

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية
قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : التدقيق و مراقبة التسيير

العلاقة بين التدقيق و مراقبة التسيير

دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير – ورقة -

تحت إشراف
الأستاذة براهيم سعاد

مقدمة من طرف الطالبين
بن حمو شريفة
بن عمارة سهيلة

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بلعياشي بومدين غوتي	أستاذ محاضر أ	جامعة عبد الحميد ابن باديس
مناقشا	درقاوي أسماء	أستاذة محاضرة أ	جامعة عبد الحميد ابن باديس
مقررا	براهمي سعاد	أستاذة مساعدة أ	جامعة عبد الحميد ابن باديس

السنة الجامعية : 2022/2021

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من كان سببا في وجودي
و تعليمي إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في
عمرهما وإلى أخواتي وإخوتي.

و إلى أستاذتي الموقرة براهيمى سعاد

وإلى كل الأصدقاء خاصة طلبة جامعة عبد الحميد ابن

باديس

وإلى كل من سار في درب طلب العلم

إهداء

أهدي ثمرة جهدي وتعبني إلى :

أمي أطال الله في عمرها

أبي رحمة الله تعالى عليه

الأخوة والأخوات أدامهم الله نعمة لا تزول

زملاء الدرب و الدراسة أنار الله لهم الطريق

إلى كل طالب علم

شكر و عرفان

الحمد لله رب العالمين ، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين ، سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم أما بعد:

نحمد الله سبحانه وتعالى على توفيقنا لإتمام هذه المذكرة فهو عز وجل أحق بالشكر والثناء وانطلاقاً من حديث أشرف الخلق صلى الله عليه وسلم **" لا يشكر الله من لا يشكر الناس "**

فإننا نتوجه بالشكر والتقدير إلى التي لم تبخل علينا بما لديها وأرشدتنا إلى الصواب ، ووجهتنا إلى صنع الأحسن أستاذتنا الكريمة

"براهمي سعاد"

حفظها الله ورعاها من كل سوء وإلى كل من لديه فضل علينا في إنجاز هذه المذكرة كما لا ننسى أن نوجه شكرنا إلى الأساتذة الكرام الذين رافقونا طوال مشوارنا الدراسي في الجامعة .

ولم يبخلوا علينا بالمعرفة" ،

والزملاء الذين ساعدونا في إنجاز هذا العمل المتواضع.

و أخيراً نرف عبارات الشكر والتقدير إلى كل أساتذة و عمال

قسم العلوم المالية و المحاسبة

لكم منا جميعاً أسمى عبارات الحب والاحترام .

المقدمة العامة

يعتبر ميدان مراقبة التسيير مجالاً مهماً ليس فقط لأنه مفتاح التحكم في تسيير المؤسسات، وإنما لأنه يعتمد كذلك على أسلوب التدقيق بمعاييرها التي تشكل الأداة المساعدة على قياس وترصد كل القضايا، فقد أثبتت وجودها كأداة للقياس والضبط والمساعدة في اتخاذ القرارات، مع تمكينها من تقييم نشاطها والكشف عن مدى كفاءتها للتقليص من درجة الانحراف وتفاذي المخاطر مستقبلاً لتحقيق أهداف المرجوة.

فمراقبة التسيير ترافق مراقب التسيير طيلة تسييره للمؤسسة حيث يكون من الواجب عليه أن يعمل على إظهار الجوانب الإيجابية لهذا النظام بإقناع العمال أن الهدف من وراء مراقبة التسيير ليس العقاب وإنما محاولة تفادي الانحرافات والوقوف عليها وتصحيحها بالشكل الذي يمنع تكرارها في المستقبل وبالتالي تحسين أدائهم ككل مع ذلك يعمل مراقب التسيير على تطبيق مجموعة من الأدوات حسب الأولوية وحسب الاحتياجات.

يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحالي بمعايير التدقيق من حيث إصدارها وتفسيرها وتطويرها، بالإضافة إلى أن هناك تطوير مستمر في مهنة التدقيق والبنية التي تطبق فيها، وبالتالي فإن المعايير التي تصلح للتطبيق في ظروف معينة لا تصلح للتطبيق في ظروف أخرى.

فهناك آراء متباينة حول اختلاف المعايير عن بعضها البعض، فاختلاف المعايير بين دولة وأخرى هذا راجع إلى مستوى الاجتماعي والاقتصادي لكل دولة، وبين المعايير الوطنية لا يواجه صعوبات كثيرة، حيث يرجع التباين إلى تعدد السياسات وكأساليب المحاسبية.

ومع ذلك جانباً يؤكد وجود جزء من المتغيرات والتباينات التي مازالت تستلزم تكوين الجهود من أجل تكامل وتجانس عملية التدقيق دولياً، بالإضافة إلى وجود تباينات في بعض المظاهر الإجرائية بين دولة وأخرى، مثال على ذلك استخدام التقرير المختصر في بعض الدول واستخدام التقرير المطول في دولة أخرى، ومما سبق نطرح الإشكالية التالية:

ما هي العلاقة بين معايير التدقيق ومراقبة التسيير؟

تتفرع عن هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بمعايير التدقيق
- ما هي أدوات مراقبة التسيير
- ما العلاقة بين معايير التدقيق ومراقبة التسيير

فرضيات البحث:

- إبراز دور مراقبة التسيير في تحسين التسيير بالمؤسسة؛

أسباب اختيار الموضوع:

من الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع هي:

- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق
- الميل الشخصي للطالبة لموضوع ورغبة منه في الاطلاع على كل ما هو جديد فيها
- توسيع الحاصل العلمي في المجال
- الموضوع جدير بالدراسة وينسجم مع التخصص

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على التدقيق
- معرفة العلاقة بين مراقبة التسيير ومعايير التدقيق
- معرفة مدى فعالية مراقبة التسيير المستعملة في المؤسسات الجزائرية
- مدى توظيف هذه المؤسسة مواردها توظيفا صحيحا في ظل التغيرات التي تشهدها الساحة الاقتصادية من منافسة محلية أو أجنبية؛
- تحديد أدوات وتقنيات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية.
- الرغبة الشخصية في التعرف والإحاطة بهذا الموضوع نظرا للأهمية التي يحظى بها

أهمية الدراسة:

- إن الأهمية التي تكتسبها هذه الدراسة:
- تعتبر المعايير من أهم الوسائل لتسيير الاقتصاد
- تساعد المعايير التدقيق في التسيير الحسن وأدق للمحاسبة
- مدى فعالية نظام مراقبة في المؤسسة الاقتصادية ؛
- معرفة الآليات والأدوات المستعملة في هذا النظام ومدى تحقيقه الأهداف المؤسسة؛

الدراسات السابقة: سوف نتناول هذه الدراسات على النحو التالي:

- 1- حاج قويدر قورين، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة حسيبة بن بو علي ، شلف، الجزائر، 2007.

2- أشرف بن صغير، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة أم البواقي، 2016، 2017.

عالج أشرف بن صغير مذكرته المعنونة دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA.

تقسيم البحث:

قسما البحث إلى ثلاث فصول:

الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية

الفصل الثاني: الإطار العام لمراقبة التسيير

الفصل الثالث: دراسة سابقة.

الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية

تمهيد:

يعتبر التدقيق وسيلة للإثبات مدى صحة المعلومات قانونيا وسلامة الصورة الواقعية لها أي مدى تمثيلها للحقيقة على أرض الواقع أحسن تمثيل.

ويعد هذا العلم نتيجة عن كثير من التجارب، فبتطوره عبر العصور نتج عليه إصدار معايير التدقيق الدولية والتي تعتبر بمثابة مؤشرات يحتذى بها المدققين في عملية القياس والحكم أثناء أدائهم لمهمتهم وذلك من قبل الهيئات المهنية ومنظمات الدولية.

انطلاقا مما سبق ولدراسة ذلك أكثر تفصيلا قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق**المبحث الثاني: ماهية معايير التدقيق الدولية ISA****المبحث الثالث: أساسيات معايير التدقيق الدولية****تمهيد:**

يعتبر التدقيق وسيلة للإثبات مدى صحة المعلومات قانونيا وسلامة الصورة الواقعية لها أي مدى تمثيلها للحقيقة على أرض الواقع أحسن تمثيل.

ويعد هذا العلم نتيجة عن كثير من التجارب، فبتطوره عبر العصور نتج عليه إصدار معايير التدقيق الدولية والتي تعتبر بمثابة مؤشرات يحتذى بها المدققين في عملية القياس والحكم أثناء أدائهم لمهمتهم وذلك من قبل الهيئات المهنية ومنظمات الدولية.

انطلاقاً مما سبق ولدراسة ذلك أكثر تفصيلاً قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق

المبحث الثاني: ماهية معايير التدقيق الدولية ISA

المبحث الثالث: أساسيات معايير التدقيق الدولية

المبحث الأول: ماهية التدقيق

سيتم تناول في هذا المبحث بعض الأساسيات حول التدقيق من حيث تطوره التاريخي للتدقيق ومفهومه.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق

ترجع مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته وقد ظهرت هذه الحاجة في الحكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم التدقيق للتأكد من صحة الحسابات العامة.

ولقد كان أول ظهور لمنظمة مهنية في ميدان التدقيق في إيطاليا عام 1581، وكانت تتطلب ست سنوات بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص غير محاسبي.

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة أنشطة التطور الضريبي فزاد اهتمام بالتدقيق للاكتشاف الغش والخطأ، وفي عام 1850 طبق النظام المحاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المالية.

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال المنشأة فإن التدقيق أصبح أعمق وأوسع مما استدعى معه التطوير في اجراءاته ووسائل إيصال نتائجه الى المستفيدين فتحول هدف التدقيق الى تقارير والبيانات مالية² تعبر بصورة صحيحة وعادلة وحاليا تتمتع جميع الدول العربية بتشريعات منظمة للمهنة.³

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق

لقد تعددت مفاهيم التدقيق من باحث إلى اخر ومن مؤلف الى اخر للوصول لمفهوم شامل.

فقد عرفه أحمد جمعة بأنه: ⁴

" عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية المنشأة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية".

كما عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه:⁵

" عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة اثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج لمستخدمي المعلومات للمهتمين بذلك التحقق".

وقد عرفه التميمي بأنه:

" فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني".

