

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دور التدقيق الداخلي في تقييم وظيفة مراقبة التسيير
_ دراسة حالة المركب الصناعي والتجاري الحروش _

تحت اشراف الاستاذ:
مرحوم محمد الحبيب

مقدمة من طرف الطالبتين:
بلخير نور الهدى
هني إيمان جميلة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	خالدي يحي	أستاذ محاضر "ب"	جامعة مستغانم
مقررا	مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
مناقشا	محمد ولد محمد عيسى	أستاذ تعلم عالي	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020.

شكرو وتقدير:

**** رب أوزعنا أن نشكر نعمتك التي أنعمت علينا ****

الحمد لله نعمده ونستعين به ونستغفره ، والشكر لله سبحانه وتعالى جل في علاه أن أعاننا ويسر لنا الدرب
لنبلغ هذا المستوى ، لك الحمد ربي حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضاء .

**** من لم يشكر الناس لم يشكر الله عز وجل ****

بكل امتنان وعرفان ، نقدم أسعى معاني الشكر والتقدير والاحترام إلى الدكتور مرحوم محمد الحبيب حفظه
الله ، الذي ساهم بكثير في انجاز هذا العمل القيم ، والذي لم يبخل علينا إطلاقا بتوجيهاته القيمة ، والتي
كان لها الأثر البالغ في انجاز هذا البحث .

ولكل من ساعد في إعداد هذا البحث سواء من قريب أو من بعيد .

إهداء

* اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا وزدنا علما *

نرفع قلمينا بين أناملنا ، لندون هاته الكلمات لعلها تبقى خالدة لأبد الابدین ،

هكذا هي ساعة الزمن تدور عقاربها لتجمعنا في عالم مع كل الأحبة ثم تشاء أن توقف عقاربها لتودع هؤلاء
الذين سنحت لنا فرصة اللقاء بهم ، ولكن تبقى الذكرى ناقوسا

يدق في عالم النسيان قد آن الأوان حين اكتمل جهدنا و انصب على الأوراق المحدودات والذي نسأل الحق
جل في علاه، أن يجعله حجة لنا لا حجة علينا يوم القيامة. وها نحن ذا نهديه إلى كل من رضي بالله ربا
وبمحمد صلى الله عليه وسلم نبيا ورسولا، وإلى كل من يحمل في قلبه مثقال ذرة من خير للبلاد والعباد.

إلى أغلى ما نملك في الوجود آباءنا وأمهاتنا الكريمات.

إلى أرواح أجدادنا جميعهم.

إلى الذين تقاسمنا معهم رحمة أمهاتنا ، إخوتنا وأخواتنا

إلى كل أهالينا وأقاربنا. إلى كل من لقنونا الحروف وعلمونا الكلمات، أساتذتنا ومشايخنا

إلى الذين جمعتنا بهم الصداقة الأخوية والسنين الطوال بلجيلالي أسماء ، بن عائشة يسرا ، بظاهر اسماء

إلى كل طلبة الماستر دفعة 2021/2020

إلى كل من خانتنا الذاكرة ونسينا ذكرهم.

الْفَقِيرِينَ

الصفحة	العنوان
	شكرو تقدير
	اهداء
أ	فهرس المحتويات
ج	قائمة الأشكال والجداول
2	مقدمة عامة
الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للتدقيق	
6	تمهيد
7	المبحث الأول: لمحة عامة عن التدقيق
7	المطلب الأول: مفهوم التدقيق وتطوره التاريخي
11	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق
13	المطلب الثالث: أنواع التدقيق
19	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
19	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وتطوره الداخلي
21	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي
24	المطلب الثالث: أنواع و معايير التدقيق الداخلي
29	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لمراقبة التسيير	
31	تمهيد
32	المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير
32	المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير وتطورها التاريخي
35	المطلب الثاني: أهمية وأهداف مراقبة التسيير
37	المطلب الثالث: أنواع و خصائص مراقبة التسيير
40	المبحث الثاني: خطوات وادوات مراقبة التسيير
40	المطلب الأول : خطوات مراقبة التسيير
42	المطلب الثاني: أدوات مراقبة التسيير
48	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة المركب الصناعي والتجاري الحروش	
50	تمهيد
51	المبحث الأول: تقديم عام للمركب الصناعي والتجاري الحروش
51	المطلب الأول: التعريف بالمركب الصناعي والتجاري الحروش ومراحل تطوره
52	المطلب الثاني: أهداف المركب الصناعي والتجاري الحروش
53	المطلب الثالث: أدوات تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

54المبحث الثاني: عرض حالة دراسة السابقة وتحليلها
54المطلب الأول: عرض محتويات الدراسة
54المطلب الثاني: مناقشة وتحليل الفرضيات والنتائج المتوصل اليها
56المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بمراقبة التسيير
58خلاصة الفصل
60خاتمة عامة
64قائمة المراجع

قائمة

وأشكال الجداول

1- قائمة الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
28	معايير التدقيق الداخلي وفق معهد IIA	(01-I)
33	مفهوم مراقبة التسيير	(01-II)
37	اهداف التسيير	(02-II)

2- قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
9	التطور التاريخي لأهداف عملية التدقيق	(01 - I)
18	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	(02-I)
57	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.	(01-III)

المقدمة

نظرا للتطور التكنولوجي والاقتصادي الذي شهده العالم إزاء الثورة الصناعية والذي أدى إلى تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا وتعدد نشاطها ووظائفها وأهدافها . هذا ما فرض عليها ضمان حسن التسيير وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها، واتخاذ القرارات التي تمكن المؤسسة من استغلال مختلف الوسائل المادية والبشرية المتاحة بها .

ومن أجل أن تتحكم المؤسسة في نشاطها استلزم عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على اتخاذ القرار ومن بين أهم هذه الوسائل التدقيق الداخلي حيث ظهر هذا الأخير مع التطورات والتغيرات التي شهدتها الاقتصاد العالمي، والذي يعتبر الأداة الإدارية التي تعتمد عليها المؤسسة لاختيار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابة وتقييمها، كما يلعب دورا هاما في تحقيق التقدم والنمو للمؤسسة، لما يضيفه من ثقة للمعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة . كما ساهم بقدر كبير في مساعدة المؤسسة على بلوغ أهدافها من خلال التحقق من البيانات المحاسبية والمالية ومدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي والتأكد من أن السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة، كما ساعدها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها، في محاولة من المؤسسة الوصول إلى أداء فعال وكفاء بما يخدم غاياتها، ومن هذه الأخيرة أصبحت المؤسسة في حاجة ملحة إلى وظيفة التدقيق الداخلي كونها المصدر الأساسي الذي يعتمد عليه متخذو القرارات للحصول على معلومات مؤهلة تمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة تساعد في تحقيق المؤسسة أهدافها.

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

و بغية الإلمام بهذا الموضوع سنحاول من خلال دراستنا الاجابة على الإشكالية التي تتمحور حول التساؤل الرئيسي التالي :

كيف يمكن للتدقيق الداخلي ان يساهم في تقييم وظيفة مراقبة التسيير داخل المؤسسة ؟

انطلاقا من هذا التساؤل يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي آليات ومراحل التدقيق الداخلي داخل المؤسسة ؟
2. ما هي أدوات وآليات وظيفة مراقبة التسيير داخل المؤسسة ؟
3. كيف يمكن أن يساهم التدقيق الداخلي في تقييم وظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة ؟

فرضيات البحث:

1. تتمثل آليات ومراحل وظيفة التدقيق في المؤسسة في تسجيل كل المعلومات والبيانات عن نظام العمل الداخلي ، التأكد من صحة المعلومات الواردة ، اكتشاف نقاط قوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية ، تم إعداد التقرير النهائي لقياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف .
2. تتمثل أدوات وآليات وظيفة مراقبة التسيير داخل المؤسسة في : المحاسبة العامة ، التحليل المالي، لوحة القيادة ، الموازنة التقديرية.
3. يساهم التدقيق الداخلي في تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال اكتشاف الانحرافات ورفعها للمسؤولين لاتخاذ الإجراءات الصحيحة.

أسباب ودوافع اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لموضوع البحث كان له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية وهي كالتالي :

- الحدائة النسبية للموضوع على مستوى البحث العلمي في المؤسسات الاقتصادية ؛
- الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين ؛
- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر؛
- الميل الشخصي للباحث في هذا الموضوع والرغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخفي الموضوع.

اهداف البحث :

- محاولة إبراز دور التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة في تقييم نظم الرقابة فيها؛
- معرفة مدى فعالية مراقبة التسيير كأداة لترشيد القرارات داخل المؤسسة؛
- محاولة معرفة تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة داخل المؤسسة؛

أهمية البحث:

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

حدود البحث:

الحدود المكانية: كانت الدراسة بالمركب الصناعي والتجاري الحروش ولاية قلمة وذلك لمعالجة اشكالية البحث المتمثلة في دور التدقيق الداخلي في تقييم وظيفة مراقبة التسيير.

دراسات سابقة:

دراسة العلوي نسيمه ، بن موهوب نور الهدى: مذكرة لنيل شهادة ماستر ، 2019 ، ولاية قالمه ، تحت عنوان دور المراجعة الداخلية في نظام مراقبة التسيير - دراسة حالة المركب الصناعي والتجاري الحروش.

منهج البحث:

تماشيا مع طبيعة الموضوع والاشكالية المطروحة ارتأينا الاعتماد على المنهج الوصفي لمحاولة الوصول الى معرفة مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم وظيفة مراقبة التسيير داخل المؤسسة، وبالنسبة للدراسة الميدانية اعتمدنا على المنهج النوعي بالاعتماد على مقارنة نوعية قصد اسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة محل الدراسة وتحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها و من تم تحديد النتائج المتوصل اليها.

هيكل البحث :

من أجل الإجابة على أسئلة الموضوع، وسعيا لتأكيد صحة الفرضيات الموضوعية في هذه الدراسة تم تقسيم هيكل الموضوع كما يلي:

الفصل الأول و الذي يحمل عنوان " **الإطار المفاهيمي للتدقيق** " تم تقسيمه لمبحثين المبحث الأول بعنوان لمحة عامة عن التدقيق، أما المبحث الثاني بعنوان ماهية التدقيق الداخلي.

أما **الفصل الثاني** كان بعنوان " **الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير** " تناولنا في مبحثه الأول ماهية مراقبة التسيير بينما المبحث الثاني خطوات وأدوات مراقبة التسيير.

أما **الفصل الثالث** وهو الفصل التطبيق، جاء عبارة عن دراسة تطبيقية سابقة حول المركب التجاري والصناعي الحروش تناولنا في مبحثه الأول تقديم عام حول المؤسسة محل لدراسة و في المبحث الثاني عرض هذه الدراسة وتحليلها .

وستختتم هذه الدراسة بخاتمة عامة، ستعرض فيها أهم النتائج المتوصل إليها .

الصعوبات :

- قصر الفترة الممنوحة لإعداد البحث.
- الظروف الصحية التي تمر بها البلاد و الذي من جرائها تعسر علينا اجراء الدراسة الميدانية.
- صعوبات في الجانب التطبيقي من حيث تحليل و مناقشة الدراسة السابقة .

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للتأليف

تمهيد الفصل الأول:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن و كذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة و هيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل معاملها بكل التطورات الحاصلة و كذا اطلاعهم على النشاطات التي تقوم بها الإضفاء المصدقية والشفافية على المعلومات التي تصرح عنها.

وعلى هذا الأساس نشأ التدقيق، لما له من أهمية تسمح بمساعدة المؤسسة على تحقيق الخطط المسطرة والقيام بها على أكمل وجه ممكن .

وقد تم تقسيم الفصل الأول إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: لمحة عامة عن التدقيق ككل.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

المبحث الأول: لمحة عامة عن التدقيق

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات عبر الزمن، وكذا التطور في كل مجال العلاقات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر مما اوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لكي نسمح لها بإبلاغ كل معاملها بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه

أولاً: التطور التاريخي

تطور التدقيق بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية فالدراسات التاريخية تشير الى أن معالم التدقيق برزت منذ نشأة الحضارة الانسانية، وقد استمدت نشأتها من حاجة الإنسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، وقد ظهرت هذه الحاجة اولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية إلى أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين لتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق يستمع الى المعلومات المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد ان كلمة تدقيق Auditing مشتقة من الكلمة اللاتينية audire ومعناها يستمع.

ثم اتسع نطاق التدقيق خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة والتدقيق باعتبارهم أول شكل من اشكال نظم المعلومات في المؤسسة¹.

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة أهدافها من جهة ومن جهة اخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الاخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتطورات والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية بشكل خاص، ويمكن تقسيم التطور التاريخي للتدقيق الى خمس مراحل كما يلي:

المرحلة الأولى: من العصر القديم 1500 ميلادية

عرفت هذه المرحلة ظهور التدقيق حيث كان يقتصر استعماله على الملوك والحكام، وكان الهدف منه هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر، كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية التي كان يستعملها ملاك الأراضي لمراقبة اعمال فلاحهم².

¹ خالد عبدالله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، دار الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى 2017، ص22.

² محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الاطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط02 بن عكنون الجزائر 2005، ص6.

المرحلة الثانية: 1850-1850

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه من هذه الاخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها، زيادة الحاجة للمدققين، منع أعمال السرقة والاختلاس، معاقبة المختلسين وكذا المحافظ على الثروة¹.

المرحلة الثالثة: 1850-1920:

لعبت الثورة الصناعية دورا حساسا فهي بمثابة المنعرج الحاسم للتدقيق إذ أن انتشار المصانع الضخمة والشركات الكبرى أدى إلى ظهور الحاجة إلى التمويل ورؤوس الاموال، وهذا ما نتج عنه ظهور طبقة وسطى تمويل المشاريع والمؤسسات الصناعية والتجارية، وكنتيجة لحالة الفوضى التي عرفتها الاسواق خلال هذه الفترة ارتفاع نسبة الفشل المالي، وعدم محدودية المسؤولية، تزايدت الحاجة للحماية المالية، فكان التدقيق الوسيلة المناسبة. وقد نص على ذلك صراحة قانون الشركات الانجليزي سنة 1862، الامر الذي ادى الى تطوير مهنة التدقيق من خلال تدريب وتأهيل اشخاص للقيام بهذه المهنة، غير أن الهدف من التدقيق لم يتغير وظل متمثلا في اكتشاف الغش والأخطاء كما أن هذه الفترة لم تشهد اعترافا بأهمية الرقابة الداخلية².

المرحلة الرابعة: 1920-1960:

إن النمو الذي عرفه الاقتصاد الأمريكي كان له تأثير مباشر في تطور التدقيق، فبعد الازمة المالية لسنة 1929 ارتفعت نسبة الاستثمار في المؤسسات الخاصة وظهرت أسواق مالية، بالإضافة إلى منع قروض بدون ضمانات هذا ما شجع على الاستثمار فكان هناك زيادة مستمرة للمستثمرين غير انه في المقابل فان هذه الفئة بحاجة إلى ضمانات ووسائل إقناع بأن البيانات والقوائم المالية المقدمة تمثل صورة صادقة عن وضعية المؤسسة، فكان التدقيق الوظيفة الأنسب من خلال التأشير والمصادقة على أن مختلف البيانات أعدت وفق قوائم سليمة وتعكس الوضعية المالية الصحيحة للمؤسسة.

ففي هذه الفترة أعطينا أهمية للرقابة الداخلية بعد إدراك مزاياها، كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو ابداء رأي في محاييد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة و نتائجها المسجلة.

