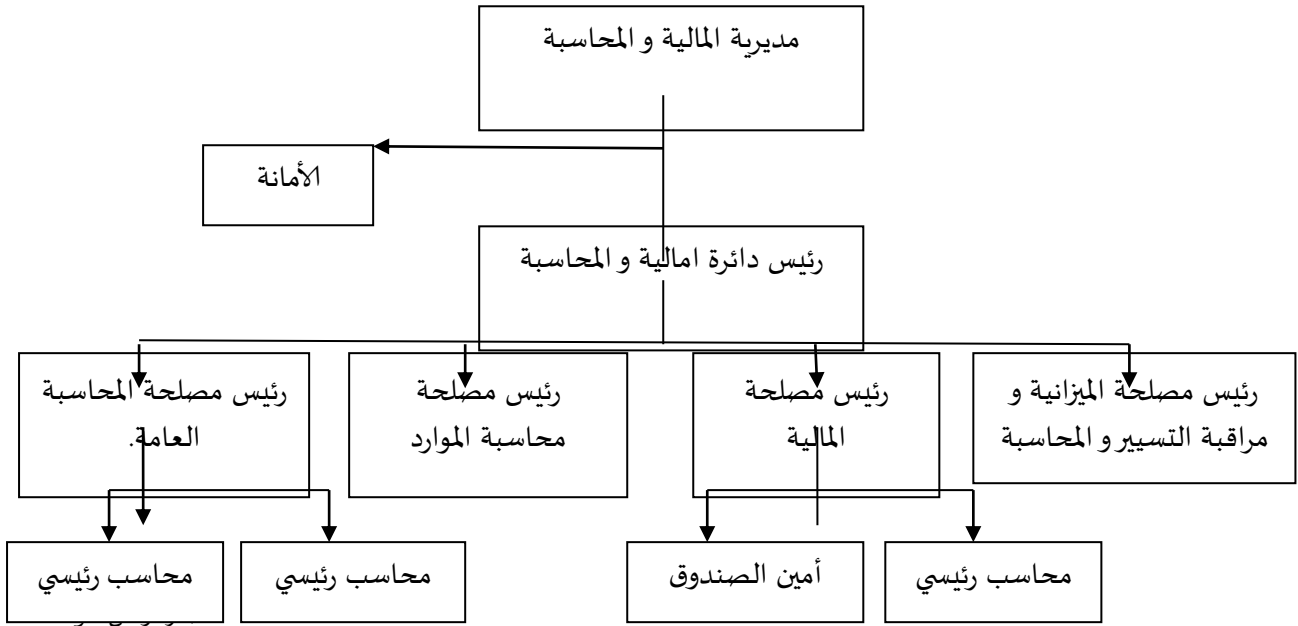
مديرية الاستغلال: هي مكلفة بتنظيم و تنسيق النشاطات المتعلقة بتحويل الحبوب و صيانة الآلات و التجهيزات على مستوى مؤسسة و من وظائفها:

- تحضير التقارير الشهرية و السنوية للاستغلال.

- السهر على حسن المردودية للآلات والإنتاج.
- مشاركة في تحضير ميزانية المؤسسة.
- القيام بالدراسات التعديلية وتجديد التجهيزات.

مسئول المالية والمحاسبة: يهتم بتطبيق السياسة العامة للمؤسسة في المجال المالي والمحاسبي و يهتم بتمويل هياكل البنية الأخرى للوسائل الضرورية لضمان السير الحسن.

الشكل رقم (III-11) : الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة المالية.



(1) مدير المالية والمحاسبة: يتمثل دوره في :

- إتباع و مراقبة الحسابات البنكية للشركة
- دراسة و ضبط المصاريف المدفوعة.
- يسهر على احترام القوانين و المراقبة الصفقات المالية والمحاسبية.
- تسيير و متابعة مديونية المؤسسة.
- تحضير المصاريف السنوية للمؤسسة و القيام بتنفيذها.
- يمثل المؤسسة لدى الأنظمة المالية و الجبائية.

(2) الأمانة : تقوم بما يلي:

- استقبال الفواتير القادمة من مختلف الهيئات الخارجية.
- تحضير مستندات الدفع و تضمن اتباعها.
- تقوم بأمانة الهيئة (أشغال، حجز المعلومات، النسخ...).
- تسهر على ترتيب و تائق الهيئات.

(3) رئيس دائرة المالية والمحاسبة :

- السهر على تنفيذ كل العمليات المحاسبية و المالية للمؤسسة.

- العمل على تطبيق واحترام المبادئ الأساسية.
 - الحرص على تنفيذ كل التشريعات والقوانين في مجال المحاسبة.
 - مراقبة الصفقات المحاسبية "الضرائب" و"الرسوم المدفوعة".
 - يدرس كل الخلافات التي تختلف مع الإدارة الجبائية.
 - يسهر على متابعة المشتريات المعفاة من الرسوم.
 - مكلف بتسيير ومراقبة النشاطات المتعلقة بمصلحته.
 - يشارك في تحضير المخطط المحاسبي للمؤسسة.
- (4) رئيس مصلحة المالية : ينحصر دوره في:
- مراقبة المستندات الاثباتية والتأكد من العنوان، المبلغ، التاريخ، طبيعة العمليات. يشارك في أشغال ميزانية المحاسبة وترتيب الوثائق المحاسبية.
 - يسهر على متابعة أرصدة الزبائن.
 - متابعة حركة المخزون لمستودع البيع.
 - يقوم بتحليل الحسابات.
 - يقوم بحسابات الاستثمارات المنجزة.
- (5) محاسب المواد : يهتم بما يلي:
- متابعة ملفات الاستيراد للمواد الأولية (القمح اللين والصلب).
 - يدير يوميا وثائق المخزونات للمواد الأولية .
 - تحضير جداول تحرك المواد (الزيادة والنقصان).
 - إقامة جداول الشهرية لاستهلاك المواد الأولية.
 - ضمان العلاقات المتبعة مع البنوك.
 - دفع الفواتير الهاتفف والغاز والكهرباء.
- (6) المحاسب الرئيسي: خدماته هي :
- تنفيذ كل العمليات المحاسبية للمؤسسة (إذن الطلبية، إذن الاستلام، سندات الدفع مع فواتير)
 - يقوم باستناد محاسبي.
 - يسهر على ترتيب الفواتير.
 - يشارك في أشغال ميزانية المؤسسة.
 - إنشاء جداول ترتيبية للحسابات البنكية.
 - متابعة صندوق المصلحة العامة.
 - متابعة النفقات الداخلية (العبور، النقل، المستودع، المؤونة).
 - يقوم باسترجاع الرسم القيمة المضافة الجبائية.
- (7) أمين الصندوق:
- هو المسئول الرئيسي على خزينة المؤسسة والمشرف على عملية خروج الأموال من الصندوق والدخول إليه.