وقد توصل خالد عبد الله الى مفهوم شامل وهو:

¹: هادي التميمي، (2006)، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل، عمان، ص 17.
²: أحمد جمعة، (2009)، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث للإطار الدولي، ط1، دار صفاء، عمان، ص 31.

³: خالد عبد الله، (2003)، علم التدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، ط1، 1، دار وائل، ص 21.

⁴: أحمد جمعة، المدخل في التدقيق والتأكيد، المرجع السابق، ص 27.

⁵: هادي التميمي، المدخل إلى التدقيق 2009 ص 20.

"أن عملية التدقيق تشمل الفحص والتحقق والتقرير، ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها أي فحص وقياس العمليات المالية، أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير يقدم الى من يهمله الأمر داخل المشروع وخارجه".

المطلب الثاني: أنواع التدقيق

هناك أنواع كثيرة من التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر إليها اثناء عملية التدقيق، حيث يصنف التدقيق بوجهات النظر مختلفو كالتالي:

الفرع الأول: التدقيق من خلال النطاق

ينقسم التدقيق من حيث النطاق الى قسمين هما:

1. التدقيق الكامل:

وهو التدقيق الذي يخول للمدقق في إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا تضع الإدارة او الجهة التي تعين المدقق، أية قيود على نطاق او مجال عمل المدقق ومن امثلة ذلك حالة تعيين مدقق خارجي لإحدى الشركات المساهمة فإنه لا يتم تحديد نطاق أو مجال التدقيق وفق قانون 159 لسنة 1981 الذي يلتزم به المدقق، ولكن يخضع ذلك لمعايير ومستويات التدقيق المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر إلى إبداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته⁶.

2. التدقيق الجزئي:

وهو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق كأن يقتصر عمل المدقق على تدقيق بعض العمليات دون غيرها أو تدقيق الميزانية دون غيرها أو تدقيق المخزون دون غيره ويتم تحديد ذلك وفق للعقد الذي بين المدقق والجهة التي قامت بتقنيه⁷.

الفرع الثاني: التدقيق من حيث التوقيت

ينقسم التدقيق من حيث الوقت الى قسمين هما:

1. التدقيق النهائي:

يعد التدقيق النهائي مناسب للمنشأة الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد أفعال الدفاتر وترصد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، كما أنه يؤدي الى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة وذلك لعدم تردد

⁶: سمير الصبان، محمد القومي، (1990)، المراجعة بين التنظيم والتطبيق، ط1، دار الجامعة، لبنان، ص 47.
⁷: غسان المطارنة، (2009)، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، ط2، دار الميسرة، عمان، ص30.

المدقق ومساعديه على المنشأة، بالإضافة إلى أنه يؤدي الى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق، ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي تأخر النتائج وحدث ارتباك في مكتب المدقق، وعدم اكتشاف الغش والخطأ وترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق.⁸

2. التدقيق المستمر:

وهو تدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة، حيث يقوم بزيارات معتمدة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية السنة بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشأة الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي.

الفرع الثالث: من حيث القائمين بعملية التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث القائمين بعملية التدقيق الى قسمين هما:

1. التدقيق الخارجي:

وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة، حيث يكون مستقلاً عن إدارة المنشأة، وينقسم الى:⁹

- **التدقيق العملياتي:** هي مراجعة يتم اجراءها خلال السنة المالية للحد من الأعمال المطلوب إنجازها أثناء القيام بالتدقيق النهائي في نهاية السنة.
- **التدقيق المالي:** وهي مراجعة وتدقيق الضوابط الداخلية للشركة، مثل السياسات والإجراءات كافية الإنتاج مستوى أمثل من الكفاءة والفعالية وينقسم الى:
- **التدقيق القانوني:** وهو التزام المدقق بعقد وقوانين مرتبطة به
- **التدقيق التعاقدية:** تلجأ المؤسسة الى الشخص ذو خبرة سواء مدقق أو محافظ حسابات

2. التدقيق الداخلي:

⁸: أحمد جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سابق، ص.ص 44، 45.
⁹: سمير الصبان، (2001)، نظرية المراجعة وأليات التطبيق، ط1، دار الجامعة، لبنان، ص.30.

لقد كان ظهور التدقيق الداخلي لاحقاً للتدقيق الخارجي، ومن تم فهو يعتبر حديث إذا ما قورن بالتدقيق الخارجي، ولقد نشأ التدقيق الداخلي بناء على احتياجات الإدارة للأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، وينقسم التدقيق الداخلي:

- **التدقيق المطابق:** هي مراجعة الهدف الأساسي للمؤسسة ومدى تطبيقه على الواقع.
 - **التدقيق الفعال:** التعرف على المهارات المتقدمة في تدقيق ومراجعة الحسابات المالية في ضوء إرشادات ومعايير المراجعة.
 - **تدقيق التسيير:** وهو التسيير الحسن للأهداف المؤسسة والرقابة الداخلية.
- الفرع الرابع: التدقيق من حيث الإلزام**

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام الى قسمين هما:

1. التدقيق الإلزامي:

هو التدقيق الملزم بنص القوانين في الدولة المعنية ومثال على ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للشركات يتولى تدقيق حساباتها وقوانينها المالية، وفي هذا المجال يظهر التدقيق الإجمالي واضحاً بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة.¹⁰

2. التدقيق الاختياري:

وهو التدقيق الذي يتم دون الزام قانوني يحتم القيام به، ففي المنشأة الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق في تدقيق حسابات المشروع واعتماد قوائمه الختامية نتيجة للفائدة التي تحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية ونتائج الأعمال والمركز المالي.¹¹

الفرع الخامس: التدقيق من حيث الفحص

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام إلى قسمين هما: ¹²

1. التدقيق التفصيلي:

وهو التدقيق الذي كان شائعاً في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام، وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو اللفت أو التلاعب، ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشأة الصغيرة.

¹⁰: محمد السرايا، (2007)، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط1، مكتب جامعي، لبنان، ص.ص 41-42.

¹¹: سمير الصبان، محمد القومي، مرجع سابق، ص.ص 46-47.

¹²: أحمد جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد، مرجع سابق، ص 43.

2. التدقيق الاختياري:

هذا التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق صحة بصحة وسلاسة الرقابة الداخلية ويتم هذا التدقيق باتباع المدقق أحد الأسلوبين هما التقدير الشخصي والعينات الإحصائية.

الفرع السادس: التدقيق من حيث الغرض

نلاحظ من التقسيمات السابقة متداخلة الى حد كبير فمثلا يمكن للتدقيق أن يكون كاملا ومستمرًا وخارجيًا والزاميًا وتفصيليًا في أن واحد، ومن هنا تصنيف التصنيف التالي:

1. التدقيق المالي:

يقصد به فحص البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع يقصد به خروج برأي الفني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية الفترة الزمنية.

2. التدقيق الإداري:

يقصد به التدقيق النواحي الإدارية للمشروع للتأكد من أن إدارة تسير بالمشروع نحو تحقيق أقصى منفعة أو عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

3. تدقيق الأهداف:

يقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة سابقا والمخطط لها قد تحققت فعلا.

4. التدقيق القانوني:

يقصد به التأكد من أن المنشأة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها سواء السلطة التشريعية أو التنفيذية في دولة.

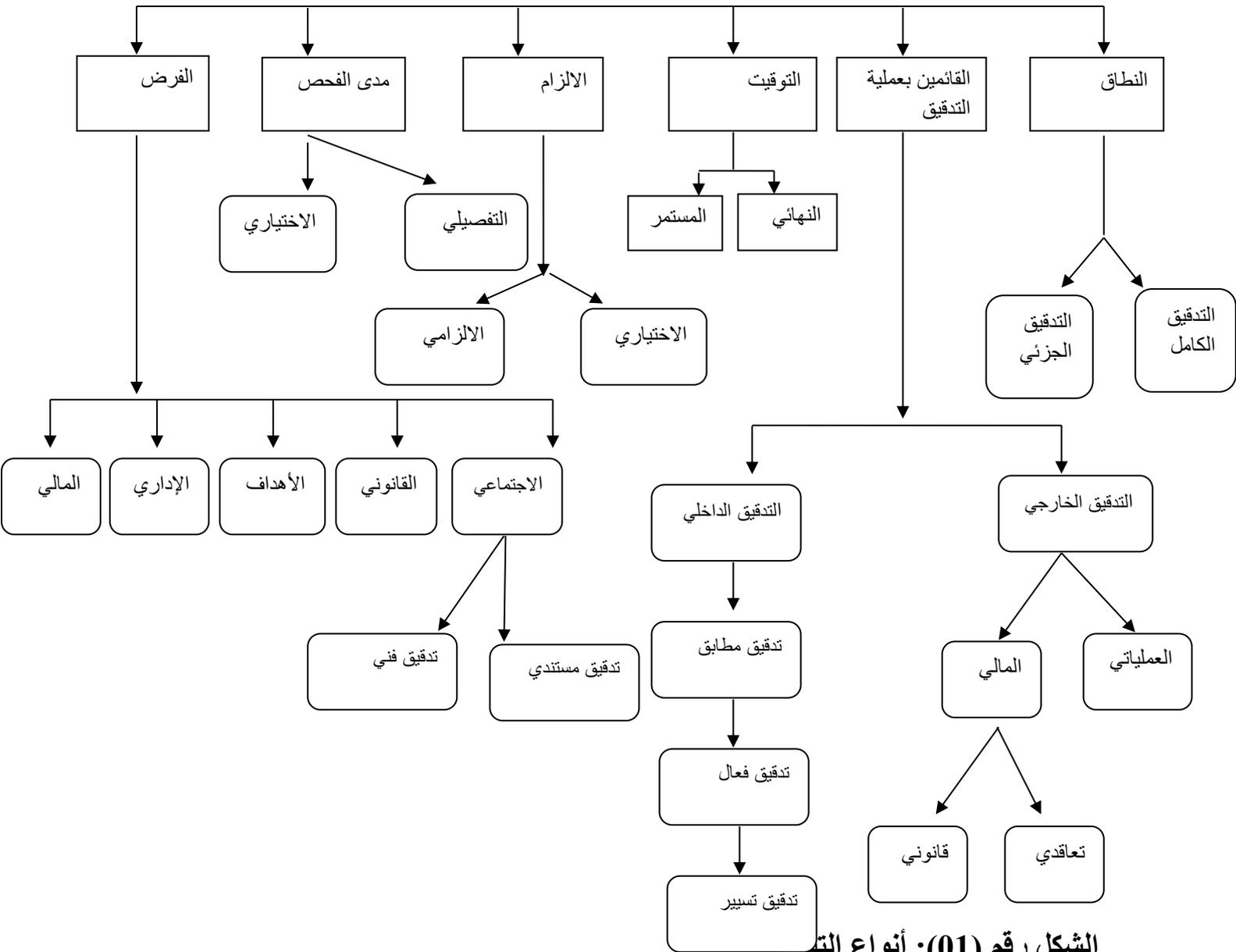
- **التدقيق الفني:** يتركز البحث حول قيام المؤسسة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويكون أغلب الحوار بين إدارة المشروع والمدقق في قضايا النسب العادلة للاقتطاع للاحتياطات.¹³

- التدقيق المستندي:

هو الذي يقوم على أساس المستند المعين هو الأداة الرئيسية التي يستخدمها المدقق في انجاز عملية التدقيق عن طريق البيانات الواردة في المستند وتسجيلها في الدفاتر من القيود.¹⁴

¹³: خالد عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 39-49.