المرحلة الخامسة: 1960 الى يومنا هذا

عرفت تنامي حجم المؤسسات المتعددة الجنسيات وتعاضم دورها على مستوى الاقتصاد العالمي، وبذلك بإنشاء فروع لها خارج بلدانها الاصلية وفي عدة دول، وكنتيجة لهذه التحولات فإن أهداف التدقيق توسعت لتشمل التأكد من تطبيق واحترام الاجراءات والقوانين المعمول بها، والسياسات المحددة من طرف الادارة العليا لفروعها ووحداتها. غير أن هذا الشكل كانت يركز في بداية الامر على النواحي المالية للعمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، ثم توسع بعد ذلك الى تدقيق الجوانب الاخرى (كالتدقيق الاجتماعي، التدقيق

¹ احمد حليي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2000 ن ص5.

² محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع السابق ذكره، ص7.

البيئي...الخ). إن الهدف من التدقيق خلال هذه الفترة هو الحد من الغش وضمن سلامة التسجيلات المحاسبية وبالتالي الوصول الى قوائم مالية ختامية تعبر بصدق عن حقيقة نتيجة نشاط المؤسسة، ومركزها المالي والالتزام بالسياسات والاجراءات والقواعد الموضوعية من طرف الإدارة العليا للمؤسسة¹.

جدول رقم (I - 01) : التطور التاريخي لأهداف عملية التدقيق

الهدف من عملية التدقيق	الفترة
اكتشاف التلاعب والغش	قبل 1500 ميلادي
اكتشاف التلاعب والغش (الاختلاس)	1850- 1500
اكتشاف التلاعب والغش 'الاختلاس) وكذا الاخطاء الكتابية	1920-1850
اكتشاف الغش والاختلاس ابداء الراي حول مدى سلامة صدق المركز المالي.	1960-1920
ابداء الراي حول مدى سلامة وصدق المركز المالي	1960 الى يومنا هذا

المصدر: من اعداد الطالبتين .

ثانيا: مفهوم التدقيق

تعريف التدقيق: حظي التدقيق بعدة تعاريف منها:

- 1- عرفته جمعية المحاسبة الامريكية: على أنه: " عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسaire هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك الى الاطراف المعنية"².
- 2- عرف خالد أمين التدقيق على أنه: " فصح أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحسا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة"³.

¹ خالد امين، علم تدقيق الحسابات، داروائل للنشر، عمان، الاردن، 2000 ص17.

² محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2001/2000، ص06.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص09.

3- كما عرفته منظمة العمل الفرنسي على أنه: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية اصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم"¹.

4- وعرف أيضا على أنه: "فحص يهدف إلى تحقق من أن نشاط المؤسسة ترجم بإخلاص في القوائم المالية وفقا للوائح"².

ومن التعاريف السابقة يمكن القول أن مفهوم التدقيق ينصب على البيانات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات ومستندات المؤسسة وقوائمها المالية بكافة أنواعها، أي أن التدقيق هو فحص مهني شامل للدفاتر والسجلات المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية، يقوم به شخص محترف ذو كفاءة من أجل ابداء رأي فني محايد حول صحة وسلامة ومصداقية المعلومات محل الفحص.

تقوم عملية تدقيق الحسابات على مجموعة من الفروض، حيث يعرف kohler الفرض بأنه "قاعدة تحظى بقبول عام ويعبر عن التطبيق العملي ويستخدم في حل نوع معين من المشاكل"، اتفق الباحثين على أن هناك فروض علمية يمكن أن يبني عليها التدقيق ومن أهم هذه الفروض ما يلي:³

❖ **فرض عدم التأكد:** ويظهر ضرورة وجود مجموعة من أدلة الاثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد، ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي الى الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية، وعدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات، وعدم نظام جيد للاتصال في التنظيم.

❖ **فرض استقلال المدقق:** فالمدقق عندما يمارس عمله حكما يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويعتمد هذا الفرض على نوعين أساسيين من المقومات، مقومات ذاتية تتعلق بشخص المدقق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والعملي، ومقومات موضوعية وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد و ضمانات.

❖ **فرض توافر تأهيل خاص للمدقق:** فالمدقق يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته، وهو يتعرض عند الفحص لمشاكل محاسبية أو ضريبية أو فنية وذلك يتطلب قدرة وخبرة علمية وعملية كافية لأداء مهمته.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص09

² Khelassi Réda, l'audit interne ; 3^{ème} édition, éditions Houma , Alger, 2010, p p 22-23.

³ احمد حلبي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2015، ص

❖ **فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية:** فنظام الرقابة الداخلية يشمل هيكل يتكون من بيئة الرقابة، وتقدير المخاطر، وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصال، ففهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية يعتبر نقطة البداية لأداء مهمته.

❖ **فرض الصدق في محتويات التقرير:** حيث يعتبر تقرير المدقق الأساس عند توزيع الأرباح أو القبول الاقرار الضريبي، فعبء الاثبات يقع على المدقق باعتباره محل ثقة جميع الاطراف المتعاملين مع المؤسسة أو المستفيدين من تقريره.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق وأهميته

1- أهداف التدقيق:

شهدت أهداف التدقيق عدة تطورات وفق المراحل التي مر بها التدقيق، حيث يمكن تقسيم أهداف التدقيق الى ما يلي:¹

أ- الاهداف التقليدية: يمكن حصرها فيما يلي:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته، وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات المستخدمة.

ب- الأهداف الحديثة: من أهمها ما يلي:

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الانتاجية عن طريق الحد من الاسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.
- تقييم نتائج أعمال المشروع مقارنة بالأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.

إضافة للأهداف التقليدية والأهداف الحديثة هناك أهداف أخرى للتدقيق متمثلة في الأهداف العملية وهي تضم:²

- **الوجود والتحقق:** وهو التأكد من أن جميع الأصول والخصوم الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.

¹ خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية - داروائل للنشر، الاردن، 1999، ص15.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 16-18.

- **الملكية والمديونية** : وذلك من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم هي التزام عليها، فالتدقيق بذلك يعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.
- **الشمولية أو الكمال** : بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من ثقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هاته البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من أهم أهداف التنفيق لإعطاء المصدقية المخرجات نظام المعلومات المحاسبية.
- **التقييم والتخصيص**: يقصد به ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلال الاستثمارات، أو تقييم المخزونات، ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- **العرض والإفصاح**: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة عن مخرجات نظام المعلومات التي أعدت وفقاً لمعايير الممارسة المهنية، وتجهيزها بشكل يتماشى والمبادئ المحاسبية، تعتبر هذه المعلومات محل الفحص من قبل المدقق ليتأكد من صحتها ومصداقيتها .
- **إبداء الرأي**: يسعى المدقق من عملية التدقيق إلى إبداء رأي في محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق وصحة المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية.

2- أهمية التدقيق:

تظهر أهمية تدقيق الحسابات في أنه وسيلة تخدم العديد من الجهات في اتخاذ قراراتهم ورسم سياستهم وهذه الجهات هي¹:

- **إدارة المشروع**: تعتمد اعتماد كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، كما أنه وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافآتهم.
- **المستثمرون**: نتائج التدقيق تطمئنهم بأن أموالهم لن تتعرض للاختلاس والسرقة وذلك نتيجة قيام المدقق بمراقبة تصرفات مجلس الإدارة والتأكد من عدم انتهاك العقد الأساسي، وأيضاً يعتمد المستثمرون على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 8-9

- **البنوك:** قبل أن توافق على منح القروض للمؤسسة فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة أعمال هذه المؤسسات بناء على نتائج التدقيق، وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد القروض مع فوائدها وفي المواعيد المحددة لها.
- **الجهات الحكومية:** تعتمد أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشاريع في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدول أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمد من جهات محايدة تقوم بفحص البيانات فحصا دقيقا وابداء الرأي الفني المحايد والعاقل عليها.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

1- من حيث أهداف مهمة التدقيق:

- **تدقيق القوائم المالية:** هو فحص القوائم المالية المعدة من طرف المسيرين والموجهة للمستخدمين من خارج المؤسسة، ويشرف على هذا النوع من التدقيق شخص مؤهل ذو خبرة ومستقل عن المؤسسة محل التدقيق، بهدف إبداء رأيه حول ما إن كانت البيانات المالية تقدم صورة عادلة وصادقة عن أداء المؤسسة ووضعها المالي، هذا بالإضافة إلى الالتزام بالمتطلبات التنظيمية ذات الصلة القانونية، إن تدقيق القوائم المالية هو جمع الأدلة والاثباتات حول عمليات ووقائع المؤسسة، واستخدامها في تحديد ما إذا كانت تتناسب لمبادئ والمتعارف عليها، إذ ينتج عن هذا التدقيق شهادة مدقق – مستقل وكفاء - يبدي من خلالها رأيه بكل موضوعية حول ما إذا كانت الوقائع والتأكدات المعروضة في القوائم المالية موافقة للقواعد المعمول بها¹.

▪ **تدقيق العمليات:**

- يشمل هذا النوع مختلف مهام التدقيق التي تطبق على كل أعمال المؤسسة دون الاقتصار على أثارها على عناصر القوائم المالية الختامية، ويتمثل الهدف الأساسي لتدقيق العمليات في الحكم على الطريقة التي تم بها تحديد الأهداف وكيفية تحقيقها، إضافة إلى المخاطر التي يحتمل أن تضعف المؤسسة في تحديد الأهداف الملائمة، وفي طرق تحقيقها وتقدير فرص المؤسسة في ذلك. وبعبارة أخرى، فإن مهام تدقيق العمليات تستهدف تحسين أداء

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 02، الجزائر، 2005، ص11.

المؤسسة من خلال تحليل المخاطر الموجودة لتقديم نصائح واقتراحات قد تكون إجراءات أو سياسات أو استراتيجيات جديدة.¹

2- من حيث نطاق عملية التدقيق

• التدقيق الكامل:

وهو الذي يخول للمدقق وضع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تحدد الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به، وفيه يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل، حيث يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، وقد كان هذا النوع تدقيقاً كاملاً تفصيلياً أي يقوم المدقق بفحص القيود وغيرها كلها حين كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم والعمليات قليلة العدد، وقد تحول إلى تدقيق كامل اختياري نتيجة التطور الذي حدث في مجال الأعمال وما صاحبه من ظهور الصناعات الكبيرة وشركات المساهمة، بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات والسجلات والمستندات. إذ أن اتباع أسلوب العينة والاختبار في التدقيق زاد من اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية، لأن كمية الاختبارات وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة، حيث يزيد المدقق من نسبة اختباره في حالة ضعف تلك الأنظمة ووجود ثغرات فيها.²

• التدقيق الجزئي:

هنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، نتيجة الجهة التي تعين المدقق لهذه العمليات، هذا ما يجعله مسؤولاً في نطاق ما تم تحديده، لذلك يجب في مثل هذه الحالات وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق التدقيق والأهداف المراد تحقيقها، إذ يقوم المدقق بإبراز ذلك في تقريره لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي التقرير.³

3- من حيث درجة الالتزام:

• التدقيق الإلزامي:

هو التدقيق الذي تكون المؤسسة ملزمة بالقيام به حسب النصوص التشريعية والقوانين النافذة، إذ يتميز هذا النوع من التدقيق بوجود عنصر الإلزام، وذلك من خلال وجود نص صريح في التشريع المعني، وبالتالي يمكن فرض عقوبات وجزاءات قانونية على المخالفين

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص12.

² احمد نور، مراجعة الحسابات النظرية والعلمية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1992، ص17.

³ احمد نور، المرجع نفسه، ص18.

لأحكام هذه التشريعات، وكمثال عن ذلك ما ينص عليه القانون التجاري الجزائري في مواد من 678 الى غاية 684 الذي يلزم الشركات تعيين محافظ حسابات، ويترتب على عدم القيام بذلك وقوع المخالفين تحت طائلة العقوبات المقررة¹.

● **التدقيق الاختياري:**

هذا النوع من التدقيق غير الزامي أي وجود قانوني يحتم القيام به، ويناسب هذا التدقيق المؤسسات الفردية وشركات الاشخاص، حيث يتم الاستعانة بخدمات المدقق في تدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائم مالية ختامية، من أجل الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية والمالية التي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء، وخاصة حالة الانفصال وانضمام شريك جديد، وفي حالة المؤسسات الفردية يساعد هذا التدقيق على زيادة الثقة في المعلومات المالية المقدمة للأطراف الخارجية خاصة².

4- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

● **التدقيق النهائي:**

يكلف المدقق بالقيام بمثل هذا النوع من التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد اجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان لعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لان الحسابات تكون قد اقفلت مسبقا، ويعاب على هذا النوع من التدقيق تأخر النتائج، حدوث ارتباك في مكاتب التدقيق، عدم اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب، وعدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب، اذ ترجع هذه العيوب الى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق، ويعود ذلك لالتزام المدققين بإنهاء عملية التدقيق وابداء رأي في محايد في مواعيد محددة أو إذ كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب التدقيق³.

● **التدقيق المستمر:**

وهو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية، وغالبا ما يتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة اجراء مراجعة اخرى بعد اقفال الحسابات للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد التقارير المالية النهائية، وهذا النوع يعد مناسباً لشركات الأموال وغيرها من المؤسسات التي تقوم بعمل ضخيم من العمليات، حيث تحتاج الى وقت طويل نسبيا

¹ محمد السيد سرايا، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 32.

² محمد السيد سرايا، المرجع نفسه، ص32.

³ حارم هاشم اللوسي، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الاول: المراجعة نظريا، الجامعة المفتوحة طرابلس، 2002، ص61.

لفحصها، كما توفر للمدقق الوقت الكافي مما يساعده على التوسع في عملية التدقيق، كما يطلق على هذا النوع بالتدقيق المانع والمصحح في وقت واحد، ومن مزايا اتباعه القضاء على مساوئ التدقيق غير متصل، توطيد العلاقة الانسانية بين المدقق وموظفي المؤسسة محل التدقيق.

5- من حيث درجة الشمول:

- **التدقيق العادي:**

يتعلق هذا النوع بفحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وابداء رأي المراجع الفني المحايد حول ذلك.

- **تدقيق لغرض معين:**

الهدف منه هو البحث عن حقائق معينة يستهدفا الفحص، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقا عاديا بهدف الخروج برأي محايد¹.

6- من حيث القائم بعملية التدقيق:

- **التدقيق الخارجي:** يقوم به شخص أو فريق من الاشخاص الخارجيين عن المؤسسة ولا يعتبرون موظفين لديها، ويمكن ان يكون هؤلاء:

- ✓ **مدققون قانونيون:** وهم الذين يقومون بمهام التدقيق المالي والمحاسبي والمصادقة على الحسابات².

- ✓ **مدققون متعاقدون:** يقومون بمهامهم في اطار عقد يربطهم بالمؤسسة المراد تدقيقها، وتكون واجباتهم محددة في هذا العقد. خلافا للتدقيق الخارجي القانوني الذي تعتبر أهدافه معروفة سلفا، ان التدقيق التعاقدية له أهداف متعددة بتعدد القائمين به. إذ يمكن أن يكونوا خبراء، محاسبين، محامين، ومختصين في المعلوماتية،... الخ. وعادة ما يكون وراء التدقيق التعاقدية دوافع موضوعية متعددة كأن يطلب البنك القيام بمهمة تدقيق المؤسسة التي ترغب في الاستفادة من قرض بنكي³.

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص194.

² عبد الوهاب ناصر علي، دور اليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير العربية والدولية والامريكية، الجزء الاول، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص14.

³ عبد الوهاب ناصر علي، مرجع سبق ذكره، ص14.