(8) مديرية الموارد البشرية : وتحرص على تطبيقها مع النصوص المسطرة و من مهامها:

- تفصيل سياسة الشركة في مجال الموارد البشرية فيما يختص التشغيل، تقييم الكفاءات ، تكوين.
- تحرص على متابعة المسار المهني للعمال.
- المشاركة في تكوين المصاريف المؤسسة
- تحليل حالة العمال وإعداد التقارير الخاصة.
- تشرح للمديرية العامة كل المشاكل المتعلقة بمهنة الموارد البشرية.
- تحرص على أفضل تقسيم للقدرات العامة للمؤسسة و متابعة أجور العمال.

المبحث الثاني: العلاقة بين التدقيق المحاسبي ونظام مراقبة التسيير في المؤسسة .

المطلب الأول: وظيفة التدقيق المحاسبي في المؤسسة مطاحن الكبرى للظهرة "متيجي".

إن أهم المراحل التي يمر بها المدقق الداخلي في المؤسسة من خلال إنجاز مهمته ما يلي:

أولاً: مرحلة الحوار: يتم خلال هذه المرحلة إجراء حوار مع الموظفين ومسؤولي مصالح عن كل إجراءات العمل وكيفية تسيير وتدقيق المعلومات والوثائق، حيث يقوم تلك المدقق الداخلي بتدوين تلك الملاحظات على أوراق العمل.

ثانياً: إنشاء خرائط التدفق: بعد تسجيل كل المعلومات عن نظام العمل الداخلي، يتم إعداد خرائط التدفق التي تمثل تعبيراً شكلياً عن تدفق وسريان المعلومات والوثائق وتفويض وتوزيع السلطات.

ثالثاً: إجراء السير: تهدف هذه العملية إلى التأكد من صحة المعلومات الواردة على السجلات وتمثل في أخذ عينة منها ثم دراستها وإجراء المقارنة اللازمة والخروج في الأخير بنتائج تعمم على ما هو مدروس.

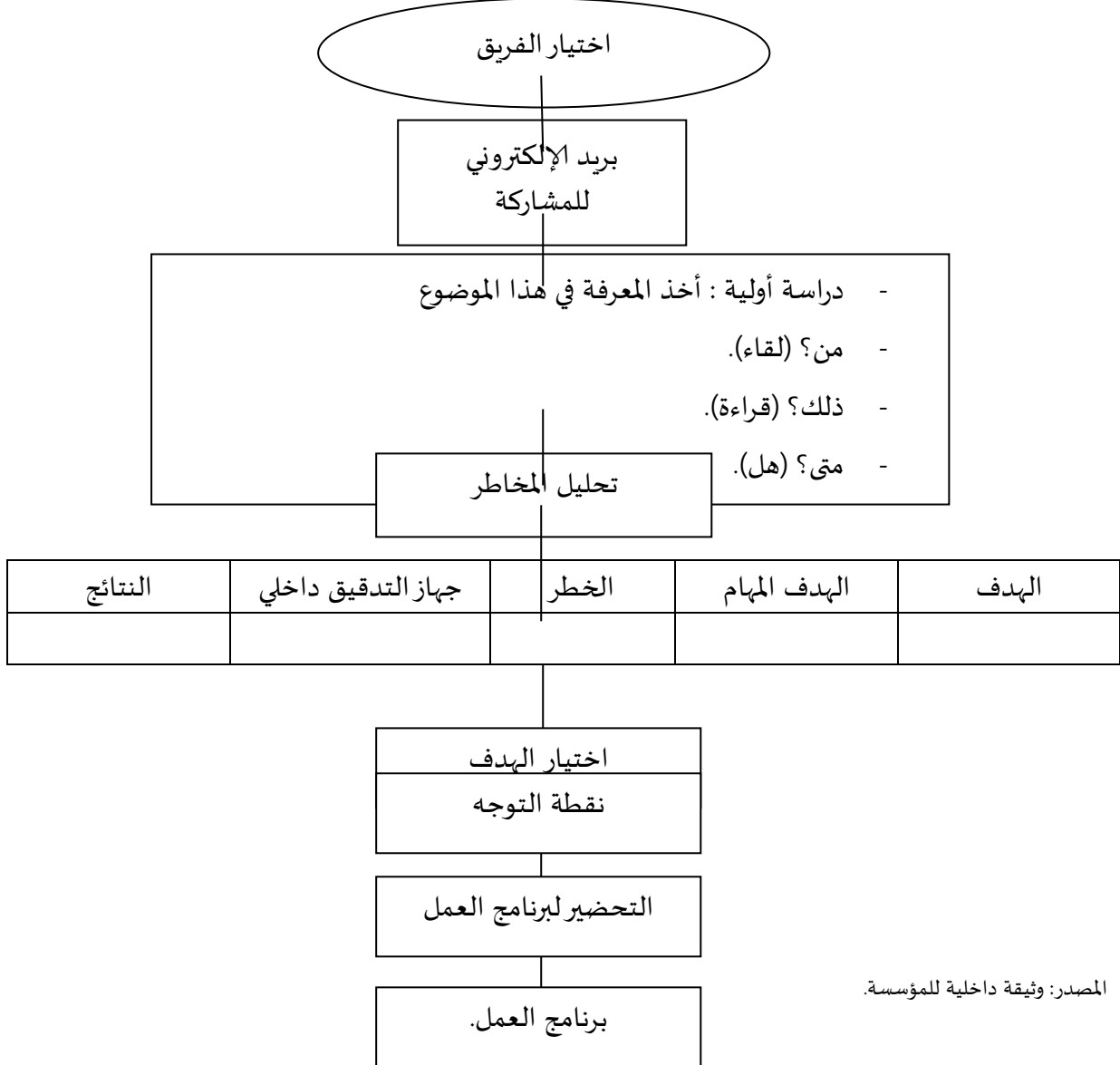
رابعاً: استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف: انطلاقاً من المقارنة السابقة يمكن اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية أو أي أخطاء أو نقائص يتم ملاحظتها.