أنواع التدقيق



الشكل رقم (01): أنواع التدقيق

المصدر: بالاعتماد على المراجع التالية

سمير الصبان، محمد القومي، ص 51، 52.

خالد عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 38-41

المطلب الثالث: أهداف التدقيق

الأهداف هي الغايات المرجوة تحقيقها من نشاط معين، ويتمثل الهدف الأساسي للمدقق التمادي في التعبير عن رأيه بالقوائم المالية، ذلك الرأي الذي يمثل محصلة للإجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام المنطقية.¹⁵

- اكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين
- تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء¹⁶
- تحديد مدى صحة المركز المالي وتم التحول نحو التدقيق الاختياري
- تحقيق الرفاهية الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع
- الحصول على تأكيد معقول حول ما إن كانت البيانات ككل خالية من الأخطاء
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المحدد
- الإبلاغ عن البيانات المالية والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية وفقا للنتائج التي توصل إليها المدقق¹⁷
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من الأهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.¹⁸

المبحث الثاني: ماهية معايير التدقيق الدولية ISA

سيتم تناول في هذا المبحث بعض الأساسيات حول المعايير التدقيق الدولية من حيث مفهومها ونشأة وتعريف الهيئات المسؤولة عن إصدارها بالإضافة إلى كيفية صدورها.

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية ISA

لقد تعددت تعاريف معايير التدقيق الدولية من مؤلف إلى آخر ومن باحث إلى آخر للوصول إلى تعريف شامل وتتمثل فيما يلي:

تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة المقاييس والمبادئ المهمة الضرورية لتنفيذ عمليات التدقيق المختلفة.¹⁹

كما تعتبر أنها إحدى المرتكزات الأساسية لعمل المدقق سواء كان داخليا أو خارجيا وتساهم على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة والتدقيق.²⁰

¹⁵: ويليام توماس، أمرسون هنكي، (1998)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ط 1، دار المريخ، مصر، ص 44.

¹⁶: غسان المطارية، مرجع سابق، ص 17-18.

¹⁷: أحمد جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سابق، ص 34-35.

¹⁸: أحمد جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد، ص 35.

¹⁹: الاتحاد الدولي للمحاسبين، ماهي معايير المراجعة الدولية، ص 1.

وقد عرفها حامد الشمري بأنها: ²¹

"نستنتج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب اتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق، وتعتبر بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يؤديه".

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها:

" مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات. ²²

وقد توصل سمير الصبيان وعبد الوهاب نصر علي الى مفهوم شامل لمعايير التدقيق الدولية وهو:

"معايير التدقيق الدولية هي اطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي تتعارض بالمرّة على معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية دولة اصدار معايير التدقيق وطنية خاصة بها".

المطلب الثاني: نشأة وتعريف الهيئات المسؤولة عن اصدار معايير التدقيق الدولية ISA

الفرع الأول: نشأة الهيئات المسؤولة عن اصدار معايير التدقيق الدولية ISA

في عام 1941 اشترطت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي " ما اذا كانت عملية التدقيق قد نصت وفقا لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها للتدقيق"، وهي هيئة حكومية صدر قانون بتأسيسها من أجل تداول الأوراق المالية بعد الكارثة التي حلت بسوق الأوراق المالية الأمريكي عام 1929.

فقد دفعت هذه العبارة أعضاء المهنة الى التساؤل عما هي معايير الأداء المتعارف عليها لهذه المهنة؟ وبدأت المهنة تواجه تساؤلا محيرا، هل من الممكن تحديد وتعريف معايير الأداء المهني والاتفاق عليها بين أعضاء المهنة.

ومن هنا بدأت مجموعة من الأبحاث والدراسات المختلفة للاقتراح وتحديد معايير متفق عليها للأداء المهني وكان أبرز هذه المحاولات ما قامت به لجنة إجراءات التدقيق

²⁰:سيد محمد، بودرار شمس الدين، (2012)، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق

ومهنة التدقيق، ملتقى دولي، جامعة دحاب، البلدية، يومي 11 و 12 ديسمبر، ص 7.
²¹:حامد الشمري، (1994)، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، ط 1، الإدارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية، ص 16.

²²:كاظم حسين، (2013)، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد، مجلة دراسات محاسبة ومالية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 23، ص 359.

بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، حيث قامت بدراسة خاصة لمعايير الأداء وأصدرت مقترحاتها سنة 1948.²³

وفي سنة 1954 قامت لجنة إجراءات التدقيق بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بنشر تقريرها، فأصبحت المعايير قابلة للتطبيق على معظم دول العالم.²⁴

الفرع الثاني: تعريف الهيئات المسؤولة عن اصدار معايير التدقيق الدولية ISA

1. الاتجاه الدولي للمحاسبين IFAC :

هو المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العام، ويعمل الاتحاد مع أعضائه والمنتمين له البالغ عددهم 157 المنتشرين في 118 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة.

يمثل أعضاء ومنتسبي الاتحاد الدولي للمحاسبين، وأغلبهم هيئات محاسبية مهنية وطنية، 2.5 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة وفي القطاع العام وفي مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية.

ولقد انبثق الاتحاد من لجنة التنسيق الدولي لمهمة المحاسبة يوم 07-10-1977 بموجب اتفاقية 63 منظمة مهنية من 49 دولة.

2. لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC:

لقد أعطيت لهذه اللجنة صلاحيات للإصلاح مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة نيابة عن مجلس الاتحاد للمحاسبين IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات، ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولي من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد، وقد تم اللجان ذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة وتتكون لجنة ممارسة التدقيق من 13 عضواً.

المطلب الثالث: كيفية صدور معايير التدقيق الدولية ISA

يراعي عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي:

1. أنه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى، فإنه من المهم صدور معايير التدقيق خاصة بكل دولة مع مراعاة المعايير الدولية للتدقيق التي تحظى بالقبول العام دولياً.

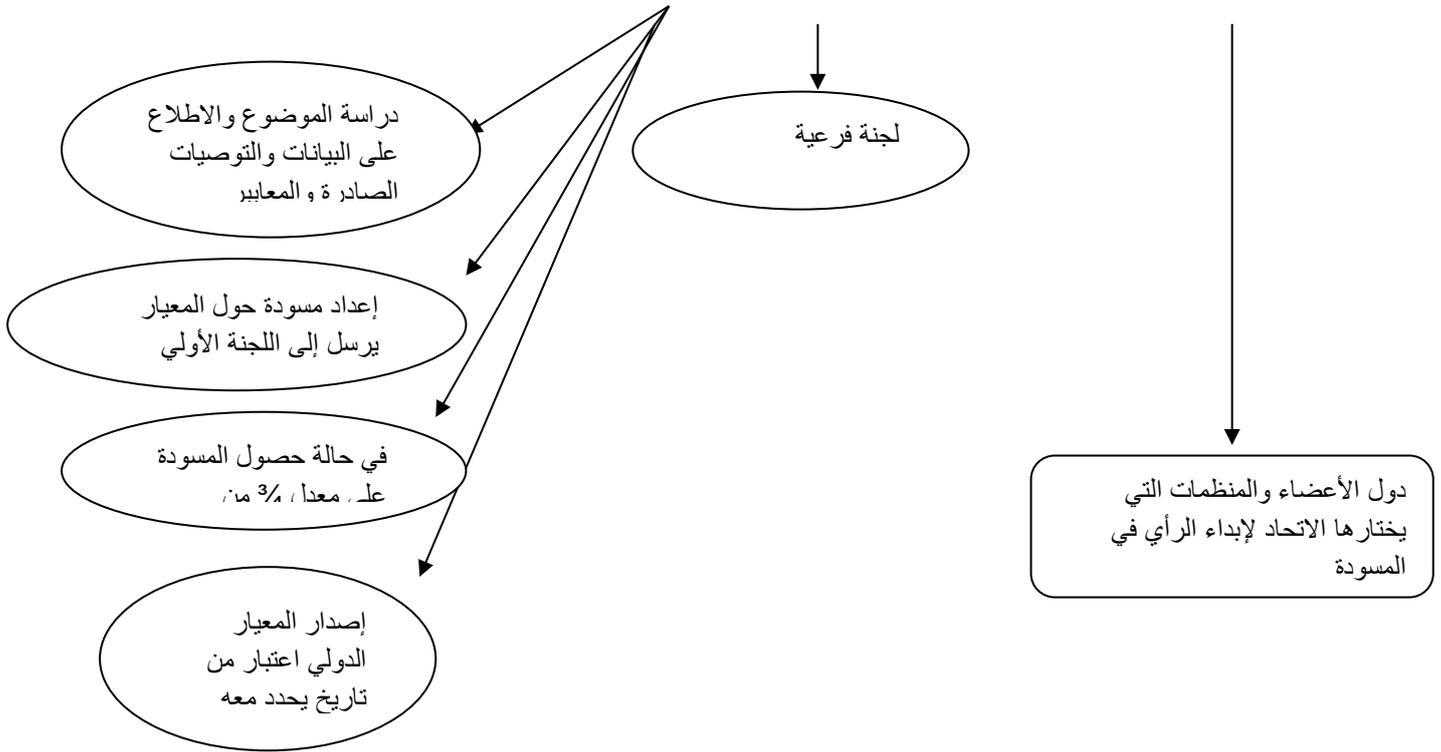
²³: سامي زيادي، (2013)، أهمية التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، ماجستير، غير منشورة، دراسات مالية ومحاسبة معمقة، سطيف، ص 61.
²⁴: سيد محمد، بودرار شمس الدين، مرجع سابق، ص 7.