• التدقيق الداخلي:

ترغب الكثير من المؤسسات في التأمين بواسطة موظفيها بالتدقيق المستمر لأنشطتها وانظمة عملها، ويكون هؤلاء عندئذ موظفين تابعين للمؤسسة كبقية الموظفين الاخرين، مهمتهم السهر على تحسين فعالية نظام المراقبة الداخلية لتحقيق اهداف المؤسسة. ينتمي هؤلاء الموظفون الى وظيفة مستقلة يطلق عليها اسم "وظيفة التدقيق الداخلي"، ولتأدية دورها بفعالية يشترط أن تكون هذه الوظيفة مستقلة تماما عن باقي الوظائف الاخرى، وتكون المسؤولية مباشرة أمام مجلس الادارة والادارة العليا للمؤسسة، ومن بين أهداف التدقيق الداخلي هو السير الحسن لإجراءات الرقابة الداخلية، صحة المعلومات المستخدمة في المؤسسة، وانسجام العمليات واحترامها للقوانين¹.

¹ مقدم عبيرات واحمد نثار، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الاكاديمية العربية المفتوحة الدانمارك، العدد الثاني، 2007، ص65.

جدول رقم (I - 02) : أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي	
التعيين أو العهدة	مستخدم ينتهي الى مؤسسة ويعين من طرف الإدارة العليا	متعاقد خارجي مستقل قانونيا ويعين من طرف الجمعية العامة.
الاستقلالية	مستقل عن الأنشطة التي يدققها واستقلاله عن الادارة مرتبط بالوضع التنظيمي، والخضوع لتدخلاتها ورغباتها	مستقل قانونيا عن ادارة المؤسسة باعتباره يمارس مهنة حرة، وينبغي ان يكون مستقلا عن الملاك.
الجهة المستفيدة من التدقيق	في خدمة الإدارة ويعمل لصالح مسؤولي المؤسسة	يعمل لصالح المساهمين، كما تستفيد منه أطراف اخرى (المستثمرون، البنوك، الموردون)
نطاق العمل والأهداف	مرتبط باهتمامات الادارة، تقييم نظام الرقابة الداخلية والمخاطر	المصادقة على الحسابات وابداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية
الاطار المرجعي	وثيقة التدقيق الداخلي، دليل التدقيق الداخلي، معايير الممارسة المهنية	الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها
توقيت العمل أو دورية التدقيق	العمل على مدار السنة بطريقة مستمرة حسب مهام مخططة	غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية عند غلق الحسابات

المصدر: أحمد حلبي جمعة، مرجع سبق ذكره، 2005، ص18.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

تعددت الآراء حول طبيعة التدقيق الداخلي كأحد أنواع التدقيق ، فالبعض يعتبره أسلوب علمي وآخرون يعتبرونه وظيفة إدارية، أو نشاط علمي مستقل، إلا أن فهم ماهية التدقيق الداخلي يقتضي معرفة الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، والدور الذي يؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية في المؤسسة، وتلك بالاستناد إلى تعاريف التدقيق الداخلي المقترحة من قبل الهيئات المتخصصة والباحثين.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وتطوره التاريخي

أولاً: تعريف الدقيق الداخلي

للتدقيق الداخلي عدة تعاريف منها :

- عرف بأنه : " نشاط تقييبي مستقل تقوم به إدارة أو قسم داخل المؤسسة مهمته فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقييم أداء الإدارات والأقسام في هذه المؤسسة ، وتلك كأساس لخدمة الإدارة العليا كما أنه رقابة إدارية تؤدي عن طريق قياس وتقييم فعالية الوسائل الرقابية الأخرى.¹

- عرفه مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية) على أنه : " وظيفة يؤديها موظفين من داخل المؤسسة وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية .²

- عرف أيضا بأنه: " نشاط مستقل وموضوعي بمنح للمؤسسة درجة من السيطرة على عملياتها، ويساعدها على تحقيق أهدافها من خلال عملية التقييم وتقديم اقتراحات لتعزيز فعاليتها.³

- كما عرف على أنه : وشيقة تقييمية مستقلة تنشأ داخل تنظيم معين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم، ويهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الأفراد داخل هذا التنظيم للقيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة وتلك عن طريق توفير التحليل، التقييم، التوصيات، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.⁴

¹ وجدي حامد حجازي، اصول المراجعة الداخلية-مدخل علمي تطبيقي-، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010، ص11.

² محمد السيد سرايا، اصول المراجعة و التدقيق الشامل-الاطار النظري، المعايير والقواعد مشاكل تطبيق العمل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008، ص11.

³ Khalassi Réda ,référence précitée , p48-49.

⁴ فتحي رزق السوافري، احمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص81-82.

من خلال التعاريف السابقة نجد أن للتدقيق الداخلي هدفين أساسيين هما:¹

- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية المصرح بها في المستويات الإدارية المختلفة ؛

- التحقق من مدى كفاءة وفعالية أداء الإدارات والأقسام المختلفة.

وبصفة عامة يمكن القول بان التدقيق الداخلي عبارة عن نشاط تقييمي مستقل يقوم به شخص من داخل المؤسسة من أجل إبداء الرأي حول صحة وسلامة الدفاتر والسجلات المحاسبية ومتى فعالية الأنظمة والإجراءات التسييرية القائمة في المؤسسة.

ومن التعاريف السابقة تجد أيضا أن لعملية التدقيق الداخلي عدة خصائص وهي:²

- **تأكيدية:** تطمئن الإدارة العليا بالمخاطر التي تواجه المؤسسة، مما يساعد في السيطرة على هذه المخاطر في الوقت المناسب؛

- **استشارية:** تقدم لإدارة المؤسسة كل الدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة؛

- **مستقلة:** أي أنها وظيفة مستقلة عن كل الوظائف الأخرى بالمؤسسة ومرتبطة بالإدارة العليا فقط؛

- **موضوعية:** أن يؤدي المدقق الداخلي مهامه بأداء جيد وموضوعي.

ثانيا : نشأة وتطور التدقيق الداخلي

لقد برزت حادة الموت إلى التدقيق الداخلي نتيجة لتطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية، فقد ظهر التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الأزمة الانسيابية سنة 1929 التي أدت إلى انهيار البورصة، ولتفادي هذه الأزمات ألزم المشرع الأمريكي أن تكون حسابات المؤسسات المسعرة في البورصة مراقبة من طرف مدقق خارجي، وبالتالي أصبح واجبا على الشركات التعامل مع مكاتب التدقيق الخارجي، حيث أن هذه الأخيرة قامت برفع أسعارها نظرا لزيادة المعاملات، مما دفع الشركات تدريجيا إلى تعيين مدققين داخليين يتقاضون أجرة من المؤسسات، ولهم نفسي مهام المدقق الخارجي . وكانت مهمة التدقيق الداخلي أنداك تقتصر على التأكد من مدى صدق البيانات واثبات الوضعية المالية للمؤسسة، والتي تعرف حاليا بالتدقيق المالي والمحاسبي. وفي سنة 1941 تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك من اجل تطوير مهنة

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار لجامعية الجديدة، مصر، 2001، ص213.

² زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مطبعة سخري، 2010/2011.

التدقيق الداخلي، وتوسيع مجال تدخلها من تدقيق محاسبي إلى تدقيق تشغيلي، ثم تدقيق معلوماتي، وحديثا تدقيق استراتيجي.¹

هناك مجموعة من العوامل التي أدت في التطور السريع للتدقيق الداخلي وزيادة الاهتمام بها داخل المؤسسة وتفعيل دورها بشكل كبير، ومن أبرز هذه العوامل ما يلي :

- انفصال الملكية عن الإدارة.
 - اتساع حجم المؤسسات وتعدد انشطتها وعملياتها .
 - ظهور المؤسسات ذات الفروع والشركات المتعددة الجنسيات.
 - التقارير والقوانين التي مرت في العديد من دول العالم، والتي أوصت بتفصيل وتطوير دور التدقيق الداخلي في المؤسسات، ونذكر منها:
- صدر قانون ساريان اوكسلي عقب إعلان افلاس شركة وورلنكوم واندرسون للطاقة، مما دفع الكونغرس الأمريكي إلى سن هذا القانون الذي اعتبر من وجهة نظر الكثير من الباحثين داعم للتدقيق الداخلي، بالإضافة إلى تقرير لجنة بازل، حيث الزم بضرورة انشاء تدقيق داخلي والتي تتمتع بالاستقلالية والحيادية ويجب تقديم تقرير لمجلس الإدارة.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

إن التدقيق الداخلي رافق نشوء الحضارة الإنسانية بتطورها، وكذلك بالنسبة لأهدافه وأهميته وفيما يلي سنتعرض إلى أهمية وأهداف التدقيق الداخلي.

أولا: أهمية التدقيق الداخلي

اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة حيث أصبح لها دورا هاما في المؤسسات وذلك لما اثبتته من ضبط للمخالفات والانحرافات عن الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها

ومن العوامل التي ساهمت في تطوير الاهتمام بالتدقيق الداخلي في كالاتي:

- تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا على نطاق واسع، مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وكافة العاملين.

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص82.

ظهور الشركات المساهمة وحاجتها للمعلومات لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة.

- الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي ولعدد المستويات الإدارية في المؤسسة، مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات، ومن تم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال وتحمل المسؤوليات وفقا للسياسات والنظم والاجراءات المعمول بها.
- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير و لأجل التأكد من ذلك لابد من سلامة نظام التدقيق.¹

ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي

- طبقا لما ورد في بيان مسؤوليات التدقيق الداخلي الذي أصدره مجمع المدققين بالولايات المتحدة الأمريكية هو محاولة جميع أعضاء الإدارة العليا في الإبراء الفعلي لمسؤولياتهم عن طريق تزويدهم بتحليلات وتقييم وتوصيات وتعليقات مرتبطة بالأنشطة التي تناولتها المراجع.²
- وينبغي ان لا يقف التدقيق الداخلي موقف الجمود بل يجب أن يتطور مع الزمن لينسجم مع التغيرات التي تطرأ على نشاط المؤسسة ، فقد حددت أهداف التدقيق الداخلي كما يلي:
- فحص ودراسة وتحليل انظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي و تقييم مدى كفاءتها وفعاليتها ؛
 - التحقق من وجود أصول المؤسسة وصحة تقيدها بالدفاتر وكفاية وسائل حمايتها من الخسائر بكافة أنواعها ؛
 - تدقيق الدفاتر والسجلات و فحص المستندات لاكتشاف الأخطاء والتلاعب ومنع تكرار حدوثها مستقبلا؛
 - التحقق من صحة البيانات الحسابية الظاهرة بالقوائم المالية أو التقارير التي تعدها الإدارات المختلفة والادارة العليا؛
 - تقييم نوعية الأداء في تنفيذ السياسات المقررة؛
 - ابداء التوصيات لتحسين أساليب العمل؛
 - التحقق من مدى مراعاة السياسات الموضوعة والالتزام بالخطط والإجراءات المرسومة ؛
 - تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة بتقديم الخدمات لأعضاء الادارة.³

¹ خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية ، مكتبة المجتمع العربي، 2010، ص127.

² القبطان محمد، قواعد المراجعة في اعمال البنوك ، دار النصر، القاهرة، 2006، ص178.

³ القبطان محمد، المرجع نفسه، ص179.

1- هدف الحماية:

قيام المدقق الداخلي بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية مسبقاً لكل من سياسة المؤسسة، الإجراءات المحاسبية، نظام الضبط الداخلي، سجلات المؤسسة، قيم المؤسسة، أنشطة التشغيل.¹

2- هدف البناء:

ويعني هذا الهدف أنواع الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة وعلى ذلك يقوم المدقق الداخلي بالإضافة إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية ما يلي:

- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية؛
- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.²

3- هدف الشراكة:

من أجل تحقيق الأهداف السابقة يجب على المدقق الداخلي أن يبني بينه وبين العاملين في المؤسسة شركة حقيقية من خلالها تذليل العقبات التي قد تنشأ لأسباب سلوكية ونفسية عند هؤلاء العاملين.³

4- هدف خلق قيمة مضافة:

وهو قدرة التدقيق الداخلي على إضافة القيمة للمؤسسة بتحقيق العائد النهائي للاستثمار في المؤسسة وأن فعالية التدقيق الداخلي في خلق القيمة المضافة تتوقف على:

الأول : ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين والأطراف المستفيدة من خدماتهم.

الثاني: هو النظر لوظيفة التدقيق الداخلي في ضوء سلسلة القيمة والأطراف المستفيدة من تلك القيمة.⁴

تتمثل أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي:

- الكفاءة داخل كل قسم من أقسام المؤسسة؛
- كفاءة النظام المحاسبي الذي يعطي صورة صادقة عن نتائج العمليات والموقف المالية؛
- التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التقليدية المتعلقة بها، وإبداء الرأي بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية ؛

¹ السوافيري فتحي و آخرون، الاتجاهات في المراجعة و المراقبة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، السكندرية، 2002، ص46

² سوافيري فتحي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص47.

³ بكري علي حجاج، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الاقتصادية في منظمات الاعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 30، 2005، ص31.

⁴ بكري علي حجاج، مرجع نفسه، ص32.

- زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها؛
- يقدم الحلول الممكنة والتوصيات للمشاكل التي تواجهها المؤسسة ؛
- تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم¹.

المطلب الثالث : أنواع ومعايير التدقيق الداخلي

أولا : أنواع التدقيق الداخلي

أصبح المفهوم المعاصر للتدقيق الداخلي أكثر شمولاً واتساعاً نتيجة التطور الزمني وتوسع وتنوع الأنشطة الاقتصادية، فأصبح يضم إلى جانب التدقيق المالي جوانب الأنشطة المختلفة بالمؤسسة كلها، وفي مقدمتها تدقيق العمليات التشغيلية في ضوء البرامج والنظم والسياسات والإجراءات الموضوعية التي أصبحت بدورها جزءاً أساسياً عن مسؤوليات المدقق الداخلي، التحقق من قابليتها للتطبيق والتقييم الدوري لنتائج تنفيذها وقياس الانحرافات وتقديم الاقتراحات البناءة لتنمية جوانب القوة ومعالجة جوانب الضعف .

- يمكن توضيح هذين النوعين كالآتي :

1- التدقيق المالي :

وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققين التابعين للمؤسسة وذلك من أجل حماية أموال المؤسسة ، وتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.²

1-1 مفهوم المدقق المالي : تتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون المؤسسة طرفاً فيها والتحقق منها حسابياً ومستندياً وما يتعلق بها من قوائم وتقارير .

2-1 أهداف التدقيق المالي : إن الهدف من التدقيق المالي هو إعطاء رأي بشكل موضوعي في إعداد التقارير المالية وفقاً لقواعد محاسبية محددة والتي تم تطبيقها بطريقة مماثلة ، ويمكن توضيح الأهداف الخاصة بالتدقيق المالي فيما يلي :

- التحقق من السجلات والطرق المحاسبية المستعملة ؛
- التحقق من اتمام العملية المالية بطريقة صحيحة؛
- التحقق من مسؤولية المدراء الماليين؛

¹سعداني ابراهيم احمد، دور حوكمة الشركة و المراجعة الداخلية في تطوير الاقتصاد الوطني، المعهد الاسلامي للبحوث و التدريب، جدة، 2008، ص.4.

²أيمن عبد الله ابو بكر، التدقيق الداخلي، مدونة، جامعة ابو ظبي، 2012، ص13.