خامساً: إعداد التقرير النهائي: بعد انتهاء من إجراءات التدقيق المتعارف عليها واتباع النقاط الواردة في برنامج المهمة يتم إعداد التقرير النهائي الذي يضم ملاحظات المدقق، حيث إذا كانت هذه الملاحظات سلبية سوف يلجأ إلى سرد للتوصيات اللازمة تطبيقها في نظر المدقق لتفادي هذه النقائص ويتم إعداد هذه التقارير في مقر مصلحة التدقيق الداخلي والنظم لدى مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة حيث يتم الإطلاع عليه من طرف مجلي الإدارة الذي يبدي رأيه في طريقة أداء المهمة ووضع الملاحظات ثم يصدق عليه، كما يتم المصادقة عليه من طرف مدير المالية والمحاسبة والاحتفاظ بنسخة لمير المالية والمحاسبة ومصلحة التوثيق والأرشفة. ورئيس دائرة التدقيق والنظم وأعضاء فرقة التدقيق الداخلي كما ترسل نسخة إلى مديرية الناحية التي خضعت لعملية التدقيق.

وتتم عملية التدقيق في المؤسسة عن الطريقة التالية :

المرحلة الأولى: المرحلة التحضيرية (إدارة البعثات).

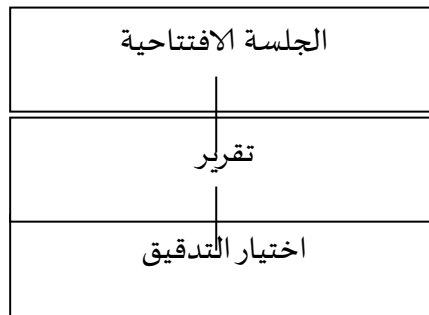
الشكل رقم (III-12): تحضير لمهمة التدقيق

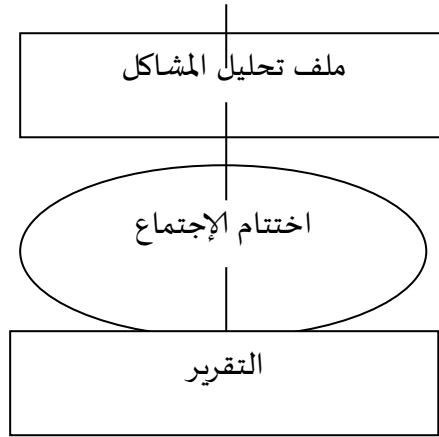


المرحلة الثانية: مهمة التحقيق.

و هي طريقة التحقيق بواسطة التدقيق الذي يحتوي على استطلاع موجه للمسؤولين حسب السلم التصاعدي و الهرم التدقيق.

الشكل رقم (III-13): مهمة التحقيق.



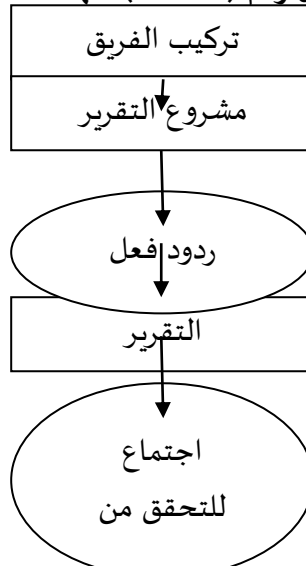


المصدر: وثيقة داخلية للمؤسسة.

المرحلة الثالثة: الاستنتاج.

ينبغي بطريقة التحقيق بواسطة التدقيق الذي يحتوي على استطلاع موجه للمسؤولين حسب السلم التصاعدي لهم التدقيق.

الشكل رقم (III-14): مهمة الاستنتاج.



المصدر: وثيقة داخلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: نظام مراقبة التسيير في المؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة "متيجي".

تتمثل المهمة الأساسية لمراقبة التسيير في مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة في مساعدة المسؤولين و الإدارة العامة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطاتهم و تحقيق أهدافهم من خلال سيرورة العمليات القائمة و الخطط العمل بغرض تحقيق لهدف كمية و محددة كما يقوم مراقب التسيير او المدقق الداخلي بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة بمتابعة النتائج و الانحرافات و مساعدة المسؤولين على شرح أسبابها و من ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة و يكون عن طريق ادوات متمثل في:

1. لوحة القيادة : تعد لوحة القيادة من بين أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة في عملية الرقابة على أنشطتها و مجالها التسييري من خلال إعطاء نظرة شاملة و دقيقة مختصرة عن وضعية المؤسسة.

الجدول رقم (III-06): يوضح نموذج مصغر عن لوحة القيادة في مؤسسة مطاحن الكبرى للظهرة.

العناصر	الشهري		الانحراف		التراكمي		الانحراف	
	سبتمبر 2014	سبتمبر 2015	القيمة %	القيمة %	سبتمبر 2014	سبتمبر 2015	القيمة %	القيمة %
رقم الأعمال	64351	134003	108%	69652	838809	754182	-84627	-10.09%
إنتاج الفترة	64351	134003	108%	69652	838809	754182	-84627	-10.09%
استهلاك الفترة	21952	75042	242%	53090	362819	378849	16030	4%
القيمة المضافة	42399	58961	39%	16562	475990	375333	-100657	-21%
الفائض الإجمالي للاستغلال	5659	16080	184%	10421	18831	-35077	-53908	-286%

المصدر: وثائق المؤسسة.

