

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم المالية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم التدقيق ومراقبة التسيير



## مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

عنوان المذكرة:

### مساهمة وظيفية التدقيق الداخلي في تحسين مراقبة التسيير في المؤسسة

تحت إشراف الأستاذ المحترم

مقدمة من طرف الطالبين:

بوزيان العجال

بلغيث موسى

بلعابد فتح الله عبد السميع

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	يوسف بن شني	أستاذ.....	جامعة مستغانم
مقررا	بوزيان العجال	أستاذ.....	جامعة مستغانم
مناقشا	ياسين براهيمي	أستاذ.....	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2020/



جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم المالية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم التدقيق ومراقبة التسيير



## مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

عنوان المذكرة:

### مساهمة ووظيفة التدقيق الداخلي في تحسين مراقبة التسيير في المؤسسة

تحت إشراف الأستاذ المحترم

مقدمة من طرف الطالبين:

بوزيان العجال

بلغيث موسى

بلعابد فتح الله عبد السميع

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	يوسف بن شني	أستاذ.....	جامعة مستغانم
مقررا	بوزيان العجال	أستاذ.....	جامعة مستغانم
مناقشا	ياسين براهيبي	أستاذ.....	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2020/

رسالة الرجوع من الرجوع

اهداء وشكر

# تشكرات

لا يسعنا إلا أن نسجد لله سبحانه وتعالى حمداً وشكراً على عظيم نعمته وجزاء فضله وعلى عونه وتوفيقه في إتمام مراحل هذه الدراسة

كذا فإننا نتقدم بجزيل الشكر وخالص الثناء إلى كل الأساتذة على ما قدموه إلينا من أنوار أضاءت درب مشوارنا الدراسي.

وأخص بالذكر من امتدت أياديه في احتضان ما أنجزناه مراجعة منه وتمحيصاً وإشرافاً الأستاذ د. بوزيان العجال.

كما نتقدم بجزيل الشكر في آخر هذه الكلمة إلى كل من ساعدنا ولو بكلمة طيبة وشجعنا على اتمام هذا العمل.

# إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع الى:

إلى من قال فيهما الله تعالى:

﴿و بالوالدين إحسانا﴾

نبح الحنان، أمي حفظها الله ورعاها.

إلى الذي لم يبخل علي يوما أبي الغالي.

إلى كل إخوتي وأخواتي.

إلى جدي وجدتي الغاليين.

إلى جميع أصدقائي وزملائي الأعزاء.

إلى كل أساتذتي الكرام .

إلى كل من نسيناه أو نسينا.

# إهداء

إلى من أحمل إسمه بكل فخر ومن أهداني السعادة بدون مقابل

أبي الغالي

إلى الغالية التي لا أرى الأمل إلا منها والشمعة التي تنير دربي

جدتي الغالية

إلى من حملتني وهنا على وهن لهذه الدنيا

أمي رحمها الله غفر لها

إلى من قاسموني الحياة بحلوها ومرها

إخوتي الأعزاء

وإلى كل أفراد أسرتي الذين ساندوني في كل ضيق، وشجعوني في كل خطوة

إلى الذين جمعنا بهم القدر ليكونوا الإخوة والأحبة

أصدقائي وزملائي

إلى كل من وسعهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

شكرا.

فتح الله



الفهرس

## قائمة المحتويات

	البسمة
	تشكرات
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول والأشكال
05-01	مقدمة
	<b>الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي</b>
07	تمهيد
08	المبحث الأول: مدخل عام للتدقيق
08	المطلب الأول: مفهوم التدقيق ونشأته
12	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق
15	المطلب الثالث: انواع ومعايير التدقيق
22	المبحث الثاني: ماهية التدقيق داخلي وأسباب تطوره
22	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي وأسباب تطوره
25	المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي
26	المطلب الثالث: أهداف التدقيق الداخلي وأركانه
28	المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي
28	المطلب الأول: معايير وصلاحيات التدقيق الداخلي
32	المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي
36	المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي
40	خلاصة الفصل
41	<b>الفصل الثاني: مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين نظام مراقبة التسيير</b>
42	تمهيد
43	المبحث الأول: الأسس النظرية لمراقبة التسيير
43	المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير
46	المطلب الثاني: أهداف وأهمية مراقبة التسيير في المؤسسة
50	المطلب الثالث: أدوات نظام مراقبة التسيير
53	المطلب الرابع: الصعوبات التي يواجهها مراقب التسيير

## قائمة المحتويات

54	المبحث الثاني: خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير
55	المطلب الأول: مدخل عام لمراحل عمل مراقب التسيير
55	المطلب الثاني: دراسة محيط وقطاع نشاط المؤسسة
56	المطلب الثالث: دراسة داخلية للمؤسسة
57	المطلب الرابع: إقتراح نظام مراقبة التسيير
68	المطلب الخامس: متابعة عمل النظام المقترح
59	المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام مراقبة التسيير
60	المطلب الأول: علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة التدقيق
60	المطلب الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير
62	المطلب الثالث: العوامل التي تؤثر في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير
64	خلاصة الفصل
65	الخاتمة
69	قائمة المراجع

فهرس الجداول والأشكال

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
09	التطور التاريخي للتدقيق	01
63	الاختلافات بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير	02

# المقدمة

في ظل التحولات والتغيرات الاقتصادية في العالم اليوم ، فقد أصبح تحسين وتطوير الأداء في المؤسسات أمرا ملحا وبدرجة عالية من الأهمية بغرض إيجاد أنظمة رقابية وإدارية متطورة وقوية تمكن تلك المؤسسات من ضمان وجودها واستمراريتها عن طريق الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد المتاحة لها مما يكسبها ميزة تنافسية جيدة، غير أن إدارة تلك المؤسسات لا تستطيع مهما أوتيت من مهارات وقدرات أن تلم بجميع نواحي النشاط المختلفة خصوصا في المؤسسات الكبيرة، ومن هنا جاءت الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي التي تعتبر الأداة الإدارية التي تعتمد عليها المؤسسة لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها، كما تلعب وظيفة التدقيق دور هام في تحقيق النمو لصالح المؤسسة ، لأنها تضيف ثقة للمعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة ، كما تساهم وظيفة التدقيق بقدر كبير على مساعدة المؤسسة في بلوغ أهدافها من خلال التحقق من البيانات المحاسبية والمالية ومدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي والتأكد من ان السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة من قبل إدارة المؤسسة قد تم تطبيقها وبصورة جيدة، كما ساعدتها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع الإدارة من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها ، في محاولة من المؤسسة الوصول إلى أداء فعال يخدم أهدافها وغاياتها .

كذلك تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة عالية داخل المؤسسات ، باعتبار أنها من أهم الأنظمة الرقابية من حيث الفعالية ، ولما تضيفه من تطور في الأساليب الإدارية للتسيير ، ومع تمكنها من تقييم نشاطها والكشف عن مدى كفاءة عملياتها وفعاليتها عملية التسيير ، وتستخدم أيضا للتقليل من درجة الإنحراف وتفادي المخاطر المستقبلية لتحقيق أهداف التي تحاول المؤسسة تحقيقها عن طريق ضمان القدرة على السير في المسار الصحيح .

ومن خلال ما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كالآتي:

- ما مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين مراقبة التسيير في المؤسسة ؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية قمنا بوضع بعض الإشكاليات الفرعية التالية:

- ✓ ما هو مفهوم التدقيق الداخلي وما هي آلياته ومراحله ؟ .
- ✓ ما هو نظام مراقبة التسيير وما هي أدواته وآلياته ؟ .
- ✓ كيف يساهم التدقيق الداخلي في رفع وتحسين فعالية نظام مراقبة التسيير ؟ .

### فرضيات البحث :

لدراسة الموضوع وتحليل الإشكالية ومعالجتها ، اعتمدنا في هذا البحث على الفرضيات التالية :

- تتمثل مراحل وآليات وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة في تسجيل كل المعلومات والبيانات عن نظام العمل الداخلي ، ويحاول أيضا التأكد من صحة المعلومات الواردة ، اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف داخل نظام الرقابة الداخلية ، من ثم يتم إعداد تقرير نهائي يهدف لقياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف .
- تتمثل آليات وأدوات نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة في "المحاسبة العامة، لوحة القيادة ، الموازنات التقديرية، التحليل المالي".
- تساعد وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال إكتشاف الأخطاء والانحرافات ورفعها للمسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية .

### مبررات اختيار الموضوع :

لقد إختارنا هذا الموضوع لأسباب موضوعية وأخرى ذاتية وهي :

- الاهتمام المتزايد بهذا الموضوع من قبل الباحثين .
- شعورنا بالأهمية البالغة للموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر .
- الحدائة النسبية للموضوع على مستوى البحث العلمي في داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
- الرغبة الشخصية في البحث والاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع .

### أهمية البحث :

- تقديم إطار معرفي ونظري يمكن الاعتماد عليه في المستقبل لإعداد دراسات أعمق وأكثر دقة .
- إبراز مساهمة التدقيق في تحسين الأداء داخل المؤسسة .
- إبراز أهمية ومساهمة مراقبة التسيير في ضمان استمرارية المؤسسة .

### أهداف البحث :

- إبراز مفهوم وظيفة التدقيق الداخلي المؤسسة باعتبار أنه أداة فعالة في تقييم نظام الرقابة فيها .
- محاولة إبراز مفهوم نظام مراقبة التسيير وعرض مكوناته .
- إبراز مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين نظام مراقبة التسيير في المؤسسة .

حدود البحث :

الحدود المكانية: تعذر علينا القيام بدراسة ميدانية بسبب الوضع الاستثنائي الذي يمر به العالم لهذا فقد لجأنا إلى الإعتماد على الدراسات السابقة .

منهج البحث والأدوات المستخدمة :

تماشياً وطبيعة الموضوع و الإشكالية المطروحة فقد إعتدنا على المنهج الوصفي لمحاولة الوصول إلى معرفة مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة .

مرجعية الدراسة :

لقد اعتمدنا في بحثنا هذا على العديد من المراجع المختلفة منها الكتب ، الرسائل العلمية ، المجلات ، ومواقع الإنترنت .

صعوبات البحث :

من الصعوبات التي واجهتنا خلال إعداد هذا البحث كانت :

- قصر الفترة الممنوحة لنا من قبل الإدارة لإعداد بحثنا هذا .
- قلة الدراسات السابقة في هذا الموضوع .

هيكل البحث :

للإجابة على أسئلة الموضوع ، وسعياً لتأكيد صحة الفرضيات الموضوعية في هذه الدراسة، فقد تم تقسيم الموضوع إلى مايلي :

الفصل الأول و يحمل عنوان "الإطار النظري للتدقيق الداخلي" قمنا بتقسيمه لثلاثة مباحث: المبحث الأول بعنوان " مدخل عام للتدقيق" والذي تناولنا فيه البعد النظري لوظيفة التدقيق ، أما المبحث الثاني الذي كان تحت عنوان " ماهية التدقيق الداخلي وأسباب تطوره" والذي عرفنا فيه عن التدقيق وتاريخ نشأته وتطوره ، والمبحث الثالث والذي جاء بعنوان " أساسيات التدقيق الداخلي" ذكرنا فيه معايير وأدوات ومراحل عملية التدقيق .

الفصل الثاني فكان بعنوان "مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين نظام مراقبة التسيير" وقسم إلى مبحثين ، المبحث الأول تضمن الأسس النظرية لنظام مراقبة التسيير وتناولنا فيه الجانب النظري لنظام مراقبة



التسيير ، وأما المبحث الثاني فقد خصصناه لذكر " خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير " فعددنا الخطوات ومراحل عمل مراقب التسيير وفي نهاية الفصل هناك المبحث الثالث الذي خصصناه للإجابة عن الاشكالية "مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام مراقبة التسيير" وفي الأخير من خلال الخاتمة تم التوصل لنتائج الفرضيات واستعراض ما تم التوصل له من نتائج .

# الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تمهيد :

إن التطور الذي شهدته المؤسسة ومختلف المجالات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية عبر الزمن ، الذي أدى بدوره إلى كبر حجمها وتشعب أعمالها ووظائفها مما نتج عنه فصل الملكية عن التسيير ، وذلك حتم عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بتطبيق مراقبة أو فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف إدارة أو المديرية العامة قصد تسيير المؤسسة ومراقبة الوسائل المادية والبشرية ، والمالية المستعملة وذلك من أجل تحديد الإنحرافات والتلاعبات والأخطاء التي يمكن أن تنتج عن كثرة العمليات والمعلومات المتدفقة ، ولذلك لا بد من خلية أو قسم أو حتى مصلحة تخصص للتدقيق الداخلي في المؤسسة لتدقيق ومراقبة وتقييم أداء مختلف أقسامها الأخرى والمعلومات التي تقوم بها ، وهذا ما يمكن الملاك و مجلس الإدارة من السيطرة والتحكم في مختلف الموارد والأقسام وذلك من أجل تحسين التسيير ومعرفة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي،ة حيث سيتم تقسيم هذا الفصل إلى 3 مباحث هي:

- المبحث الأول : مدخل عام للتدقيق
- المبحث الثاني : ماهية التدقيق الداخلي وأسباب تطوره
- المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي

## المبحث الأول: مدخل عام للتدقيق

يعتمد المدراء و المستثمرين والدائنون فضلا عن الجهات التنظيمية المختلفة على المعلومات في اتخاذ قراراتهم وحتى يتم اتخاذ تلك القرارات السليمة والصائبة والمناسبة في الوقت المناسب يتعين أن يركز على معلومات صادقة وموثوقة ، ولا شك أن التدقيق يلعب دورا هام في عملية اتخاذ القرار ، ويعتبر المرآة العاكسة لمدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية.

## المطلب الأول: مفهوم التدقيق ونشأته

### أولا : التطور التاريخي للتدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، ولقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونانيين كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات ، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة "تدقيق" <<auditing>> مشتقة من كلمة يونانية << audire >> والتي معناها يدل على استماع أو يستمع<sup>1</sup>

وإن ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق<sup>2</sup>.

لقد صاحب تطور التدقيق والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي على حد سواء، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين الخامس و السادس عشر، والتطور المستمر الذي تبع تطور المؤسسات الاقتصادية، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان المالك هو المسير في نفس الوقت. غير أن ظهور المؤسسات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميزت بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة التطور، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر لديه على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، وهذا أدى بدوره إلى انفصال الملكية عن التسيير تدريجيا<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، الأردن، 2007، ص 17، 18.

<sup>2</sup> رأفت سلامة محمود أخرون، علم تدقيق الحسابات -النظري، دار الميسرة، الأردن، 2011، ص 18.

<sup>3</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص 08.

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسا بإيطاليا عام 1581م. حيث تأسست كلية roboratif لتكوين الخبراء المحاسبين، إذ يجب على مزاوِل مهنة التدقيق أن يكون عضوا في هذه الكلية، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وقد كانت بريطانيا من الدول التي كان لها فضل السبق في هذا التنظيم، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بأندنبرة عام 1854م بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير سنة 1773م. وبعد ذلك صدر قانون الشركات سنة 1862م والذي ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات، فهذا القانون ساعد مهنة التدقيق على التقدم بعض الخطوات إلى الأمام حيث ساعد على انتشارها والاهتمام بها أكثر، ففي فرنسا ظهر في 1881م، أما في الولايات المتحدة الأمريكية ظهر عام 1882م (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916)، وفي ألمانيا عام 1896م، وفي كندا سنة 1902م، وفي أستراليا 1904م، وفنلندا سنة 1911م، أما في الشرق العربي فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال، حيث بذات بمزاولة مهنة التدقيق فيها دون تنظيم، وظلت حرما مباحا حتى عام 1909م عندما صدر القانون رقم (1) المنظم لمزاولة مهنة التدقيق، ولقد أنشئت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية سنة 1953م وكان الهدف الرئيسي لها محاولة تنظيم المهنة في مصر، ثم تحولت الجمعية إلى نقابة سنة 1955م، وقد أصدرت هذه الأخيرة دستورا سنة 1958م ينظم أعمال وسلوك وأداب المهنة، وواجبات وحقوق ومسؤوليات المحاسبين لها. كما كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة في فلسطين والعراق والأردن سنة 1919م، وقد ظل قانون الهندي مطبقا في فلسطين حتى سنة 1948م أما العراق حتى سنة 1958م حيث استبدل بقانون الشركات العراقي وأصبحت مهنة التدقيق خاضعة لقانون ينظم الدخول في هذه المهنة. أما الأردن صدر قانون الشركات المؤقت سنة 1962م والذي أصبح دائما حيث صدر بإسم قانون رقم (12) وذلك سنة 1964م. أما الكويت فقد ظل قانون الشركات الهندي لسنة 1913م مطبقا فيها حتى سنة 1960م عندما صدر قانون الشركات الكويتي والذي تضمن المزيد من أصول التدقيق المتطورة أكثر من القانون الهندي، وفي سنة 1962م صدر قانون آخر نظم ممارسة مهنة التدقيق هناك. وأصبحت جميع الدول العربية تتمتع حاليا بتشريعات منظمة للمهنة وعلى رأسها المملكة العربية السعودية، والإمارات العربية المتحدة، وسلطنة عمان، واليمن وتونس والسودان والمغرب والجزائر، ...الخ<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 18-21

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منه من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذا الأخير من الجانب النظري بغية جعله يتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدت المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص<sup>1</sup>

ولتوضيح موضوع التدقيق أكثر نعرض في الجدول التالي التطور التاريخي للتدقيق عبر العصور:

الجدول رقم(01): التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي.	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، الكاتب.	معاينة السارق على اختلاسه الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850.	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين .	المحاسب.	منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900.	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة أو القانون .	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940.	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية الكشوفات المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970.	الحكومة، البنوك، المساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية.
من 1970 إلى 1990.	الحكومة، المساهمين، هيئات أخرى	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام معايير المحاسبة والتدقيق.
ابتداء من 1990.	الحكومة، المساهمين، هيئات أخرى	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والإستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام معايير ضد الغش العالمي.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، 2003، ص07.