- التحقق من دقة التقارير المالية ومن أنها تمثل واقع المؤسسة بصورة عادلة، طبقا لقواعد محاسبية محددة طبقت بثبات خلال المدة المحاسبية الجارية بالمقارنة مع المدد المحاسبية الماضية؛
- التحقق من الوجود الفعلي للأصول؛
- فحص وتدقيق الإيرادات المختلفة والتأكد من أن إجراءات التسجيل والترحيل تمت بصورة صحيحة ورحلت الى الحسابات المعنية؛
- التحقق من الدقة الحسابية للمعاملات المالية و التأكد من أن المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها قد تم اتباعها ؛
- منع واكتشاف التلاعب و التزوير بالدفاترو السجلات.

2- تدقيق العمليات التشغيلية :

استخدام تدقيق العمليات في السابق لمعرفة التنوع في الأنشطة والتي تتضمن تقييم أداء الإدارة، خطط الإدارة، نظم رقابة الجودة وأنشطة عمليات معينة فضلا عن تقييم الأقسام، إن هذا النوع من التدقيق يتعلق بالعمليات غير المالية للمؤسسة، أو بشكل عام فإن تدقيق العمليات من التدقيق يتعلق بالعمليات غير المالية للمؤسسة، أو بشكل عام فإن تدقيق العمليات يتم من قبل المدققين الداخليين، لكن في بعض الحالات يشارك مدققين خارجيين في أداء هذا النوع من التدقيق .

2-1 مفهوم تدقيق العمليات التشغيلية : يعرف تدقيق العمليات بأنه أداة تخدم أنشطة الإدارة من خلال تقييمه لأنشطة المؤسسة وتقديم توصيات ضرورية .

2-2 أهداف تدقيق العمليات التشغيلية: بهدف تدقيق العمليات إلى تحقيق الآتي :

- تحديد ما إذا كانت المؤسسة تدير وتستعمل مواردها المتاحة من موظفين وممتلكات وأموال وغيرها بكفاءة ؛
- التعرف على ما إذا كانت المؤسسة قد التزمت بالأنظمة والتعليمات التي تتم بالكفاءة ؛
- توفير معلومات دقيقة عن العمليات وفي الوقت المناسب؛ -
- مدى الاتفاق مع السياسات والخطط والإجراءات والقواعد والقوانين ؛
- حماية الأصول من سوء الاستعمال.
- وينبغي تحقيق هذه الأهداف المقررة بأكبر قدر من الفاعلية، كما يهدف هذا النوع من التدقيق إلى وضع الافتراضات التي تمكن الجهات المعنية من تحسين طرق استغلالها لمواردها المتاحة.

ثانيا : معايير التدقيق الداخلي

تتم عملية المراجعة في بيئة ثقافية وقانونية مختلفة وضمن مؤسسات تختلف من حيث الأهداف، الحجم والهيكل، وهذه الاختلافات قد تؤثر على ممارسة التدقيق الداخلي، حيث تستدعي وجود معايير دولية للممارسة المهنية المتفق عليها، ولقد أصدر معهد المدققين الداخليين معايير الممارسة المهنية لأول مرة سنة 1978 وتم تعديلها في 1993 وتتضمن خمسة معايير عامة، وتم تبويبها في خمسة مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعي، بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة والتي وضعت سنة 2003 ، في حين كان آخر إصدار للمعايير المهنية في 2008 ، وتم تعديله في مسنة 2010 مع سريان تطبيقه بداية من 2011. حيث تتضمن معايير معهد المدققين الداخليين مجموعة من المعايير هي:

1- المعايير والصفات :

- 1000 الغرض ، السلطة والمسؤولية ، يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق، بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ وأخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي ، اذ يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بصفة دورية وتقديمه إلى الإدارة ومجلس الإدارة للموافقة عليه .
- 1100 الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يكون التدقيق الداخلي مستقلا، كما يجب أن يكون المدققون الداخليين موضوعيين أثناء أداء أعمالهم .
- 1200 المهارة والعناية المهنية اللازمة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي المحافظة على برنامج للتأكد وتحسين الجودة، بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي¹.

2- معايير الاداء :

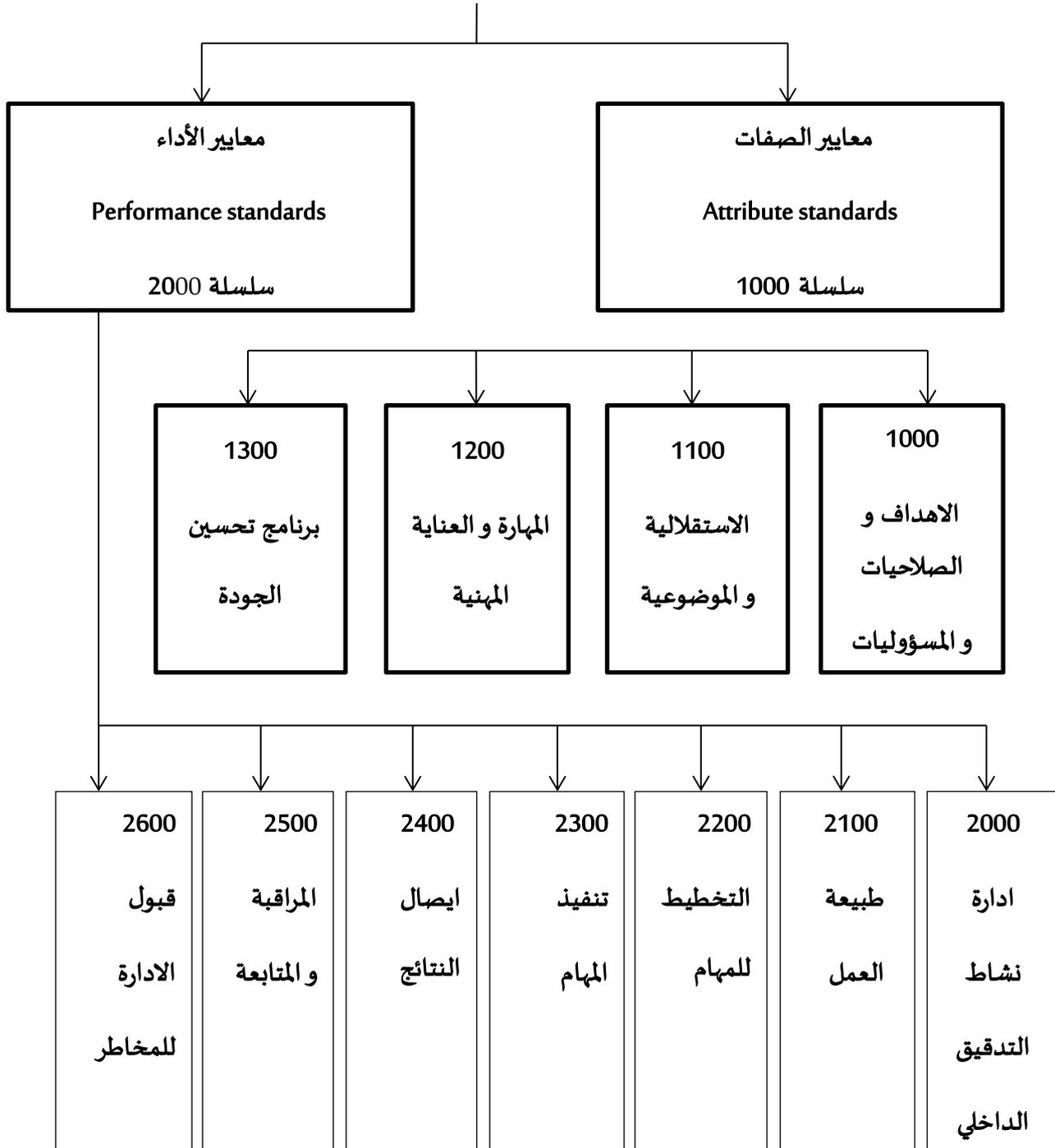
- 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفاعلية لضمان تحقيق قيمة مضافة للشركة.
- 2100 طبيعة العمل : يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والاسهام في تحسين عمليات الحوكمة، ادارة المخاطر، والرقابة وكذلك إتباع أسلوب منهجي منظم.
- 2200 تخطيط مهام التدقيق الداخلي : يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة العمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توثيقها، والموارد المخصصة لها.
- 2300 تنفيذ مهام التدقيق الداخلي : يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتوثيق المعلومات الكافية واللازمة لتحقيق أهداف المهمة.

¹ The institute of internal auditor , international standars for professional practice of internal auditing florida , 2008,p15-16.

- 2400 تبليغ النتائج: يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام .
 - 2500 مراقبة سير العمل: يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام متابعة ما يتخذ النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.
 - 2600 حسم مسالة قبول الادارة للمخاطر: عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الادارة قد قامت بقبول مستوى من المخاطر المتبقية، يمكن أن يكون باعتقاده مستوى غير مقبول للمؤسسة . فيجب عليه أن يناقش تلك المسالة مع الإدارة، فإذا لم يتم حسم مسالة القرار بشأن المستوى المقبول، للمخاطر المتبقية، على المدقق الداخلي رفع المسالة إلى مجلس إدارة الشركة لحسمها بمعرفته.
- وكل نوع من المعايير يتعلق بحالة معينة، حيث يرمز حرف A الى خدمات التأكيد و الحرف C إلى الخدمات الاستشارية.¹

¹ The institute of internal auditor , op cit , p16.

الشكل (1-I) : معايير التدقيق الداخلي وفق معهد IIA



المصدر: الرمحي زاهر عطا، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية ، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص25.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن التدقيق قديم النشأة اتسع مفهومه نتيجة الثورة الصناعية وما لحقها، وتطورت أهدافه نتيجة المراحل التاريخية التي مر بها، فهو عبارة عن فحص مهني شامل للدفاتر والسجلات المحاسبية بغية إبداء الرأي حول مصداقيتها، تكمن أهميته في كونه وسيلة تخدم العديد من الجهات في اتخاذ القرار ورسم السياسات الخاصة بها .

يقوم التدقيق على مجموعة من المبادئ منها ما هو متعلق بركن الفحص ومنها ما هو متعلق بركن التقرير، كما أنه ينطلق من مجموعة من الفروض كفرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية.

ظهر التدقيق الداخلي نتيجة عدم كفاية التدقيق الخارجي، ونظرا لحاجة الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية والتأكد من فعالية الأنظمة التسييرية، يهدف إلى التأكد من مدى صحة وسلامة القوائم المالية، ومدى فعالية الأنظمة التسييرية، فهو يقدم عدة خدمات للمؤسسة، كما له عدة أنواع من بينها التحقيق الداخلي المالي والمحاسبي الذي يعني بالتأكد من صحة وسلامة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة، مما يساعدها في تقييم وظيفة مراقبة التسيير وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

تمهيد:

إن الأهمية البالغة التي تكتسبها مراقبة التسيير داخل المؤسسة تكمن في تحقيق الأهداف وذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في المسار الصحيح مع تقديم النصائح والإرشادات اللازمة والكافية لتجنب الانحرافات السلبية التي تعيق تحقيق تلك الأهداف .

وعليه سنتعرف في هذا الفصل على وظيفة مراقبة التسيير التي تعتبر من الأنظمة الهامة داخل المؤسسة لذلك يجب أن تطبق بشكل صحيح ولكي تؤدي هذه الأخيرة وظيفتها بشكل جيد وتقوم بالدور الأساسي الذي وجدت من أجله يجب أن تعتمد على مجموعة من الأدوات التي تؤدي إلى تثبيت ركائزها داخل المؤسسة .

هذا ما سنتناوله في فصلنا وقد تم تقسيمه إلى مبحثين هما :

المبحث الأول: لمحة عامة عن وظيفة مراقبة التسيير.

المبحث الثاني: خطوات وأدوات مراقبة التسيير.

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

تعتبر وظيفة مراقبة التسيير من المفاهيم التي مرت بعدة مراحل لتصل الى ماهي عليه الآن، ومن بين الوسائل الهامة التي تستخدمها المؤسسة لمساعدتها في اتخاذ قرارها وتحسين أدائها وتنظيمها وتحقيق أهدافها المسطرة، ومن أجل هذا فان لهذه الوظيفة أهمية كبيرة وبالتالي سنحاول في هذا المبحث التطرق الى تعريف وظيفة التسيير وخصائصها اضافة الى الأهداف والانواع.

المطلب الأول: تعريف مراقبة التسيير وتطورها التاريخي

أولاً: تعريف مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير عدة تعاريف يذكر منها ما يلي:

تعريف 01: يعرف انتوني antoony ودايردن dearden (مراقبة التسيير هي الإجراء التي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد تم الحصول عليها ويتم استعمالها بفعالية (بالنسبة للأهداف) وفاعلية (بالنسبة للوسائل المستعملة) وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة.

تعريف 02: مقدم من طرف خبراء المحاسبة ومحافظوا المحاسبات (مراقبة التسيير هي النظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة، هذا النظام يسمح بمركزية وتجمع وترتيب المعلومات وترجمتها قصد الفهم وتبيين نجاعة كل نشاط او وظيفة في المؤسسة¹.

تعريف 03: عرفها khemakhem بأنها عملية يتم تنفيذها داخل كيان اقتصادي لضمان التنشيط والتحرك الفعال والدائم للطاقات والموارد المتاحة لتحقيق الهدف من ذلك².

تعريف 04: يعرفها P.BERGERON أنها تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وبتخاذ الاجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير ملائمة.

تعريف 05: مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الامثل لتحقيق أهداف التنظيم³.

¹ هواري معراج، مصطفى الباهي، مدخل الى مراقبة التسيير بدون طبعة. ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص06.

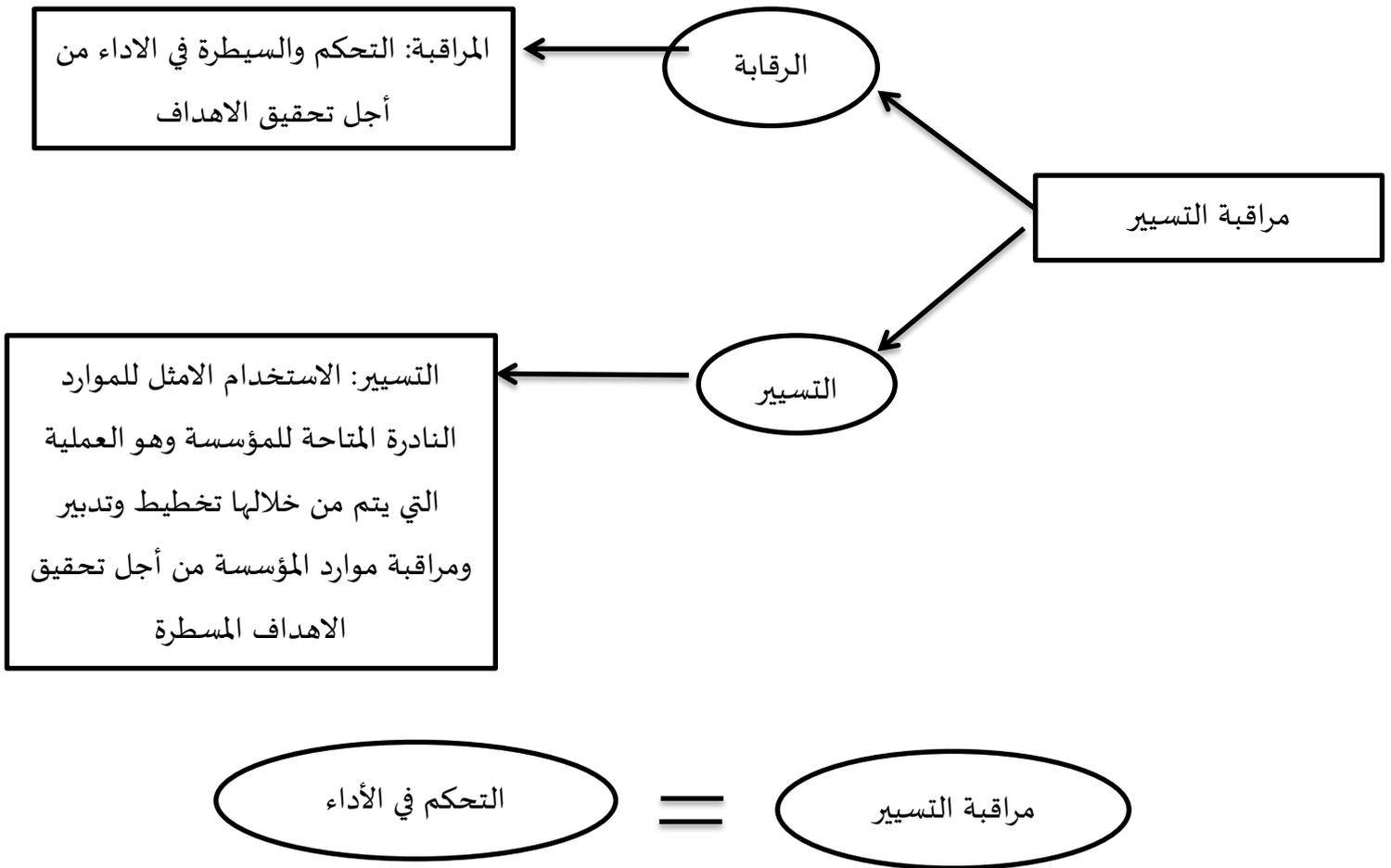
² محمد خليل، عبد الحميد احمد، متى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الابحاث والدراسات، 2012، ص01.