2. الموازنة التقديرية : تتمثل آلية عمل نظام الموازنة التقديرية في مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة في مرحلتين:

- الأولى : تتعلق بتخضير الموازنة.
- الثانية: تتعلق بإجراءات مراقبتها، و تسمح عملية مراقبة الموازنة بتحديد الانحرافات و اتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية.
- ✓ إن فعالية أداء المؤسسة لا يمكن ان تكون إلى في ظل وجود تحكم جيد في استغلال الإمكانيات المتاحة في موارد و طاقات و هذا لتحقيق الأهداف و البرامج المستمدة من الإستراتيجية العامة و نظرا لأهمية الموازنة التقديرية و متابعة تنفيذ البرامج نجد المؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة تولي أهمية كبيرة إذ أنها تسمح.
- ✓ ممارسة المراقبة المستمرة و المعرفة التامة لجميع عناصر نشاطات المؤسسة.

✓ تحديد و بدقة مصادر الربح أي المراكز المرحة و تحديد أسباب الخسارة من خلال إجراءات قياس الانحرافات وتحليلها.

✓ ضمان تنفيذ البرامج والأهداف الجزئية الإستراتيجية العامة.

✓ تحديد الوضعيات المتعلقة بالجانب المالي والجوانب الأخرى في الوقت المناسب.

موازنة الإنتاج : بعد إعداد موازنة الإنتاج التي تحددها الشركة الأم تقوم المؤسسة بتنظيم عملية الإنتاج للوصول إلى الإنتاج التقديري المحدد في موازنات شهرية و سنوية لكمية الإنتاج حيث تقوم وحدة مطاحن الكبرى للظهرة بطحن مادتي القمح الصلب و اللين لإنتاج الدقيق و الفرينة و النخالة.

جدول رقم (III-07) : موازنة التقديرية لكمية المطحونة و الإنتاج من المادة الأولية لسنة 2013 الوحدة بالقنطار

Rubriques	Prévisions 2013	Réalisation 2013
	Quantité	Quantité
Trituration		
Blé dur	609840	35327
Blé Tendre	20790	109973
Total Trituration	817740	463600
Production	-	-
Semoule	404932	227908
Farine	153846	83087
Issues de Meunerie	258962	167677
Total Production	817740	478672

مصدر من وثائق المؤسسة

من الشكل نلاحظ أن الكمية المتوقعة إنتاجها من الدقيق 404932 قنطار بينما كان الإنتاج الحقيقي من الدقيق هو 227908 قنطار بنسبة إنجاز 56.3% بينما كان إنتاج الفرينة المتوقع 153846 قنطار بينما كان الإنتاج الحقيقي هو 83087 قنطار بنسبة إنجاز 54.0% أما مادة النخالة كان الإنتاج التقديري يقدر بـ 258962 قنطار بينما كان الإنتاج الحقيقي 167677 قنطار بنسبة إنجاز 64.7% هذه النتائج تدل أن نسبة إنجاز مادتي الدقيق و الفرينة جدا متوسطة و لا ترقى إلى تطلعات و إلى تقديرات مسيري المؤسسة بينما النخالة فتعتبر نسبة الإنجاز فوق المتوسط.

3. موازنة المبيعات:

جدول رقم (III-08) : موازنة التقديرية للمبيعات في المؤسسة السنة 2013.

Rubriques	Prévisions 2013	Réalisation 2013
-----------	-----------------	------------------

	Quantité	Quantité
Ventes Physique		
Semoule	404932	230087
Farine	153846	80889
Issue de Meunerie	258962	166300
Total Ventes Physique	817740	270276

المصدر: من وثائق المؤسسة.

من الشكل نلاحظ إن الكمية التقديرية التي متوقع بيعها المؤسسة من الدقيق هي (404932 قنطار) بينما كانت الكميات المباعة الحقيقية منه هي (230087 ق) بنسبة إنجاز قدرت بـ 56.8 % بينما كانت الكمية المقدره بيعها من مادة فرينة هي (153846 ق) بينما كانت الكمية الحقيقية المباعة هي 80889 ق بنسبة إنجاز قدرت بـ 52.6 % بينما المادة النخالة فكان من المقدر إنتاج 258692 المبيعات من مادتي الدقيق و الفرينة متوسط و لا يرقى إلى تطلعات مسيري المؤسسة بينما المبيعات من مادة النخالة فيعتبر الإنجاز فوق المتوسط.

4. التحليل المالي: هو العملية التي من خلالها يتم استنباط مؤشرات و نسب مئوية من البيانات المالية و المحاسبية للمؤسسة بما يؤدي لتصحيح و زيادة الفعالية الاقتصادية لتلك مؤسسة عليها مؤسسة مطاحن الكبرى للظهرة.

❖ نسب التوازن الهيكلي:

جدول رقم (III-09): نسب التوازن الهيكلي.

2016	2015	البيان
0.68	0.61	نسبة التمويل الدائم
0.75	0.61	نسبة المديونية العامة

المصدر: من إعداد الطالبة.

التعليق:

نسبة التحويل الدائم: هذا يعني ان رأس المال العامل معدوم و حتى تعمل المؤسسة بارتياح لا بد من أن تكون هذه النسبة اكبر من 1 أي الاموال الدائمة تعطي الاموال الثابتة ولكن في هذه الحالة حيث بلغت في 2015 نسبة 0.61 و ارتفعت إلى 0.68 و هذا الدليل على أن الاموال الدائمة تعطي الاموال الثابتة.

بالنسبة للمديونية العامة: حيث بلغت في 2015 نسبة 0.61 و اتجهت هذه النسبة الارتفاع في نسبة 2016 حيث سجلت 0.75 و هذا ما يدل أن المؤسسة ليست في وضع موازن بين الاعتماد على الاموال الغير و الاموال الخاصة.