2. أن اللجنة عندما تضع معايير تدقيق دولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع ان بتوظيفها على خدمات المهنية.
3. يمكن لمراقب الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك للأغراض الحرس على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق، لكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج.²⁵
4. القاعدة أن معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات وكاستثناء أن يقتصر تطبيقها على أمور معينة وإن حدث فيجب أن يتم الإشارة الى ذلك صراحة في صدر المعيار
5. عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولي الخطوات التالية عند اصدار معيار دولي للتدقيق:
 - تكوين لجنة فرعية باجراءات الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار
 - تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المفتوح
 - إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولي مسودة المعيار المفتوح يتم توزيعها على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات ذات الصلة بالأبعاد الرأي والتعليق على المسودة
 - تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المفتوح
 - تتسلم لجنة ممارسة التدقيق تعليقات وراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المفتوح، ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار.

يمكن توضيح الخطوات المنتهجة لإصدار المعايير في الشكل التالي



²⁵ : بن أعمار منصور و حولي محمد، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، ملتقى علمي دولي، باجي مختار، عنابة، يومي 13 و 14 ديسمبر، ص 8.



الشكل رقم 02: الخطوات المتبعة من لجنة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي

المصدر: محمود الناغي، (2011)، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار التطبيق، ط1، مصر، ص 73.

المبحث الثالث: فحص أساسيات معايير التدقيق الدولية ISA

سيتم التناول في هذا المبحث أهم إصدارات معايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى أهدافها وخصائصها، كذلك سنحاول معرفة أساليب تبنيها.

المطلب الأول: أهم إصدارات معايير التدقيق الدولية ISA

قد تمكن الاتحاد الدولي للمحاسبين من إصدار مجموعة معايير التدقيق وقد وصل عددها في نهاية فبراير سنة 1989 إلى 27 مليار فيما يلي بيان منسوب لها حسب سنة صدورها²⁶

²⁶: أمين مازون، (2011)، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، ماجستير، منشورة، محاسبة وتدقيق، الجزائر، ص 72.

في عام 1980 صدرت ثلاثة معايير:

1. أهداف ومجالات تدقيق الحسابات (جانفي)
2. كتاب تكليف مدقق الحسابات (جانفي)
3. المبادئ الأساسية في التدقيق (سبتمبر)

في عام 1981 صدرت أربعة معايير هي:

4. التخطيط (فيفري)
5. الاعتماد على مدقق اخر (جويلية)
6. دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط المرتبطة به (جويلية)
7. رقابة الجودة في أعمال التدقيق (سبتمبر)

في عام 1982 صدرت أربعة معايير هي:

8. أدلة الاثبات في التدقيق (جانفي)
9. التوثيق (جانفي)
10. الاعتماد على عمل المدقق الداخلي (جويلية)

11. الغش والخطأ (أكتوبر)

وفي عام 1983 صدر معيارين هما:

12. المراجعة التحليلية (جويلية)

13. تقرير المدقق عن البيانات المالية (أكتوبر و عدل في جانفي 1989)

في عام 1984 صدرت أربعة معايير هي:

14. المعلومات الأخرى الواردة في مستندات عمليات مالية تم تدقيقها (فيفري)
15. التدقيق في البيئة المعالجة الألية للبيانات (فيفري)
16. أساليب التدقيق للاستعانة بالجانب المالي (أكتوبر)

17. الجهات التابعة (أكتوبر)

في عام 1985 صدرت خمسة معايير هي :

18. الاستفادة من عمل خبير (فيفري)
19. العينة في عمليات التدقيق (فيفري)

20. أثر بيئة المعالجة الألية للبيانات على دراسة وتقييم النظام المحاسبي (سبتمبر)
21. توقيت تقرير المدقق (أكتوبر)
22. الاقرارات الصادرة عن الإدارة (أكتوبر)
- في عام 1986 صدرت معيارين هما:
23. مبدأ الاستمرار (جانفي)
24. تقارير خاصة للمدقق (أكتوبر)
- في عام 1987 صدرت ثلاثة معايير هي:
25. الأهمية النسبية وخطر التدقيق (فيفري)
26. تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة (أكتوبر)
27. فحص المعلومات المالية المتوقعة

وصدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الاتحاد الدولي للمحاسبين تبويب هذه المعايير وفيما يلي أهم معايير التدقيق الدولية ISA:

الجدول رقم (01): أهم معايير التدقيق الدولية من 100-144

التبويب	المجموعة و عنوان المعيار
144-100	المجموعة الأولى: معايير الأمور التمهيدية مقدمة تمهيدية
100	عن المعايير الدولية لتدقيق والخدمات ذات العلاقة
110	إطار المصطلحات:
120	إطار المعايير الدولية للتدقيق

المصدر: زهير بوشامة، معايير التدقيق الدولية في حكومة الشركات ماستر غ منشورة، أم بواقي، سنة 2004، ص 290.

الجدول رقم: (02) أهم معايير التدقيق الدولية ISA من 200-444

220	رقابة الجودة لأعمال التدقيق
-----	-----------------------------

التوثيق	230
الاحتيال والخطأ	240
مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق	250
البيانات المالية	260
الاتصال مع أولئك المكلفين بالرقابة	
المجموعة الثالثة: التخطيط	399-301
التخطيط لتدقيق البيانات المالية	301
تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبنيتها	315
الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق	320
استجابة المدقق للمخاطر المقيمة	330
المجموعة الرابعة: الرقابة الداخلية	499-401
تحديد المخاطر والرقابة الداخلية	400
المراجعة في بيئة نظم المعلومات الإلكترونية	401
اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية	402
تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق	450
المجموعة الخامسة: الإثبات في التدقيق	544-501
أدلة التدقيق	501
أدلة التدقيق – اعتبارات محددة بنود مختارة	501
المصادقات الخارجية	505
عمليات التدقيق الأولية- الأرصد الاختتامية	510
الإجراءات التحليلية	520
عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات	530
تدقيق التقديرات المحاسبية	540
الأطراف ذات العلاقة	550
الأحداث اللاحقة	560
المنشأة المستمرة	570
الاقراءات الخطية	580

المجموعة السادسة: استخدام عمل الآخرين	699-600
الاستفادة من عمل مدقق آخر	600
مراعاة المدقق الداخلي	610
استخدام مدقق خبير	620
المجموعة السابعة: انتهاء عملية التدقيق والتقرير عنه	799-700
يكون رأي اعداد تقارير حول البيانات المالية التعديلات على رأي الوارد في تقرير المدقق المستقبل	700
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقبل	705
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقبل	706
المعلومات المقاربة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقاربة	710
مسئوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى والمستندات التي تحتوي على بيانات مالية	720
المجموعة الثامنة: مجالات متخصصة عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا للأطراف أغراض خاصة	899-801
عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات	801
عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية ملحقة	805
	810
المجموعة التاسعة: الخدمات المرتبطة التكاليف بالتدقيق على البيانات المالية	999-901
التكاليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية	910
التكاليف بإعداد المعلومات المالية	920
	930

المصدر: حسام الدين حمادي، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، ماستر، غير منشورة، مالية ومحاسبة، سطيف، 2013، ص 32، 33

المطلب الثاني: أهداف وخصائص معايير التدقيق الدولية ISA

الفرع الأول: أهداف معايير التدقيق الدولية ISA

تتبلور معايير التدقيق الصادرة عن الجهات المهنية في معظم دول العالم بصرف النظر عن أسلوب التبويب المتبع، في من خلاله حتى تتحقق أهدافها المطلوبة بصورة جيدة، وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي: ²⁷

- اتسام المعايير بسمة الدولية يخفف الى حد كبير من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند اعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية المتعددة الجنسيات
- الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي المناسب والذي تنص عليه معايير المحاسبية الدولية بجانب الالتزام بقواعد التدقيق المناسبة والتي تنص عليها معايير التدقيق الدولية سيوفر للقواعد المالية الصادرة عن الشركات الدولية متعددة الجنسيات سمة الموثوقية التي يتطلع اليها مستخدموا هذه القوائم، كما يجعل هذه القوائم صالحة للمقارنة والتحليل المالي:
- اعداد القوائم المالية استثناءا على معايير المحاسبة الدولية واعتماد المدقق عند تدقيقها على معايير التدقيق الدولية سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة ما دامت المعايير المتخذة موحدة في كل الدول.
- وجود المعايير الدولية للتدقيق سوف يوفر على الدول النامية الجهد والتكلفة للإنشاء معاييرها المحلية خصوصا في ضوء مواردها الاقتصادية من جهة، وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى.
- وجود معايير التدقيق الدولية جنبا الى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين ومستخدمي القوانين المالية، الذين يعتمدون على اتخاذ قراراتهم على الاعتبار الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية.
- تساعد في جعل مهمة التدقيق ذات كيان مستقل وبيان طبيعة ومحتويات هذا التقرير عدد غياب المعايير تصبح مهمة التدقيق من غير مكانها الملائم، مما يتيح الفرصة أمام الحكومات الى التشريعات التي تحول المهمة الى وظيفة حكومية

الفرع الثاني: خصائص معايير التدقيق الدولية ISA

تتلخص أهم الخصائص في الآتي: ²⁸

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني الأمر الذي يشكل بعض القيود والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق

²⁷:حامد الشمري، معايير المراجعة الدولية ص.ص. 19-35.

²⁸:حسام الدين حماني، معايير المراجعة الدولية ص 35.