³ خالد رجم، شربي محمد، دروس في مقياس مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2018، ص07.

من خلال هذه التعاريف يمكن استنتاج تعريف شامل لمراقبة التسيير يتمثل في ان:

- مراقبة التسيير هي أداة تعديل تهدف إلى الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات. وهي تتحكم في الأداء التسييري للعاملين وذلك من خلال توفير المعلومات من أجل اتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية.

الشكل رقم (II-01): مفهوم مراقبة التسيير



المصدر: خالد رجم، شربي محمد، مرجع سبق ذكره، ص7

ثانيا: التطور التاريخي لمراقبة التسيير

لقد تطور مفهوم مراقبة التسيير إلى أن أصبح نظاما متكاملا غير المراحل الأساسية التالية الذكر:¹

❖ ظهور وانتشار مراقبة التسيير:

كان ظهور مراقبة التسيير مرتبط بالمرحلة الصناعية في أواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، حيث أن أولى المبادئ وطرق مراقبة التسيير ظهرت بين 1850 و 1910 في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا.

وكان تطبيقها تدريجيا حسب احتياجات المؤسسات. اذ بدأت مع أوائل الدراسات TAYLOR سنة 1905 حول مراقبة الانتاجية، وبحوث Gant سنة 1915 حول التكاليف المتعلقة بالهيكل، والدراسات Saint Gabain الخاصة بالتقسيم الهيكلي، حتى هذه الفترة كانت مراقبة التسيير ترتبط أساسا بوظيفة الإنتاج لكنها لم تكن قد أخذت هذا الاسم بعد.

اعتبرها Anthony R.N أول جامعي أمريكي وصف ونظر تطبيق مراقبة التسيير، والتي بدأ تنفيذها أول مرة في أوائل العشرينات من القرن الماضي في مؤسسة General MOTORS وتمت مزاولتها فيما بعد في العديد من المؤسسات الأمريكية والأوروبية والدولية ما بين 1920 و 1960. كما يجب التنويه بالدور الكبير للحرب العالمية الثانية التي ساعدت على تطوير أدوات حسابية كالبرمجة الخطية.

حتى بداية سبعينيات القرن الماضي كانت كبرى المؤسسات الفرنسية تتبنى نظاما لمراقبة التسيير شبيه بنموذج المؤسسات الأمريكية والذي يقوم على عملية التخطيط، تسيير الموازنات، مراقبة الموازنات وهذا على المدى البعيد والمتوسط بالاعتماد على تنظيم هيكلي مقسم عموديا الى مراكز مسؤولية ونظام للقيادة من خلال علاقة الاهداف بالوسائل (أي امكانية الحصول على معلومات حول النتائج تسمح بتعديل العمليات).

فمنذ بداية القرن العشرين، صممت مراقبة التسيير في اطار تسيير تايلوري، يركز على الاستقرار الزمني، البحث عن تخفيض التكاليف على اعتبار ان التكاليف الانتاج تشكل القسم الاكبر الاجمالي للتكاليف.

حيث شكلت مراقبة التسيير نموذجا لقياس ومراقبة الانتاجية الصناعية وبالأخص انتاجية العمل المباشر تجدر الاشارة إلى أن النشأة الرسمية لوظيفة مراقبة التسيير كانت سنة 1939 مع انشاء المعهد الأمريكي للمراقبين بالولايات المتحدة الأمريكية.

¹ محمد بن سعد، تجارب نموذجية لتطبيق اليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات الاقتصادية محور المشاركة في الملحق السادس جامعة سيدي بلعباس، ص 4-5.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف مراقبة التسيير

أولا: أهمية مراقبة التسيير:

تستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية:¹

1- **تغيير الظروف:** تواجه كل المنظمات تغييرا في الظروف البيئية، ويشكل متزايد وتحلل المدة بين صياغة الاهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغييرات كبيرة في المنظمة وفي البيئة معا. مما قد يعيق الاهداف وتنفيذ الخطط ونظام مراقبة التسيير اذا ما صمم وتمت ممارسة بشكل سليم فإنه يساعد في توقيع التغيير والاستعداد والاستجابة له. وكلما طال الافق الزمني للتخطيط كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.

2- **تراكم الأخطاء:** لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى أداء المنظمة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء ويتعاظم أثرها اذا ما بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل الموردين على طلبية واحدة قد لا يشكل خطأ جسيما. ولكن الاستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية مهمة قد تؤثر على أرباحها.

3- **التعقيد المنظمي:** عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع وتشتري عددا محدودا من المواد الأولية وتعمل ضمن هيكل بسيط وتواجه سوقا رائعة فان مهمة مراقبة التسيير تبدو ايسر بالنسبة للمسير، غير أن توسع المؤسسة في المنتجات والمشتريات والأسواق وتعقيد هيكلها وازدياد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار. وبالتالي فان مراقبة التسيير هي ترشيد علمي القرارات التي يتخذها المسؤولون في عملية التسيير التي تبدأ بالتخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والتنفيذ والمتابعة والتقييم، كما تساهم في قياس الكفاءة بالاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة للمؤسسة، وقياس فعالية الادارة في تحقيق الاهداف والنتائج زيادة على ذلك يمكن اضافة أهمية مراقبة التسيير كالتالي:

لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من ادارات المنشآت الاقتصادية منذ أمد طويل يمكن ايجاز أهمية الرقابة في النقاط:²

- الوقوف على مشكلات والعقوبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها.
- التأكد من ان العمليات الفنية تؤدي وفقا للأصول المقررة.

¹ محمد الصغير قريشي، واقع التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير العدد 09، 2011، جامعة ورقلة، ص167.

² محمد الصغير قريشي، مرجع سبق ذكره ، ص 168.

- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات وخاصة ما يخص منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافها.
- اكتشاف الاخطاء فور وقوعها واثناء وقوعها لكي تعالج فورا او يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها.
- تقييم المدربين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم.
- الحد من تكاليف العمل ونفقاته وايقاف الاسراف الزائد وضغط الاتفاق في المجالات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية.
- التأكد من أن القوانين مطبقة تماما دون اخلال وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع.
- التأكد من توفر الانسجام بين مختلف الأجهزة الادارية وسيرها جميعا في اتجاه الهدف وفقا للسياسات المقدره.

ثانيا: أهداف مراقبة التسيير

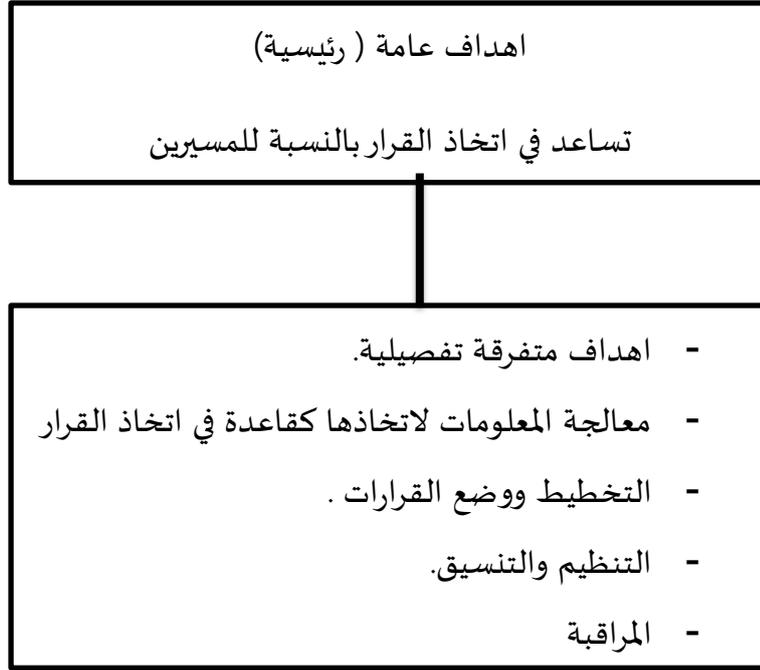
من خلال سعي مراقبة التسيير الى ضمان نجاعة وفعالية القرارات التسييرية للمسؤولين، نجد ان مراقبة التسيير تسعى الى تحقيق الأهداف التالية¹:

- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وابرز الأسباب التي ادت الى هذه الانحرافات وذلك يتم عن طريق الميزانيات التقديرية.
- تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة ومن أجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت والحجم المناسبين اضافة الى ضرورة معرفة ايرادات وتكاليف المؤسسة.
- الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.
- تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنة بين ما خطط له وما تم تحقيقه.
- تحقيق الملائمة أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتمشى مع الوسائل المتاحة وذلك تبني استراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد إذ أن بهاذين العاملين يتمشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الاهداف باقل تكاليف.

¹ محمد خليل واخرون، مرجع سبق ذكره، ص06.

يمكن توضيح أهداف مراقبة التسيير في الشكل الموالي:

الشكل رقم (II-02) : اهداف التسيير



المصدر: محمد خليل وآخرون مرجع سبق ذكره ،ص01.

المطلب الثالث: أنواع وخصائص مراقبة التسيير

أولاً: أنواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها: الزمن، التنظيم، المصدر والشمولية¹.

1- من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء أو بعد التنفيذ، ونجد:

أ- المراقبة السابقة (القبلية) : هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل، ويعتمد على التأكد من توفر متطلبات انجاز العمل قبل البدء في التنفيذ، أي هي مراقبة وقائية، حيث يقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة والفعالية، كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل.

¹ ناصر دادي عدون ، معزوزي ليندة ولهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية . الجزائر، دارالمحمدية العامة، 2004، ص20.

ب- **المراقبة أثناء الإنجاز (الآنية):** وهذا النوع من الرقابة يعتبر مراقبة علاجية أي تصحيح الأخطاء أو الانحرافات اذا حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم انجازه بالمواسفات المطلوبة وهذا النوع من الرقابة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الانحرافات.

ت- **المراقبة اللاحقة (البعديّة):** تتم هذه الرقابة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية، شهرية، أو أيام محدودة لذلك توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقا والهدف منها وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات وسلبيتها، ويتم هذا النوع من المراقبة بعد انجاز النشاط.

2- **من حيث التنظيم:** هناك ثلاثة أنواع حسب المعيار:

أ- **المراقبة المفاجئة:** وهي التي تتم بشكل مفاجئ وبدون انذار مسبق لغرض اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتمكن من تقييم الأفراد، وذلك بالقيام بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم وسير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.

ب- **المراقبة الدورية:** وتكون على شكل دورات أسبوعية، شهرية، وتكون هذه الرقابة وقائية أكثر منها علاجية.

ت- **المراقبة المستمرة:** تكون طوال أيام السنة، دائمة لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

3- **من حيث المصدر:** وهناك نوعان من مراقبة التسيير:

أ- **المراقبة الداخلية:** وهي المراقبة الذاتية أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام. والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول الى الأهداف المرسومة. وتقوم بها وحدة ادارية مختصة في مراقبة التسيير.

ب- **المراقبة الخارجية:** هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدولة كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية ومراقبة مدقي الحسابات لميزانيات المؤسسات.

4- **من حيث شموليتها:** تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار الى ثلاثة أنواع:

أ- **على مستوى الأفراد:** تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد عملهم وهذا باستخدام عدة مؤشرات: الكفاءة، الانتاجية، معدل الغياب، والتأخر...

ب- **المراقبة على مستوى الأنشطة الوظيفية:** وتشمل كل الوظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج، وإدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.¹

¹ ناصر دادي عدون و آخرون، مرجع سبق ذكره، 21.

ت- المراقبة على أداء المؤسسة الكلي: ومن خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها: معدل الربحية، الحصة¹ السوقية للمؤسسة، معدل الانتاجية وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

- كما يمكن اعتماد معيار آخر يرتبط بالبنية الهيكلية للمؤسسة:²

5- حسب مستويات الرقابة:

أ- الرقابة الاستراتيجية: وهي مجموع الإجراءات التي تحددها الأهداف طويلة المدى للمنظمة، ويتم وضع الاستراتيجية العامة الكلية واختيار المجالات التي يمكن للمؤسسة أن توظف مواردها، والخيارات الاستراتيجية تم تحديد الاستراتيجيات الوظيفية.

ب- مراقبة التسيير: والتي بها يتمكن المسير من التأثير على أفراد الآخرين لوضع الاستراتيجية موضع وقيد التنفيذ.

ت- المراقبة الوظيفية: مراقبة المهمات هي التي تضمن المهمات الخاصة قد تم تنفيذها بكل كفاءة وفعالية من أجل قصير المدى.

ثانياً: خصائص مراقبة التسيير

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير كما يلي:

- 1- تقديم معلومات صحيحة: يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تظل متخذ القرار وكثيراً ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
- 2- حسن توقيت المعلومة المقدمة: يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً. فحصول متخذ القرار على المعلومات صحيحة ولكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.
- 3- الاقتصاد في التكاليف: يساهم نظام فعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام الإلكتروني مبني على الحساب والبرمجيات فهو يخفف من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضا تخفيض التكاليف من خلال التقليل من أخطاء والانحرافات التي غالباً ما يكون لها تكاليف باهظة.

²ناصر دادي عدون و آخرون ،مرجع سبق ذكره،27.