❖ نسب النشاط :

جدول رقم (III-10) : نسب النشاط .

2016	2015	البيان
------	------	--------

47.98	106.27	مدة التخزين
20.96	26 يوم	مدة دين الموردين
35.09	35.09	مدة قرض الزبائن

المصدر: إعداد الطالبة.

التعليق:

مدة التخزين قدرت 106.27 ثم انخفضت إلى 47.98 حيث تسمح هذه النسبة بتقدير عدد المرات التي يحدد فيها المخزون أي المدة ليحول من شكل مخزون إلى شكل حقوق في حالة البيع بالأجل أو إلى المتاحة في حالة بيع فوري.

مدة دين الموردين قدرت بـ 26 يوم ثم انخفضت إلى 20.96 حيث لم تحقق هذه النسبة 90 يوم إذن فترات سداد المؤسسة لديونها فترات قليلة لا تسمح بضمان وجود سيولة السداد ديونها في الوقت المناسب.

مدة قرض الزبائن قدرت بـ 35.02 لكلتا السنتين وقد حققت النسبة 90 يوم ولهذا تستطيع ان تتحصل المؤسسة على سيولة بأسرع وقت ممكن.

نسبة السيولة :

جدول رقم (III-11): نسبة السيولة.

البيان	2015	2016
نسبة التداول	0.86%	0.86%
نسبة سيولة النسبية	0.71%	0.72%
نسبة السيولة الفورية	0.017%	0.018%

المصدر: إعداد الطالبة .

التعليق:

✓ نسبة السيولة العامة : تبين هذه النسبة مدة قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها في الأجل القصير، و بما أنها قدرت بـ 0.86 في كلتا السنتين أن 1 نسبة السيولة العامة، فهذا يعني أن المؤسسة في وضعية حرجة عليها أن تزيد في قيمة الأول المتداولة وتنقص من الديون قصيرة الأجل.

✓ نسبة السيولة النسبية: هي على الأغلب متساوية في السنتين و قدرت بـ 0.71 أي تجاوزت 0.5 وهذا ما يدل على عدم قدرت المؤسسة على تغطية الديون قصيرة الأجل فتلجأ إلى بيع مخزوناتهما.

المطلب الثالث: مقارنة التدقيق و نظام مراقبة التسيير للمؤسسة.

الفرع الأول : أوجه التشابه بين المراقبة و التدقيق.

أ. دراسة و تقييم نظام مراقبة التسيير: يعمل كل من المراقب و المدقق على التأكد من وجود نظام فعال للمراقبة الداخلية في المؤسسة و ذلك من خلال دراسته و تقييمه و تحديد نقاط قوته و نقاط ضعفه و التأكد من نظام المحاسبي المتبع فعال يمد المؤسسة بمعلومات لازمة من اجل إعداد قوائم مالية صحيحة يمكن الاعتماد عليها و اتخاذ القرارات الصائبة.

ب. التقنيات المستعملة : يستعمل كل مراقب و المدقق نفس التقنيات و الوسائل لإنجاز مهمة المراجعة.

ج. التعاون بين المراقب و المدقق: لا شك أن المدقق أثناء قيامه بتنفيذ أعمال المحاسبة الموكلة إليه من طرف المؤسسة يقوم بالتعاون و التنسيق مع مراقب التسيير بالمؤسسة، و من شأنه منع الإزدواجية و التكرار في أعمال المراجعة و تغطية لكافة أنشطة المؤسسة و هذا التعاون تحكمه عدة عوامل أهمها: مدى الخبرة و مؤهلات المراقب و درجة الاستقلالية التي يتمتع بها من خلال عمليات الفحص و التقييم.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين مراقبة التسيير و التدقيق المحاسبي.

(1) من حيث التبعية : باعتبار مراقبة التسيير وظيفة في المؤسسة كما ذكرنا سابقا فإن مراقب يعتبر من موظفي المؤسسة بينما المدقق فهو شخص خارجي عن المؤسسة يقوم مهمته بصفة حيادية و مستقلة.

(2) من حيث المستفيدين من التقرير: يقدم المراقب تقريره إلى مستوحي المؤسسة و إدارتها، بينما تستعمل تقرير التدقيق كل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة من المساهمين، عملاء، موردين، و البنوك و حتى مصالح الضرائب بالإضافة إلى المسئولين طبعا.

(3) من حيث الأهداف : تهدف المراقبة إلى التأكد من التنفيذ الصحيح لنشاطات المؤسسة و كذلك التأكد من مدى فعالية و نجاعة نظام مراقبة التسيير المعتمد في المؤسسة، بينما يهدف التدقيق إلى المصادقة على صحة و مصداقية و شرعية القوائم المالية المصرح بها من طرف المؤسسة و هي تضيف عليها أكثر ثقة لدى مستعملي هذه القوائم.

(4) من حيث الاستقلالية : مراقب التسيير تابع مباشرة للإدارة العامة و لكنه مستقل جزئيا أي مستقل عن المديرية و الوظائف الأخرى بينما المدقق المحاسبي الخارجي فهو مستقل استقلال كليا عن إدارة المؤسسة و يعد استقلاله شرط ضروري لتعيينه للقيام بمهمة التدقيق الخارجي.

(5) من حيث طريقة و أسلوب العمل: يستعمل المدقق أسلوبا و طريقة مختلفة على تلك التي يتبعها المدقق، حيث أن الأول يعمل على تحقيق الأهداف المسطرة للمهمة بأسلوب يعتمد أساسا على اختبار و فحص صحة العمليات التي تم القيام بها بشكل دوري (على الأقل مرة واحدة في السنة)، من أجل التأكد من القوائم المالية تعتبر صريحة عن وضعية المؤسسة و هو يستعمل في تلك المقاربات، التحليل و كذلك الجرد المادي، و تعد طبيعة عمله علاجية حيث يقدم توصيات لتصحيح الأخطاء التي اكتشفها، بينما يعمل المراقب بشكل أقل تعمقا نظرا لاعتباره موظف في المؤسسة و كون عمله بشكل دائم فهو يعمل كمكمل للمحاسب في أهم العمليات التي يقوم بها و يعتمد بشكل كبير على المعلومات التي يقدمها له هذا الأخير و يقوم بفحصها بشكل مستمر كما أن طبيعة عمله تعد وقائية حيث يعمل على تفادي الأخطاء و التلاعبات.