من خلال الجدول (01) نلاحظ التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه، حيث كان الهدف من التدقيق قديماً معاقبة السارق على الاختلاس وحماية الأصول، في حين أصبح الدور الذي يقدمه المدقق هو الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

### ثانياً: مفهوم التدقيق

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA التدقيق على أنه عبارة عن "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات > بشكل موضوعي < تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين".<sup>1</sup>

التدقيق بمعناه المهني يعني "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة معتمدين في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية".<sup>2</sup>

وعرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه "مسمى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معقل ومستقل، إستناداً على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".<sup>3</sup>

ولم تكتفي المنظمة بالتعريف السابق فأضافت توضيح ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين تبعاً للأهداف المتوخاة منها:<sup>4</sup>

- تقدير نوعية المعلومات : أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة .
- تقدير النجاعة و فعالية النظام المعلوماتي والتنظيم .

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن التدقيق يركز على النقاط التالية:<sup>5</sup>

- الفحص: أي فحص البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص18.

<sup>2</sup> أحمد حلبي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، الأردن، 2000، ص07.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص10 .

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص10 .

<sup>5</sup> حميد اتو صالح، "دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص25

- التحقق: وهو الحكم على صلاحية الكشوفات المالية الختامية للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة، ومدى تشكيلها للمركز المالي الحقيقي لها.
- التقرير: أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء داخلية أو خارجية.

ويمكننا استنتاج تعريف للتدقيق بالإستناد إلى التعاريف السابقة على أنه :

التدقيق هو طريقة أو عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات، يقوم بها شخص مهني مستقل مؤهل علميا وعمليا، سواء كان من داخل أو خارج المؤسسة، بفحص سجلات ومستندات المؤسسة المحاسبية والكشوفات المالية للتأكد من صحة وسلامة العمليات المنجزة للأحداث الاقتصادية، وإعطاء رأي في محايد حول صلاحية الكشوفات المالية الختامية، وبلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير، وتبليغ النتائج إلى الأطراف المعنية خلال فترة زمنية معينة .

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

#### أولاً: أهمية التدقيق:

ترجع أهمية تدقيق الحسابات إلى مستخدمي الكشوفات المالية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه الكشوفات في بناء القرارات الاقتصادية، ويتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومة الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، و يمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة، وعموما فاهمية عملية تدقيق الحسابات وأثارها على سلوك مستخدمي الكشوفات المالية في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي<sup>1</sup>:

1. تخفيض مقدار عدم التأكد لدي مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم لمخاطر اتخاذ القرارات .
2. يستلزم إتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة .
3. تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها .

فاتح غلاب، "تطوير وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص51 .



من ناحية أخرى فكون المدقق عضو في التنظيم وهو مكتب المدقق، فإنه يمثل دوراً آخر في الإتصال ويهدف هذا النوع من الإتصال (ويسمى الإتصال الموجه إلى الداخل) إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>1</sup>

1. خلق الوعي لدى المدققين بأهداف مكتب التدقيق.
2. تعليم المدققين التطورات الهامة، والتي تؤثر على مكاتب التدقيق .
3. زيادة فعالية المدققين القائمين بالاتصال في المجتمع .
4. إشباع رغبات المدققين في الاطلاع على كل ما يجري في مكتب التدقيق .

#### ثانياً: أهداف التدقيق:

يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى مجموعتين :

##### أ. الاهداف التقليدية ويدرج تحتها<sup>2</sup>:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الإعتماد عليها .
- إبداء رأي في استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة الكشوفات المالية .
- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش .
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة .
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات و إتخاذ القرارات الإدارية المناسبة .
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي .
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الإقتصاد الوطني .

##### ب. الأهداف الحديثة<sup>3</sup>:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الاهداف وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للأفراد.

<sup>1</sup> فاتح غلاب، مرجع سابق، ص 51.

<sup>2</sup> حسين القاضي، حسين دحود، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999، ص 15

<sup>3</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 26.

حتى يؤدي التدقيق دوره كله يجب أن يحقق أهداف أخرى والتي يمكن أن نلخصها فيما يلي:<sup>1</sup>

- أ. عرض القوائم (الإفصاح): يعني أن المدقق يتحقق من عناصر القوائم المالية المقدمة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فيتخذ إجراءات عملية التحقق من صحة جميع البيانات وبما أن الإفصاح يجب أن يشتمل كل ما جاء من القوائم المالية، وما ألحق بها، فإن هدف عرض القوائم يجب أن يستوفي جميع العناصر الجوهرية فيها.
- ب. شرعية وصحة المعلومات المالية: يقوم المدقق بالتحقق من أن كل المعلومات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس فعلياً التغيرات في الموارد والالتزامات المؤسسة ومن ثم كان يجب أن تكون تلك العمليات والبيانات المدعمة بالنظام الجيد للرقابة الداخلية وعلى المدقق أن يقيم ذلك النظام حتى يسهل عليه معرفة طبيعة وتوقيت ومدى الاختيارات الأساسية الواجبة أدائها حتى يتمكن من إبداء رأيه بشكل موضوعي وعادل وصادق وفعال، ومن جهة أخرى يتعين على المدقق التأكد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعملية.
- ت. الملكية: يجب التحقق من ملكية (الحقوق والالتزامات) العديد من الأصول وعلى الرغم من أن الحيابة قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية بعض الأصول، إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلاً، وعلى الإجراء المتبع غالباً للتحقق من هذه الملكية يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية..
- ث. التقويم: عادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية أو السوق أو أيهما أقل وذلك طبقاً للمبادئ محاسبية متفق عليها كما تفرض بعض النشرات الحديثة للإفصاح عن التكاليف التاريخية المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف الجارية للمخزون والمباني والمعدات بالمؤسسات الكبيرة وقد يتم مراجعة التكاليف التاريخية والتحقق منها بفحص الأدلة والإثبات المستمد كما يجب التحقق من قيم سوق الأوراق المالية المتداولة بالرجوع إلى الأسعار اليومية المعلن عنها في الصحف المالية أو عن قيم السوق لبعض الأصول الأخرى كالمخزون الراكد فإنها تقدر عن طريق التقديرات المحايدة.
- ج. الوجود: يقوم المدقق بالتأكد من الوجود الفعلي للأصول والحقوق، زمن جهة أخرى فيما يتعلق بحسابات الخصوم، التأكد من أن الإلتزامات الموجودة والمسجلة بالدفاتر، وبالطابع فإن إجراءات التحقق من الوجود أنها تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية تكلفة الحصول على الدليل.
- ح. استقلال الفترة المالية: ويتركز هذا الهدف على التحقق من أن الإيرادات والتكاليف خصصت بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية ومن هنا يتعين على المدقق النظر في كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية والتي يجب أن تكون مسجلة، كما يجب أن يتحقق من أن العمليات المالية التي

<sup>1</sup> رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، دار الفاروق، مصر، 1987، ص 319، 320.

تخص الفترة المالية لم تدرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضع التدقيق، وهذا الهدف يتطلب أيضا إعادة حساب قيم معينة فضلا عن تحديد كافة الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة، وبالطبع فإن الهدف يجب أن يتحقق ويطبق على كل عناصر القوائم المالية لكنه غالبا ما يكون أكثر أهمية بالنسبة لبعض العناصر عنه بالنسبة للبعض الآخر .

### المطلب الثالث: أنواع ومعايير التدقيق

قبل التطرق إلى أنواع التدقيق، نقسم التدقيق إلى قسمين، هناك ما هو متداخل من حيث مادة التدقيق في حد ذاته، وهناك ما هو مستقل تماما.

#### 1) أنواع التدقيق:

إن الاختلاف بين أنواع التدقيق يكون حسب الزاوية التي ينظر من خلالها للتدقيق، فيمكن أن نجد عدة أنواع من خلال عدة زوايا هي:

#### أ- من حيث زاوية الجهة التي تقوم بالتدقيق:

1. **التدقيق الخارجي:** يعرف بأنه عملية منظمة للمجتمع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم المؤسسة، بشأن الأحداث والتصرفات الاقتصادية، لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتواصل النتائج لمستخدمي الكشوفات المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة.<sup>1</sup>
2. **التدقيق الداخلي:** هو نشاط تأكدي استشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر والرقابة، التوجيه (التحكم)، وذلك عن طريق إيجاد نظام رقابة كفؤ وبتكلفة معقولة.<sup>2</sup>

#### ب- من حيث زاوية الالتزام القانوني:

1. **التدقيق الإلزامي:** تتم وفقا لإلزام قانوني أي تفرضه التشريعات القانونية فهو إجباري مقرون بعقوبات قانونية للمخالفين لمواده، وذلك لضمان وحماية حقوق الهيئات والجهات المهتمة بالكشوفات المالية للمؤسسة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> فاتح غلاب، مرجع سابق، ص 61.

<sup>2</sup> بوبكر عميروش، "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسة مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 13.

<sup>3</sup> رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، دار المسيرة، الأردن، 2011، ص 34.

2. التدقيق الاختياري: وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، وإنما تطلبه

المؤسسة الاقتصادية وخاصة المؤسسات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص.<sup>1</sup>

ت- من حيث زاوية نطاق التدقيق:

1. التدقيق الكامل: في هذا النوع من التدقيق يكون للمدقق عمل غير محدد إذ يقوم بفحص البيانات

والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية.<sup>2</sup>

ويتعين على المدقق في هذا النوع من التدقيق، تقديم في نهاية الأمر الرأي الفني المحايد عن مدى

عدالة وصحة الكشوفات المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها

اختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في

هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها إختباراته.<sup>3</sup>

2. التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة، أو هو

بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه القيود على نطاق فحص المدقق بأي صورة من

الصور وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات.<sup>4</sup>

ث- من حيث زاوية مدى الفحص وحجم الاختبارات:<sup>5</sup>

1. التدقيق التفصيلي: ويشمل كافة المستندات والدفاتر المحاسبية، بهدف التأكد من خلوها للأخطاء

والتلاعبات من التحقق من أن العمليات المقيدة بانتظام وبشكل سليم، ويكون هذا النوع في

المؤسسات الصغيرة.

2. التدقيق الاختياري: ويشمل اختيار عينة من المفردات المحاسبية وعند الوصول للنتائج يتم

تعميمها على المجتمع الذي أخذت منه العينة ويتوقف تحديد العينة إما على الأسلوب الشخصي أو

الإحصائي، ويتم هذا النوع في المؤسسات الكبيرة نظرا لتعدد وتعقد العمليات مما تطلب وقت وجهد

كبير وتكلفة أكبر.

ج- من حيث زاوية توقيت عملية التدقيق وإجراءات الاختبارات:<sup>6</sup>

1. التدقيق النهائي: يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمؤسسة بعد أن تكون الدفاتر قد

أُقفلت، وقيود التسوية قد أُجريت والكشوفات المالية قد أعدت.

<sup>1</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999، ص 17.

<sup>2</sup> كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 188.

<sup>3</sup> أحمد حلبي جمعة، مرجع سابق، ص 11.

<sup>4</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 17.

<sup>5</sup> قلاب ذبيح إلياس، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص 47.

<sup>6</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 31.

2. التدقيق المستمر: يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق ومندوبيه بزيارة المؤسسة في فترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات بالإضافة لتدقيق نهائي للكشوفات المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

• أنواع أخرى للتدقيق:

يقصد به بالأنواع الأخرى للتدقيق تلك التي تكون مستقلة أي تختلف فيها مادة التدقيق من نوع الى آخر وأهمها ما يلي:<sup>1</sup>

أ- التدقيق المالي: هو قيام المدقق بفحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها.

ب- تدقيق العمليات (التدقيق التشغيلي): هو التدقيق الذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة قصد مساعدة مراكز القرارات في المؤسسة والتخفيف من مسؤوليتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية.

ت- تدقيق الإعلام الألي: هو التدقيق الذي يهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر تدقيق الإعلام الألي ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة .

ث- التدقيق الاستراتيجي: يدرس هذا النوع من التدقيق الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض رغبة في التطور أو البقاء على الأقل .

ج- تدقيق الجودة: هو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالإعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات تم إنجازها بصفة فعالة وفقا لمعايير معينة من الجودة.

ح- التدقيق البيئي: هو عملية فحص تهدف الى التأكد من الإلتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الإعتماد عليها، وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة.<sup>2</sup>

خ- التدقيق الاجتماعي: عبارة عن عملية فحص الأداء الاجتماعي وذلك بإجراء تشخيص منتظم لجميع الأدلة والقرائن والوصول إلى تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة ممثلا في البرامج والأنشطة الإجتماعية بهدف التأكد من مدى إلتزام المنظمة بمسؤوليتها الإجتماعية ومدى فعاليتها لآداءها لهذه

<sup>1</sup> حميداتو صالح، مرجع سابق، ص26، 27 .

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص503 .

المسؤولية في ضوء مجموعة من المعايير المعتمدة و المقبولة والملائمة ثم التقرير عن ذلك كله للأطراف المعنية لمساعدتها في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها.<sup>1</sup>

د- التدقيق الجبائي : هو القيام بتشخيص مدى احترام الالتزامات الجبائية من طرف المؤسسة، ويمكن إعتبارها الفحص الإنتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة تحليل التكاليف الجبائية وتقييم المخاطر الجبائي لها، فالمدقق الجبائي يقوم بالفحص والمراقبة تكميلا لوظيفة التسيير الجبائي.<sup>2</sup>

(2) معايير التدقيق :

تعتبر معايير التدقيق كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق والحكم على جدوى منه.<sup>3</sup>

وكان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل على وضع معايير الأداء صدرت في عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" وقد تضمن هذا الكتيب معايير التدقيق

المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي:<sup>4</sup>

أ- معايير عامة General Standards : هي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هذا المنطلق اطلق عليها البعض المعايير الشخصية Personal Standards

ب- معايير العمل الميداني Standards of Field Work: هي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق .

ت- معايير إعداد التقرير Standards of Reporting: هي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإعداد تلك التقارير وإعداد تلك التقارير.

### أولاً: المعايير العامة :

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقوم على درجة الكفاءات المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية

<sup>1</sup> مراد سكال، تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات -دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 11، 2011، ص 211 .

<sup>2</sup> صابر عباسي، "أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 09 .

<sup>3</sup> محمد تهايمي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 37 .

<sup>4</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 49 .

كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق، وبالتالي فإنه يمكن القول أنه للحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا له أهميته، إضافة إلى ذلك يجب أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالإستقلال المطلوب، ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها.<sup>1</sup>

وتنقسم المعايير العامة إلى :

### (1) معيار التدريب والكفاءة:<sup>2</sup>

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص الكشوفات المالية يجب أن يكون له كفاءة معينة وتتوفر له مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب، وحتى يكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لأراء المدقق يجب ان يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي و العملي و الاستقلال عند إبداء رأيه، ولتحديد معيار الكفاءة لأبد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والعملي .

فعلى حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الإعتماد كمراجع حسابات الآتي :

أ- من ناحية التأهيل العلمي : أن يكون حاصلًا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة .

ب- من ناحية التأهيل العلمي والكفاءة المهنية : أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسبي لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه عشر سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص، في الأخير نشير إلى ان هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على التدقيق بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي ان تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات التأهيل العلمي، والكفاءة المهنية.

### (2) معيار الاستقلالية والحياد :

وذلك حتى يكون الرأي الذي يبديه المدقق ذو قيمة لينال ثقة المستخدمين لهذه الكشوفات والتقارير حيث لا قيمة للرأي الذي يصدر من شخص لا يتمتع بالاستقلالية والموضوعية، لذلك يجب أن يكون الذي يقوم بعملية التدقيق مستقلا فكريا وذهنيا، وإنما يجب أن يبدو أيضا في نظر المستخدمين

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، دار الجامعة، مصر، 2002، ص 06.

<sup>2</sup> محمد تهازي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 40.39.

للكشوفات المالية التي يصدر بشأنها رأيه الفني أنه مستقل وغير متحيز، فاستقلالية المدقق هي التي تعطي لرأيه قيمة وبالتالي تخلق الطلب على خدمات المهنة.<sup>1</sup>

### (3) معيار العناية المهنية :

إن مفهوم بذل العناية المهنية يفرض مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني وإعداد التقارير، فالمدقق يجب أن يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الإثبات كاف ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير التدقيق.<sup>2</sup>

### ثانياً : معايير العمل الميداني

تعتبر من أهم معايير التدقيق المتعارف عليها دولياً، والتي بدورها تنقسم إلى:

#### (1) معايير وضع الخطة والإشراف على المساعدين:

إن أول عمل يجب القيام به يكون مخططاً مسبقاً ولهذا فإن التخطيط السليم لعملية التدقيق يعتبر العمود الفقري لها، وكونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في عين الاعتبار الامكانيات المتاحة والوقت الذي يجب استغراقه لتحقيق تلك الأهداف، إذ يقوم المدقق في هذا الوضع بتوزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة وتحديد الأهداف الأساسية المنتظرة من البرامج المسيطرة لعملية التدقيق وبدقة نظام الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص والتمحيص وتوقيته، يستخدم البرنامج المخطط كأداة لقياس الأداء لعملية التدقيق من خلال مقارنة الأداء المنجز بالأداء المخطط والمثبت في البرامج ، وكذا إمكانية تحديد الانحرافات ومحاولة معالجتها، ويعتبر البرنامج المخطط مسبقاً الدليل الموحد

لعملية التدقيق من خلال إحتوائه على ما يجب القيام به وتحديد الفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت البدء والنهاية من عملية التدقيق وتحديد المهام المسندة إليه ولمساعديه.<sup>3</sup>

#### (2) معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعد نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية التدقيق المتبناة ولحجم المفردات المراد اختيارها اعتماداً على درجة أثر على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لذا وبغية تقييم نظام الرقابة

<sup>1</sup> عزوز ميلود، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007، ص 25.

<sup>2</sup> وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006، ص 49.

<sup>3</sup> عزوز ميلود، مرجع سابق، ص 33.32.



الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الإلتزام بإحدى الطرق التالية:<sup>1</sup>

أ- طريقة الإستقصاء عن طريق الأسئلة .

ب- طريقة الملخص الكتابي .