- 4- **تسهيل اتخاذ القرار:** تساهم مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير الى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دون الحاجة الى التفسير والتحليل والاستقصاء.¹
- 5- **سهولة الفهم:** يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا وطبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها. فان سوف يسيئ تفسير هذه النتائج مما يؤدي الى اتخاذ قرارات خاطئة.²
- 6- **مسار مراقبة التسيير ذات طبيعة هادفة:** حيث لا يمكن ان نجد مراقبة التسيير بدون غايات مسطرة من العمل والنشاط، والمعرفة الواضحة لأهداف تمكن معرفة الوجهة سواء للفرد أو الجماعة وتكون بذلك حافزا للعمل كما ان قبولها من قبل الجميع يجعلها أساسا مناسباً لقياس النتائج والحكم على الأداء.
- 7- **الرقابة عملية مستمرة باستمرار المؤسسة في أداء وظائفها:** هنا المؤسسة تبدأ مع النشاط وتستمر معه ولا تتوقف ولا تنتهي، بل تبدأ من حيث تنتهي، كذلك فان الرقابة لا تقتصر على نشاط وعلى أفراد آخرون ولا على مرحلة دون مرحلة، بل تشتمل جميع الأوضاع وتسري على كافة الافراد.³

المبحث الثاني: خطوات وأدوات مراقبة التسيير

تتمثل وظيفة مراقبة التسيير في التأكد من أن ما تم تحقيقه مطابق للأهداف المرسومة لأي نشاط وذلك باتباع خطوات معينة ونظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لا بد من التركيز أيضا على ادوات التي تمارس بها عملية الرقابة وبالتالي سنحاول في هذا المبحث التطرق الى خطوات وأدوات مراقبة التسيير.

المطلب الأول: خطوات مراقبة التسيير

تتمثل خطوات مراقبة التسيير في ما يلي:⁴

- 1- **تحديد المعايير الرقابية:** تعتبر المعايير الرقابية الأساس الذي تقوم عليه مراقبة التسيير، ففي غياب المعايير لا يمكن تقييم الأداء الفعلي وبالتالي لا يمكن معرفة هل هناك انحراف يستدعي اتخاذ إجراء معين للتصحيح أم لا يوجد انحراف.

¹ خالد رجم، مرجع سبق ذكره، ص9.

² خالد رجم، مرجع سبق ذكره، ص9.

³ عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001، ص54.

⁴ محمد الصغير قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 168.

يعرف أحد الكتّاب المعايير الرقابية بأنها "المقاييس الموضوعية التي تستخدم لقياس النتائج الفعلية وهي تمثل الأهداف التخطيطية للمؤسسة أو إحدى اداراتها أو أقسامها والتي يعبر عنها بشكل يجعل من الممكن استخدامها لقياس التحقيق الفعلي للواجبات المخصصة".

ونلاحظ من ذلك أن المعايير الرقابية لها صفة مزدوجة فهي تمثل هدفا يرجى تحقيقه وفي نفس الوقت تمثل أدوات قياس يتم بواسطتها مقارنة الأداء الفعلي.

2- **قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات:** بعد أن يتم تحديد المعايير الرقابية تحديدا واضحا وربطها بمراكز المسؤولية تأتي الخطوة التالية وهي جمع المعلومات اللازمة المعبرة عن مختلف جوانب نشاط مراكز المسؤولية أو نشاط المؤسسة ككل بالاعتماد على نظام المعلومات، ثم قياس الأداء الفعلي عن طريق إجراء المقارنة بينه وبين الأداء المخطط أو المعايير الرقابية المحددة مسبقا، والوصول الى الانحرافات التي قد تنشأ عن عملية المقارنة.

3- **تقييم الأداء وتحليل الانحرافات:** تمثل عملية تقييم الأداء إحدى الحلقات في سلسلة متكاملة ومتراصة من عملية التسيير والرقابة، تكون بعد وضع المعايير الرقابية واطمأن التنفيذ الفعلي حيث يبدأ دور التقييم ومعرفة مدى الانحراف مقارنة بالمعايير المحددة مسبقا من أجل تحليل هذه الانحرافات ومعرفة أسبابها وإيجاد الحلول المناسبة لها.

أ- **تقييم الأداء:** تعددت المفاهيم حول عملية تقييم الأداء، فيرى البعض أن التقييم هو قياس مراجعة النتائج التي تحققت مقارنة بالأهداف وتحديد العوامل المؤثرة على النتائج وتشخيص المشاكل وتحديد المسؤولية الادارية.

ويرى الدكتور ع- سلمي أن: تقييم الأداء هو عملية اتخاذ القرارات بناء على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات أنشطة المشروع بما يحقق أهدافا محددة من قبل، ويعتبر الكثير من الباحثين أن عملية تقييم الأداء هي مقارنة الأداء الفعلي (الأعمال التي تمت) بالمعايير التي وضعت مسبقا والقيام بعملية تحليل الانحرافات (إن وجدت) بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية، ويتم تقييم أداء الأعمال في مجالات متعددة في المؤسسة، فهناك تقييم أداء الأفراد وتقييم أداء النشاط الانتاجي، التمويلي، التسويقي، وأداء المؤسسة ككل.

ب- **تحليل الانحرافات:** تتحقق الرقابة بالاستفادة من الاستنتاجات الناجمة عن تقييم الأداء ومعرفة الانحرافات ومدى تحقيق الأهداف التي رسمتها المؤسسة ، وتجدر الإشارة الى أن الانحراف لا يعني بالضرورة ان الأداء الفعلي ليس في حالة جيدة، إلا اذا زاد الانحراف عن حدود الضبط، أي أن هناك حدودا يمكن أن يحدث الانحراف بينهما، ولذلك تركز عملية الرقابة على

تحليل الانحرافات التي تكون محل تقييم، وفي هذه الحالة يجب ان نفرق بين الأعراض والأسباب والأثار الناجمة من وجود انحراف داخل المؤسسة.

- قد ترجع الانحرافات إلى وجود عيب في الخطة أو المعيار كعدم الواقعية، ومن ثم يتعين اعادة النظر في المعايير ومراجعتها حتى تتلاءم مع ظروف وامكانيات المؤسسة.¹

- وقد ترجع الانحرافات إلى وجود قصور في الأداء الفعلي بما أريد إنجازه. وهنا يجب تحديد الجهة المسؤولة عن هذا القصور ودراسة العوامل التي ادت الى ذلك من اجل تحديد العلاج المناسب

وعن طريق الرقابة وتقييم الأداء تظهر عيوب التنظيم أو التعقيد في إجراءات العمل واللوائح، ومن هنا يمكن إعادة التنظيم، كما تظهر نواحي القصور في التوجيهات الصادرة أو عدم وجود الاتصال المزدوج بين الفرد أو عدم الفهم السليم للسياسة والأوامر الادارية الصادرة، ومن هنا يعاد النظر في سياسة التوجيه أو في سياسات الافراد، ومعنى ذلك ان لوظيفة الرقابة وتقييم الأداء انعكاس مباشرة على جميع الوظائف الادارية الاخرى.

تصحيح الانحرافات: تمثل الخطوة السابقة، تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها، كأساس يرتكز عليه تصحيح تلك الانحرافات. فعند معرفة الأسباب يمكن اتخاذ إجراء محدد وذلك لإعادة العمليات المختلفة إلى وضعها الصحيح، وقد تكون هذه الاجراءات التصحيحية فورية أو على المدى الطويل، ففي كل الحالات يجب مراعاة أثر هذه القرارات التصحيحية على التنظيم وعلى الأفراد ومدى انسجامها مع استراتيجية المؤسسة.

وهنا يتمثل الدور الأساسي والأكثر اهمية لمراقبة التسيير بقدرتها على تصحيح الانحرافات الموجودة أو التي قد توجد في الأداء الفعلي مقارنة بما تم رسمه أصلا من أهداف وتقدير درجة الخطورة في الفروقات الحاملة أو التي ستحصل ومدى تأثيرها في الاهداف الاستراتيجية المقررة واتخاذ القرارات المناسبة بالتصحيح.²

المطلب الثاني: أدوات التسيير

تعتمد مراقبة التسيير على مجموعة من ادوات معالجة المعلومات الواردة من مصادر داخلية وخارجية، وتطورت هذه الأدوات حسب تطور المؤسسات وتغييرات محيطها وكذا حاجة المسيرين لأكبر قدر من المعلومات الدقيقة. حيث أصبحت الحاجة لا تقتصر على حساب التكاليف ومراقبتها وأنها الحاجة الى نظام متكامل للقيادة واتخاذ القرار وتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

¹ محمد الصغير قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 169.

² محمد الصغير قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 169.

أولاً: الأدوات التقليدية

إن من أهم الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير، نظام المعلومات، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية. تطورت الأدوات تبعاً لحاجة المؤسسات لأداء وظائفها الإدارية.

(1) نظام المعلومات:

عرف نظام المعلومات بأنه مجموعة من المكونات أو العناصر المترابطة والمتفاعلة معاً. والتي تتولى مهام جمع أو استرجاع، تشغيل، تخزين وتوزيع المعلومات اللازمة لدعم عمليات اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة في المنظمة.

نستنتج من هذا نظم المعلومات لها أهمية كبرى للمنظمات المعاصرة بحيث أصبحت مرتبطة بتكنولوجيا المعلومات والاتصال. كما أنها ضرورية للقيام بمختلف العمليات والأنشطة من تخطيط وتنفيذ واتخاذ قرارات في ضوء استراتيجية المؤسسة التي تقوم بتحليلها وفهمها. لذا فإن نظام المعلومات يكون ملائماً لحجم المؤسسة وذا مصداقية لأنه يمثل الذكرة التي تفيد في عملية الرقابة. ويمتاز بالسرعة والتحديث والفعالية. لأنه يعالج المعلومات المتعلقة بواقع المؤسسة والتي تبني عليها القرارات المختلفة.

نشير أيضاً إلى نظم المعلومات لها أشكال متعددة تكون بحسب حاجة المنظمة وكيفية تطبيقها. فحسب وظائف المؤسسة نجد نظام المعلومات الإنتاجي، التسويقي، المالي والمحاسبي، الموارد البشرية وهكذا وحسب المستويات الإدارية نجد نظام المعلومات الاستراتيجي، التشغيلي، ونظام المعلومات الإدارات الوسيطة ولكل مستوى إداري معلومات وقرارات مناسبة.¹

(2) المحاسبة العامة:

هي عبارة عن فن التسيير المحكم والمضبوط المتمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات المتخصصة للاستثمار داخلياً وخارجياً. التي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة مع تحديد النتيجة من حيث الربح أو الخسارة.

تتمثل أهداف المحاسبة العامة في:

- معرفة نتائج النشاط.
- معرفة مدى تطور الذمة.
- تزويد المحاسبة التحليلية والمحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة.

¹ محمد الصغير قريشي، شريفة رفاع، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص 95-96.

- تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي.
- هذه الاهداف خاصة بالمؤسسة اما بالنسبة للغير هي:
- تعرف المحاسبة العامة على أنها نظام اعلامي، وبالإضافة الى تزويد مسؤولي المؤسسة بالبيانات اللازمة. فإنها تزود كل من يتعامل مع المؤسسة (الزبائن، الموردون، المساهمون، الخواص، البنوك، وكل الهيئات الاخرى).
- تزود المحاسبة الوطنية على مستوى الأمة بما تحتاجه من أجل التخطيط (دخل ميزان المدفوعات).
- تزود مصلحة الضرائب بالبيانات، مما يسمح بالمراقبة وفرض الضرائب المختلفة على النشاط والأرباح.¹

(3) المحاسبة التحليلية:

- المحاسبة التحليلية هي نظام المعلومات داخلي يعتمد على التقنيات لجمع وفحص تكاليف المؤسسة من جهة وتحليل مكونات النتائج من جهة أخرى تهدف الى:
 - المساعدة على تحديد سعرا عادي أو مرضي فيما يخص السلع المباعة من طرف المؤسسة.
 - المساعدة على تحديد الحد الأدنى للأسعار.
 - تحديد المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح والتي تشكل خسارة.
 - مراقبة المخزونات وتقييمها.
 - الكشف عن ضياع، تبذير أو اختلاسات.
 - ضمان الترابط مع الحسابات المالية.
- تعتبر المحاسبة التحليلية أداة توفر للمسيرين معلومات داخلية لتحديد المسؤوليات حسب كل مركز، وبالتالي المساعدة على اتخاذ القرارات وذلك بالاعتماد على مبادئ وطرق لمتابعة عناصر التكاليف وتحليلها.
- للمرور من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية لا بد من إعادة ترتيب الأعباء والنواتج حسب مصادرها.
- توفر المحاسبة التحليلية بيانات عن المنتجات التي تساهم في زيادة النتيجة أو خفضها. فبعد تحليل أسباب الزيادة أو الانخفاض يستطيع المسير اتخاذ الإجراءات التصحيحية، تسمح البيانات عن التكاليف التي تقدمها المحاسبة التحليلية بإجراء مقارنة مع تكاليف مؤسسات مماثلة في نفس الصناعة.²

¹ محمد خليل واخرون، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² ناصر دادي عدون، "المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير"، الجزء 2، قسنطينة، 1988، ص 09.

ثانيا: الأدوات الحديثة:

لقد تطورت أدوات مراقبة التسيير تبعا لحاجة المؤسسات، وتغييرات محيطها وستتطرق لبعض أهم الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير:

(1) التحليل المالي:

- يعني التحليل المالي ايجاد النسب المالية للبنود المتناسقة في القوائم المالية الختامية وغيرها لاستخلاص المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم المشروع ونموه، إذ أن الرقم المالي في اي قائمة لا تظهر أهمية ولا تتضح دلالاته اذا نظرنا إليه بشكله المطلق، ويجب ان ننظر إليه في علاقته مع غيره من الأرقام المرتبطة به.

ليعطي صورة لها مدلولها الخاص ومفهومها الواضح، بل إن دلالة الأرقام المطلقة مشكوك في صحتها والاعتماد عليها غالبا يؤدي الى نتائج لا يمكن الاعتماد عليها.

- تستخدم المؤسسة التحليل المالي من أجل تحقيق عدة أهداف أهمها ما يلي:

- ✓ معرفة درجة أداء المؤسسة من خلال التقارير المالية التي تعدها في السابق.
- ✓ القيام بالدراسات التفصيلية للبيانات المالية الخاصة بها.
- ✓ اكتشاف الايجابيات والسلبيات في السياسة المالية المطبقة خلال فترة معينة.
- ✓ اتخاذ القرارات المالية التي تتمثل في قراري الاستثمار ومصادر التمويل.
- ✓ اعلام الغير يؤدي ذلك الى تحاليل مالية تبعا لسياستها المالية اتجاه السوق المالية.¹

(2) الموازنة التقديرية:

- تعرف الموازنة التقديرية بأنها تعبير رقمي لخطة شاملة لأوجه نشاط المؤسسة المرغوب تنفيذها مستقبلا، وتعتبر هذه الخطة بمثابة المسار الذي يجب على الجميع المساهمة في وضعه لبلوغ الهدف . كما أنها تعتبر نظاما للمعلومات يساعد على اتخاذ القرارات، المراقبة وتقييم الأداء.

- بالاستناد الى التعريف السابق يمكن حصر خصائص الموازنة التقديرية في النقاط التالية:²

- يتم التعبير عن الموازنة بالأرقام هذه الاخيرة تكون في شكل قيم (مبالغ مالية) أو كميات.
- تتميز الموازنة التقديرية بالشمولية لكونها تضم جميع أوجه نشاط المؤسسة.
- تتعلق بفترة زمنية مستقبلية.
- تقوم على مبدأ التقدير هذا الأخير يعتمد على معطيات احصائية للفترات الماضية وكذلك على دراسة الاتجاهات في المستقبل.

¹ محمد خليل واخرون، مرجع سبق ذكره، ص21.

² نعيمة يحيوي، سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ص05.