(6) التعيين : يتم تعيين المراقب من طرف الإدارة العليا في المؤسسة ، عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة ليتولى عمل مراقب التسيير و يتولى مجلي الإدارة تعيين المدقق بشرح أحد المحاسبين من ذوي الخبرة و يعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة.

المطلب الرابع: دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير.

الفرع الأول: التعريف بمصلحة التدقيق و مراقبة التسيير:

هي خلية تابعة للمدير العام مباشرة هدفها هو مراقبة و التقييم باستعمال تقنيات و معايير التدقيق لأعمال مصالح المؤسسة بهدف التسيير الأحسن و تنقسم إلى مصلحي التدقيق و المالية، فالأولى تقوم بمراقبة مصلحة المحاسبة و المالية و الثانية تقوم بمراقبة طرق المعالجة المحاسبية و التأكد من احترام القوانين و قواعد المحاسبة المتفق عليها.

و تتمثل مهام هذه المصلحة في :

- السهر على حسن تنظيم المؤسسة و ضمان سير نشاط نشاطاتها.
- وضع تقارير شهرية و سنوية تترجم طبيعة العمليات بالمؤسسة.
- الوقوف على تقديم أعمال المؤسسة بانتظام.
- متابعة كل القرارات و الإجراءات المتخذة.
- جمع المعلومات المتعلقة بكل نشاط و مراقبتها وفق تقرير المدقق و يمكن ان تضع أهم أبعاد نشاط نظام مراقبة التسيير في محل الدراسة وفق مجموعة النقاط التالية:
 - التتبع اليومي لمختلف العمليات الجارية في المؤسسة.
 - التأكد من صحة المعلومات المقدمة من قبل مختلف الإدارات بالمؤسسة.
 - البحث على نقاط القوة و ضعف العمليات.
 - المساعدة في اتخاذ القرار بتقديم المشاورة اللازمة.
 - وضع الخطط الإستراتيجية .
 - مراقبة عملية التسيير.

الفرع الثاني: المنهج الدراسة و طبيعة المتغيرات:

أ. منهج الدراسة: انطلاق من طبيعة الدراسة و الأهداف التي تسعى لتحقيقها، و أهمها التعرف على وظيفة التدقيق في تقييم و تفعيل نظام مراقبة التسيير في مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة تم اعتماد على منهج وصفي بالدرجة الأولى لتحليل المعلومات التي لها علاقة بالموضوع و تصنيفها و تلخيص نتائجها من خلال إخضاعها لأدوات البحث العلمي المعروفة، مع تحري الموضوعية و الصرامة العلمية ما أمكن، هذه المعلومات تم جمعها من مصادر مختلفة لكنها جميعا ترتبط بالموضوع مباشرة أو غير مباشرة بغرض الوصول إلى معرفة دقيقة لعناصر الإشكالية، مع منهج دراسة الحالة قصد إسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة محل الدراسة و لتحليل البيانات و المعلومات المحصل عليها و من ثم تحديد النتائج المتوصل إليها.

ب. طبيعة المتغيرات: يتضمن موضوع الدراسة و المتمثل في دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة من متغيرين أساسيين:

❖ المتغير المستقل: يتمثل في وظيفة التدقيق و ذلك لما تتضمنه من تقارير حول وضعية المؤسسة يتطلب تقييمها معلومات دقيقة و كفاءة و مهارة المدققين بغرض حماية أوصل المؤسسة.

❖ المتغير التابع: يتمثل في نظام مراقبة التسيير حيث يتطلب تقييمه أدوات مستقلة كالمراجعة و التدقيق ونظام المراقبة الداخلية.

1. الأدوات المستخدمة : بعد اختيارنا لمنهج الدراسة و جب علينا تحديد أدوات البحث المستعملة في جمع المعلومات و البيانات و لهذا ارتأينا أن أفضل الأدوات للوصول إلى النتائج جول الموضوع هي أسلوب المقابلة الشخصية و الملاحظة .

2. الملاحظة : استخدمنا في هذا البحث الملاحظة كوسيلة ثانية بغرض التأكد من فرضيات البحث ، و تشخيص وضع مؤسسة محل الدراسة و التي اقتصرنا على الملاحظة وجود بعض أدوات مراقبة التسيير و المتمثلة في التحليل المالي و الموازنة التقديرية و لوحة القيادة و هذا غير كافي في حساب وجهة نظرنا للحكم على الأداء في المؤسسة كما أن طرق إعدادها و الاستعانة بها و شكلها منافي للطريقة الأكاديمية العلمية.

3. النتائج و المناقشة : من اجل الدراسة دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير اقتصرنا على دراسة و

4. هذه الوظيفة في تقييم أداء التحليل المالي و لوحة القيادة و الموازنة التقديرية لتوضيح أهمية وظيفة التدقيق من خلال الأدوات الرقابية الموجودة فيها.

- هما نوعان من الرقابة متكاملان و ضروريان معا، إذ أن صحة مراقبة الأداء ترتكز أساسا على صدق مختلف المعلومات و المراقبة و التأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق المحاسبي و المالي بالإضافة أيضا أن مراقبة التسيير تهتم بمراقبة ملائمة الموازنات و مقارنتها بالنتائج، فبي إذن تقوم بمقارنة و موازنة الفحص المحاسبي المالي مع النتائج التي حققها و ذلك لتقييم أدائها.