ت- طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية .

(3) معيار كفاية أدلة الإثبات:

يجب الحصول على قدر وافي من ادلة الإثبات وقرائن التدقيق عن طريق الفحص المستندي والملاحظات والاستفسارات والمصادقات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في الكشوفات المالية تحت الفحص فأدلة الإثبات ومدى توافرها وكذلك مدى حجيتها في عملية الإثبات هي الأساس الذي يبني عليه المراجع رأيه في مدى صحة وسلامة البيانات المحاسبية ومدى تعبير الكشوفات المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة.<sup>2</sup>

ثالثا: معيار إبداء الرأي ( إعداد التقرير) :

وهي كل المعايير التي تتعلق بتحديد كيفية إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق وتتضمن المعايير التالية:

أ- معيار الإشارة لمقياس صدق وعدالة عرض الكشوفات المالية:

يتطلب هذا المعيار من مدقق الحسابات أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت الكشوفات المالية قد تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (المتعارف عليها)، ومهنيًا ينظر مدقق الحسابات للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً كمعيار لمقياس صدق وعدالة عرض الكشوفات المالية، بمعنى أن التزام الإدارة بهذه المبادئ في إعداد وعرض الكشوفات المالية يضمن مصداقيتها، أي أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات غير متعمدة، أي أخطاء، أو تحريفات متعمدة، أو غش.<sup>3</sup>

ب- معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، وذلك لضمان قابلية الكشوفات المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه الكشوفات المالية لأن

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 45.

<sup>2</sup> خالد المعتر بالله، "مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية و جباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص 13.

<sup>3</sup> حكيم مناعي، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 68.

عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى التداخل بين عناصر الإيرادات و المصاريف للفترات المالية السابقة وبالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون صحيحة، والهدف من هذا المعيار هو:<sup>1</sup>

- قابلية الكشوف المالية للمقارنة .
  - توضيح طبيعة التغيرات التي تطرأ على المبادئ المحاسبية وأثرها على الكشوفات المالية وقابليتها للمقارنة ففي هذه الحالة يجب على المدقق الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره .
- ت- معيار الإفصاح التام:

كما أن المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير يتطلب ضرورة إفصاح المدقق بتقرير التدقيق عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات قد أغفلت أو حذفت من صلب الكشوفات المالية أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة من أعدها، أي ان الإفصاح المناسب للكشوفات المالية مفترض، ما لم يشير تقرير المدقق إلى خلاف ذلك، ومن ثم فعندما يرى قارئ الكشوفات المالية تقرير التدقيق غير متحفظ، فإن هذا معناه ان المدقق قد وصل إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى الإفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض الكشوفات المالية.<sup>2</sup>

ث- معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة:

يجب ان يشمل التقرير على رأي المدقق في الكشوفات كوحدة واحدة.<sup>3</sup> ويتطلب ذلك أن يبدي مدقق الحسابات رأيه فيها للمؤسسة ككل، وألا يبدي رأيه عن البعض منها أو عنصر معين من هذه الكشوفات أ أما في حالة عدم إبداء الرأي حولها يجب أن يوضح أسباب ذلك في تقريره.<sup>4</sup>

المبحث الثاني : ماهية التدقيق الداخلي وأسباب تطوره

لقد أصبح التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة في وقتنا الحاضر باعتبار انه سيلة حذر، وذلك من أجل محاربة الغش والإهمال والمخالفات والأخطاء المهنية، فمن الممكن الالاتكاز عليه في معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، لهذا فاننا سننظر في هذا المبحث إلى كل : ماهو التدقيق الداخلي وأسباب تطوره، خصائص التدقيق الداخلي وأركانه.

المطلب الأول: ما هو التدقيق الداخلي وأسباب تطوره

أولاً : مفهوم التدقيق الداخلي:

هناك عدة تعاريف نذكر منها :

<sup>1</sup> بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص 22.21 .

<sup>2</sup> وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 55.

<sup>3</sup> محمد الفيرومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي، الحديث، مصر، 1998، ص 43.

<sup>4</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 194.

حسب عرفه معهد المدققين الداخليين "IIA". "التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي يعطي تأكيدات لإدارة المؤسسة على درجة سيطرتها على العمليات التي تقوم بها، وإعطاء النصيحة لتحسينها ويساعد على خلق قيمة مضافة، كما انه يساعد على تنظيم وتحقيق أهدافها من خلال التقييم، وذلك بإتباع نهج منظم ومنهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة، وحوكمة الشركات وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها"

حسب ما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين الداخليين "IFACT". "التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص جوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى، إن الاهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هيا إذن التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة<sup>1</sup>.

وهناك مفهوم آخر "يعتبر التدقيق الداخلي نشاطا تقييميا مستقلا داخل المنشأة وكونها وظيفة استشارية، بالإضافة إلى امتداد نشاطه إلى جميع أنواع الرقابة الإدارية، ومن هنا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي لا تقتصر على الرقابة الادارية فقط بل تشمل الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي".  
أما في الجزائر فيمكننا القول أن وظيفة التدقيق الداخلي حديثة الاستعمال و الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه. فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 88/01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه: " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها، كما أكمل في نص المادة 58 على أنه "  
" لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكيل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمينا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن"

### ثانيا: خصائص التدقيق الداخلي

من خلال التعاريف السابقة فإننا نستطيع استخلاص مجموعة من الخصائص وهي:<sup>2</sup>  
1- التدقيق الداخلي وظيفة دورية: تخضع مختلف الوحدات والمصالح لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة .

<sup>1</sup> بوتين محمد، مرجع سابق، ص15.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون 01-88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 .

2- التدقيق الداخلي وظيفة شاملة : تطبق في المؤسسة في كل الوظائف حيث تنصب على كل وظائف المؤسسات بهدف خدمة الإدارة .

3- الاستقلالية : برغم من أن التدقيق الداخلي وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنها تكون مستقلة عن باقي الوظائف . فعلى المدقق أن يكون مستقلا حتي يتصف عمله بالموضوعية .

وهناك خصائص أخرى نذكر منها :

- التدقيق الداخلي يسعى لترشيد القرارات الإدارية من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في التوقيت المناسب .
- التدقيق الداخلي دعامة أساسية لنظام الرقابة الداخلية
- التدقيق الداخلي تقوم به وحدة إدارية من وحدات المؤسسة

### ثالثا أسباب تطور التدقيق الداخلي

- 1- لامركزية الإدارة : يؤدي كبر حجم المؤسسات وإنشاء فروع تابعة لها تكون بعيدة جغرافيا إلى تفويض الإدارة العليا المركزية بعض السلطات إلى مديري هذه الفروع، يتم تقييم أداء مديري هذه الفروع ولكي تتأكد الإدارة العليا من مدى التزام هؤلاء المدراء بالسياسات والأهداف المرسومة وتستخدم الإدارة العليا المدققين الداخليين في ذلك<sup>1</sup>
- 2- التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية : زيادة حجم المؤسسة يؤدي إلى إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة وهذا يستلزم إرسال مدقق داخلي لتدقيق أعمال تلك الفروع ويطلق على هذا المدقق إسم المدقق المتجول لمتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح بعض التعديلات، فقد برز اهتمام التدقيق الداخلي بعمليات دولية وقد ترتب على ذلك بعض التغيرات الجوهرية في وظيفة التدقيق الداخلي .
- 3- التحول إلى التدقيق الاختباري: لم يعد المدقق الخارجي يقوم بتدقيق كافة العمليات ولكنه بدأ يتحول إلى التدقيق الاختباري وهو يعني تدقيق عينه تمثل المجموع ويفترض أنها تمثل جميع العمليات، وعلى هذا لا بد من أن يكون هناك نظام رقابة داخلية فعال، ويعتبر وجود تدقيق داخلي بالمؤسسة من أهم الركائز لنظام الرقابة الداخلية ولهذا فإنه من الجانب العملي كأصبح لازما وجود تدقيق داخلي بالمؤسسة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص43.

<sup>2</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 194 .

- 4- كبر حجم المؤسسات وتعقد عملياتها: كبر حجم المؤسسات وانفصال الإدارة عن الملكية مما أدى إلى عدم قدرة إدارة المؤسسة على الإلمام بكافة الأشياء.
- 5- التوسع في احتياجات الإدارة: تعتبر الإدارة هي العميل الرئيسي لقسم التدقيق الداخلي وعلى إدارة هذا القسم توفير الاحتياجات حيث يرى معهد المدققين الداخليين في بريطانيا أنه يوجد طلب جديد يعكس تغير كبير في روح التدقيق الداخلي وممارستها في تركيزها على الجانب المالي إلى اهتمام واسع بتحليل مخاطر الأعمال الحرجة.
- 6- مفهوم السيطرة على المؤسسة: يعني هذا المفهوم قيام مجلس الإدارة بالإلمام بمجريات الأمور بالمؤسسة و القدرة على إدارتها وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المخطط لها ، وتجاوز المخاطر التي يمكن التعرض لها نتيجة بيئة الأعمال المتغيرة ، وقد تم الإهتمام بمفهوم السيطرة على المؤسسة بعد صدور لجنة Cadbury سنة 1992 في المملكة المتحدة .
- 7- تطور مفهوم الرقابة الداخلية: هي عملية تنجزها جهات متعددة وهي مجلس الإدارة، والإدارة والأفراد الآخرون ويتم تصميمها للحصول على تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التالية:
- كفاءة وفعالية العمليات
  - الالتزام باللوائح والتشريعات والنظم السارية
  - معقولية التقرير المالي

ويتكون نظام الرقابة الداخلية من 5 عناصر متداخلة هي: تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، البيئة الرقابية، المعلومات والإتصالات ، المتابعة.

وعلى هذا فهناك علاقة وطيدة ومباشرة بين الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها والحصول على تأكيد معقول لها والعناصر المكونة لنظام الرقابة الداخلية والتي تمثل الاحتياجات اللازمة لتحقيق الأهداف .

#### المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي

هناك أربع أنواع للتدقيق الداخلي وهي:

- أ- التدقيق المالي: إن أحد أهم الأهداف وراء التدقيق المالي هو مساعدة المدققين الخارجيين عند قيامهم بالتدقيق المالي التقليدي، وينتج عن هذا التدقيق تقارير تظهر ما إذا كانت المعلومات المالية التاريخية قد عرضت للأطراف الخارجيين مثل الدائنين وكذلك الإدارة بعدالة، ويمكن أن تشمل خصائص التدقيق المالي مايلي:
- أن يكون هدف التدقيق المالي إضافة المصدقية لتمثيل الإدارة في القوائم المالية .

- المدقق شخص مستقل عن إدارة المؤسسة .
- في الوقت الذي يكون فيه المدققين غير متأكدين بشكل قطعي ما إذا كانت القوائم المالية صحيحة، فإن التدقيق المالي يمكن أن يقدم تأكيدا معقولا بأن القوائم المالية خالية من التحريف المادي<sup>1</sup>.
- ب- التدقيق التشغيلي وتدقيق الأداء: يسمى أيضا بالتدقيق الشامل وهو مراجعة الطرق والإجراءات التشغيلية للمؤسسة من أجل تحديد كفاءات وفعاليتها، وذلك من أجل تقديم التوصيات لتحسين الإجراءات، والتدقيق التشغيلي غالبا ما يتضمن مراجعة السياسات في المجالات التي يجب أن تعمل بكفاءة من أجل تلبية أهداف المؤسسة (الفاعلية) وتحقيق الأهداف في أحسن ما يمكن وبالطريقة الأقل هدرا للموارد (الكفاءة) وحيث يمكن للسياسة أو الإجراء ان يكونا فعالا، ولكن على المدى الطويل يمكن أن تكون غير اقتصادية، لهذا لا بد من الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت النافع المتعلقة بالسياسة او الإجراء تويد عن تكلفتها أم لا<sup>2</sup>.
- ت- التدقيق التكنولوجي أو نظم المعلومات: يقصد ب نظم التدقيق التكنولوجية عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق " لذا فان التدقيق الالكتروني يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق<sup>3</sup>.
- ث- التدقيق الالتزام (التطابق): إن خدمات تدقيق الالتزام تقيس مدى التزام التدقيق ومطابقتها مع بعض المعايير الموضوعية مسبقا، وبعض المجالات التي تحتاج فيها تحديد الالتزام والتي يمكن أن تكون بحاجة إلى مراجعة، وتشمل الآتي:
  - تحديد مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات.
  - تحديد الالتزام بالسياسات أو الإجراءات الموضوعية مسبقا من قبل الإدارة.

### المطلب الثالث : أهداف التدقيق الداخلي وأركانه

<sup>1</sup> نعيم دهمش، عفاف اسحاق أبو زور، مداخلة بعنوان: "الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس، (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2005، ص4

<sup>2</sup> نعيم دهمش، عفاف إسحاق أبو روز. مرجع سابق، ص4

<sup>3</sup> طلال حمدونة، علام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق، (التدقيق التكنولوجي) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2008، ص926.

أولاً: أركان التدقيق الداخلي

إن لإتمام عملية التدقيق الداخلي وتحقيق الأهداف المرجوة منها وتنفيذها بالنهج الصحيح يجب توفر مجموعة من عناصر وأركان تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- 1- الفحص والتدقيق: يعد الفحص عنصراً وركناً أساسياً من أركان التدقيق الداخلي والذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبة من حيث
  - مدى صحة وقانون المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من القرائن الأساسية أو الرئيسية للتدقيق.
  - التوجه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية (مدين، دائن).
  - الدقة في تسجيل هذه العمليات دفترياً.
- 2- التقييم: وهو تحديد نتيجة العناصر السابقة على أن المدقق الداخلي يركز في هذا العنصر حول تقييم مايلي:
  - مدى فعالية هذه السياسات والاجراءات في تحقيق الأهداف .
  - كفاءة السياسات الإدارية المختلفة والإجراءات في تحقيق الأهداف.
- 3- الالتزام: وهو مجموعة الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقاً للنظم الموضوعة والقرارات المتخذة في هذا المجال.
- 4- التحليل: يتمثل في عمليات الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف فيها.
- 5- التقرير: يعتبر التقرير هو العنصر الاخير من عناصر التدقيق باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المدقق منها مايلي:
  - نقاط الضعف في السياسات و الإجراءات.
  - المشاكل التي يواجهها وأسبابها.
  - بلورة النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة عملية التدقيق الداخلي الذي قام به، ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا لتنفيذه ما جاء في التقرير نت توصيات وأداء وملاحظات وتحفظات.
  - التوصيات المناسبة لمعالجة نقاط الضعف ومحاولة حل أي مشكل.

<sup>1</sup> كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، ص 168.167 .

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي

يمكن تلخيص الأهداف في بعض النقاط التالية:<sup>1</sup>

- 1- التحقق من مقدار الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
- 2- التأكد من دقة الأنظمة الرقابية وذلك من خلال التحقق من مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات الرقابية المصرح بها مختلف المستويات الإدارية.
- 3- كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

تنفيذ هذه الأهداف يتطلب الأمر أن يقوم المدقق الداخلي بدور فعال داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة،

بحيث يتولى المهام التالية:

- 1- الرقابة قبل الصرف، للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي.
- 2- رقابة بعد الصرف (اللاحقة) للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في أغراض محددة، ومرتبطة بأعمال المؤسسة.
- 3- التأكد من مدى مساهمة العاملين بالمؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعية
- 4- التأكد من مدى صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية التي تقدمها الأقسام للغدارة العليا.

وهنا يجدر الإشارة إلى أن التدقيق الداخلي يقتصر في البادئ على المراجعة الحسابية للمستندات بعد الصرف (

التدقيق اللاحق)، لغرض اكتشاف أخطاء التسجيل بالدفاتر، وقد توسعت بعض المؤسسات لكي يشمل التدقيق الداخلي المراجعة الحسابية قبل الصرف لغرض التأكد من سلامة الإجراءات، وقد أصبح بعد ذلك إمكانية استخدام التدقيق الداخلي لخدمة الإدارة العليا في جميع المجالات، مما أوجب ضرورة تطوير هذه الأداة وتوسيع نطاقها لتشمل جميع نواحي النشاط وذلك للتحقق من مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام.

المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي

نعرض في هذا المبحث التزامات وأساسيات التدقيق الداخلي التي تحكمه والتي تتمثل في: معايير أداء وظيفة

التدقيق الداخلي، وصلاحيات المدقق الداخلي.

المطلب الأول: معايير وصلاحيات التدقيق الداخلي

أولاً: معايير التدقيق الداخلي

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004،



أصبحت توجد اليوم معايير خاصة بوظيفة التدقيق الداخلي، و تتمثل في المعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA على خمسة مجموعات من المعايير تغطي النواحي الرئيسية والوظائف الرئيسية للتدقيق الداخلي، وكل مجموعة من المجموعات تحوي إرشادات وتعليقات ذات قيمة للمدققين الداخليين.<sup>1</sup>

وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

### 1- الإستقلالية :

هذا المعيار يعني الإستقلال والحياد أي أن يكون المدقق بعيدا عن تأثير الجهة التي يقوم بتدقيق أعمالها فيتوفر له الإستقلال التام عنها ولا يكون لها تأثير عليه ويرى معهد المدققين الداخليين أن إستقلال المدقق الداخلي يقوم على دعامين هما المركز التنظيمي للمدقق بحيث يكون مدير قسم التدقيق الداخل خط إتصال مباشر مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، والموضوعية بحيث يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها.<sup>2</sup>

❖ مكانة التدقيق الداخلي في المؤسسة (الوضع التنظيمي): يجب أن يكون لقسم التدقيق الداخلي وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها ويجب أن يحصل المدقق الداخلي على دعم من الإدارة العليا ومن مجلس الإدارة وذلك لكي يكون الأفراد الخاضعين للتدقيق متعاونين، ويجب أن يتمتع مدير قسم التدقيق الداخلي بسلطة لكي يحقق له ذلك الإستقلال وتوسيع نطاق عمل قسمه وتنفيذ توصيات هذا القسم، كما يجب ان يكون مدير قسم التدقيق اتصال مباشرة مع مجلي الإدارة حتى يستطيع توصيل المعلومات في النواحي المهمة، ومن ناحية أخرى فإن إستقلالية قسم التدقيق الداخلي يمكن أن تتزايد من خلال وجود إجماع بين أعضاء مجلس الإدارة على تعيين مدير قسم التدقيق الداخلي، ويجب أن يتم تحديد سلطات وأهداف ومسؤوليات قسم التدقيق الداخلي في شكل مكتوب . كما يجب أن يتم عرض خطط الميزانية المالية وخطط الموارد البشرية الخاصة بقسم التدقيق الداخلي على الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليها، يجب أيضا أن يقدم مدير قسم التدقيق الداخلي تقرير بالأنشطة التي يتم القيام بها للإدارة العليا ومجلس الإدارة على أن يتم ذلك سنويا أن نصف سنوي، والوضع التنظيمي الأمثل لقسم التدقيق الداخلي هو أن يكون تابع للجنة التدقيق أو لمجلس الغدارة مباشرة.<sup>3</sup>

❖ الموضوعية: يجب أن يكون المدقق الداخلي موضوعيا عند أدائه لوظيفة التدقيق الداخلي وتعتبر الموضوعية امرا ذهنيا يجب أن يتحقق لدى المدقق الداخلي أثناء أدائه لعمله بحيث يجب ألا يكون تابعا

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعملة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية، مصر، 2006/2005، ص 500.