- استخدمت اللجنة لفظ معايير التدقيق الدولية ولا شك أن تلك التنمية أكثر تحفظاً وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك مجال مفتوحاً أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يتمكن مع الظروف البيئية بكل دولة.
 - تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولاً من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم التدقيق ويلقى قبولاً عاماً على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب اتباعها من قبل أصحاب المهنة عند الحاجة إليها.
- وهناك عدة أساليب تستخدم لتبني معايير التدقيق الدولي وهي كالآتي:

1. التبني الكامل للمعايير

تقوم بعض المؤسسات بتبني معايير التدقيق الدولية كلية بنسبة 100 بالمائة وإضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها، وتنتهج بعض الدول النامية والتي ترغب في دخول الأسواق العالمية وهناك أكثر من 70 دولة قامت بتبني معايير التدقيق الدولية.²⁹

2. استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة

إن بعض الدول لا تقبل تبني معايير التدقيق الدولية دون الاطلاع الدقيق للاختلافات ما بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية، وفي هذه الحالة فإن الدول تقوم بعمليات تدقيق ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح الالتزام بهذا المعيار للأغراض وطنية سوف يكون بمثابة التزام بمعايير التدقيق الدولية ولا داعي للإجراءات تدقيق أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن التدقيق قد تم وفق معايير التدقيق الدولية.³⁰

3. استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة

في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير لهذا الاختلاف أن الهدف من ذلك هو تنبيه المدقق إلى

²⁹:عبد الله بامشموس، (2010)، تطبيق معايير التدقيق، مجلة المحاسب القانوني، اليمن، العدد التاسع، ص8.

³⁰:سامي زيادي، مرجع سابق، ص 72-73.

الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند إعداد تقريره والذي يوضح فيه أن التدقيق الذي قام به قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية ففي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات تدقيق إضافية غير مطلوبة في المعيار المحل، فإنه يجب على المدقق أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.³¹

³¹:عبد الله باشموس، (2010)، تطبيق معايير التدقيق، مجلة المحاسب القانوني، اليمن، العدد التاسع، ص 8.

الفصل الثاني: الإطار العام لمراقبة التسيير

تمهيد:

أدى الاهتمام البالغ بالرقابة في التسيير على ظهور نظام متطور، هدفه الأساسي هو فرض الرقابة الكاملة وعامة تتمثل في نظام مراقبة التسيير، ويعد هذا النظام من بين الأنظمة الهامة داخل المؤسسة، لذلك يجب أن يطبق بشكل صحيح، ومن أجل أن يحقق هذا النظام وظائفه بشكل فعال، يقوم بالدور الأساسي الذي وجد من أجله يجب أن يعتمد على جملة من الأدوات التي تؤدي إلى تثبيت ركائزه داخل المؤسسة، وتعتبر هذه الأدوات التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير من أهم الأدوات الموجودة داخل المؤسسة، حيث تجد أن المحاسبة التحليلية هي من أهم وأولى الأدوات المستخدمة في التسيير، كما يحتل هذا النظام مكانة هامة لا يمكن أن يستهان بها.

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

مراقبة التسيير هي عملية تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية العمومية أو الخاصة في تسيير أعمالها، ولقد اهتم بها كثيرا، وعرفت المؤسسة الاقتصادية اختلافا في نشاطاتها وتوسعا في حجمها وهيكلها الإدارية استجابة لتغيرات مكونات محيطها، حيث شهدت تغيرات جذرية، مرت عبر مراحل مختلفة.

المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير

تعتبر مراقبة التسيير من الوظائف الأساسية في المؤسسة، حيث تهدف إلى توجيه وترشيد الموارد البشرية، ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول لممكنة من خلال عدة أدوات وتقنيات محاسبية وإحصائية ورياضية.

ولقد كان أول ظهور لمراقبة التسيير كوظيفة للتسيير خلال الحرب العالمية الثانية، خاصة بعد الأزمة الاقتصادية 1929، وظهر نظرية أو مدرسة النظم، ومع تزايد تعقد محيط المؤسسة الاقتصادية وظهور عدة اتجاهات في التسيير، جاء المفهوم الحديث لأدوات مراقبة التسيير.

الفرع الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير

تعتبر مراقبة التسيير حديثة من حيث البحث في الإدارة وعلم التسيير، وقديمة من حيث الممارسة الميدانية وهي بين الأولى الثانية تركيبة لعنصرين هما: التسيير والرقابة، ولقد تطور مفهومها وكذا انتشار استعمالها كأداة تساهم في التسيير الفعال، وبدأت منذ مطلع القرن العشرين مرورا بمراحل تتمثل أهمها فيما يلي:³²

إن ظهور المؤسسات الكبيرة في بداية القرن العشرين ولدت الحاجة إلى أدوات تمنع من انفجار بنية هذه المؤسسات، وكذا تطور الشركات متعددة الجنسيات وتوزيعها وانتشارها، قد أدى إلى بروز مراقبة التسيير مباشرة بعد الحرب العالمية الثانية، ما أفرز عن ظهور العديد من الأبحاث التاريخية من طرف الباحثين في المجال، كما شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل هامة يمكن تفصيلها في :

بداية وكأول مرحلة استخدمت مراقبة التسيير في المحاسبة العامة، وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط، والإنتاج المحقق والمباع من طرف المؤسسة المعنية، ومنه وضع الحجر الأساس لاستعمال أنظمة النسب، وتطور في المؤسسات الكيميائية الأمريكية، وهذا النظام وضع كأول تجربة في علاقة حسابات الميزانية، وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في جميع الأطر التجارية.

أما المرحلة الثانية فهي بداية لنظام اللامركزية في المؤسسات، ولقد تم وضعها من قبل "سلووم" الذي أسس لميكانيزمات التنظيم وتقسيم هيكل المؤسسة إلى مجموعة من المهام داخل المقر المركزي، كالحزينة العمومية وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير

³² : معراج هواري الباهي، (2008)، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص39.

وإجراء مقارنة داخلية مع باقي الأقسام الأخرى وذلك من أجل تحديد الموارد الأساسية لدفع الاستثمار والنهوض بمشاريع جديدة ودعمها.³³

في حين تأسس نظام مراقبة التسيير في المرحلة الثالثة، والتي عقت الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري، والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، وقد خصت باستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين، وذلك في إطار تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة مدى توافق الموارد المتوفرة مع الاهتمامات الخاصة.

بينما اعتبرت المرحلة الرابعة أهم مرحلة في تطور مراقبة التسيير والتي ظهرت مطلع الستينات، عقب انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازنة، وقد تم استدعاءه من قبل مراقبة التسيير لتصميم مراكز المسؤولية، ومنه رسمت معالم مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤولية التسلسلية بناء عليه.³⁴

الفرع الثاني: تعريف مراقبة التسيير وأهدافها

قبل التطرق إلى تعريف مراقبة التسيير سوف نعرف كل مصطلح على حدى:

■ **المراقبة:** المقصود بالمراقبة على مستوى الاقتصادية الجزئي هي: "البحث، المقارنة والحراسة، التقدير والتحكم في أدوات التسيير".

وبمجرد أن يبدأ أي نظام في العمل سواء كان هذا النظام ألي ميكانيكية أو مؤسسة، فسرعان ما تظهر العديد من الظواهر التي تدفع هذا النظام لأن يخرج عن المسار الموضوع له لتحقيق أهدافه، فعملية المراقبة الناجحة هي تلك التي ترمي إجراء التصحيح الخاص بالنظام قبل أن تصبح الانحرافات خطيرة، ويتم هذا عبر المراحل التالية:

- وضع المعايير الخاصة بالأداء
- مقارنة الأداء الفعلي بهذه المعايير
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة³⁵

³³ : معراج هواري الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، المرجع السابق، ص 40.

³⁴ : ناصر دادي عدون وآخرون، (2011)، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار الحمدي العامة، الجزائر، ص

53.

³⁵ : المرجع نفسه، ص 54.

● **التسيير:** هو العملية التي من خلالها ننظم ونرتب وندير ونراقب موارد المؤسسة من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة".

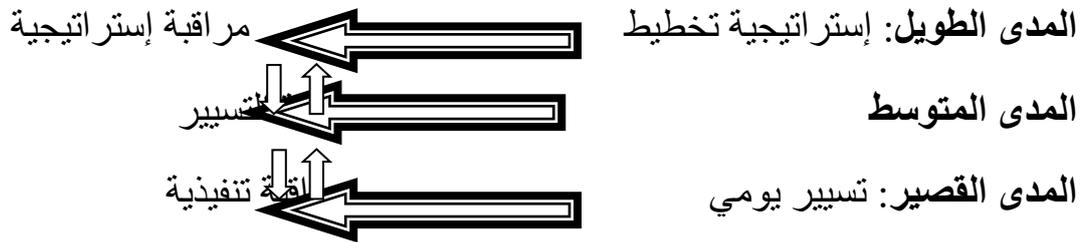
وعن طريق تقسيم زمن واضح وموضوعي لعملية التسيير في المؤسسة، من الممكن تحديد رقابة مرتبطة بكل مستوى تسييري وتتمثل في:³⁶

■ **التسيير الاستراتيجي:** هو الذي يعمل على توجيه نشاطات المؤسسة على المدى الطويل، وعلى هذا المستوى توجد المراقبة الاستراتيجية التي تعمل على مساعدة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، وتحديد عوامل النجاح، وتحديد الوضعية التنافسية للمؤسسة، (.....باستعمال معطيات مستقبلية ناتجة عن تشخيص داخلي وخارجي للمؤسسة.³⁷

التسيير اليومي أو الجاري: ويرافق دوما العمليات على المدى القصير (أقل من سنة)، وهنا توجد المراقبة التنفيذية التي تسمح بتعديل صيرورة العمليات المتكررة (العمليات الخاصة بالإنتاج، استقبال الطلبات....) عن طريق التأكد من أن معايير العمل يتم احترامها، وأن المهام الموكلة إلى العمال تنفذ حسب الرزنامة المحددة.

وفي إطار هذا التقسيم الزمني لعملية التسيير تتموضع مراقبة التسيير كحلقة وصل بين المراقبة الإستراتيجية والمراقبة التنفيذية، فهي تسمح بالتعديل والمتابعة على المدى المتوسط من أجل ضمان توافق العمليات اليومية مع الخطط الإستراتيجية، كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم(03) المستويات الثلاثة لعملية الرقابة



المصدر: محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1995.

³⁶ : محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، (1995)، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 114.

³⁷ :زابي مريم، عيسى عهدة، (2015)، مراقبة التسيير كنظام للمعلومات، رسالة ماستر، جامعة الجزائر، الجزائر، ص 33.