- فهاتانوظيفتان إذن لا بد من تضافرهما و توفرهما معا لضمان معلومات ذات كفاءة و جودة في الاستعمال و ربح الوقت.

- إن حرص التدقيق على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق و الدفاتر يضمن سلامة مخرجات و بالتالي دقة النتائج علميا، هذه النتائج التي يهتم مراقبة التسيير بمراقبتها بعد ذلك و من ثم تحديد الانحرافات بدقة و تقييم جيد للأداء.

فإن عملية التدقيق تسمح بـ:

- تحسين جودة المعلومات المستخدمة في نظام المحاسبي.
- ضمان احترام الإجراءات و القوانين المعمول بها في المؤسسة.
- تقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية المتواجدة بالمؤسسة، فالتدقيق هو رقابة من أنواع الرقابة.

خاتمة الفصل :

من خلال قيامنا بإجراءات الدراسة التطبيقية في مؤسسة مطاحن الكبرى للظهرة "مجمع متيجي" والتي كان الهدف من تطبيق ما تم التوصل له في الجانب النظري و اختبار مدى تطابقه مع الواقع العملي ، تبين من خلال هذه الدراسة التطبيقية أن لتدقيق يعتبر من أهم الآليات بالنسبة للمؤسسة والتي تستعمل لضمان وجود نظام مراقبة التسيير وفعالية، وذلك بتقييمه و مدى كفايته، و اكتشاف الانحرافات و اتخاذ القرارات التصحيحية لتدعيم نقاط القوة و تصحيح نقاط الضعف.

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها وتشعب أعمالها وبالتالي يؤدي ذلك إلى ضمان بقاءها واستمرارها، وحتى يقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها فهي أصبحت تولي أهمية خاصة بالتدقيق، حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها فعالية وكفاءة من خلال الكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط القوة وتنبيه غدارة المؤسسة بها تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرص لسيير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية.

وقد حاولنا من خلال هذا الموضوع التعرف على وظيفة التدقيق وعلى مساهمتها في تقييم نظام مراقبة التسيير وذلك عبر الإجابة عن التساؤلات التي تمثل إشكالية البحث والإجابة عنها قمنا بتقسيم بحثنا على ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، حيث الفصل الأول تطرقنا فيه إلى وظيفة التدقيق المحاسبي أما الفصل الثاني فتطرقنا فيه إلى نظام مراقبة التسيير أما الفصل الثالث فخصص للدراسة التطبيقية فقد أردنا دعم موضوعنا والتعمق في إشكالية والإحاطة بها من جوانبها المختلفة من خلال دراسة حالة اخترنا فيها مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة لإنجاز هذا الجانب.

اختبار الفرضيات :

لقد قامت دراستنا على ثلاث فرضيات التي تتمثل فيما يلي سيتم اختبارها:

الفرضية الأولى : تتمثل وظيفة التدقيق داخل المؤسسة في تحديد المخاطر التي يواجهها المسؤولين أثناء تنفيذهم للمهام الموكلة إليهم ووضعها في تقرير يحتوي على الانحرافات التي توصل إليها المدقق مع ذكر الأسباب ليعطي في الأخير الاقتراحات كما يتضمن التقرير النتائج الفعلية لسيير العمليات والقرارات الصائبة المتخذة ورفع التقرير لكل من المدير العام والمدير المالي وهذا ما يثبت صحة الفرضية .

الفرضية الثانية : يتم تقييم نظام مراقبة التسيير داخل مؤسسة مطاحن الكبرى للظهرة من خلال أدوات رقابية متمثلة في كل من لوحة القيادة والموازنة التقديرية باعتبارها من الأدوات التي تساعد على قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها وتزويدها بالمعلومات الضرورية للتحكم في سير مساهمتها في تحسين نظام مراقبة التسيير في المؤسسة وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثالثة: تساهم وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير من اجل إبراز فعالية وذلك من خلال التأكد من صحة وسلامة المعلومات الواردة في السجلات واكتشاف نقاط القوة والضعف وإعطاء بعض الحلول مناسبة عن طريق:

- اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها والمتسببين فيها وأخذ إجراءات تصحيحية.
- الوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة.
- تقييم الأداء وتحليل النتائج وأسباب واتخاذ القرارات.
- ربط الخطط والبرامج بالمحاور الإستراتيجية للمؤسسة.
- فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا لمجموعة من النتائج من مجموعة من الاقتراحات.

نتائج الدراسة:

- التدقيق يعمل على تحسين و تطوير أنظمة الرقابية، حيث يعتبر كوسيلة للتأكد من عدم وجود انحرافات و كذا كشف الأخطاء و الغش في الدفاتر المحاسبية و العمل على تصحيحها و يساعد على تقييم الأداء.
- هدف التدقيق يتمثل في التحقق من صحة و صدق البيانات المحاسبية و المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.
- نظام مراقبة التسيير هو مسر دائم للتعديل يسمح بالتدخل قبل خلال و بعد الأداء و يساعد المسؤولين على التحكم في أدائهم.
- نظام مراقبة التسيير يهدف إلى تجنيد الطاقات و القدرات من أجل الاستعمال الفعال و الملائم للموارد المتاحة في المؤسسة.
- نظام مراقبة التسيير يسمح بالمتابعة الدقيقة لإنجازات المؤسسة و محاولة التنسيق بين مختلف أنشطة الأفراد في المؤسسة من أجل التطبيق الجيد الإستراتيجية.
- وظيفة التدقيق و نظام المراقبة التسيير مفهومان مترابطان لا يمكن تفسير أحدهما بمعزل عن الآخر، ويمثلان حجر الأساس بالنسبة للمؤسسة عند تقييم مركزها المالي.
- التدقيق يعمل على اختبار مدى الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعة.
- يقوم التدقيق على اكتشاف نقاط القوة و نقاط الضعف.
- يعمل التدقيق على منع و تقليل حدوث الأخطاء من خلال تقييمه لنظام مراقبة التسيير.
- تساهم وظيفة التدقيق في عملية صنع القرار الاستراتيجي لدى المؤسسة.
- يقوم نظام مراقبة التسيير على مجموعة من الأدوات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة و المركز المالي و التي تساعد على تحقيق الأهداف.