<sup>2</sup> نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 17-23.

<sup>3</sup> عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 502، 503.

للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور التدقيق، يجب ألا يجعل المدقق نفسه في وضع يجعله غير قادر على إبداء رأي موضوعي، ويجب أيضا أن يتفادى المدقق الداخلي أداء أي مهام تشغيلية حيث أن أداء أي مهام تشغيلية والتي سيدققها فيما بعد مما سيجعل من موضوعيته غير متوافرة، الأمر الذي يجب أن يؤخذ في الحسبان عند الحصول على تقرير المدقق الداخلي.<sup>1</sup>

## 2- الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي:

يجب أن يمتلك المدققين الداخليين المعارف والمهارات والكفاءات المهنية المطلوبة لأداء مسؤولياتهم الفردية ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية:<sup>2</sup>

1. تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من يعمل داخل إدارة أو قسم التدقيق الداخلي من حيث:

- الكفاءة العلمية .
- الخبرة العلمية
- دراسة وفهم العلوم السلوكية
- فهم مبادئ الإدارة
- توافر الصفات الخلقية

2. وضع برنامج تدريب مستمر لرفع كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي وتحسين العناية المهنية.

## 3- نطاق التدقيق الداخلي:

تنص معايير الاداء المهني للتدقيق الداخلي على أن مجال عمل التدقيق الداخلي يجب أن يتضمن فحص وتقييم سلامة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها إلا أنه يجب ملاحظة أن تحديد مجال التدقيق الداخلي متروك في النهاية للمؤسسة ومجلس الإدارة حسب مقتضيات المواقف ومتطلباتها وإعطاء التوجيهات العامة بشأن التدقيق والعمليات والأنشطة الواجب مراجعتها.<sup>3</sup>

وعلى ذلك نجد ان نطاق عمل التدقيق الداخلي يشمل فحص وتقييم مدى كفاية الرقابة الداخلية للمؤسسة ومدى كفاءة أداء المهام المحددة ويتم ذلك من خلال:<sup>4</sup>

1. فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومدى تحقيق أهدافها والتي تتمثل في:

- دقة المعلومات المحاسبية التي تنتجها النظام المحاسبي في المؤسسة.

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص502.503 .

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، أصول المراجعة (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص 148.147 .

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 148 .

<sup>4</sup> نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص53

- التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل.
- حماية ممتلكات وموارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها.
- التحقق من مدى جودة وفعالية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة بفاعلية.

#### 4- أداء عمل التدقيق الداخلي:

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي على ضرورة أن يشمل عمل التدقيق تخطيط عمل التدقيق، فحص وتقييم المعلومات، إبلاغ نتائج التدقيق ثم المتابعة، ولهذا يجب على المدقق الداخلي أن يخطط لعملية التدقيق الداخلي ويتوصل إلى النتائج بطريقة سليمة، ويجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم المعلومات والتحقق من مدى صحتها وإعداد التقارير اللازمة في الوقت المناسب عن العمليات التي قام بتدقيقها ورفعها على المتخصصين وأخيرا متابعة التوجهات والملاحظات التي لاحظها من إجراء عملية التدقيق<sup>1</sup>.

#### 5- إدارة قسم التدقيق الداخلي:

تقتضي معايير التدقيق الداخلي بضرورة أن يتولى المدقق الداخلي إدارتها بطريقة مناسبة، ويكون مسؤولا عن تلك المؤسسة<sup>2</sup>:

- أ- تستخدم الموارد المتاحة لإدارة التدقيق الداخلي بكفاءة وفاعلية.
- ب- تحقق أعمال التدقيق للأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة.
- ت- تتماشى جميع أعمال التدقيق الداخلي مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- وحتى يتمكن هذا المدير من إدارتها بما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب عليه أن<sup>3</sup>:
  - يوفر سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في الإدارة .
  - يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي .
  - يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة .
  - تكون له لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات الإدارة .
  - يضع برنامجا لاختيار وتطوير الموارد البشرية في إدارة التدقيق الداخلي .
  - التنسيق مع المدقق الخارجي .
  - الضمانات الإضافية لجودة عمل التدقيق الداخلي بهدف الإرتقاء بمستوى أداء التدقيق الداخلي لأعلى مستوى ممكن ويكون ذلك بما يتفق ومعايير الممارسة المهنية للمدقق الداخلي .

<sup>1</sup> نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص 55.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 225.

<sup>3</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 149، 150.

- إدارة الأفراد العاملين في القسم.
- السياسات والإجراءات المناسبة لطبيعة أعمال القسم .
- يقوم بوضع وتنفيذ برنامج للتأكد من وجود أعمال المؤسسة وتقييم أعمالها بصفة مستمرة .

### ثانيا: صلاحيات المدقق الداخلي

حتى يستطيع المدقق الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفعالية، ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤولياته وصلاحياته، وفقا لما تقتضي به قواعد ومبادئ ومعايير التدقيق الداخلي، وبما أن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في " مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة، وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفعالية فإنه لا بد أن يكون مدير ومدقق قسم التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي:<sup>1</sup>

- أ. الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة.
- ب. تحديد نطاق عمل التدقيق، بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الاساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق، حيث يجب أن يكون نطاق أعمال التدقيق الداخلي غير مقيدة، بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة.
- ت. الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل، وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود، تحقيقا للفائدة المرجوة من التدقيق الداخلي في المؤسسة.
- ث. الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

### المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي

يستخدم المدقق الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها، وتتصف هذه الأدوات بثلاث خصائص أساسية:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 50.

<sup>2</sup> محمد لين عيادي، "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2008، ص 119.

- لا يقتصر استخدام هذه الأدوات على التدقيق الداخلي بل يمتد استخدامه إلى أطراف عديدة كمدققين الخارجيين والمستشارين ... الخ .
- يمكن أن يستخدم المدقق اداتين مختلفتين في إطار عملية التدقيق واحدة تخص نفس العنصر بحيث تستخدم أداة ثانية للتحقق من النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام الأداة الأولى.
- لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي وإنما يختار المدقق الأداة المناسبة لتحقيق الهدف المراد تحقيقه .

ويمكن تصنيف هذه الأدوات الى نوعين أساسيين : الادوات الوصفية والأدوات الاستفهامية.

#### أولاً: الأدوات الوصفية :

وهي مايلي<sup>1</sup>:

- أ- السبر الإحصائي: هو أداة تسمح انطلاقاً من عينة محددة، يتم إختيارها بطريقة عشوائية، من المجتمع محل الدراسة الى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع .  
ويتبع التدقيق الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاثة خطوات أساسية :
- 1- تصور السبر: يقوم المدقق الداخلي بتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها، ويقوم ب:

  - تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته .
  - تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول .
  - تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي يرغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها .

ويقوم المدقق بتقسيم المجتمع الى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما سيؤدي إلى إنخفاض حجم العينة .

#### 2- إختيار العينة: هناك نوعين من العينات

- العينات الإحصائية: نستخدم في هذه الحالة

<sup>1</sup> محمد لبن عيادي، مرجع سابق، ص 122.119 .

- العينات العشوائية: حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات وتختار مفردات العينة باستخدام جدول العينات العشوائية وهي توفر احتمالا متساويا لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها إلى العينة.
- طريقة السبر الترتيبي: انطلاقا من نقطة معينة يتم اختبار المفردات بشكل مرتب مثلا: 25، 35، 45، 55، 65...
- العينات غير الإحصائية: ويتم اختيار العينة باستخدام:
  - الطريقة الموجهة الشخصية: يعتمد المدقق في إختيار العينة حسب حدسه الشخصي واعتمادا على مؤهلاته وخبرته .
  - استغلال نتائج التدقيق: يتم استغلال نتائج التدقيق بالقيام بنوعين من التحليل:
    - تحليل كمي للنتائج: بحيث يتأكد من أن الأخطاء والانحرافات التي عثر عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة .
    - تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو معتمدة أولا، وفي النهاية يتخذ المدقق قبول المجتمع أو عدم قبوله .
- ب- المقابلة: يهدف المدقق من خلالها إلى الحصول على مجموعة من العمليات ويخضع الاستجواب لمجموعة من الشروط:
  - يقوم المدقق بعرض الصعوبات، المشاكل، ونقاط الضعف التي تم اكتشافها قبل بداية الاستجواب.
  - يجب إحترام خط السلطة وعدم القيام بأي إستجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم.
  - يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين.
  - التذكير بمهمة التدقيق وأهدافها وإعلام الطرف المستجوب بسبب وكيفية الإستجواب.
  - يتفادى المدقق أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم بتوجيه الإستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر ويجب إعتبار الطرف الأخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب .

#### ثانيا: الأدوات الإستفهامية

ونميز الملاحظة المادية، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الأعمال، مخطط التدفق وفيما يلي سنذكرها

بالتفصيل:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد لبن عيادي، مرجع سابق، ص 125.122.

أ- الملاحظة المادية : من الممكن أن يعتمد المدقق في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون مع ما هو موجود فعلا في الواقع، ويتعلق الأمر ب:

- الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها .
- الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية إستخدامها، وانتقالها.
- ملاحظة التصرفات: يتعلق الأمر بالتدقيق الاجتماعي أي ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل أماكن العمل .
- الملاحظة المادية للاصول : تهدف للتحقق من وجود الأصول وتطبيق أساسا على المخزون، التثبيتات، السندات، والنقدية .

ب- السرد: تتميز بعض مراحل التدقيق بصعوبة وصفها ويلجأ المدقق الى السرد لوصف النظام، وتميز بين نوعين:

- السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق: يكون في بداية مهمة التدقيق ويقوم المدقق بالاستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للتدقيق، وتطرح هذه الطريقة بعض النقائص المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المدقق على جانب مدى صدق الشخص الذي يقوم بالسرد .
- السرد الذي يقوم به المدقق : يقوم المدقق بسرد ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي توصل لها في مرحلة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات وعلى المدقق أن يستغل ما قدمه جميع الأطراف .

ث- المخطط الوظيفي : يقوم المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقا من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد الذي قام به في بداية المهمة، ويعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها، ويسمح هذا المخطط بإثراء المعارف المكتسبة والخاصة بوظائف المؤسسة وتحليل مراكز العمل بهدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة .

ج- جدول تحليل الأعمال: هذا الجدول يستخدم لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص، الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها، وينقسم ل:

- العمود الأول: يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل ومتسلسل .

- العمود الثاني: يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية ويتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية وهي:  
الأعمال التنفيذية، الترخيص، التسجيل، المحاسبي، المراقبة .
- الأعمدة الموالية تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال الأولية .
- العمود الأخير مخصص لتحديد الأعمال غير المنفذة .

ح- خرائط التدفق: تظهر هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف، ومراكز المسؤولية، ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي، وهي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات إنتقالها، وتهدف هذه الخرائط إلى إختيار دقة تطبيق الإجراءات وفعاليتها، وتستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر .

خ- قوائم الإستقصاء: تسمى كذلك بقوائم الاستبيان وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة ، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عملية الشراء والبيع ، أرصدة الدائنين والبنوك، حيث يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عند مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة ومن الأفضل ان تقسم قائمة الأسئلة عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب: "نعم: أو "لا" وتعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية، وهذا الأسلوب يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال، الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

#### المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي

تتميز مهمة التدقيق الداخلي بكونها تتبع نفس النهجية مهما كان الهدف المسطر ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل كامل، فعال. وتتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل أساسية وهي: مرحلة التحضير للمهمة ، العمل الميداني للمهمة ، مرحلة عرض النتائج .

أولاً: مرحلة التحضير للمهمة



مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى تكون فعالة في تحقيق الأهداف المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، وفيما يلي سنعرض مراحلها<sup>1</sup>:

أ- الأمر بالمهمة: يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق والأشخاص أو قسم أو حتى هيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.

ب- خطة التقرب: عند حصول إدارة التدقيق على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها، فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق، كما تقود للاستماع إلى الموظفين القدامى داخل المؤسسة، وأيضاً فإن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، وثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً، كما أن خطة التقرب تحوي مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.

ت- جدول القوى والضعف: يعتبر هذا الجدول كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفية في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدراسته فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي. لأن نقاط القوة والضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، الإجراءات، والنظم الموجودة، فرأي المدقق يجب أن يكون أساساً حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة، أمن صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة، فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلاً للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى والضعف.

ث- التقرير التوجيهي: يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي وحدوده، ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف التدقيق والمعنيين به، فاختيار اتجاه مهمة التدقيق يكون انطلاقاً من

<sup>1</sup> لطفى شعباني، "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة"، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2003/2004، ص 77-79.

جدول القوى والضعف الذي يولد في نهاية التوجيهي والذي يكون ممضي من طرف مسؤول أو مشرف تدقيق.

ج- برنامج التحقق: يستعمل البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المدققين، وذلك للتحقق منها، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، ومدى تأثير نقاط الضعف.

### ثانيا: العمل الميداني للمهمة

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة رسمية لعملية التدقيق والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوي أيضا على مراحل فرعية هي:<sup>1</sup>

أ- تخطيط عمل التدقيق: يعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زمانا ومكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط بمثابة برنامج لها.

ب- ورقة التغطية: ورقة تعطي في نفس الوقت وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

ت- ورقة إبراز وتحليل المشاكل: تتعلق هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانيته تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، وعند جمع وترتيب هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه الأوراق يمكن تشكيل تقرير نهائي للمهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة لحله أما في حالة عدم وجود مشكل، يمكن الإستغناء عن استعمال هذه الورقة.

### ثالثا: مرحلة عرض النتائج :

تعتبر هذه المرحلة هي الأخيرة لمهمة التدقيق الداخلي والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم إلى الإدارة العليا أو لطالب خدماتها وبدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية هي:

<sup>1</sup> لطفي شعبان، مرجع سابق، ص 80.

أ- هيكل التقرير: هيكل التقرير يتكون من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الايجابية من جهة اخرى ، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة<sup>1</sup>

ب- الإجتماع النهائي (الإقفال) :يجتمع المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق .للاستماع إلى النتائج التي تم التوصل إليها، ويجب إتباع خمسة مبادئ أساسية في هذا الإجتماع:<sup>2</sup>

- الكتاب المفتوح: لا يتضمن التقرير النهائي إلا ما تم قد عرضه والتعلق عليه من قبل المدققين، ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أدت إلى تلك الملاحظات، طرح الشكوك والتأكيدات، المناقشة، ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال التدقيق .
- خط الإنتظار: يجب عرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق وبالضبط المسؤول المباشر والذي سيتم معه المصادقة على النتائج ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي وبعد المصادقة عليه .
- الترتيب: هذا المبدأ يتضمن على عدم تقديم الأهمية لما لا يستحقها ولهذا يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها انطلاقا من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق وتحليل المشاكل والعواقب..
- مبدأ التدخل الفوري: أي لمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، ويتم الإشارة إلى ذلك في تقرير المدقق .
- مبدأ المعرفة المشتركة: يجب التأكد من ان كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة وألا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، وتقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقا، ويتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل مدعمة بأمثلة واقعية ومرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات، ويقدم المدققين التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل.

ت- تقرير التدقيق الداخلي: هذا التقرير هو الخطوة الأخيرة والأكثر أهمية في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات والأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية ، حيث يتضمن هذا التقرير برنامج الأعمال التصحيحية حيث يحدد المدقق المهام ، أي من يقوم بماذا ومتى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي إثقال النص كالجداول ، النصوص الرسمية، القواعد والإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> لطفي شعبان، مرجع سابق، ص 81.

<sup>2</sup> محمد أمين عيادي، مرجع سابق، ص 118.117.

<sup>3</sup> محمد أمين عيادي، مرجع سابق، ص 119.118.

## خلاصة الفصل

إن الحاجة إلى التدقيق بدأت مع تطور الأنشطة الاقتصادية وتوسعها إضافة إلى الحاجة المتزايدة للتعرف على مدى كفاءة العاملين في تنفيذ السياسات الموضوعة من طرف الإدارة العليا وكذلك التوجيهات التي يتم العمل بها، إضافة فإن هذا قد أوجب خلق وظيفة التدقيق الداخلي التي يتم من خلالها فحص الدفاتر والسجلات وتقييم الأنشطة وتقديم الآراء حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية ، كما انها تعتبر وظيفة شاملة ودورية مستقلة داخل المؤسسة، حيث يمكن أن تكون موجودة في صورة مراجعة محاسبية ومالية ، ومراجعة إدارية وتشغيلية . تهدف إلى إكتشاف الأخطاء والتلاعبات وتصحيحها في الوقت المناسب، جميع هذه العوامل ساعدت في زيادة فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي وذلك من خلال تطبيق جملة من المبادئ والمعايير التي ألزم بها المدقق الداخلي مراعيًا في ذلك قواعد السلوم المهني الأخلاقي الذي يجب أن يتحلى به أثناء قيامه بعملية التدقيق التي يمكن من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية .

# الفصل الثاني

مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين نظام  
مراقبة التسيير

تمهيد:

يعد نظام مراقبة التسيير من أهم أدوات التسيير الفعالة في المؤسسات حالياً، وإن كان غير إجباري بحكم القانون، فهو يسمح للمسيرين بالتعرف على وضعية المؤسسة بدقة للوقوف على الأخطاء والانحرافات الناتجة عن القيام بالنشاطات، وبالتالي يساعدهم على اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، كما يحتل هذا النظام الصدارة بين أنظمة المؤسسات الحديثة ويفرض نفسه على كل مسير يريد أن يحقق النجاح وهذا لتمكّنه من تحقيق عدة أعمال في وقت واحد هي: تحقيق الأهداف والاستراتيجيات وفي نفس الوقت متابعة تنفيذها في الميدان إضافة إلى التنسيق بين مختلف القرارات والأداءات، خاصة مع لامركزية المهام، لجعلها كلها تسعى إلى تحقيق الأهداف العامة،

وبالتالي تقوم مراقبة التسيير هنا بدور الوسيط الذي يربط بين المستوى الاستراتيجي والمستوى التنفيذي .  
لهذا فإن مصمم نظام مراقبة التسيير يقترح مجموعة من الإجراءات والأدوات التي قد تساعد في عملية إتخاذ القرار، ومن أهم تلك الأدوات لوحات القيادة التي تقوم بتلخيص المعلومات الناتجة عن المحاسبة التحليلية والموزونات التقديرية والتي تكون ذات طابع مالي محاسبي، بالإضافة إلى المعلومات المتنوعة الأخرى ذات طابع غير مالي لمساعدة المسؤولين على إتخاذ القرار الملائم في الوقت الملائم، فهي من الركائز الأساسية للقيادة الاستراتيجية.

لهذا فخلال هذا الفصل سنتطرق إلى المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام مراقبة التسيير والتطور الذي

شهده وبالتالي سنقسم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: الأسس النظرية لنظام مراقبة التسيير

المبحث الثاني: خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام مراقبة التسيير

المبحث الأول: الأسس النظرية لمراقبة التسيير

يعتبر ميدان مراقبة التسيير مجالاً مهماً باعتباره أداة التحكم في تسيير المؤسسة، وكونه أداة مساعدة لمسك وقياس وترصيد كل القضايا الخاصة بحركية المؤسسة بصفة عامة، ويرتبط تحول المراقبة بالتفاعل الموجود بين المؤسسة ومحيطها، ففي ظل الصعوبات التي تمر بها المؤسسة تحتاج إلى المعلومات الأساسية التي لا يمكن توفيرها بالشكل المطلوب إلا من خلال مراقبة التسيير، حيث يتطلب الإدارة الجيدة والنجاح الجيد في إيصال الاستراتيجية لجميع مستويات المؤسسة وتعتبر مراقبة التسيير الوسيلة الأكثر فعالية في ذلك، الأمر الذي يستدعي ضرورة التزود بنظام مراقبة متنوع ومتكامل في نفس الوقت، فالتنوع يكوم من أجل أخذ كل ما يغفل عنه الجانب المالي والتكامل يكون بين المدى الطويل والمتوسط والقصير، ففي المدى القصير تظهر نقاط التي يجب التصرف تجاهها على الجانب الإستراتيجي.

المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير

أولاً: نشأت وتطور مراقبة التسيير

إن البدايات الأولى لممارسات مراقبة التسيير في الوحدات الإنتاجية كان بعد الثورة الصناعية، أي في نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، فقد صاحبت البدايات الأولى لمراقبة التسيير تطور النشاطات الاقتصادية والتقنية، وهذا ما يظهر في أعمال (فريدريك تايلور: 1905) حول التكاليف الإنتاجية وابعث (غانت: 1915) حول تكاليف الهيكلية، وإسهامات جنرال موتورز: 1923) وكذلك أعمال (سانت غوبا: 1935) حول هيكلية وحدات الإنتاج إلى فروع.

يمكن القول أن عمل الرقابة اقتصر في البداية على النشاطات الإنتاجية، ومع إزدياد حجم الوحدات الإنتاجية وتنوع نشاطاتها، أصبح من الضروري التفكير في كيفية تقسيم المهام والمسؤوليات، وبالتالي التفكير أيضاً في إيجاد آليات لمراقبة عمل الأفراد النفوض لهم.

وبعدما كانت مراقبة التسيير تهتم فقط بتحليل التكاليف، اتجهت المؤسسات إلى نظام رقابي وهو نظام الموازنات التقديرية وتحليل الانحرافات حيث أنه يظهر في كثير من الأحيان بأن مراقبة التسيير كأنها مرادف للرقابة بالموازنة التقديرية.

ويجب الإشارة إلى أن نموذج الرقابة السائد في المؤسسات الأمريكية والفرنسية إلى غاية بداية 1970، كان عبارة عن مسار يبدأ بالتخطيط وينتهي بالرقابة على الموازنات، ويكون في مؤسسة مهيكلية هرمياً في شكل مراكز مسؤولية، ونظام التحكم يعتمد على العلاقة (الأهداف والوسائل) بمعنى أن الرقابة تكون بعد الحصول على المعلومات حول النتائج المحققة.

واصلت مراقبة التسيير تطورها، وظهرت أشكال جديدة للرقابة وهذا بفعل تطور المتغيرات خارجية وداخلية المؤثرة على نشاط المؤسسات الاقتصادية، وحاجة الميسيرين إلى سند علمي يساعد على اتخاذ

القرارات، وهناك من الباحثين من يربط تاريخ ظهور مراقبة التسيير بإنشاء الهيئات العلمية الرسمية والجمعيات المهنية المنظمة لمراقبة التسيير كعلم ومهنة، مثل إنشاء المعهد الأمريكي للمراقبين سنة 1939. ويمكننا أن نوجز ماسبق في أربع مراحل تتوضح فيما يلي:

- المرحلة الأولى: وتمتد من سنة 1910 إلى غاية سنة 1945 وحسب P.Jouault و M. Fiol كان الاهتمام في هذه الفترة مرتكزا على ترشيد العمليات الإنتاجية القاعدية .
- المرحلة الثانية: إمتدت من سنة 1945 إلى غاية سنة 1968 ونصب الإهتمام فيها على البحث عن المثلية والمؤشرات المالية .
- المرحلة الثالثة: تمتد من سنة 1968 إلى غاية سنة 1980 في هذه الفترة تبلور المفهوم العام لمراقبة التسيير وتم الإهتمام بالأبعاد المتعددة لها.
- المرحلة الرابعة: تبدأ من سنة 1980 وتركز على البعد الاستراتيجي والأولويات الاستراتيجية لمراقبة التسيير بالإضافة إلى مفهوم الاستثناء.

خلال كل مرحلة من هذه المراحل تم تطوير أدوات وتقنيات تساعد على الرقابة .

ثانيا : مفهوم وخصائص مراقبة التسيير

الفرع الأول : مفهوم مراقبة التسيير :

هناك العديد من التعاريف لمراقبة التسيير منذ ظهورها وقد اختلف العديد من الكتاب في تحديد معنى مراقبة التسيير نظرا للتطور الكبير الذي مرت به المؤسسات، ولنصل إلى تعريف شامل لمراقبة التسيير سنحاول إعطاء أهم التعريف التي قدمها أبرز الكتاب في هذا المجال :

عرفت مراقبة التسيير بأنها: "نظام يهدف إلى التحكم في التسيير، وبأنها تسمح للمؤسسة بالحصول على نظرة تعكس واقعها لتضمن بقاءها واستمراريتها"<sup>1</sup>.

وعرفها Teller بأنها "مراقبة التسيير هي سيرورة عمليات تساعد على اتخاذ القرار وتسمح بالتدخل قبل وأثناء وبعد العملية، فهي نظام شامل للمعلومات الداخلية يسمح بتحقيق المركزية، ويساعد على تلخيص وتفسير مجموعة المعطيات التي تمثل أداء كل نشاط أو وظيفة من وظائف المؤسسة"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> M. charpentier, P. Grandjean, secteur publique et contrôle de gestion, éd d'organisation , Paris, p21.

<sup>2</sup> Robert Teller, le contrôle de gestion, pour un pilotage intégrant stratégie et finance, édition management société, paris, 1999, p8.



وعرفها Michel Gervais "بالعملية التي من خلالها يتأكد المسكرون من أن الموارد الموجودة مستعملة بصفة فعالة وبنجاعة وملاءمة بما يتماشى مع أهداف المنظمة، وأن المساعي والتوجهات الحالية تسيير جيدا وفق الاستراتيجية المحددة".<sup>1</sup>

أما المخطط الفرنسي فقد عرف مراقبة التسيير على أنها "مجموعة الإجراءات لتزويد المسكرين من مختلف المستويات بمعطيات رقمية ودورية تخص سير المؤسسة، وتؤدي مقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة إلى حث المسكرين على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة والسريعة كلما استدعى الأمر ذلك".<sup>2</sup> وحسب التعريف المقدم من طرف خبراء الحاسبة ومحافظو الحسابات "مراقبة التسيير هي نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة، هذا النظام يسمح بمركزية وتجمع وترتيب المعلومات وترجمتها قصد الفهم وتبيين نجاعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة".<sup>3</sup>

من خلال ما سبق من تعاريف يمكننا القول أن مراقبة التسيير هي عملية إنشاء واستعمال الوسائل التي تسمح للمسؤولين عن النشاط بتحقيق الإنسجام العام بين الأهداف والوسائل وما تم تحقيقه، ولذا فإن مراقبة التسيير هي نظام للمعلومات يساهم ويساعد على قيادة المؤسسة، لأنه يقوم بمراقبة فعالية النشاط لبلوغ الأهداف من خلال التركيز على الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة ودفع الأفراد على تطبيق استراتيجية المؤسسة بالتنسيق بين الجانب الاستراتيجي والتنفيذي اليومي للعمليات، ومن هذا المنطلق يمكن التمييز بين ثلاثة مستويات للمراقبة:

أ- المراقبة الإستراتيجية: تتمثل في المسار الذي يرتكز على تحديد أهداف المؤسسة والاستراتيجيات اللازمة إتخاذها للوصول إلى الأهداف.

ب- مراقبة التسيير: تتمثل في المسار الذي يقوم عليه المسكرون بالتأثير على أعضاء المؤسسة وذلك بهدف تنفيذ الاستراتيجيات بكفاءة وفعالية.<sup>4</sup>

ت- مراقبة التنفيذ: تتمثل في المسار الذي يعمل على ضمان تنفيذ المهام المحددة بكفاءة وفعالية. من خلال ما سبق نلاحظ وجود تنظيم محكم ومنتظم بين مستويات الرقابة، لأنه لا يمكن أن تكون مراقبة التسيير دون مراقبة التنفيذ ولا مراقبة إستراتيجية دون مراقبة التسيير، من أجل هذا يجب أن تتوفر العوامل التالية:

- إمكانية قياس ما تم تحقيقه.
- يكون الهدف هو التحكم في الاتجاه المتبع وتحويله إلى أسهم ونتائج للأسهم.

<sup>1</sup> Michel Gervais ; contrôle de gestion, 9ème édition, éd economica, paris, 2009, p12-13.

<sup>2</sup> Pierre lauzel, Robert Teller, le contrôle de gestion et budgets, 8ème édition, Dalloz, paris, 1997, p14.

<sup>3</sup> معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل الى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص.

<sup>4</sup> Henri Bouquin, le contrôle de gestion, 3ème édition, paris, 1997, p52.

- وجوب تحديد الأهداف مسبقا (تخدم المدى القصير وتخدم استراتيجية معينة).
- يكون بالإمكان معرفة أسباب النتائج المحققة، الأمر الذي يسمح بالتنبؤ.

### الفرع الثاني: خصائص مراقبة التسيير

من خلال التعاريف السابقة يمكننا أن نستخلص خصائص عديدة منها:

- 1- تقوم مراقبة التسيير على أساس تفويض السلطات: بسبب كبر حجم المؤسسات وتزايد المسؤوليات، وللتفويض أهمية كبيرة تتمثل في تخفيف العبء على المديرين وكذا المساهمة في تنمية المرؤوسين واكتسابهم خبرات.<sup>1</sup>
  - 2- تعتمد مراقبة التسيير على تحفيز الأفراد: بهدف تشجيع المرؤوسين في مختلف المستويات على المتابعة الدائمة لنشاطاتهم وتنسيقها مع السياسة العامة للمؤسسة، ولا يمكن لنظام مراقبة التسيير أن يلعب دوره التحفيزي في المؤسسة إلا إذا كان مرفقا بنظام للمكافئة.
  - 3- مراقبة التسيير عملية متكاملة وليست عملا انفراديا منعزلا: فمراقبة التسيير هي سيرورة عمليات Processus تضمن التحكم والتأكد أن العمليات المخطط لها تنفذ بشكل سليم، حيث يتم فيها تقييم أداء المسؤولين والتأكد من مدى تحقق الأهداف المحددة.<sup>2</sup>
  - 4- ضمان الكفاءة والفعالية في استغلال موارد المؤسسة: تعتمد مراقبة التسيير في تقييم الأداء على ثلاثة معايير ناتجة عن العلاقة بين الأهداف والموارد لتحقيقها، وبين الموارد المتاحة والنتائج المحققة، وهي الكفاءة l'efficience، الفعالية l'efficacité، والملائمة pertinence، حيث يعمل مراقب التسيير على التأكد من أنه تم التوصل إلى الأهداف (الفعالية) بالإستخدام الأمثل للموارد (الكفاءة) وأن هذه الموارد تتوافق مع الأهداف الموضوعية (الملائمة)، وهذا يسمى بمثلث مراقبة التسيير<sup>3</sup>
- فأساس نظام مراقبة التسيير هو التأكد من أن الأعمال الصادرة من المسؤولين تسيير وفق مصلحة المؤسسة، بمعنى آخر أن النتائج المحققة تتوافق مع الأهداف المحددة والأخذ في الاعتبار الموارد المتاحة<sup>4</sup>.

### المطلب الثاني: أهداف وأهمية مراقبة التسيير في المؤسسة

<sup>1</sup> H. loning et autres, **le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre**, 2ème édition, éd Dunod, paris, 2003, p7.

<sup>2</sup> د. نعيمة يحيوي، د. أ زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة المراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص42.

<sup>3</sup> H. loning et autres, op.cit., p6.

<sup>4</sup> Zouhair Djebri, Xavier Durand, Catherine Kuszla, op.cit., p128.

نتيجة للتغيرات التي شهدتها المؤسسات والاضطرابات الدائمة للمحيط وارتفاع مستوى عدم اليقين فقد أصبحت مراقبة التسيير لا تبحث عن قياس النتائج فحسب، بل تقوم بقياس أداء النظام ككل ومنه توسيع دائرة الأهداف لتشمل بالإضافة إلى المعايير الكمية والنوعية فإن إدماج ذلك في المسعى الاستراتيجي بما يسمح بإعطاء تصور ونظرة إجمالية<sup>1</sup>.

أولاً: أهداف مراقبة التسيير

أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من خلال مراقبة التسيير نذكر:

#### 1- الربط بين المستوى الاستراتيجي والمستوى التنفيذي:

حسب Michel Gervais أن "مراقبة التسيير هي العملية التي من خلالها يتأكد المديرون من أن الموارد الموجودة مستعملة بصفة فعالة وبنجاحة وملائمة بما يتماشى مع أهداف المنظمة، وأن المساعي والتوجهات الحالية تسير جيداً وفق الاستراتيجية المحددة"<sup>2</sup>.

ومع تغير المحيط والظروف لم يعد من الممكن تحديد استراتيجية المؤسسة من دون أن تكون هناك متابعة يومية لتنفيذها، وهذا حتى يكون باستطاعة المؤسسة التراجع أو التعديل واتخاذ القرارات المناسبة، وبالتالي تتضمن مراقبة التسيير الربط بين النوايا الاستراتيجية لمتخذي القرارات (إطارات، موظفين، عمال، بائعين) وذلك بالحرص على تبليغ الأوامر بصراحة والتأكد من تنفيذها<sup>3</sup>.

يمكن تقسيم مراقبة التسيير إلى ثلاثة نظم للمراقبة تسمح بتحديد دقيق لدور مراقبة التسيير، فهي تندرج بين خيارات الاستراتيجية والنشاطات اليومية أي أنها بمثابة وسيط بينهما، لكن في الواقع العملي يوجد فصل بين مراقبة التسيير الاستراتيجية ومراقبة التسيير التنفيذية، لهذا فأحسن وسيلة للربط بينهما هي جداول القيادة، تكون هذه الجداول عبارة عن مجموعة من المؤشرات المنظمة التي تحتوي على معلومات شاملة تسمح باتخاذ القرارات والحكم على أداء العناصر كما تسمح بالقيادة والربط بين الاستراتيجية والمستوى التنفيذي.

ومنه فالربط بين الاستراتيجية والمستوى التنفيذي يشمل كل المستويات ويساهم في إعداد مجموعة داخل المؤسسة تتمثل في:

- الإدارة العامة: التي تضع الاستراتيجية، وهذه الأخيرة يجب أن تكون واضحة ومعلومة للجميع حتى يتسنى لهم معرفة وفهم وتحديد أهدافهم ومراكزهم في مخطط العمل.

<sup>1</sup> د. نعيمة يحيوي، د. أ. زكية مقري، مرجع سابق، ص 43.

<sup>2</sup> Michel Gervais, op.cit., p12-13.

<sup>3</sup> J.L.Malo, C. Mathes, l'essentiel du contrôle de gestion, 2ème édition, édition d'organisation, paris, p10.