وضعت عدة تعريفات لمراقبة التسيير منذ ظهورها، وقد اختلف العديد من الباحثين في تفسيرهم لمعنى مراقبة التسيير نظرا للتطور الذي مرت به المؤسسات، ويمكن توضيح أهم مراحل تطور مفهوم الرقابة حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (03) يمثل مفهوم مراقبة التسيير

مفهوم مراقبة التسيير	مفهوم المؤسسة
<ul style="list-style-type: none"> - مراقبة محاسبية ومالية - التركيز على التدقيق - تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات 	النظرية الكلاسيكية
<ul style="list-style-type: none"> - مراقبة اجتماعية واقتصادية - مراجعة اجتماعية - مشاركة، تحفيز، اتصال 	مدرسة العلاقات الإنسانية
<ul style="list-style-type: none"> - قيادة المؤسسة - نظام قائم على العلاقة بين الاتصال والمعلومات والأداء - نظام قائم على العلاقة بين الهيكل التنظيمي، الأهداف والأداء 	مدخل النظم

المصدر: ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي. ص 20

عرفت مراقبة التسيير أنها: "المسار الذي يتأكد من خلاله المديرين من أنه تم الحصول على الموارد واستغلالها وكفاءة، لتحقيق أهداف المنظمة"، وتعرف أيضا بأنها: "العملية التي يؤثر من خلال المسيرين في الأعضاء الآخرين بالمؤسسة لتنفيذ استراتيجياتها"³⁸.

وتشمل مراقبة التسيير مجموعة من الأدوات التي تسمح للمؤسسة بالتأكد من أن الموارد مستغلة بفعالية مع الأخذ في الحسبان التوجهات الإستراتيجية والأهداف المحددة من طرف إدارة المؤسسة".

وعرف البعض الآخر مراقبة التسيير على أنها: "تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة، وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة"، وهي كذلك: "الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق الأهداف المسطرة".

³⁸ عريوة عبد الحليم، (2012)، تأثير مراقبة التسيير على الأداء التنظيمي للمؤسسة، رسالة ماجستير، مسيلة، ص60.

إن مراقبة التسيير هي التأكد من أن النتائج المحققة، وتوافق تلك المرسومة من قبل الانحرافات عن هذه النتائج المرسومة يتم اكتشافها، فتتخذ في الحال الإجراءات اللازمة لتصحيحها، وفي الشكل الذي يضمن عودة الأنظمة إلى السير في الطريق المخطط لها، ومنه تحقيق الأهداف المرجوة.³⁹

كما أن مراقبة التسيير هي عبارة عن مجموع الهيئات المكلفة بتزويد المدراء ومختلف المسؤولين بمعطيات رقمية مؤقتة تصف سير المؤسسة ومقارنتها مع المعطيات الماضية والمتوقعة، وتحت المديرة بالقيام بالإجراءات التصحيحية المناسبة بسرعة.

ومراقبة التسيير هي كذلك مجموعة من التقنيات الكمية والكيفية التي يمكن استعمالها لإعطاء المساعدة للمسؤول عن التسيير من أجل تحقيق الأهداف.⁴⁰

و يشير H.Bouquin إلى أن مراقبة التسيير تتكون من المسارات والأنظمة التي تسمح بضمان التناسق المستقبلي الحاضر والماضي بين الاختيارات الإستراتيجية والأعمال .

ومراقبة التسيير عملية تهدف إلى تقييم وتقويم نموذج المؤسسة باستعمال معايير محددة سلفاً، واتخاذ القرارات التصحيحية بهدف توجيه موارد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم.⁴¹

وتتضمن مراقبة التسيير ما يلي:

- ✚ تحقيق أنشطة المؤسسة
- ✚ الربط والتنسيق بين أنشطة المؤسسة
- ✚ تبادل المعلومات بين مختلف المستويات التنظيمية في المؤسسة
- ✚ تقييم المعلومات وتقدير مسار العمل
- ✚ التأثير على الأفراد لتغيير نظام عملهم بما يتوافق وأهداف المؤسسة

كما تركز مراقبة التسيير على مقارنة النتائج المخففة مع الأهداف المخطط لها، بهدف ضمان أن كل جزء من المؤسسة يعمل بصورة متناسقة مع بقية الأجزاء من أجل تحقيق التكامل.⁴²

ثانياً: أهداف مراقبة التسيير

✚ يقوم نظام مراقبة التسيير على جملة من الأهداف التي يمكن إجمالها فيما يلي:

³⁹ : المرجع نفسه، نفس الصفحة.

⁴⁰ : عريوة عبد الحليم، تأثير مراقبة التسيير على الأداء التنظيمي للمؤسسة، المرجع السابق، ص 61.

⁴¹ : محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، المرجع السابق، ص 119.

⁴² : اسعاد عقون، نظام مراقبة التسيير ، ص 120.

- ✚ قياس الأداء الفعلي، وذلك وفقا لمعايير المسطرة، وكذا المستويات المستهدفة لمعرفة سير العمل في الاتجاه الصحيح المقرر له.
- ✚ الكشف عن الصعوبات والعوائق المختلفة من أجل تداركها وتفادي الوقوع فيها
- ✚ ترشيد التكاليف وعقلانيتها
- ✚ مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة
- ✚ مراقبة الوضع المالي والمصادر المالية واستخداماتها
- ✚ اتخاذ القرارات اللازمة فيما يتعلق بالاستثمارات طوية المدى
- ✚ متابعة تنفيذ الخطط الموضوعية والمعبر عنها بالميزانيات التقديرية
- ✚ مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة
- ✚ البحث عن سبيل لتحسين الأداء في المؤسسات.⁴³
- ✚ تحقيق النجاعة للتأكد من الاستعمال الأمثل للمواد والطاقات المتاحة من أجل تحقيق الأهداف.

- ✚ العمل على تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الأعمال
- ✚ تحليل الانحرافات الناتجة عن النشاطات الفعلية والتقديرية
- ✚ إبراز الأسباب التي أدت إلى سوء التسيير
- ✚ استخراج نقاط القوة والضعف ومحاولة الوقوف بسير حين للمؤسسات⁴⁴

الجدول رقم (04): مراقبة التسيير آلية للتنسيق والتنشيط

آلية للتنشيط	آلية تنسيق القرار
الهدف هو التأثير على سلوك الأعضاء في الاتجاه المنتظر من طرف المؤسسة، وهو يتعلق بالجوانب الإنسانية (إقناعهم، مكافأتهم، تحفيزهم).	الهدف هو جعل نظام اتخاذ القرار أكثر فعالية، وذلك من خلال تنسيق أفضل لمراحل وإجراءات تخصيص الموارد.

المصدر: ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي ص 06

مع ظروف المحيط المتغير لم يعد من الممكن تحديد إستراتيجية المؤسسة من دون أن تكون هناك متابعة يومية لتنفيذها، حتى تستطيع المؤسسة التراجع واتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، للاستفادة من الفرص، وتفادي تهديدات المحيط، وكذلك الاستغلال الأحسن لمواردها الداخلية.⁴⁵

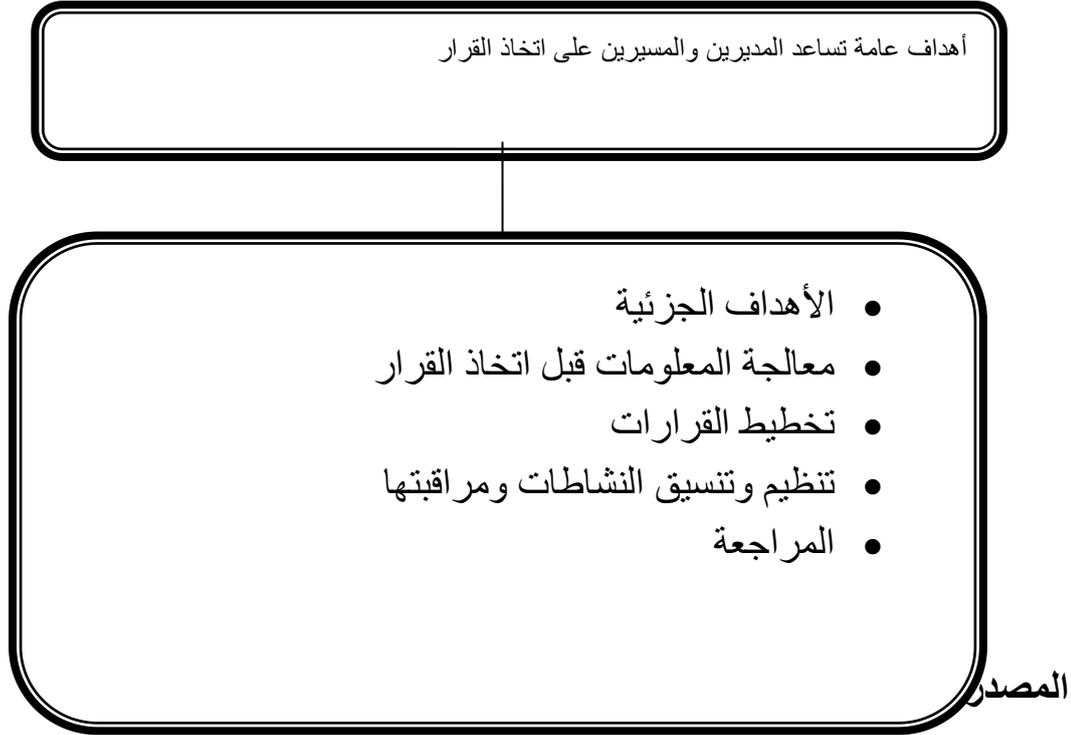
⁴³ : سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، المرجع السابق، ص 84.

⁴⁴ : مرابطي نوال، (2009)، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، الجزائر، ص 93.

⁴⁵ : مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، المرجع السابق، ص 94.

فالدور الأساسي لمراقبة التسيير حسب هذه النظرة، يتمثل في مساعدة الإدارة على توجيه أفضل للإستراتيجية من خلال متابعة تنفيذها، وهو ما يستلزم ضرورة اطلاع ومعرفة مراقب التسيير بالإستراتيجية التي يساهم في تحديدها، ويستشار فيها عادة لضمان التنفيذ الناجح للإستراتيجية المحددة.⁴⁶

وفيما يلي الشكل رقم (04) يوضح أهداف نظام مراقبة التسيير



المطلب الثاني: خصائص ومجال تطبيق مراقبة التسيير

تتميز مراقبة التسيير بجملة من السمات والمميزات التي يتسم به.