الاقتراحات:

- بناء على نتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة و معرفة دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير بمؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة - مستغانم- نقدم جملة من الاقتراحات التي يمكن الاستفادة منها و من أهم هذه الاقتراحات ما يلي:
- ضرورة اعتماد المؤسسة على المحاسبة التحليلية و التحليل المالي باعتبارها أدوات رقابية شاملة تساعد على اتخاذ القرارات.
- دراسة المشاريع بشكل عملي و دقيق للأعمال المراد القيام بها.
- استعمال طرق إحصائية و عملية في إعداد لوحة القيادة و الموازنة التقديرية.

➤ ضرورة وضع مؤشرات تعتمد عليها المؤسسة عند القيام بإعداد لوحة القيادة الإعطاء نظرة واقعية حول الأداء ومساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على العمليات.

أفاق البحث:

وفي ختام البحث نقترح بعض المواضيع التي يمكن معالجتها مستقبلا لإكمال البحث على سبيل المثال:

➤ دور وظيفة التدقيق في تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية.

➤ دور المدقق الداخلي في ترشيد قرارات المؤسسة.

- التدقيق الخارجي ومساهمته في تطوير أداء المؤسسة

قائمة المراجع

■ المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- خلف عبد الله الواردات, دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع, الطبعة 1، عمان، الأردن 2014 ص 25-30
- أحمد حلبي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005
- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير التحليل المالي للإدارة المالية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999
- جمعة أحمد حلبي، التدقيق الحديث للحسابات، الطبعة الأولى، عمان، دار الصفاء، 1999، ص 52.
- خيرت الضيق، الموازنة التقديرية، دار النهضة العربية والنشر، القاهرة، مصر، ص 1996، ص 13.
- محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز المعرفية العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2009
- خالد راغب خطيب، خليل محمود رفاعي (الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات) ص 22-23
- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم التدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار المسيرة عمان الأردن، 2011
- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية - تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني - الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994
- محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2006

المذكرات :

- باديس بن عيشة، التحليل المالي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماجستير، تخصص البنوك، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية، 1996
- بن عمر هاشم، استخدام المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وتفسير وعلوم التجارية جامعة مستغانم خروبة 2015
- رحمون هلاك، المحاسبة التحليلية، نظام المعلومات التسيير ومساعدة اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص 28.
- رزقي إسماعيل، صغير أحمد، واقع آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، عنوان المداخلة مسؤولية ودور المراجعة في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي الملتي

- رزقي نسرين، دور التحليل المالي في إتخاذ القرار منح القروض البنكية- دراسة حالة بنك التنمية النحلية- مستغانم جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم 2015-2016
- شريف غياط، فيروز رجال ، دراسة بعنوان الموازنة التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية جامعة 08 ماي 1945 قالمة، 2010.
- صيقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر أطروحة دكتوراة قسم علوم اقتصادية الجزائر، 2004.
- عيادي محمد أمين ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2008
- غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة-دراسة حالة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة بورقلة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع إدارة أعمال ، كلية الحقوق و علوم اقتصادية جامعة الجزائر
- ناصر دادي عدون، التحليل المالي ، دار البعث ، قسنطينة ، 1998.
- هاجر بوبصلة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014.
- وليد بري، الموازنة التقديرية و تأثيرها على أداء موازنة الاستثمار في مؤسسة سونلغاز، مذكرة ماستر تخصص تسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2012-2013
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القنون 10-1 الصادرة في جوان 2010 العدد 42 المادة 22 ،

الملخص:

إن ظهور التدقيق المحاسبي وتطوره حتى وصل إلى ما هو عليه اليوم كان نتيجة التطور الاقتصادي وتوسع المؤسسات و تشعب وظائفها وزيادة درجة تعقد أعمالها، مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وقيام الملاك بتعيين وكيل الإدارة عمليات مؤسساتهم و من هنا ظهرت الحاجة لوجود مراقبة التسيير و التدقيق بمختلف أنواعه، فمراقبة التسيير هي العملية التي تسمح لنا بالتأكد من استعمال الموارد المالية و البشرية للمؤسسة استعمالا عقلانيا و فعال و كذلك تدارك الانحرافات غير مسموح بها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة و ذلك باستخدام مختلف التقنيات و الوسائل الكمية و الكيفية.

أما التدقيق المحاسبي فهو فحص انتقادي مخطط، يقوم به شخص محترف و مستقل، للتأكد من صحة و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و كذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق برأي في محايد و موضوعي مدعم بأدلة و قرائن إثبات في التقرير.

الكلمات المفتاحية :

التدقيق المحاسبي، مراقبة التسيير.

Résumé:

La vérification comptable et le développement de l'émergence de même atteint ce qu'elle est aujourd'hui est le résultat du développement économique et expansion des institution et de la complexité de ses fonctions et d'accroître la complexité de ses travaux, ce qui a conduit a la séparation de la propriété de la direction, les propriétaires agent désigné pour gérer les opérations de leurs institutions et donc la nécessité d'une gestion de contrôle le processus de différents sont apparus types, la gestion est le processus de suivi qui nous permettra d'assurer .

L'utilisation des ressources financières et humaines de l'institution largement utilisée de façon rationnelle et efficace, ainsi que les recours ne sont pas autorisés afin d'atteindre les objectifs de l'institution en utilisant diverses techniques et méthodes de qualitatives.

La vérification comptable est un examen critique du régime, effectué une personne indépendante et professionnelle, afin d'assurer la validité et la crédibilité fournie par l'établissement de l'information financière, ainsi que le système comptable, faire par une preuve neutre et objectif technique de l'avis de l'auditeur étayée par des preuves et de la preuve dans la rapport

Mots –clés : Audit ,Contrôle de gestion