- مسار كل مستويات الادارية في اعدادها باعتبار المنفذ للموازنة التقديرية وحتى يساعد ذلك في تحقيق أهداف الموازنة.
 - بمثابة مسار (الدليل) الذي يجب على الجميع احترامه عند التنفيذ.
 - نظاما للمعلومات.
 - وسيلة لاتخاذ القرارات.
 - اداة للرقابة وتقييم الأداء.
- تحديد مسؤولية كل قسم وكل فرد ودوره في تنفيذ الخطة: "تطبيق نظام الموازنات التقديرية يتطلب تنظيم اداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى تتمكن من رابط الموازنات بتلك المراكز، وهذا ما يمكننا من تحديد المسؤولية وتقييم الأداء.
- تساعد الموازنة التقديرية على تحقيق اهداف المؤسسة باعتبارها:¹
- **أداة تخطيط:** إن اعداد الموازنة يستوجب القيام بعملية التخطيط، لأن التخطيط والموازنة يشتركان بانهما يتعلقان بالمستقبل، فالموازنة التقديرية تعتبر وسيلة جيدة يتحدد من خلالها مقدما كمية المبالغ اللازمة ومتى تتم الحاجة اليها.
 - **أداة التنسيق:** الموازنة شاملة لجميع أنشطة ومراكز المؤسسة، وبذلك تستخدم كأداة تنسيق بين الأنشطة في جميع الأقسام ووحدات المؤسسة.
 - **أداة الرقابة:** يتم استخدام الموازنة كأداة رقابية من خلال مقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المحددة بموازنة كل مسؤول، مما يسمح بتقييم الأداء وتحليل الانحرافات والتعرف على أسبابها ومعالجتها.
 - **تحديد مسؤوليات:** تساعد الموازنة على تحديد المسؤولية والتفويض الجيد للصلاحيات، حيث يمكن لرئيس المركز أن يتصرف في الموارد المخصصة له دون انتظار موافقة الهيئة الاعلى منه.

(3) لوحة القيادة:

- هي عبارة عن جداول يتم فيها عرض مجموعة مؤشرات بشكل ملخص وبسيط، توفر معلومات للمسؤولين بصورة واضحة ومنظمة بهدف مراقبة نشاطات المؤسسة. وهي تعتبر وسيلة ربط واتصال بين مراقب التسيير والمسؤولين.²
- ومن بين أهم الخصائص لوحات القيادة:

¹ محمد خليل واخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 24.

² محمد خليل واخرون، المرجع نفس ، ص 25.

- لكل مسؤول عملي لوحة قيادة.
- يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة الأداء والتي تتبع الاستراتيجية.
- يعبر عنها بلغة مشتركة تسمح لجميع اعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج اداءهم.
- تسمح بكشف الخلل والتعديل فيها لمطابقة احتياطات المسؤولين.
- تسمح بتحديد الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

ومن بين أهم أدوات لوحة القيادة¹

- (1) النسب: وهي عبارة عن علاقة بين مجموعتين أو عنصرين، فهذه النسب حتى تؤدي دورها التقييبي والقيادي لا بد أن تعبر عن حقيقة وتكون بسيطة وسهلة الاستيعاب.
- (2) التمثيل البياني: وهيس عبارة عن أشكال هندسية معبرة لبعض النسب أو الجداول وهي أداة أكثر سهولة للاستيعاب.
- (3) الجداول: وهي عبارة عن ترتيب المعلومات في شكل جدول (أعمدة وصفوف)

¹ محمد خليل واخرون، مرجع سبق ذكره، ص26.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل الذي يتضمن ماهية مراقبة التسيير و تطورها التاريخي والتطرق إلى مفاهيمها من تعاريف وأهمية مع التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة، بالإضافة إلى أهداف النظام، تبين لنا أن مراقبة التسيير لها وزن فعال في المؤسسة الاقتصادية بحيث يهدف هذا الأخير إلى تجديد الطاقات والقدرات من أجل الاستعمال الفعال والملائم للمواد المتاحة في المؤسسة من أجل بلوغ الأهداف المسطرة وفقا للاستراتيجية المؤسسة كما تسمح بمقارنة الأهداف بالنتائج المحققة وكذلك الانحرافات واستخراج الفروقات واتخاذ القرارات و التدابير لتصحيحية لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا وهذا بالأخذ بمختلف أدوات المراقبة (التحليل المالي، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية...) إلى جانب هذه الطرق اعداد الميزانيات التقديرية و الرقابة عليها .

الفصل الثالث:

دراسة حالة المركب الصناعي و التجاري الحروش

تمهيد :

على ضوء ما تم تقديمه في الفصلين السابقين من الدراسة النظرية و التعرف على مختلف جوانب البحث من خلال التعرض لمختلف المفاهيم الأساسية الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي و نظام مراقبة التسيير و التطرق لأهم المعايير والأدوات التي يقوم عليها كل منهما، حاولنا إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي و نظرا للظروف الصحية الراهنة COVID 19 قد تعذر علينا القيام بالدراسة الميدانية في المؤسسات الحكومية او الخاصة لهذا قمنا بتحليل و تفسير دراسة سابقة لمذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر 2019 في العلوم المالية بجامعة قلمة .

وفيما يلي الدراسة السابقة التي تم الاستدلال بها من طرف الباحثين:

- العلوي نسيمه ، بن موهوب نور الهدى ، تحت عنوان دور المراجعة الداخلية في نظام مراقبة التسيير - دراسة حالة المركب الصناعي و التجاري الحروش-

حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين هما:

المبحث الأول : تقديم عام للمركب الصناعي و التجاري الحروش

المبحث الثاني: عرض حالة دراسة سابقة و تحليلها.

المبحث الأول : تقديم عام لمركب الصناعي والتجاري الحروش

من أجل وضع المركب الصناعي والتجاري الحروش في إطار الدراسة ، لابد لنا من إعطاء صورة واضحة حول نشأة المؤسسة وتطورها، بالإضافة إلى أهدافه، و الادوات المستخدمة لتقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة .

المطلب الأول : التعريف بمركب الصناعي والتجاري الحروش و مراحل تطوره

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بمركب الصناعي والتجاري و مراحل تطوره

أولا : التعريف بمركب الصناعي والتجاري الحروش

هو فرع عمومي يقع بمدينة الحروش بمحاذاة الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين سكيكدة وقسنطينة ، يتمثل شاته الأساسي في إنتاج السميد والدقيق ، ويتربع على مساحة تقدر ب 117101 هكتار منها 282219 ه مبنية، 9519818 ء غير مبنية عبارة عن مساحات خضراء ، كما تبلغ اليد العاملة فيه 174 عامل.

ثانيا : مراحل تطور المركب الصناعي والتجاري الحروش .

- 1981 : بدء تشغيل مطحنة الدقيق كوحدة إنتاج تابعة لشركة SN SEMPAC.
- 1982 : إعادة الهيكلة في رياض قسنطينة (السعة الإسمية 2000 س/د) بما في ذلك:
 - 1000 م / د من سحق القمح القاسي .
 - 1000 سي أي من التكسير في القمح الشائع .
 - 500.000 صوامع تخزين استراتيجية .
- 198 : إنتاج المعكرونة ووحدة تصنيع الكسكس كوحدة إنتاج مملوكة لرياض قسنطينة بسعة اسمية (Q/J630 من المعكرونة و J/Q 240 من الكسكس .
- 1996 : بدأ إنتاج السميد بسعة اسمية QD 3800 لسحق القمح القاسي .
- 1997 : إعادة هيكلة الوحدات الى بمجمع صناعي وتجاري
- إعادة الهيكلة في شركة تابعة بتاريخ 1998/01/01 .
- 2003 : تم التطوير الفني لبعض المعدات وترقية غير ملموسة .
- 2004 : إغلاق وحدة المعكرونة والكسكس بعد الخبرة الفنية التي قامت بها ENACT.

- 2007 : تحصلت على شهادة الأيزو 2000/9001 من 2007/12/22 لمدة ثلاث سنوات ، وتم إتاحة الصوامع له OAIC/CCLS في سكيكدة في شكل إيجار مع خيار التخلص التام وفقا للقرارات التي اتخذها المجلس الوزاري بتاريخ 2007/03/07 فيما يتعلق بنقل الصوامع الاستراتيجية لصالح .OAIC
- 2009: تم إغلاق ملحق السميد (PROKOP) لسوء نوعية المنتجات المصنعة (الرسم التكنولوجي والمعدات التكنولوجية القديمة)

المطلب الثاني: أهداف المركب الصناعي والتجاري الحروش

- تسعى المؤسسة لتحقيق مجموعة من الأهداف من خلال تكامل وتضافر جهود مختلف أقسامها من أجل الحفاظ على مكانتها واستمراريتها ، وتتلخص هذه الأهداف في ما يلي :
1. التكيف الإلزامي لحجم الإنتاج حسب الخطة الاقتصادية المكلفة بها.
 2. الإنتاج وفق الكمية المطلوبة و وفق الزمن المحدد.
 3. التقليل بقدر الإمكان من التكاليف من أجل الأسعار المقبولة لدى المستهلكين ، كما تعمل الوحدة على الاستغلال الأمثل والعقلاني لمواردها المتاحة.
 4. سد جميع متطلبات والاحتياجات من مادة السميد للتقليل من الاستيراد .
 5. تحسين الإنتاج وتطوير وسائله لمواجهة المنافسة.
 6. امتصاص اليد العاملة عن طريق اعتماد سياسة التكوين المستمر وتشغيل الشباب للتقليل من حدة البطالة .
 7. محاولة الترويج لمنتجاتها لجذب العملاء والتأثير فيهم.
 8. في ظل انتعاج الدولة لنظام الاقتصاد الحر فإن الوحدة تسعى لتكوين الإطارات والخبراء، وذلك لتطوير وتحسين إمكانيات الإنتاج من حيث الجودة، الكمية والسعر في إطار المنافسة الداخلية لتحقيق أكبر قدر من الأرباح .

المطلب الثالث : أدوات تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

سنتطرق في هذا المطلب الى الأدوات المستخدمة لتقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة

1- التحليل المالي:

تعتمد المؤسسة على التحليل المالي وتعتبر من أهم الأدوات لمراقبة تسييرها وتقييم أدائها المالي، وذلك لاستخراج نقاط القوة ومحاولة تعزيزها وتحديد نقاط الضعف ومحاولة تصحيحها.

2- لوحة القيادة:

تعد من بني أهم الادوات التي تعتمد عليها مؤسسة الحروش في عملية الرقابة على أنشطتها و مجالها التسييري من خلال إعطاء نظرة شاملة ودقيقة، مختصرة عن وضعية المؤسسة. حيث تعتمد لوحة القيادة بالمؤسسة على المقارنة بين ما هو مخطط له بما تم تحقيقه فعلا ومن ثم إيجاد الانحرافات بينهما من خلال مجموعة من المؤشرات، فهي توضح صورة السير الحسن لأداء الأنشطة كما تظهر الخلل الذي يشوبها.

3- الميزانية التقديرية:

تتمثل آلية عمل نظام الميزانية التقديرية في مؤسسة الحروش في مرحلتين: الأولى تتعلق بتحضير الميزانية والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها، وتسمح عملية مراقبة الميزانية بتحديد الانحرافات و اتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة.

إن فعالية أداء المؤسسة لا يمكن أن تكون إلا في ظل وجود تحكم جيد في استغلال الإمكانيات المتاحة من موارد وطاقات وهذا لتحقيق الأهداف والبرامج المستمدة من الإستراتيجية العامة، ونظرا لأهمية الميزانية التقديرية ومتابعة تنفيذ البرامج نجد تولي لها أهمية كبيرة إذ أنها تسمح :

- ممارسة المراقبة المستمرة والمعرفة التامة لجميع عناصر نشاطات المؤسسة؛
- تحديد وبدقة مصادر الربح أي المراكز المربحة وتحديد أسباب الخسارة من خلال إجراءات قياس الانحرافات وتحليلها ؛
- ضمان تنفيذ البرامج والأهداف الجزئية للاستراتيجية العامة؛
- تحديد الوضعيات المتعلقة بالجانب المالي والجوانب الأخرى في الوقت المناسب.

المبحث الثاني: عرض حالة دراسة السابقة وتحليلها

المطلب الأول : عرض محتويات الدراسة

في هذا المطلب سنعرض بعض النتائج المتوصل إليها من طرف الباحث في دراسته الميدانية لدور المراجعة الداخلية في نظام مراقبة التسيير في مركب الصناعي و التجاري الحروش

1. إشكالية الدراسة:

ما واقع دور التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين فعالية نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة

2. فرضيات الدراسة:

• تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء ومعالجتها.

• تساهم وظيفة المراجعة في تقييم وتحسين فعالية مراقبة التسيير

3. أهداف الدراسة:

_ إبراز دور التدقيق الداخلي في المؤسسة وتأثيره على فعالية مراقبة التسيير؛

_ تحديد كيف يساعد كل من التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير في الرفع من مستوى أداء المؤسسة والمساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة ؛

_ معرفة مدى فعالية نظام مراقبة التسيير كأداة لترشيد القرارات داخل المؤسسة محل الدراسة.

4. المنهج المستخدم:

- في الجانب النظري اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي حيث تطرق فيه إلى عموميات حول التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير أيضا .
- أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد اعتمد على الأسلوب التحليلي الوصفي من أجل تحليل البيانات ومحاولة إسقاط ما جاء في الجانب النظري ومطابقته بالواقع

المطلب الثاني: مناقشة وتحليل الفرضيات والنتائج المتوصل إليها :

في هذا المطلب سنحاول اختبار الفرضيات المعروضة من طرف الباحث في دراسته الميدانية والتي تناولناها في المطلب السابق، كما سنناقش بعض من النتائج التي توصل إليها و نبدي رأينا فيها.

أولاً: مناقشة وتحليل الفرضيات

الفرضية الأولى: تعمل وظيفة المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء ومعالجتها، من خلال معرفة أسبابها ومن ثم إعطاء نصائح وتوصيات كي يتم تطبيقها لتفعيل أنظمة الرقابة داخل المؤسسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية .

الفرضية الثانية: يساهم التدقيق الداخلي في تقييم مراقبة التسيير، وذلك من خلال التأكد من صحة وسلامة المعلومات الواردة في السجلات واكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف ومن ثم تقديم الإجراءات التصحيحية . وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية أيضا

ثانياً: مناقشة النتائج المتوصل إليها

لقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى عدة نتائج نذكر أهمها ونقوم بمناقشتها :

- **النتيجة الأولى:** تعتبر المراجعة الداخلية وظيفتها رقابية لاكتشاف الاختلالات والأخطاء والعمل على معالجتها.
- **المناقشة:** يحدث ذلك عن طريق استخدام الأدوات الرقابية التخطيطية لتقييم الوضعية المالية ومقارنة الأداء الفعلي مع ما تم التخطيط له ومن ثم استخراج الفروق وتحليل الإنحرافات واكتشاف أسبابها ومن ثم معالجتها.
- **النتيجة الثانية:** تحافظ المراجعة على أصول المؤسسة، وتشرف على عملياتها، وتراقب مستوى الأداء ودرجة الإلتزام بتنفيذ قراراتها والخطط التي سطرها لبلوغ ذروة أهدافها.
- **المناقشة :** ويتم ذلك من خلال أدوات مراقبة التسيير المعتمدة في المؤسسة والمتمثلة في: التحليل المالي، لوحة القيادة، والموازنة التقديرية، باعتبار أن هذه الأدوات تساعد في قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها وتزويدها بالمعلومات الضرورية للتحكم في سيرورتها والمحافظة على أصولها .
- **النتيجة الثالثة:** تهدف المراجعة الداخلية إلى تقييم وتحسين الأداء ورفع من فعالية المؤسسة من خلال استخدام أدوات مراقبة التسيير المتاحة .
- **المناقشة:** وظيفة المراجعة الداخلية و مراقبة التسيير مفهومان مرتبطان لا يمكن تفسير أحدهما بمعزل الآخر، ويمثلان حجر الأساس بالنسبة للمؤسسة عند تقييم مركزها المالي.