الفرع الأول: خصائص مراقبة التسيير

على ضوء التعريفات السابقة الذكر يمكن استخلاص عدة خصائص لمراقبة التسيير والمتمثلة في:

أولاً: مراقبة التسيير عبارة عن سيرورة عمليات تضمن التحكم والتأكد من أن العمليات المخطط لها تنفذ بشكل سليم، ويقسم H.Bouquin هذا المسار إلى ثلاث مراحل حسب

التسلسل الزمني لها، حيث تبدأ المرحلة الأولى قبل بدء النشاط، ويتم التركيز فيها على تحديد النهايات وترجمتها إلى أهداف كمية لمدة زمنية غالبا ما تحدد بسنة، وترفق هذه المهمة بتحديد الوسائل اللازمة لذلك، وكذا تحديد الأدوار لكل المتعاملين.⁴⁷

كما يتم في هذه المرحلة وضع معايير تسمح بتقييم جودة النتائج المحققة، فهذه المرحلة تتمثل في وضع الميزانيات، وتسمى بمرحلة تحديد الجهات والغايات، أما المرحلة الثانية فتتمثل مرحلة بدأ النشاط وتسمى مرحلة القيادة، ويتم فيها تنظيم نظام لمتابعة العمليات، هذا النظام يراقب ويباشر بالإجراءات التصحيحية في حالة حدوث انحرافات طارئة تحول دون الوصول إلى الهدف، ومن بين أدوات القيادة اللازمة في هذه المرحل توجد مراقبة الميزانية ولوحات القيادة، فالأداة الأولى ذات خاصية محاسبية تسمح بالمتابعة الشهرية للنتائج، والأداة الثانية تكميلية ولها القدرة على تنبيه المسؤولين بالأحداث المستقبلية لنشاط المؤسسة، كما يجب في هذه المرحلة تحديد العمليات التصحيحية بدقة إضافة إلى تحديد المكاف بها.⁴⁸

والمرحلة الثالثة والأخيرة تتمثل في مرحلة لتقييم، وتكون غالبا سنوية وأحيانا فصلية، حيث يتم فيها تقييم أداء المسؤولين والتأكد من مدى تحقيق الأهداف المحددة في أوقاتها، ومن ثم مكافأة هؤلاء المسؤولين بالإيجاب والسلب.

ثانيا: تعتمد عملية مراقبة التسيير في تقييم الأداء على ثلاثة معايير أساسية ناتجة عن العلاقة بين العناصر التالية: الأهداف المراد تحقيقها، والموارد المتاحة و النتائج المحققة.

وهذه لمعايير هي:

الكفاءة

الفعالية

الملائمة

وهنا يعمل مراقب التسيير على التأكد من أنه تم الوصول إلى الأهداف (الفعالية) بالاستخدام الأمثل للموارد (الكفاءة)، وأن هذه الموارد تتوافق وتتناسب مع الأهداف الموضوع (الملائمة)، وهذا ما يسمى بمراقبة التسيير.⁴⁹

الشكل رقم (05) مثلث مراقبة التسيير

47 : محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، ص 121.

48 : سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير، ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير،

الجزائر، ص 81.

49 : سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير،

الأهداف

فعالية

الكفاءة

الموارد (الوسائل)

المصدر: ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي

ثالثا: تقوم عملية مراقبة التسيير على أساس تفويض السلطات، حيث يعتبر التفويض السبب وراء وجود عملية الرقابة، والذي ظهرت الحاجة إليه نظرا لكبر حجم المؤسسات وتزايد المسؤوليات وللتفويض أهمية كبيرة تتمثل في تخفيف العبء عن المديرين، وكذا المساهمة في تنمية المرؤوسين وإكسابهم خبرات.

رابعا: تعتمد عملية مراقبة التسيير على إجراءات التحفيز والحث، رغبة في تشجيع المرؤوسين مع سياسة الإدارة العامة للمؤسسة، ولا يمكن لنظام مراقبة التسيير أن يلعب دوره التحفيزي والتشجيعي في المؤسسة، إلا إذا أرفق بنظام (الجزاء/ المكافأة).⁵⁰

الفرع الثاني: مجال تطبيق مراقبة التسيير

لقد كان لمختلف النظريات أو المدارس وجهة نظر عن مراقبة التسيير، ومجالات تطبيقها، وسوف نتطرق إلى هذه المدارس:⁵¹

1. المدرسة الكلاسيكية:

ترى هذه المدرسة أن الرقابة يجب أن تطبق على وظائف المؤسسة، إذ يمكن أن تكون هناك مراقبة التسيير إدارية وتجارية ومالية....، وحتى تكون المراقبة فعالة لا بد أن تكون في الوقت المناسب متبعة بالإجراءات الضرورية، كما ترى هذه المدرسة أنه لا بد من توفر خاصيتين في المراقبة هما: الكفاءة، وعدم التحيز.⁵²

2. المدرسة السيكلوجية:

انطلاقا من اعتبار المؤسسة نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالمحيط الخارجي، وأن هذا النظام متصل في ترابط دائم من أجل تحقيق الأهداف المشتركة، فإنه يجب أن تعمل مراقبة التسيير

⁵⁰ : سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، المرجع السابق، ص 83.

⁵¹ : معراج هواري الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، (2008)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 54.

⁵² : معراج هواري الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، المرجع السابق، ص 55.

على التنسيق بين مختلف عناصر النظام من جهة، وتسمح بالتنسيق بالظروف المحيطة بالمؤسسة من جهة أخرى، لذا فإن قياس الأداء واستخلاص أسباب الفروقات، واتخاذ الإجراءات الملائمة لتفادي الأخطاء المستقبلية من جهة، وتحسين التسيير أخرى.

3. المدرسة الكلاسيكية المعاصر:

إن أفكار المدرسة الكلاسيكية أثارت ردود أفعال بعض المفكرين الذين اهتموا بالجانب النفسي للعامل، من بينهم "مايو" الذي قام بعدة أبحاث ودراسات بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن أشهرها التي قام بها في شركة "واسترن الكتريك"، حيث استخلص أن التغيير في ظروف العمل ليست هي الوحيدة التي تدفع إلى زيادة المردودية، وإنما هناك عوامل أخرى، تتمثل في العلاقات بين العمال والمسيرين.

أما عن مساهمة هذه المدرسة في مراقبة التسيير فيتمثل في اعتبار العنصر البشري العامل الأهم داخل المؤسسة، لذلك فإنه لا يمكن الحديث عن مراقبة التسيير دون التعرض للجانب الإنساني، فدراسة الجانب النفسي للعامل تسمح بمعرفة دوافعه، بالتالي استغلالها لتحقيق أهداف المؤسسة، كما أن المعرفة لنفسية للعامل تسمح بمعرفة أسباب الفروقات عند قياس الأداء.⁵³

المبحث الثاني: أشكال ومهام مراقبة التسيير

تعد مراقبة التسيير الوسيلة المفضلة للقيادة في المؤسسات، حيث ولدت نتيجة الحاجة في التحكم وقيادة الوحدات اللامركزية، وتقوم مراقبة التسيير بالعديد من المهام المختلفة سيما داخل المؤسسات الاقتصادية، كما أنها تتخذ أشكالاً مختلفة.

المطلب الأول: وظائف وأنواع مراقبة التسيير

⁵³ : محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، (1995)، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 132.

إن نظام مراقبة التسيير في العملة المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة، وتختلف هذه النشاطات من مؤسسة إلى أخرى، ومنه تتمايز الوظائف والمهام حسب طبيعة النشاط.

الفرع الأول: مهام مراقبة التسيير

لنظام التسيير عدة وظائف يسعى من خلالها مراقب التسيير إلى تحقيق المراقبة الفعالة، ويمكننا تفصيل الوظائف في العناصر التالية:

1. التخطيط:

يعمل نظام مراقبة التسيير على دعم عملية التخطيط في كل المستويات الإدارية، وبكل أنواعه، سواء كان التخطيط الاستراتيجي على مستوى الإدارة العليا أو التكتيكي في الإدارة الوسطى، والتخطيط للعمليات على مستوى الإدارة التشغيلية.⁵⁴

2. التنسيق والتنظيم:

يعد التنسيق من بين مستويات المؤسسة الضرورية، باعتباره وحدة متماسكة، ومنه لا بد على مراقبة التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص الأهداف.

3. مراقبة الأداء الوظيفي:

إن مراقبة الأداء الوظيفي تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضوعية، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد، إنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار، والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية، زيادة الأجر، مكافأة، عقبات... الخ، مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة والتي يحقق عن طريق جملة من الخصائص تتمثل في:⁵⁵

- ✓ المشاركة في تحديد الأهداف
- ✓ عدالة التوزيع

⁵⁴ : حسين بلعجوز، (2009)، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الجزائر، ص 66.

⁵⁵ : حال علي، (2009)، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 102.

✓ عدالة المعاملات

4. مراقبة الجودة:

إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها، حيث يتطلب منها إنتاج السلع ذات جودة تتلاءم ورغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع والمواد المستعملة لإنتاجها.⁵⁶

5. إدارة الوقت:

إن للوقت أهمية كبيرة، وكلما استطاعت المؤسسة استغلاله بالشكل الحسن، كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة، وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة والعكس صحيح، ومنه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالأساليب التالية:

- ✓ تحديد طريقة استخدام الوقت حسب برنامج منظم مسبقا
- ✓ تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني مضبوط
- ✓ تأدية العمليات على المستويات الحساسة كالإنتاج
- ✓ العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر⁵⁷

الفرع الثاني: أنواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير من حيث معايير مختلفة منها: الزمن، المصدر، الشمولية، وسوف نحاول توضيحها على النحو التالي:

1. المعيار الزمني:

تتطلب وظيفة الرقابة قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء التنفيذ أو بعد التنفيذ، وفق:

أ – **المراقبة القبلية:** تسمى المراقبة القبلية بالمراقبة الوقائية أو التنبؤية، وهي التي تهدف إلى توقع الخطأ واكتشافه قبل وقوعه لتفادي ذلك إن أمكن، كذلك رفع عنصر المفاجأة، وتحقيق وطأة الخطأ نظرا لاستعداد المسبق لتحمله وتصحيح نتائجه.⁵⁸

⁵⁶ : المرجع نفسه، ص103.