- المسؤولون التنفيذيون: هم العناصر المنفذة للإستراتيجية ، ونظرا لقرههم من الميدان فإنهم يحاولون تقريب جداول القيادة من المحاور الاستراتيجية .
  - مراقب التسيير: يقتصر عمله على التنسيق بين الإدارة العامة والمسؤولين التنفيذيون ، وهذا يتطلب أن يكون مراقب التسيير على علم بالإستراتيجية وقادر على التكيف مع تقنيات جداول القيادة حتى يتمكن من التوفيق بين التفكير الاستراتيجي وتطبيقه في الميدان<sup>1</sup>.
- 2- تصميم نظام المعلومات :

تعتبر مراقبة التسيير نظاما للمعلومات، وهذا الأخير يعتبر "مجموعة الإجراءات المنظمة التي تسمح بتقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار و/أو مراقبة المنظمة"<sup>2</sup>، لكن هذا النظام يبقى دون مصداقية إذا لم يدعمه مراقب التسيير بمجهوداته حتى يتسنى استعماله لتقييم أداء الأفراد من جهة ، ومن جهة أخرى مساعدة المسؤولين على تحسين قراراتهم، ويساهم في وضع نظام المعلومات كل الأطراف داخل المؤسسة، وليشتغل هذا النظام بشكل صحيح على مراقب التسيير العمل على تجنب تحريف المعلومات من أي جهة كانت .

### 3- القضاء على الآثار السلبية لأنظمة الكلاسيكية :

إن أنظمة التسيير الكلاسيكية تركز على القواعد المحاسبية البحتة وتقوم على مبدأ القياس اللاحق للأداء،، مما يجعل مراقبة التسيير تتسم بالتأخر والانحراف عن الأهداف الأساسية لها، وللقضاء على هذه السلبيات على مراقبة التسيير:<sup>3</sup>

- توقع وضع المحيط المستقبلي ، وعدم التركيز على قياس النتائج والانحرافات عناصر المؤسسة فقط
- إكمال عملها الإعلامي بالبحث المستمر عن المعلومات.

وهذا يتيح للمؤسسة مواجهة التغيرات المستقبلية المرتبطة بالمنافسين وكذا تغير رغبات وأذواق و سلوكات المستهلكين ، مما يخفف من المصادفات المرتبطة بعالم الأعمال من جهة ، ومن جهة أخرى تسمح لمراقب التسيير بتوسيع معارفه في مختلف المجالات (تحليل المخاطر، تحليل القيمة، تسيير الموارد البشرية، تحليل الاستراتيجية) ويستعمل هذه المعارف بشكل دائم وثابت .

### 4- ضمان تقارب الأهداف:

<sup>1</sup> نعيمة يحيواوي، زكية مقري، مرجع سابق، ص 44.

<sup>2</sup> Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de gestion, 2eme édition, Dunod, paris, 2010, p.86.

<sup>3</sup> نعيمة يحيواوي، زكية مقري، مرجع سابق، ص 31.

ومن أهم الصعوبات التي تواجهها مراقبة التسيير تعدد الأهداف وتناقضها في بعض الأحيان وكذلك عدم وضوحها، ولرفع هذا التناقض والغموض تلعب الاعتبارات النفسية دورا هاما في مراقبة التسيير، كما يشكل الاتصال، الإقناع، الإنعاش، النقد، والتشجيع جزءا أساسيا في مراقبة التسيير لتحقيق تقارب الأهداف<sup>1</sup>.

#### 5- المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة

تقوم مراقبة التسيير بمهمة المساهمة في تصور هيكل المؤسسة على أساس اللامركزية الفعالة، فوضع نظام مراقبة التسيير يفترض هيكله معينة للمؤسسة وخصوصا يفترض توزيعا لمراكز المسؤولية، فمركز المسؤولية، هو الوسيلة التي تسمح بهيكل المؤسسة وتحفيز المسؤولين على التسيير طبقا لاستراتيجية المؤسسة، كما تسمح بتقييم مدى تطور كل مركز وبالتالي فإن مركز المسؤولية هو وحدة تنظيمية مرخص لها باختيار الأهداف والوسائل المستعملة والمناسبة لتحقيق الأهداف<sup>2</sup>.

ويمكن التمييز بين عدة أنواع من مراكز المسؤولية كمراكز التكاليف، مراكز الأرباح، مراكز رقم الأعمال، مراكز المردودية أو الاستثمارات.

#### ثانيا: أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة

ظهرت أهمية مراقبة التسيير مع كبر حجم المؤسسات وتعذر تسييرها بالأساليب البسيطة، مما استدعى الاعتماد على أسس عملية سليمة تضمن المحافظة على أموال المؤسسة ورسم سياستها مع متابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة، حيث استمدت هذه الأهمية من مجموعة أهمها:

أ- التعقيد المؤسسي: إن توسع المؤسسة وتعقيد هيكلها وازدياد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار حتى تتمكن من مواجهة تحديات سوق المنافسة. هذه المتغيرات وغيرها جعلت من مراقبة التسيير أداة هامة لتحسين أداء المؤسسة

<sup>1</sup> Norbert Guedj et autres, le contrôle gestion pour Améliorer la performance des entreprises, édition d'organisation, paris, p71.

<sup>2</sup> Robert Teller, op. cit, p15.

وضمن استمراريتهما وتحقيق أهدافها الاستراتيجية، ويمكن إيجاز أهمية مراقبة التسيير في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- إكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو أثناء وقوعها لكي تعالج فوراً أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها.
- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض اسباب العمل التنفيذي قصد تذليلها.
- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفق الأصول المقررة وتصحيح الخلل في حال حدوثه.
- تقييم المدراء للتأكد من كفاءتهم على جميع المستويات وحسن سلوكهم .
- التأكد من أن القواعد المقررة مطرقة على الوجه الصحيح، وخاصة الأمور المالية وحدود التصرف فيها .
- الوصول للمعلومات الصحيحة عن سير العمل من أجل ترشيد اتخاذ القرارات .
- الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد من خلال تقليل النفقات في المجالات غير الحيوية وتحقيق ما يعرف بالإدارة الإقتصادية .
- التأكد من أن القوانين السائدة مطبقة تماماً دون إخلال ومن أن القرارات الصادرة محل إحترام الجميع .
- التأكد من أن الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها في إتجاه هدف واحد وفق السياسات المقدره .

ب- تراكم الأخطاء: في أغلب الأحيان لا تؤدي الأخطاء البسيطة إلى التأثير على المؤسسة بشكل كبير غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء ويتعاظم أثرها السلبي على المؤسسة .

ت- تغير الظروف والبيئة: عادة ما تواجه المؤسسات تغيراً في ظروفها وبيئتها بشكل متزايد وتتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغيرات كثيرة في المؤسسة والبيئة معاً، مما قد يعيق تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ونظام مراقبة التسيير يساعد على توقع التغيرات والإستعداد لها ، لذلك فكلما طال الأفق الزمني كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.

### المطلب الثالث: أدوات نظام مراقبة التسيير

#### أولاً: أدوات نظام مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير بطبيعتها تركز على أسس للتأكد من نجاعة استغلال موارد المشروع لتحقيق الأهداف و ذلك عن طريق مقارنة الأداء الحقيقي بالمعياري و على أساس نتيجة المقارنة يتم تحديد

<sup>1</sup> محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة(2011-2012)، رسالة دكتوراه في إدارة الاعمال ، جامعة ورقلة، (2013)، ص53 .

الإجراءات التصحيحية اللازمة و للوصول إلى ذلك يمكن للمؤسسة استخدام تقنيات عديدة تعمل في نطاق واحد و هو التحكم في التسيير منها<sup>1</sup>:

### 1- المحاسبة المالية:

- يمكن لإفادة من نظام المحاسبة المالية باعتباره نظام معلومات محاسبي في مجال مراقبة التسيير وذلك بالاعتماد على القوائم المالية وما تحتوي عليه من معلومات يمكن بناء عليها تكوين مؤشرات تعتمد عليها مراقبة التسيير لقياس أداء المؤسسة، ومن أوجه هذه الإفادة نذكر:
- أداة للرقابة: تسمح بمراقبة الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة وأثرها على الذمة المالية للمؤسسة، فالجرد السنوي مثلا يسمح بتقييم عناصر الاصول والخصوم، وإعداد القوائم المالية.
- وسيلة للإعلام: فهي تسمح بمراقبة الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة وأثرها على الذمة المالية للمؤسسة، فالجرد السنوي مثلا يسمح بتقييم عناصر الاصول والخصوم، وإعداد مختلف القوائم المالية.
- وسيلة إثبات: يمكن من تتبع ومتابعة أثر الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، والتسلسل الزمني للتسجيلات المحاسبية، وابعاد كل أشكال التلاعب بفعل عدم إمكانية عكس التسجيلات المحاسبية.
- وسيلة إعلام: تسمح بإعلام مختلف المعنيين بالمحاسبة المالية سواء في داخل المؤسسة (المدراء) أو خارجها (المساهمين ، البنوك ، الموردين ، الزبائن ...)

### 2- المحاسبة التحليلية :

تتوضح كيفية الإستفادة من المحاسبة التحليلية في مجال عمل مراقبة التسيير فيما يلي:

- تحليل التكاليف ومراقبة تطورها ومقارنتها مع قياسات معيارية موضوعة مسبقا وهو ما يسمح باستخدام الانحرافات والبحث عن أسبابها وتصحيحها في الوقت المناسب، واتخاذ القرارات المناسبة في المستقبل.
- قياس النتائج التحليلية: لأنه بقياس نخلف التكاليف وسعر التكلفة يمكن للمسير قياس مردودية المنتجات المختلفة على أساس سعر التكلفة وسعر البيع، وبالتالي الربح الذي تحققه، كما تسمح بمعرفة المنتجات التي تساهم أكثر في الربح من غيرها، واتخاذ القرارات بشأنها.

<sup>1</sup> [https://elearning.univ-adrar.edu.dz/pluginfile.php/28127/mod\\_resource/content/1/pdf/1](https://elearning.univ-adrar.edu.dz/pluginfile.php/28127/mod_resource/content/1/pdf/1) مراقبة 20% التسيير

ويمكن أن نظيف أيضا:

- تحديد قاعدة حسابية لتحديد سعر البيع للمنتجات بعد الأخذ بعين الاعتبار معطيات أخرى مثل: المنافسة، مستوى الجودة والطلب...
- تحليل النتيجة مع توضيح الأسباب التي أدت إليها وهو ما يسمح بتصحيح الوضع إن كان غير مرض .
- وهناك نقطة مهمة أخرى يجب ذكرها في هذا الشأن، وهو أن المحاسبة التحليلية تبحث أيضا في تحديد العلاقة بين التكلفة وحجم النشاط والربح، وهذا عن طريق اللجوء إلى ما يسمى بتحليل لالتعادل، وهو ما من شأنه السماح بتحديد مستوى النشاط الأدنى والواجب بلوغه بالكمية والقيمة وحتى في نقطة زمنية وهذا لتغطية التكاليف ومن ثم البدء في تحقيق أرباح، كما أن هذا يسمح بمعرفة أثر تغير شروط الاستغلال على النتيجة .

### 3- التحليل المالي:

- تستخدم مراقبة التسيير عدة معايير للتعرف والحكم أداء المؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة، وهذه المعايير هي نفسها المؤشرات والنسب المالية المستخدمة في التحليل المالي، بحيث أنه عندما تستخدم مراقبة التسيير هذه المؤشرات فإنها تتمكن من تحقيق الآتي:
- تحديد وضعية المؤسسة بين مختلف المؤسسات الأخرى في نفس قطاع النشاط.
  - تسمح بمتابعة النتائج ومقارنتها من سنة لأخرى
  - قياس فعالية المؤسسة حيث أنه لهذه النسب قيم معيارية تسمح بقياس القيم الفعلية للمؤسسة وهو ما يسمح بتشخيص الوضعية المالية لها .

وهناك من متخصصين من يضيف على ذلك :

- معرفة مدى استطاعة المؤسسة تحمل نتائج القروض.

### 4- أسعار التنازل الداخلي:

- أدى توسع المؤسسات الاقتصادية وتنوع نشاطاتها إلى إعادة تنظيمها في فروع أو أقسام أو وحدات إدارية وتتمتع بموارد واستقلالية تسمى بمراكز المسؤولية .
- وعند قيام هذه المراكز في إجراء تبادل للسلع والخدمات تظهر الحاجة إلى التفكير في آليات تسمح بتحديد وتقييم قيمة ذلك التبادل بطريقة عادلة حتى لا يتأثر أداء كل مركز ، وهو ما يسعى إليه مراقب التسيير من خلال اعتماد ما يسمى أسعار التنازل الداخلي.

### 5- الموازنات التقديرية:



الموازنات التقديرية الأداة الرئيسية لنظام مراقبة التسيير، فهي بحق المرجع الذي يسمح بتخطيط الأنشطة وراقبتها في الوقت نفسه، فهي أداة تخطيط لأنها تعتبر كترجمة كمية ومالية للأهداف التي تسعى إدارة المؤسسة إلى تحقيقها، كما تعتبر أداة رقابية فعالة للتأكد من حسن تنفيذ الخطط الموضوعة من قبل الإدارة .

#### 6- التقارير:

تعتبر التقارير من أقدم الوسائل المستخدمة لتحقيق أغراض الرقابة في المؤسسة الاقتصادية، ويمكن تعريف التقرير على أنه : عرض رسمي للحقائق الخاصة بموضوع معين أو مشكلة معينة، سواء بطريقة تعرض تحليلي أو بطريقة مبسطة، ويكون فيه ترجمة الأحداث التي تواجهه أو تقوم بها المؤسسة.

وتبقى المهمة الأساسية للتقارير هي توفير وإيصال المعلومات الكافية عن سير العمل التنفيذي، والامكانيات المتاحة له، والعقبات المعترضة له، وسلوك الأفراد المعنيين به .

7- لوحة القيادة: مثلما تحوي كل المركبات على لوحة قيادة تزود قائدها بمؤشرات ضرورية للتحكم بها، نجد الشيء نفسه في المؤسسات الاقتصادية ، حيث تستعمل مراقبة التسيير لوحة القيادة التي تحتوي بدورها على العديد من المؤشرات من أجل التحكم في المؤسسة .

يعتبر المختصون لوحة القيادة كوثيقة توليفية تجمع مختلف المؤشرات المتعلقة بالعناصر الأساسية في التسيير ، وهي مخصصة لمسؤول ما لتساعده على التحكم في أعماله وقيادتها على أحسن وجه، وتكون هذه المؤشرات إما كمية أو مادية أو نوعية .

#### المطلب الرابع: الصعوبات التي يواجهها مراقب التسيير

على الرغم من أن نظام مراقبة التسيير يتمتع بالعديد من المزايا من خلال الأهداف التي يسعى لتحقيقها وأيضاً المسار الذي يضمن تحليل وتصحيح الإنحرافات للتحكم في أداء التسيير ككل لكن هذا لا ينفي وجود صعوبات وحدود تحول دون إمكانية التطبيق الفعلي لأسس هذا النظام نذكر من بينها ما يلي:<sup>1</sup>

- تعدد مهارات مراقب التسيير والتي تتعلق بكثرة الاختصاصات والكفاءات المطلوبة فيه والتي يتوجب عليه أن يتحكم فيها كالتقنيات التخطيط، القدرة على التنسيق والاتصال، حصر المعطيات المتعددة، الخبرة المرتبطة بالتسيير المالي...إلخ، وهذا يجعل مراقب التسيير شخصاً نادراً يصعب إيجته.
- المشكلة الثانية هي الوضعيات الغامضة جزئياً التي تعترض المؤسسات والتي تزداد أكثر فأكثر مع تغير المحيط السريع، فلم يعد في الوقت الراهن تحديد الفروقات بفضل أداة (محاسبية) متطورة بل المهم هو

<sup>1</sup> عقون سعاد، "محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001/2002، ص 65.

البحث عن المؤثرات الممكنة مستقبلا، والتشخيص الذي يجب استخلاصه والتعديلات التي ينبغي إدخالها على مخططات النشاط .

أن مثل هذه النظرة تؤدي إلى إعادة التصور التقليدي لمراقبة التسيير وفي مجال تطبيقه، فلم يعد المطلوب بالنسبة لمراقبة التسيير مجرد التأكد من أن الموارد المستعملة بصورة صحيحة وفي اتجاه تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، ولكن أيضا توفير وسيلة لمتخذي القرارات لتسيير المخاطر المختلفة والنتيجة عن انتشار واتساع حالة الغموض .

وبالتالي فإن التعقيدات المتزايدة للمؤسسات ونشاطاتها والتي ترتبط بعدم استقرار الظروف والمحيط تجعل من عملية صياغة مسار للمراقبة أمرا يصعب تحقيقه ببساطة<sup>1</sup>.

- تشكل المعلومات عائقا آخر بالنسبة لعمل مراقب التسيير وهذا يرجع إلى حجم المعلومات التي تحصل عليها المؤسسة ومدى ملائمتها لاحتياجات المستخدمين لها، مما يستدعي إلمام مراقب التسيير بالأوجه الحقيقية للنشاط حتى يتمكن من تنظيم حركة المعلومات في المؤسسة لتحسين عملية الاتصال بما يتلاءم مع احتياجات المؤسسة .

- إن عملية تقييم الأداء تعتبر بدورها مشكلا أساسيا لعمل مراقب التسيير، فبالرغم من إمكانية تحديد الأهداف التي يتم على أساسها تقييم النتائج وقياس الانحرافات .

- هناك مشكل آخر يتعلق بصعوبة قياس مردودية نظام مراقبة التسيير أو بمعنى آخر تحديد الأرباح الناتجة عنه والتكاليف التي يسببها، فمن المعروف أن هذا النظام يهدف إلى الاستغلال الأمثل للموارد وإلى الاقتصاد في النفقات لكن تبقى مسألة قياس الأرباح أو النتائج المحققة منه أمر صعب، فهل تقاس هذه الأخيرة بتكلفة الأخطاء التسييرية التي تم تفاديها أم ترتبط بتحسين عملية اتخاذ القرار أو بدرجة تحسين الأهداف أو تحسين الجو الاجتماعي .

وضع مثل هذا النظام يتطلب معرفة دقيقة لتكاليفه ونتائجه، لكن الملاحظ أن تحديد هذه التكاليف و الأرباح وقياسها هو أمر صعب لأن بعضها يكون غير قابل للقياس والبعض الآخر يصعب تحديده ومنه يصعب الحكم على مدى كفاءة نظام مراقبة التسيير .

المبحث الثاني : خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير

تمهيد:

عند وصول مراقب التسيير للمؤسسة فإنه يصادف حالتين هما:

<sup>1</sup> Robert Teller, Le contrôle de gestion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance », Paris, Management société, 1999, P26.