الاقتراحات :

من خلال ما سبق و من النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة نقدم مجموعة من الاقتراحات:

- زيادة الوعي والاهتمام بالتدقيق الداخلي وضرورة فتح قسم مسهل في جميع المؤسسات الاقتصادية، لتحقيق السير الجيد للعمل.
- من الضروري تبني معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها دوليا في المؤسسات الجزائرية لتطوير عملها خاصة انه لا توجد معايير محلية تهتم بهذا الموضوع.
- العمل على تحسين الأداء والرفع من فعالية المؤسسة عن طريق استخدام طرق إحصائية وعلمية مبتكرة في تقييم نظام مراقبة التسيير.
- ضرورة إبداء الأهمية الكاملة اتجاه التوصيات و الاقتراحات التي تندرج ضمن التقارير النهائية المقدمة من قبل المدققين الداخليين .

المطلب الثالث: علاقة وظيفة مراقبة التسيير بالتدقيق الداخلي

إن مراقبة التسيير تشمل مجموع الآليات والطرق التي تسمح للمؤسسة بالتأكد من أن مواردها تستخدم شريط فعلة، وتأخذ بعين الاعتبار التوجهات الاستراتيجية والأهداف الجارية التي وضعتها الإدارة، وتعتبر مراقبة التسيير اذ الوظائف الأساسية في المؤسسة، وقد تطورت من مجرد تحليل التكاليف والموازنات إلى أداة فعالة لقيادة أداء المؤسسة وتحسين عملياتها، وهو ما يجعلها ماثلة التدقيق الداخلي ومتكاملة معه وبالرغم من اختلاف الأساليب العملية في كل منهما إلا أن التدقيق الداخلي يتشابه مع مراقبة التسيير في :

- كلا الوظيفتين شاملتان، أي أنهما تهتمان بكل أنشطة المؤسسة.
- كل من المدقق الداخلي ومراقب التسيير ليس له صلاحيات عملية وإنما يقدمان الاقتراحات والتوصيات. الارتباط التنظيمي بأعلى مستوى إداري يمنحها الاستقلالية.

لكن أوجه الشبه هذه لا تنفي وجود اختلافات جوهرية بينهما يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

جدول رقم (III-01) : أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير.

التدقيق الداخلي	مراقبة التسيير
كيف نعمل ما هو موجود؟ كيف نحسنه؟	إلى أين نريد الوصول؟ من أين ننطلق؟
صورة دورية ومفصلة .	صورة مستمرة و شاملة.
التوجه نحو المشكل ،الملاحظة في الميدان ،والبحث عن اسبابها ونتائجها.	التوجه نحو مؤشرات عامة.
<ul style="list-style-type: none"> - مراقبة تطبيق الاجراءات و التعليمات والقوانين ،نوعية المعلومات ،و ملاءمة الطرق لشروط تحقيق النتائج. - تدقيق وظيفة مراقبة التسيير. 	<ul style="list-style-type: none"> - تخطيط و متابعة العمليات و نتائجها. - تصميم و تنفيذ نظام المعلومات لأغراض التخطيط و المتابعة. - تحليل ميزانية وظيفة التدقيق الداخلي.
بحث مستمر و عميق في الماضي (الحقائق) من اجل إيجاد فرص التحسين، و تطبيقها في المستقبل، الرغبة في تغيير الماضي.	من اجل التحكم في المستقبل (المخطط) ، تحليل اسباب الاختلاف بين الماضي و الحاضر(الفروق).
<ul style="list-style-type: none"> - اكتشاف الوسائل التنظيمية من أجل تحقيق الاهداف . - فحص الأهداف للتأكد من صحة و سلامة طريقة تحديدها، و مدى إمكانية تحقيقها. 	<ul style="list-style-type: none"> - إعداد (من دون اتخاذ القرار) الاهداف بالاستناد إلى فرضيات واضحة. - تحليل التكاليف و المنافع.

المصدر: صالح محمد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة بسكرة، 2015.

خلاصة الفصل:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة وعلاقة كل واحدة منهما بالأخرى وهذا من خلال تحليل دراسة ميدانية سابقة واختبار مدى تطابقها بالواقع العملي، وقد خلصت هذه الأخيرة إلى أن للمدقق الداخلي دور كبير في المؤسسة وهي تستعين به لضمان فعالية مراقبة التسيير، وذلك من خلال الوصول إلى أهدافها المسطرة وتحقيقها، وكذا اكتشاف الإجراءات التي تساعد على بلوغ هذه الأهداف وأيضا التي تساعد على اتخاذ القرارات التصحيحية لتدعيم نقاط القوة و تعديل نقاط ضعفها.

الفتنة

خاتمة عامة:

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها وتشعب أعمالها ، وبالتالي يؤدي ذلك إلى ضمان بقاءها واستمرارها ، وحتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها فهي أصبحت تولي أهمية خاصة بالتدقيق ومراقبة التسيير، حيث تعتبران وسيلة التي تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، من خلال الكشف عن مواطن الاختلال، وتحديد نقاط القوة وتنبية إدارة المؤسسة بما تواجهه من أخطاء واستغلال ما يتاح أمامها من فرص لسير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية.

وقد حاولنا من خلال هذا الموضوع التعرف على وظيفة التدقيق وعلى مساهمتها في تقييم نظام مراقبة التسيير وذلك عبر الإجابة عن التساؤلات التي تمثل إشكالية البحث. وللإجابة عليها قمنا بتقسيم بحثنا إلى قسمين نظريين وقسم تطبيقي الأول الجانب النظري الذي تطرقنا فيه إلى دور وظيفة التدقيق في المؤسسة وكذا مفاهيم حول نظام مراقبة التسيير بالإضافة إلى العلاقة التي تربط وظيفة التدقيق بنظام مراقبة التسيير ، أما القسم التطبيقي فخصص لدراسة التطبيقية فقد أردنا دعم مضمون هذا البحث والتعمق في اشكاليته والإحاطة بها من جوانبها المختلفة من خلال دراسة حالة مؤسسة جزائرية للمياه الإنجاز هذا الجانب. فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا لمجموعة من النتائج مع مجموعة من الاقتراحات؛

اختبار الفرضيات:

لقد قامت دراستنا على ثلاثة فرضيات، التي فيما يلي سيتم اختبارها:

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

الفرضية الثانية : يتم تقييم مراقبة التسيير داخل مركب الحروش من خلال أدوات رقابية متمثلة في كل من لوحة القيادة والموازنة التقديرية باعتبارها من أهم الأدوات التي تساعد على قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها وتزويدها بالمعلومات الضرورية للتحكم في سيرها ومساهمتها في تحسين نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة وهذا ما يثبت صحة الفرضيات جزئيا .

الفرضية الثالثة: يساهم التدقيق فعالية مراقبة التسيير وذلك من خلال التأكد من صحة وسلامة المعلومات الواردة في السجلات واكتشاف نقاط القوة والضعف وإعطاء بعض الحلول المناسبة عن طريق :

- اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها والمتسببين فيها وأخذ الإجراءات التصحيحية؛
- الوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة؛

- تقييم الأداء وتحليل النتائج والأسباب واتخاذ الإجراءات؛
- ربط الخطط والبرامج بالمحاور الاستراتيجية للمؤسسة.

نتائج الدراسة :

- التدقيق الداخلي يعمل على تحسين وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية، حيث يعتبر وسيلة للتأكد من عدم وجود انحرافات وكذا كشف الأخطاء والغش في الدفاتر المحاسبية. والعمل على تصحيحها ويساعد على تقييم الأداء ؛
- هدف التدقيق يتمثل في التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها المركز المالي للمؤسسة؛
- نظام مراقبة التسيير هو مسار دائم للتعديل يسمح بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء ويساعد المسؤولين على التحكم في أدائهم ؛
- نظام مراقبة التسيير يهدف إلى تجنيد الطاقات والقدرات من أجل الاستعمال والفعال والملائم للمواد المتاحة في المؤسسة ؛
- نظام مراقبة التسيير يسمح بالمتابعة الدقيقة للإنجازات المؤسسة ومحاولة التنسيق بين مختلف أنشطة الأفراد في المؤسسة من أجل التطبيق الجيد للاستراتيجية ؛
- يقوم نظام مراقبة التسيير على مجموع من الأدوات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي والتي تساعد على تحقيق الأهداف؛
- وظيفة التدقيق ونظام مراقبة التسيير مفهومان مترابطان لا يمكن تفسير أحدهما بمعزل عن الآخر ويمثلان حجر الأساس بالنسبة للمؤسسة عند تقييم مركزها المالي؛
- التدقيق الداخلي يعمل على اختبار مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة؛
- يحافظ التدقيق على أصول المؤسسة، ويشرف على عملياتها، ويراقب مستوى الأداء، ودرجة الالتزام بتنفيذ قراراتها ؛
- يعمل التدقيق الداخلي على منع وتقليل حدوث الأخطاء من خلال تقييمه لنظام مراقبة التسيير؛
- يقوم التدقيق على اكتشاف نقاط القوة والضعف للمؤسسة تساهم وظيفة التدقيق في عملية صنع القرار الاستراتيجي لدى المؤسسة.

الاقتراحات :

- بناء على النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة النظرية التحليلية ومعرفة دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير- بالمركب الصناعي والتجاري الحروش - نقدم مجلة من الاقتراحات التي يمكن الاستفادة منها، ومن أهم هذه الاقتراحات ما يلي :
- ضرورة اعتماد المؤسسة على المحاسبة التحليلية، التحليل المالي باعتبارهما أدوات رقابية شاملة تساعد على اتخاذ القرارات؛
- دراسة المشاريع بشكل علمي ودقيق للأعمال المراد القيام بها؛

- استعمال طرق إحصائية وعلمية في إعداد لوحة القيادة والموازنة التقديرية؛
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الداخليين؛
- ضرورة وضع مؤشرات تعتمد عليها المؤسسة عند القيام بإعداد لوحة القيادة لإعطاء نظرة واقعية حول الأداء والمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على العمليات.

آفاق البحث:

- دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء الاستراتيجي للمؤسسة الاقتصادية .
- اثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة.
- فعالية مراقبة التسيير في تحقيق مردودية لمؤسسات لاقتصادية.
- دور التدقيق و مراقبة التسيير في تجسيد حكومة الشركات.

قائمة المراجع

اولاً: المراجع بالعربية

أ- الكتب:

- 1- احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2000.
- 2- احمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2015.
- 3- احمد نور، مراجعة الحسابات النظرية والعلمية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1992.
- 4- ايمن عبد الله ابوبكر، التدقيق الداخلي، جامعة ابو ظبي، 2012.
- 5- حارم هاشم اللوسي، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الاول: المراجعة نظريا، الجامعة المفتوحة طرابلس، 2000.
- 6- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية - دار وائل للنشر، الاردن، 1999، ص15.
- 7- خالد امين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2000.
- 8- خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية، مكتبة المجتمع العربي، 2010،
- 9- خالد عبدالله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، دار الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى 2017.
- 10- الرمحي زاهر عطا، اتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية ، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، 2017.
- 11- زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مطبعة سخري، 2010/2011.
- 12- سعداني ابراهيم احمد، دور حوكمة الشركة و المراجعة الداخلية في تطوير الاقتصاد الوطني، المعهد الاسلامي للبحوث والتدريب، جدة، 2008.
- 13- السوافيري فتحي وآخرون، الاتجاهات في المراجعة والمراقبة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2002.
- 14- عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار لجامعية الجديدة، مصر، 2001.
- 15- عبد الوهاب ناصر علي، دور اليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير العربية والدولية والامريكية، الجزء الاول، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009.

- 16- فتحي رزق السوافري ، احمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة الداخلية، الدارالجامعية، مصر 2002/2003.
- 17- القبطان محمد، قواعد المراجعة في اعمال البنوك ، دار النصر، القاهرة، 2006.
- 18- كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، 2001.
- 19- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الاطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط02 بن عكنون الجزائر 2005.
- 20- محمد السيد سرايا ،اصول المراجعة و التدقيق الشامل-الاطار النظري، المعايير و القواعد مشاكل تطبيق العمل ،المكتب الجامعي الحديث،مصر، 2008.
- 21- محمد السيد سرايا، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007.
- 22- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 02، الجزائر، 2005.
- 23- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدارالجامعية، مصر، 2001/2000.
- 24- مقدم عبيرات واحمد نقار، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الاكاديمية العربية المفتوحة الدانمارك، العدد الثاني، 2007.
- 25- ناصر دادي عدون ،معزوزي ليندة ولهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية . الجزائر، دارالمحمدية العامة، 2004.
- 26- ناصر دادي عدون، "المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير"، الجزء 2، قسنطينة، 1988.
- 27- هوارى معراج، مصطفى الباهي، مدخل الى مراقبة التسيير بدون طبعة. ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.
- 28- وجدي حامد حجازي ،اصول المراجعة الداخلية-مدخل علمي تطبيقي-، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010.
- 29- يوسف محمود جربوع،مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، الأردن، 2000.

ب- الرسائل الجامعية:

1) اطروحات الدكتوراه:

- صالحى محمد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة بسكرة، 2015.

(2) رسائل الماجستير:

- عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001.

(3) مذكرات الماستر:

- العلوي نسيم، بن موهوب نور الهدى، دور المراجعة الداخلية في نظام مراقبة التسيير، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة قلمة، 2019.

ت- المجالات:

- 1- بكري علي حجاج، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الاقتصاد في منظمات الاعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الازهر، العدد، 2000.
- 2- محمد الصغير قريشي، واقع التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير العدد 09، جامعة ورقلة، 2011.

ث- المحاضرات :

- 1- خالد رجم، شربي محمد، دروس في مقياس مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة قاصدي مباح، ورقلة، 2018.
- 2- محمد الصغير قريشي، شريفة رفاع، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة قاصدي مباح، ورقلة، 2015.
- 3- نعيمة يحيى، سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة.

ج- الملتقيات :

- محمد بن سعد، تجارب نموذجية لتطبيق اليات مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات الاقتصادية محور المشاركة في الملتقى السادس جامعة سيدي بلعباس.

ح- مواقع الكترونية :

- محمد خليل، عبد الحميد احمد، منى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الابحاث والدراسات، 2012.

www.rr4ee.net

ثانيا: المراجع بالأجنبية:

- Khelassi Réda, l'audit interne ; 3^{ème} édition, éditions Houma, Alger, 2010
- The institute of internal auditor , international standars for professional practice of internal auditing florida , 2008.

الملخص :

يعتبر التدقيق ومراقبة التسيير من بين أهم الآليات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها والتحكم في أداءها التسييري، من خلال إبراز الدور الرقابي في المؤسسة للوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة .

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور التدقيق الداخلي في تقييم وتفعيل وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة، من خلال اجراء دراسة سابقة " للمركب الصناعي و التجاري الحروش "، وقد خلصت الدراسة الى ان التدقيق يساهم في تقييم وظيفة مراقبة التسيير و ابراز فعاليته من خلال اكتشاف الانحرافات و تحديد اسبابها و من تم اخذ الاجراءات التصحيحية.

الكلمات المفتاحية : تدقيق، مراقبة التسيير، لوحة القيادة ، موازنة التقديرية.

Abstract :

Audit and management control are among the Most important mechanisms That help the organisation achieve its goals and control its management performance , by highlighting the supervisory role in the organisation to access realistic information and analyzes of the workflow in order to rasonalize public decisions and policies.

This Study aimed to clarify the role of internal auditing in evaluating the management control function in the discussion by conducting a previous study of the « industriel and commercial complex AL-HAROUCHE ».Its causes and corrective actions have be Taken .

Keywords : Audit, Steering control, dashboard, Discretionary budget.