- 1- أن يكون نظام مراقبة التسيير موجود مسبقا في المؤسسة ، في هذه الحالة يبدأ العمل مع فريق العمل الذي يترأسه ويدخل كذلك في النظام ويسعى إلى تحسين فعاليته .
  - 2- أن يكون نظام مراقبة التسيير غير موجود في المؤسسة، في هذه الحالة على مراقب التسيير أن يقوم بإنشاء وظيفة مراقبة التسيير ونظام المعلومات ومسار المراقبة في وقت واحد .
- وفيما يلي سنحاول دراسة الحالة الثانية وذلك بدراسة طريقة عمل مراقب التسيير عند وصوله للمؤسسة .

### المطلب الأول: مدخل عام لمراحل عمل مراقب التسيير

إن العوامل الأساسية التي تؤدي لنجاح مهمة مراقب التسيير تعتمد على التحليل الشامل للوضعية الموجودة ولمخطط النشاط، في البداية يجب علينا أن نذكر أن نظام مراقبة التسيير يجب أن ينسجم مع خصوصيات المؤسسة أي مع تنظيمها وطريقة إدارتها ولهذا قبل كل شيء على مراقب التسيير أن يقوم بجمع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة ومجالات نشاطاتها من اجل تحليلها بصورة معمقة وذلك وفق 3 مراحل هي<sup>1</sup>:

1- المرحلة الأولى: فيما يتفرغ مراقب التسيير إلى دراسة محيط المؤسسة وقطاع نشاطها لاستخراج التوجهات العامة اي:

- التطلعات على المدى المتوسط .
- الخصائص الرئيسية مثل: الاحتكار، الثبات، المردودية، التذبذب... الخ.
- معدل التطور المسجل خلال السنتين أو الثلاث سنوات الأخيرة .

وبالتالي فالهدف من هذه المرحلة هو التعرف على الفرص والتهديدات الموجودة بمحيط وقطاع نشاط المؤسسة، كما تهدف إلى تحديد النقاط الأساسية التي يجب أن تتحكم فيها .

- 2- المرحلة الثانية: في هذه المرحلة يركز مراقب التسيير على تحليل مسار التسيير نفسه، من أجل تقييم إيجابياته وسلبياته ومقارنتها مع احتياجات المؤسسة .
- 3- المرحلة الثالثة: وأخيرا يشرع المراقب في اقتراح نظام مراقبة التسيير وعليه كذلك أن يتابع طريقة التنفيذ لتحديد الانحرافات وتصحيح الأخطاء .

و سنحاول فيما يلي تفصيل طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير :

### المطلب الثاني: (المرحلة الأولى): دراسة محيط وقطاع نشاط المؤسسة

<sup>1</sup> - Isabelle de kerviler, Loic de kerviler, Le contrôle de gestion à la portée de tous, 3éme Edition, Paris, Edition Economisa, 2000, P129

تتوجه دراسة المحيط من العموميات إلى الخصوصيات، فتبدأ من المحيط الاقتصادي والاجتماعي والتقني للمؤسسة لتصل إلى قطاع نشاط المؤسسة، وهذا من أجل الوصول إلى فهم إجمالي للظواهر الخارجية التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة .

#### 1- دراسة عامة للمحيط:

يعتمد مراقب التسيير لتحقيق هذه الدراسة على المعلومات والدراسات المتوفرة في مصالح التوثيق الداخلية للمؤسسة، أو لدى المسؤولين التجاريين أو لدى إدارة الموظفين، كما يستشير المنظمات والجرائد المتخصصة وكذا الغرف التجارية... إلخ .  
فعلى المراقب ألا يهمل أي معلومة لأنه لن تكون لديه في الغالب فرصة أخرى لتكوين رصيد مماثل من المعلومات .

يعتمد أيضا في دراسته على المعلومات التي يجمعها أثناء المقابلات مع المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة وبصورة خاصة أولئك الذين لديهم اتصالات مع السوق والمنتجات .  
عندما ينتهي المراقب من هذه الدراسة يصبح بإمكانه إستخراج المعلومات المفيدة، وبصورة خاصة العوامل التي تؤثر على مستقبل المؤسسة، (العوامل الاقتصادية والاجتماعية، العوامل الخاصة بالنشاط، العوامل التجارية، العوامل التنظيمية).

#### 2- تحليل قطاع نشاط المؤسسة :

بعد أن يتعرف مراقب التسيير على المحيط العام للمؤسسة ويقوم بالتعمق في دراسته أكثر عن طريق التعرف على قطاع النشاط الذي تتواجد فيه المؤسسة.  
والهدف من هذه الدراسة هو التعرف على درجة الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة داخل القطاع الذي تنشط فيه<sup>1</sup>.

#### المطلب الثالث: (المرحلة الثانية): دراسة داخلية للمؤسسة

بعدها يتعرف مراقب التسيير على الفرص و التهديدات الموجودة في محيط المؤسسة وفي قطاع نشاطها، ويقوم بدراسة المؤسسة في حد ذاتها لاستخراج نقاط قوتها وضعفها وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد ملامح المؤسسة وتوجيه التدخلات المستقبلية .

#### 1- دراسة اقتصادية للمؤسسة:

<sup>1</sup> M. Porter, L'avantage concurrentiel, Paris, Dunod, 1997, P14.

يحاول مراقب التسيير أن يرصد صورة للمؤسسة على ماضيها، وحاضرها ومستقبلها، وفي البداية يحاول استخلاص ومعرفة استراتيجية المؤسسة وأهدافها من خلال مقابلاته مع الادارة العامة وأهم المسيرين .

ان اطلاع مراقب التسيير على استراتيجية المؤسسة وعلى أهدافها القصيرة والمتوسطة المدى تساعده على تصميم نظام متلائم معها، ولكنه غالبا ما يفاجأ بعدم وجود استراتيجية وأهداف لدى أغلب المؤسسات الصغيرة وفي هذه الحالة يحاول التعرف على الخطوط العريضة التي ترمي المؤسسة لتحقيقها .

بعدها يتعرف على الأهداف وعلى الاستراتيجية المسطرة من طرف المؤسسة يقوم المراقب بإجراء دراسة تفصيلية لمختلف نشاطات المؤسسة (السنة الحالية والسنوات الماضية) من خلال دراسة رقم أعمالها، معدلات التقدم وحصتها في السوق، النسب المالية، النتائج الصافية. إن مقارنة النتائج السابقة مع النتائج المحققة من طرف المؤسسات المنافسة تسمح لمراقب التسيير بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف التي ينبغي تحسينها، كما تسمح له بالحصول على نظرة اقتصادية شاملة عن المؤسسة.<sup>1</sup>

## 2- تشخيص تنظيم المؤسسة:

يقوم مراقب التسيير بعد إجراء الدراسة الاقتصادية للمؤسسة بتشخيص حالة تنظيم المؤسسة، حيث يقوم أولا بالاطلاع على الهيكل التنظيمية لها وعلى مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في المتغيرات الأساسية، ف يحال وجود متغير أو مجموعة من المتغيرات الغير متحكم فيها لابد من إعادة النظر في الهيكل التنظيمية وإعادة تحديد المسؤوليات .

بعدها يقوم مراقب التسيير بدراسة نظام التقييم والترقية المطبق، فمن الأفضل له أن تكون الترقية على أساس النتائج وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية، لأن الترقية على أساس النتائج يشجع العاملين على استخدام وسائل مراقبة التسيير، وأما إذا كانت الترقية على أساس الأقدمية أو المحسوبية فلا تكون هناك جدوى من استخدام هذه الوسائل بما أنها ليست الحكم على أدائهم وعلى مراقب التسيير في هذه الحالة أن يجد الوسيلة المناسبة باعتباره عضوا في مجلس الإدارة لتطوير النظام<sup>2</sup>.

## المطلب الرابع: (المرحلة الثالثة): إقتراح نظام مراقبة التسيير

<sup>1</sup> Isabelle de kerviler, Loic de kerviler, Le contrôle de gestion à la portée de tous, 3ème Edition, Paris, Edition Economisa, 2000, P132.

<sup>2</sup> عقون سعاد، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص100.

بعد أن يحصل المراقب على إجابات لأسئلته السابقة يصبح بإمكانه اقتراح نظام لمراقبة التسيير يكون ملائم ووضعية المؤسسة، ففي البداية يعتمد على هذا النظام المقترح من طرف مراقب التسيير على نظام المعلومات الموجود والمتعلق بالمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية والإحصائيات، وبعد هذا تكيف هذه المجموعة من النظم مع الاحتياجات الناجمة عن الأهداف المنتظرة، وخلال مرحلة البحث وجمع المعلومات يكون المراقب قد تمكن من تقييم مستوى نظام المعلومات الموجودة ومدى أهميته أي إذا ما كان ذا مصداقية وإذا ما كانت الآجال المحددة للإنجاز محترمة والوسائل المستعملة ملائمة وكاملة<sup>1</sup>.

#### المطلب الخامس: (المرحلة الرابعة): متابعة عمل النظام المقترح

لا يتوقف عمل مراقب التسيير على اقتراحه للنظام فقط ، بل عليه أن يقوم بعد ذلك بمتابعته من خلال النقاط الثلاث التالية:<sup>2</sup>

##### أ- تكيف النظام مع حاجيات المؤسسة:

وتتمثل التساؤلات المطروحة في هذا الصدد فيما يلي:

- هل الوسائل المقترحة في المرحلة الثالثة تسمح بتحسين النتائج .
  - وهل تستجيب هذه الوسائل للتوقعات العملية كما تم التعبير عنها أثناء الدراسات الأولية .
  - وهل هي مرتكزة على المتغيرات الأساسية التي ينبغي متابعتها في كل مراكز المسؤولية .
- فإن استجابة نظام مراقبة التسيير لاحتياجات المؤسسة يعني أيضا تلبية طلبات الإدارة ونظام المراقبة الداخلية، لهذا يجب التساؤل على مدى ملائمة الوسائل المستعملة مع المشاكل التي يمكن أن تواجه المؤسسة ومع المتغيرات الأساسية التي ينبغي متابعتها قبل كل شيء .
- فإن كان للمؤسسة مشاكل مالية حرجة متعلقة بمشاكل في الخزينة ، فهل الوسائل المطبقة تسمح بإجراء مراقبة ومتابعة لها .
  - وإذا كان أحد العوامل المتبعة يتعلق بحجم الأجور ، فهل تسمح الوثائق الداخلية بمعرفة عدد العمال الذين دخلوا وخرجوا حسب فئتهم وحساب ذلك في أي وقت .

<sup>1</sup> Isabelle de Kerviler, Loic de Kerviler, Op cit, P133.

<sup>2</sup> Isabelle de Kerviler, Loic de Kerviler, Opcit, P 135.

وفي الغالب ما يتم الحكم على مدى فعالية النظام المقترح بالاعتماد على عدة مقاييس نوعية نذكر منها:

- سهولة استعماله .
- وظيفة المعلومات المقدمة .
- إمكانية إجراء مناقشة داخلية .
- أجال تنصيب النظام ووتيرة تقديم الوثائق المطلوبة والنتائج .
- مصداقية المعلومات المقدمة .

ولهذا فعلى المراقب أن يتحلى بروح النقد والنقد الموجه له ، كما عليه ان يتحلى بالجرأة في طرح الأسئلة .

ب- طريقة عمله :

إن الحكم على طريقة عمل نظام مراقبة التسيير تعني مراقبة مدى تطابق مسار هذا النظام مع ما هو مخطط مع إحترام الإجراءات والأجال المحددة، يقوم مراقب التسيير بدراسة ومقارنة النتائج المحققة بواسطة النظام مع الأهداف الداخلية للمؤسسة، وعلى أساس هذه المقارنة يقوم بإدخال التعديلات اللازمة على النظام المقترح وتكون الوثائق مرفقة بإجراءات وتعليمات مختصرة للتذكير بطريقة عمل النظام .

تسمح الرزنامة بالتأكد من ملائمة توقعات النظام وتحديد التواريخ الداخلية التي ينبغي احترامها، فأي تأخر يدل على وجود مشاكل ترجع إما لثقل وكثرة العمل أو لعدو توفر المعلومات في الوقت المناسب .

ت- تكلفة النظام :

من المهم جدا التأكد من مدى توافق التكلفة الإجمالية للنظام مع إمكانية المؤسسة . بالإضافة إلى ذلك ينبغي أن تكون العلاقة بين "تحسين النتائج/التكلفة" محل دراسة تحليلية دقيقة بهدف دراسة كيفية تحسينها . وكختام لما سبق فإن الدراسة التشخيصية لوسائل مراقبة التسيير وطريقة عمل هذا النظام تهدف للتأكد من :

- أن هذه الوسائل تعمل بصورة جيدة ومتناسقة مع الإجراءات المحددة .
- تكلفة نظام المراقبة تتناسب مع إمكانيات المؤسسة .
- المؤسسة تمتلك الوسائل الضرورية المكيفة في نفس الوقت مع خصوصياتها ومع وضعيتها الاقتصادية .

المبحث الثالث : مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام مراقبة التسيير

سوف نتناول في هذا المبحث العلاقة التي تجمع وظيفة التدقيق الداخلي ونظام مراقبة التسيير في المؤسسة والدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق في تحسين فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة .

### المطلب الأول: علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة التدقيق

توجد علاقة وطيدة بين التدقيق ومراقبة التسيير <sup>1</sup>:

فهما نوعان من الرقابة متكاملان وضروريان معا ، ولأن صحة مراقبة الأداء ترتكز بالأساس على صدق المعلومات والمراقبة والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مسؤوليات المدقق المحاسبي والمالي بالإضافة أيضا إلى مراقب التسيير تهتم بمراقبة ملائمة الموازنات ومقارنتها بالنتائج ، إذن فهي تقوم بمقارنة الفحص المحاسبي والمالي مع النتائج التي حققتها المؤسسة وذلك لتقييم أدائها، ومنه فهاتان الوظيفتان إذن لابد من تضافرهما وتواجههما معا لضمان معلومات ذات جودة وكفاءة في الاستعمال وريح الوقت .

إن حرص التدقيق الداخلي على سلامة وصدق البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر ويضمن مخرجات المحاسبة وبالتالي دقة النتائج المتحصل عليها ، هذه النتائج التي يقوم مراقب التسيير بمراقبتها بعد ذلك وتحديد الانحرافات وتقييم الجيد للأداء .

ومن خلال ما سبق نستخلص أن عملية التدقيق تسمح ب :

- 1- تقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية الموجودة بالمؤسسة ، فالتدقيق هو مراقبة الأنواع الأخرى من الرقابة.
- 2- ضمان احترام القوانين و الإجراءات التي يسري العمل بها داخل المؤسسة .
- 3- تحسين جودة ودقة المعلومات المستخدمة في النظام المحاسبي .

ومن هنا يقوم المدقق بمساعدة مراقب التسيير من خلال توفير معلومات ذات جودة ، كما يضمن احترام تطبيق الإجراءات المعمول بها داخل المؤسسة، ويقوم أيضا بمعاينة المعلومات المتواجدة في مختلف الميزانيات ، وفي الجانب الآخر يقوم مراقب التسيير بكشف الأخطاء في العمل الذي قام به المدقق ، كما يساهم مراقب التسيير في إعداد الميزانية الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة .

### المطلب الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير

<sup>1</sup> بوبصلة هاجر، "دور التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014 ص 12 .



تشمل مراقبة التسيير مجموعة من الآليات والطرق التي تسمح للمؤسسة بالتأكد من أن مواردها تستخدم شروط فعالة، وتأخذ بعين الاعتبار التوجهات الاستراتيجية والأهداف الجارية التي وضعتها الإدارة، وتعد مراقبة التسيير واحدة من الوظائف الأساسية في المؤسسة، وقد تطورت من مجرد تحليل التكاليف أو الموازنات إلى أداة فعالة لقيادة أداء المؤسسة وتحسين عملياتها، وهذا ما يجعلها مماثلة للتدقيق الداخلي ومتكاملة معه.

ورغم هذا تختلف الأساليب العملية في كل منهما إلا أن التدقيق الداخلي يتشابه مع مراقبة التسيير في:

- كل من المدقق الداخلي ومراقب التسيير ليس لهم صلاحيات عملية وإنما يقومان بتقديم الاقتراحات والتوصيات.
- كل من وظيفة التدقيق ومراقبة التسيير هما وظيفتان شاملتان أي أنهما تهتمان بكل أنشطة المؤسسة.
- الارتباط التنظيمي بأعلى مستوى إداري يمنحها الاستقلالية.<sup>1</sup>

لكن وجود أوجه تشابه لا ينفي وجود اختلافات جوهرية بينهما يمكن تلخيصها فيما يلي:

الجدول رقم (02): الاختلافات بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير<sup>2</sup>

مراقبة التسيير	التدقيق الداخلي
صورة مستمرة شاملة .	صورة دورية مفصلة .
التوجه نحو مؤشرات عامة .	التوجه نحو المشاكل ، الملاحظة الميدانية ، البحث عن أسبابها ونتائجها .
إلى أين نريد الوصول؟ ،ومن أين ننتقل؟ .	كيف نعمل بما هو موجود؟ ، وكيف نحسنه؟ .
تخطيط ومتابعة العمليات ونتائجها . تصميم وتنفيذ نظام المعلومات لأغراض التخطيط والمتابعة . تحليل ميزانية وظيفة التدقيق الداخلي .	مراقبة تطبيق الإجراءات والتعليمات والقوانين ، نوعية المعلومات ، وملائمة الطرق لشروط تحقيق النتائج . تدقيق وظيفة مراقبة التسيير .
إعداد الأهداف من دون إتخاذ القرار بالاستناد إلى فرضيات واضحة . تحليل التكاليف والمنافع .	اكتشاف الوسائل التنظيمية من أجل تحقيق الأهداف . فحص الأهداف للتأكد من صحة وسلامة طريقة تحديدها ، ومدى إمكانية تحقيقها .
تحليل مختلف القطاعات في المنشأة أو المؤسسة ككتلة واحدة .	إصلاح كل قطاع على حدة.

<sup>1</sup> G. Langois et C. Bonnier. " Contrôle de gestion " édition Foucher, Paris, 1998 , p 15.

<sup>2</sup> صالح محمد يزيد، "أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة - دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010/2015" أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة بسكرة، 2016 ، ص 45.

التخطيط الجيد من أجل التحكم في المستقبل ، تحليل أسباب الاختلاف بين الماضي والحاضر .	التحقيق و بحث مستمر وعميق في الماضي من أجل إيجاد فرص للتحسين ، وتطبيقها في المستقبل ، الرغبة في تغيير الماضي .
---	--

المطلب الثالث : العوامل التي تؤثر في التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في عمليتي التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير على حد سواء وتمثل

في:

أ- مجلس الإدارة :

يمثل الهيئة التي تسيير المؤسسة ويتم اختياره من مجموعات مختلفة من المساهمين وهو مسؤول عن مراقبة تنفيذ أهداف المؤسسة كما تحددها الجمعية العامة السنوية، يتكون من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين، وأيضا يعتبر هذا المجلس مسؤولا مسؤولية جنائية على أي تحريف أو تزوير قد يتم في المعلومات الخاصة بالمؤسسة ، يتولى هذا المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب (المدير العام) كما أنه يتولى مهم إدارة المؤسسة للمدة التي ينص عليها نظامها الأساسي ، يعتبر مجلس الإدارة مسؤول مسؤولية نهائية كاملة أمام المساهمين وأصحاب المصالح عن تقييم الأداء الإداري ويجب أن يقدم تقديره عن تلك المسؤولية للمساهمين في نهاية كل عام في شكل تقرير سنوي<sup>1</sup> .

ب- الإدارة التنفيذية : (الإدارة التشغيلية)

تقوم الإدارة التنفيذية بتوفير القيادة الحكيمة والتوجيه الرشيد بما يضمن للمؤسسة تحقيق النجاح والاستمرار في بيئة الأعمال على المدى الطويل ، كما تقوم هذه الإدارة بتنفيذ الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة ، وتخضع إلى المسائلة في نهاية المطاف عن تنفيذ خطط العمل الموضوعة ، كما أنها تعتبر حلقة الوصل بين الإدارة العليا والمستويات الدنيا .

تمثل الإدارة التنفيذية الناجحة العنصر الأساسي لنجاح أي مؤسسة أو منظمة أعمال حيث أنها الإدارة المسؤولة عن تنظيم وتنفيذ سياسات المنظمة وإدارة موظفيها بما يحقق أعلى عائد لهذه المؤسسة أو المنظمة ، فهي قادرة على تقديم المقترحات وتنفيذ القرارات الصعبة ووضع الخطط اللازمة لإنجاز العمل بنجاح ، لذلك تعد المحور الرئيسي لتنفيذ أي مشروع وتحقيق أهدافه<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> عمر عبد الصمد، "دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية-"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة المدينة، 2009، ص78 .

<sup>2</sup> الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي: [www.abahe.co.uk](http://www.abahe.co.uk)

ت- الرقابة الداخلية :

تم تعريفها في نشرة معايير التدقيق بأنها عبارة عن خطة تنظيمية لكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة بهدف حماية أصولها، ولتتأكد من دقة وإمكانية الثقة والاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءات التشغيلية وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية<sup>1</sup>.

وعرفت الرقابة الداخلية أيضا بأنها نظام داخلي يتكون من خريطة تنظيمية للمؤسسة مع تحديد الواجبات والمسؤوليات، ووجود نظام للحسابات وإعداد تقارير هذا بالإضافة إلى جميع الوسائل والطرق الأخرى المستخدمة داخل المؤسسة لتحقيق الأهداف<sup>2</sup>.

ث- الهيكل التنظيمي:

لكل مؤسسة مستويات مختلفة للإدارة تعرض عن طريق الهيكل التنظيمي، ويتم توزيع المسؤوليات والصلاحيات بين المسؤولين التنفيذيين والإدارات المعنية حسب نوعية ونشاط هذه المؤسسة، كما يقوم الهيكل التنظيمي بتحديد العلاقة بين الموظفين بالإدارة المسؤولة والمهام والمسؤوليات المناطة بهم، كما يعتبر توفر المعلومات الواضحة للفصل بين المسؤوليات وتحديد الصلاحيات حسب المهام الوظيفية أمر مهم يمكن من ضبط السياسات الداخلية ويؤكد على حوكمة المؤسسة وبالتالي تحقيق أهدافها<sup>3</sup>.

ج- الرقابة الخارجية:

تتم الرقابة الخارجية عن طريق هيئة خارجية مستقلة عن إدارة المؤسسة، أي أن المدقق الخارجي لا يربطه أي عقد عمل بالإدارة، بل يتقاضى أتعاب حسب نوعية التدقيق المطلوب منه، ويمكن أن تكون الرقابة الخارجية قانونية يقوم بها محافظ الحسابات أو تعاقدية يقوم بها الخبير المحاسبي.

تعتبر الرقابة الخارجية فحص انتقادي محايد لدفاتر وسجلات والبيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة، بهدف المصادقة على سلامة وانتظامية الحسابات، هذا التدقيق يعتبر إجباري بالنسبة لبعض المؤسسات كشركات المساهمة..

<sup>1</sup> أكين السيد أحمد لطفي، "أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين"، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص 02.

<sup>2</sup> ناصر عبد العزيز، "أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة"، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007، ص 43.

<sup>3</sup> <http://www.bna.bh/portal/news/581776> تم الإطلاع يوم 2021/06/04

## خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التي قمنا بها في هذا الفصل والذي بدأ بالمبحث الأول والمتضمن الأدبيات النظرية والمفاهيم المتعلقة بنظام مراقبة التسيير من تعريف وأهمية ، مع التركيز على الأدوات التي تتم بها عملية الرقابة والصعوبات التي يواجهها مراقب التسيير ثم في مبحث الثاني ذكرنا خطوات إعداد نظام مراقبة التسيير ثم في المبحث الثالث والذي كان بعنوان مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام مراقبة التسيير والذي ذكرنا فيه علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة التدقيق ثم ذكرنا العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام مراقبة التسيير ، وأخيرا ذكرنا العوامل التي تؤثر في التدقيق الداخلي ونظام مراقبة التسيير .

وتبين لنا من خلال هذه الدراسة أن عملية التدقيق الداخلي لها أثر كبير في تحسين جودة نظام مراقبة التسيير حيث تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على منع الغش والاختلاس ، وأيضا اكتشاف الأخطاء وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف مع تقييم نظام مراقبة التسيير وإعطاء حلول واقتراحات في حال أمكن .

الخطّمة

تولي المؤسسات الاقتصادية أهمية كبير لحماية ممتلكاتها سواء المادية منها أو المعنوية فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة عند كبر حجم المؤسسة وتشعب أعمالها ، وبالتالي يؤدي ذلك إلى ضمان بقاءها واستمرارها ، وكي تقوم المؤسسة بمتابعة كل مهامها وأنشطتها أصبحت تولي أهمية خاصة بالتدقيق ، حيث تقوم عملية التدقيق الداخلي على اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف التي تعرقل نشاط المؤسسة وتبينه إدارة المؤسسة بها ، بالإضافة إلى فحص البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصاً إنتقادياً منظم للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها .

من خلال بحثنا هذا حاولنا أن نبرز الهدف الرئيسي لهذا البحث والذي يتعلق بدور التدقيق الداخلي في تحسين فعالية نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة ، وعلى هذا الأساس قسمنا بحثنا إلى قسمين القسم الأول ويتمثل في الجانب النظري الذي تطرقنا فيه إلى عموميات حول التدقيق والتدقيق الداخلي ، أما القسم الثاني فخصصناه حول نظام مراقبة التسيير كذلك علاقة التدقيق الداخلي بنظام مراقبة التسيير وكيف يساعد في الرفع من كفاءته .

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في قسميه ، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات والنتائج العامة ، مع مجموعة من الاقتراحات والتوصيات .

### اختبار الفرضيات :

فيما يتعلق باختبار الفرضيات فقد أدت معالجة نتائج البحث إلى ما يلي:

**الفرضية الأولى:** وظيفة التدقيق هي وظيفة رقابية تقوم بتحديد المخاطر التي تواجهها المؤسسة والمسؤولين عند قيامهم بمهامهم ووضعها في تقرير يحتوى على الانحرافات التي تم التوصل لها من قبل المدقق مع تحديد الأسباب ويقدم إقتراحات كما يتضمن هذا التقرير النتائج الفعلية لسير العمليات والقرارات الصائبة المتخذة ويرفع تقريره للمدير المالي والمدير العام وهذا ما يثبت صحة الفرضية .

**الفرضية الثانية :** نظام مراقبة التسيير هو نظام يقوم بمتابعة سير العمل داخل المؤسسة ومراقبة إحترام الإجراءات المحددة من قبل الإدارة ، ومن أدوات الرقابة التي يعتمد عليها هناك المحاسبة التحليلية ولوحات القيادة والموازنات التقديرية وتعتبر هذه الأدوات هي الدفة التي تساعد على قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها وتزويدها بالمعلومات الضرورية للتحكم في سيرها ، ومساهمتها في تحسين نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة وهذا يثبت صحة الفرضية جزئياً .

**الفرضية الثالثة:** يساهم التدقيق الداخلي في تحسين نظام مراقبة التسيير عن طريق التأكد من صحة وسلامة المعلومات الواردة من السجلات واكتشاف نقاط القوة والضعف واقتراح حلول مناسبة من خلال :

- ✓ الوصول للمعلومات وتحليلها تحليلًا واقعيًا يوضح حالة سير العمل من أجل إقتراح قرارات وسياسات عامة مناسبة ورشيدة .
  - ✓ إكتشاف أي إنحرافات وتحديد أسبابها والمتسببين فيها واتخاذ إجراءات لتصحيح الوضع .
  - ✓ ربط الخطط والبرامج بالمحاور الإستراتيجية للمؤسسة .
  - ✓ تحليل النتائج والأسباب وتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات .
- وهذا يثبت صحة الفرضية الثالثة .

#### نتائج الدراسة:

بعد تحليلنا ومعالجتنا لمختلف جوانب الموضوع في فصلين ، فقد توصلنا لمجموعة من النتائج ومجموعة من الاقتراحات:

- يهدف التدقيق الداخلي لتحقيق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي في المؤسسة
- يعمل التدقيق الداخلي على اختبار مدى الالتزام بالسياسات والقوانين واللوائح الموضوعة .
- يعمل التدقيق الداخلي على تحسين وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية ، فهو يعتبر وسيلة للتأكد من عدم وجود الأخطاء والإنحرافات وكشف الغش في الدفاتر المحاسبية، ويعمل على تصحيحها كما يساعد على تقييم الأداء .
- يحتفظ التدقيق على أصول المؤسسة، كما يشرف على عملياتها، و يراقب مستوى الأداء ودرجة الإلتزام بتنفيذ قرارات الإدارة .
- يعمل التدقيق الداخلي على منع الأخطاء أو محاولة تقليل حدوثها من خلال تقييم نظام مراقبة التسيير .
- تساعد وظيفة التدقيق في عملية صنع القرار الاستراتيجي داخل المؤسسة .
- يعمل التدقيق على اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف للمؤسسة .
- نظام مراقبة التسيير نظام ومسار دائم للتعديل يسمح بالتدخل قبل خلال وبعد الأداء ويساعد المسؤولين في الإدارة على التحكم في أداء العاملين .
- يسهل نظام مراقبة التسيير بالمتابعة الدقيقة للإنجازات التي قامت بها المؤسسة كما يساهم في عملية التنسيق بين مختلف أنشطة الأفراد داخل المؤسسة من اجل تطبيق الإستراتيجية بصفة جيدة

- يهدف نظام مراقبة التسيير إلى تجنيد طاقات وقدرات العاملين من أجل الاستعمال الأمثل والفعال والملائم للموارد المتاحة في المؤسسة .
- يقوم نظام مراقبة التسيير على مجموعة من الأدوات والتي تحكم على الأداء الشامل للمؤسسة والمركز المالي والتي تساهم في تحقيق الأهداف .
- وظيفة التدقيق الداخلي ونظام مراقبة التسيير مفهومان مترابطان لا يمكن تفسير أحدهما بدون الآخر، ويعتبران حجر الأساس للمؤسسة عندما تريد تقييم مركزها المالي .

### الاقتراحات:

من خلال النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة النظرية التحليلية يمكننا أن نقدم مجموعة من الاقتراحات التي يمكن الاستفادة منها وهي كما يلي :

- دراسة المشاريع المقترحة بشكل علمي دقيق .
  - ضرورة الاهتمام بالاقتراحات والتوصيات التي تدخل ضمن التقرير النهائي للمدقق الداخلي .
  - ضرورة وضع مؤشرات تعتمد عليها المؤسسة لإعداد لوحة القيادة وإعطاء نظرة واقعية حول الأداء والمساعدة في اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على العمليات .
- استعمال طرق إحصائية علمية عند إعداد لوحة القيادة والموازنات التقديرية .



# قائمة المصادر والمراجع

### أولا المصادر والمراجع باللغة العربية

#### أ- الكتب:

- 1- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، الأردن، 2007، ص 17، 18.
- 2- رأفت سلامة محمود آخرون، علم تدقيق الحسابات - النظري، دار الميسرة، الأردن، 2011، ص 18.
- 3- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص 08.
- 4- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، 2003، ص 07.
- 5- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 18.
- 6- أحمد حلي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، الأردن، 2000، ص 07.
- 7- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999، ص 15.
- 8- رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، دار الفاروق، مصر، 1987، ص 319، 320.
- 9- رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، دار المسيرة، الأردن، 2011، ص 34.
- 10- كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 188.
- 11- اكين السيد أحمد لطفي، "أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين"، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص 02.
- 12- ناصر عبد العزيز، "أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة"، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007، ص 43.
- 13- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، دار الجامعة، مصر، 2002، ص 06.
- 14- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 503.
- 16- وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الاول، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006، ص 49.
- 17- محمد الفيرومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي، الحديث، مصر، 1998، ص 43.
- 18- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص 43.
- 19- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 39، 39.
- 20- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعمولة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية، مصر، 2006/2005، ص 500.
- 21- نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 17-23.
- 22- محمد السيد سرايا، أصول المراجعة (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العلمي)، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص 147، 148.
- 23- عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 225.
- 24- معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل الى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 6.
- 25- د. نعيمة يحيوي، د. أزيكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة المراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الولاية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 42.

#### ب- المذكرات ولاأطروحات:

#### ❖ مذكرات الماجستير:

- 1- بوبكر عمبروش، "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسة مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 13.
- 2- حكيمه مناعي، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 68.

- 3- حميداتو صالح، "دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 25.
- 4- صابر عباسي، "أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 09.
- 5- عزوز ميلود، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007، ص 25.
- 6- عقون سعاد، "محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص 65.
- 7- عمر عبد الصمد، "دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة المدينة، 2009، ص 78.
- 8- فاتح غلاب، "تطوير وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 51.
- 9- قلاب ذبيح إلياس، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص 47.
- 10- لطفي شعباني، "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة"، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004/2003، ص 77-79.
- 11- محمد لمن عيادي، "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008/2007، ص 119.

### ❖ مذكرات الماجستير:

- 1- بويصلة هاجر، "دور التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014 ص 12.
- 2- خالد المعتر بالله، "مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص 13.

### ❖ أطروحات الدكتوراه:

- 1- محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة (2011-2012)، رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة ورقلة، (2013)، ص 53.
- 2- صالح محمد يزيد، "أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة - دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010/2015" أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة بسكرة، 2016، ص 45.

### ت- المداخلات العلمية:

- 1- نعيم دهمش، عفاف إسحاق أبو زور، مداخل بعنوان: "الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس، (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2005، ص 4.
- 2- نعيم دهمش، عفاف إسحاق أبو زور، مداخل بعنوان: "الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس، (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2005، ص 4.

### ث- المجالات :

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون 01-88 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 .
- 2- طلال حمدونة، علام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق، (التدقيق التكنولوجي) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2008، ص926 .
- 3- مراد سكاك، تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات –دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 11، 2011، ص 211 .

### ثانيا : المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

#### كتب :

- 1- Claude Alazard, Sabine Sépari, **Contrôle de gestion**, 2eme édition, Dunod, paris, 2010, p.86.
- 2- G. Langois et C. Bonnier, " **Contrôle de gestion** "édition Foucher, Paris, 1998 , p 15.
- 3- H. Ioning et autres, **le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre**, 2ème édition, éd Dunod, paris, 2003, p7.
- 4- Henri Bouquin, **le contrôle de gestion**, 3ème édition, paris, 1997, p52.
- 5- Isabelle de kerviler, Loic de kerviler, **Le contrôle de gestion à la portée de tous**, 3ème Edition, Paris, Edition Economisa, 2000, P129
- 6- J.L Malo, C. Mathes, **l'essentiel du contrôle de gestion**, 2ème édition, édition d'organisation, paris, p10.
- 7- M. charpentier, P. Grandjean, **secteur public et contrôle de gestion**, éd d'organisation ,
- 8- Michel Gervais , **contrôle de gestion**, 9ème édition, éd economica, paris, 2009, p12-13.
- 9- Norbert Guedj et autres, **le contrôle gestion pour Améliorer la performance des entreprises**, édition d'organisation, paris, p71.
- 10- Pierre lauzel, Robert Teller, **le contrôle de gestion et budgets**, 8ème édition, Dalloz, paris, 1997, p14.
- 11- Robert Teller, **Le contrôle de gestion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance »**, Paris, Management société, 1999, P26.
- 12- Robert Teller, **le contrôle de gestion, pour un pilotage intégrant stratégie et finance**, édition management société, paris, 1999, p8.

#### ثالثا المواقع الإلكترونية :

- 1- <http://www.bna.bh/portal/news/581776>
- 2- [https://elearning.univ-adrar.edu.dz/pluginfile.php/28127/mod\\_resource/content/1/دروس%20مراقبة%20التسيير.pdf](https://elearning.univ-adrar.edu.dz/pluginfile.php/28127/mod_resource/content/1/دروس%20مراقبة%20التسيير.pdf)
- 3- الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العلي: [www.abahe.co.uk](http://www.abahe.co.uk)