⁵⁷ : حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، المرجع السابق، ص67.

⁵⁸ : المرجع نفسه، ص68.

ب- **المراقبة البعدية:** المراقبة البعدية تسمى المراقبة اللاحقة، وتتم بعد الانقضاء والانتهاء من العمل بغية رصد الانحرافات والإبلاغ عنها مع الحلول المقترحة لعلاجها (المراقبة عن طريق التغذية المرتدة).

ج- **المراقبة المتزامنة:** تواكب لمراقبة المتزامنة تنفيذ العمل خطوة بخطوة، وتقارنه بالمعايير الموضوعه سلفا لمنع استفحال أي أثر ضار لأي انحراف قد يقع.⁵⁹

2. مصدر المراقبة:

أ – **مراقبة داخلية:** يقصد بها المراقبة الذاتية، وحسب الجمعية الفرنسية لمراجعي الحسابات فإن المراقبة الداخلية هي مجموعة من المقاييس الرقابية المحاسبية التي تحددها الإدارة، وتطبق تحت مسؤولياتها من أجل ضمان حماية أصول المؤسسة وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها، أما نقابة المحامين الخبراء فإنها تقترح التعريف التالي: المراقبة الداخلية هي مجموعة العمليات الأمنية التي تساعد على التحكم في أداء المؤسسة، فهي تعمل على ضمان وحماية وصيانة الممتلكات وجودة المعلومات، من جهة وضمن تطبيق تعليمات الإدارة من أجل تسهيل عملية تحسين الأداء من جهة أخرى، ويظهر هذا النوع من الرقابة جليا من خلال وضع المؤسسة لطرق وإجراءات لكل نشاطاتها لضمان السير الحسن لها.⁶⁰

وتتم المراقبة الداخلية داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام، والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة، وتقوم بها وحدة إدارية مختصة في مراقبة التسيير، ويهدف هذا النوع من المراقبة أساسا إلى:

- ✓ مراجعة طريقة تخطيط المؤسسة الداخلي
- ✓ مراجعة سياسة القيادة وإستراتيجيتها المتبعة في النشاط
- ✓ تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي
- ✓ تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم

ب – **مراقبة خارجية:** هي المراقبة التي تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدولة كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية، ومراقبة مدققي الحسابات لميزانيات المؤسسات.⁶¹

3. شمولية مراقبة التسيير:

⁵⁹ : حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، المرجع السابق، ص69.

⁶⁰ : المرجع نفسه، ص70.

⁶¹ : زعبيط نور الدين، (2016)، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، ص11.

أ – المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة:

تشمل هذه المراقبة جميع وظائف وأنشطة التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها: معدل الربحية، معدل الإنتاجية، والحصة السوقية وما إلى ذلك من المؤشرات، وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المتوخاة.⁶²

المطلب الثاني: أدوات ومكانة تطبيق مراقبة التسيير

يعمل نظام مراقبة التسيير من خلال المعلومات التي يستقبلها، وبالتالي يتواجد في مركز هذه التدفقات المعلوماتية للمؤسسة، فهو يعالج ويحلل ويشرح هذه المعطيات وينقلها إلى الأطراف المعنية بذلك.

الفرع الأول: أدوات مراقبة التسيير

تعتمد مراقبة التسيير على وسائل وأدوات عدة نذكر من بينها:

1. المحاسبة العامة:

تعتبر المحاسبة العامة من لتقنيات العريقة وجدت منذ الحضارات الرئيسية الأولى، وتطورت فيما بعد لتصبح اليوم من أهم وأساس لمختلف التقنيات، بما توفره من معلومات ومعطيات في المؤسسة وعلى المستوى الوطني، حيث تقدم المجامع الوطنية من الاستثمار، قيمة مضافة، ديون، وهي العناصر المستعملة في المحاسبة الوطنية.⁶³

المحاسبة نظام إعلامي يهتم بالمعطيات التي يقوم بها مختلف الأعوان الاقتصاديين، والتي يمكن التعبير عنها بالنقود.

المحاسبة تقنية من التقنيات الكمية لمعالجة البيانات مثل: الإحصاء، الاقتصاد القياسي وبحوث العمليات، وتتميز عنها في أنها مطبقة منذ القدم في مختلف أنواع التنظيمات (المؤسسات – الإدارات)، مما يساعد كثيرا في تطورها.⁶⁴

2. المحاسبة التحليلية:

تعتبر هذه التقنية ذات استعمال داخلي أساسا في عدة مجالات منها على الخصوص متابعة تكاليف المؤسسة، حسب الأقسام والمنتجات حسب الزمن، تحديد قيم المخزونات

⁶² : زعبيط نور الدين، (2016)، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، المرجع نفسه، ص12.

⁶³ : د: عبد الرزاق عبد الحميد، (2016)، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون الجزائر، ص74.

⁶⁴ : المرجع نفسه، ص 75.

والمنتجات قيد التنفيذ من العناصر المادة وغير المادية، وهي بذلك تساهم في تحديد قسم من العناصر الميزانية في المحاسبة العامة، كما أن المحاسبة التحليلية تعمل على تحديد سعر التكلفة المنتجات والخدمات، وسعر بيعها بعد تطبيقها هامش الربح المحدد أو المختار حسب حرية السوق.

بالإضافة لهذا، فالمحاسبة التحليلية بها من التقنيات ما يمكن من مراقبة مردودية وفعالية المؤسسة حسب المصالح أو الأقسام أو المنتجات، وبذلك تساهم في تحديد المسؤوليات عن نتائجها وعلى أساس التنظيم الذي تختاره حسب الأقسام أو المنتجات أو البرامج، فهي بذلك توفر المعلومات الضرورية للإدارة أو المسؤول في مجال مراقبة التسيير، ومتابعة البرامج في المدى القصير أساس، وما يترتب عنها من اتخاذ القرارات والإجراءات التصحيحية وغيرها.⁶⁵

3. الموازنات التقديرية:

الموازنة عبارة عن تعبير كمي لخطة الأعمال وتساعد على تحقيق التنسيق والرقابة.

يعرفها معهد التكلفة والمحاسبة الإدارية بإنجلترا بأنه: "خطة كمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإجراء المخطط المنتظر تحقيقه أو / و النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة، والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين".

أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف الموازنة بأنها: "تقدير كمي لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد"، فموازنة الاستغلال هي: التقدير القيمي لكل العناصر الموافقة لفرضية استغلال معينة لفترة محددة، كما يعرف الموازنات التقديرية بأنها: "أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة، مع إشراك المسؤولين إلى برنامج أعمال تدعى الموازنات".⁶⁶

4. التحليل المالي:

تقنية التحليل المالي تركز على نوعين من الأدوات: النسب المالية و التوازنات المالية من احتياج رأس المال العامل، والخزينة من تقنيات الكلاسيكية التي انتشرت فيها بعد

⁶⁵ : د: عبد الرزاق عبد الحميد: اقتصاد وتسيير المؤسسة، المرجع السابق، ص 76.

⁶⁶ : المرجع نفسه، ص 77.

الثلاثينات من هذا القرن، وأدت إلى إفادة المؤسسات بشكل واسع في متابعة عناصر ميزانيتها، وقراراتها المالية وخاصة الخزينة وتسييرها المالي.⁶⁷

5. نظام المعلومات التسييري:

يعتبر نظام المعلومات التسييري كجهاز أو مصلحة تجمع فيه من عدة مصادر (داخلية – خارجية) المعلومات، وتعالج باستعمال وسائل بشرية وتقنية ومعنوية، وهذا الجهاز يوفر المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمسؤولين بمختلف المستويات القرار، وللإدارة حتى تمكنهم من القيام بالإجراءات المناسبة في الزمن والنوعية من أجل أداء أعمالهم بالشكل الملائم.

فهذا النظام يحصل المعلومات كأداة أولية، يراقبها ويخضعها للعمليات ومعالجة مختصة، وينتج عنها معطيات أو معلومات جيدة، مرتبة ومحظوظة ومهيأة، بشكل يسمح لمختلف المستعملين لها بالاستفادة منها حسب حاجاتهم إلى ذلك.⁶⁸

الشكل رقم (06) نظام معلومات التسيير



المصدر: ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي. ص 12

6. لوحة القيادة:

⁶⁷ : محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 198، ص.05
⁶⁸ : محمد علي محمد، (1982)، علم اجتماع التنظيم، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ص.131.

تعتبر لوحة القيادة نظام معلومات يسمح بتحقيق نوع من البحث في المهلة الكافية لعمليات التصحيح الناجحة، فمصطلح لوحة القيادة ظهر بفرنسا عام 1930، على شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية للمقرر لقيادة المؤسسة، وإن وضع تعريف شامل ودقيق للوحة القيادة يحتم علينا تناول عدة تعريفات نذكر منها: ⁶⁹

- يعرفها **M.GERVAIS**: " نظام للمعلومات يدقق الملاحظة للمسئولين لإبراز النقاط المفاتيح من أجل ضمان التحكم في النشاط".
- ويعرف **M.LEROY**: " لوحة القيادة بأنها تقديم شامل وبيداغوجي لمؤشرات التسيير التي تسمح للمسئول بمتابعة تحقيق أهداف مؤسسته". ⁷⁰

الفرع الثاني: مكانة مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير تعد نقطة تجمع المعلومات، ومركز كل التدفقات في المؤسسة، فهو يتلقى ويعالج، يحلل، يستغل، يفسر ويرسل معلومات أخرى في شكل آخر للجهات المعنية، وعليه فإن مكانة مراقبة التسيير في فضاء المؤسسة هامة جدا وفعالة، وحاليا لقد أصبح ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها لكن وضعه في الهيكل التنظيمي يمثل مشكلا لا يأخذ بعين الاعتبار لعدة أجيال ومن الهام أن مكانته متعلقة بما يلي:

- حجم المؤسسة
- الوسائل المتوفرة في المؤسسة
- أسلوب التنظيم الإداري فيها – مركزية أو لامركزية
- الأهداف المرجو التوصل إليها ⁷¹

وعلى وجه العموم تقع مراقبة التسيير في مركز المديرية المالية إما كمسئولية مستقلة أو مسئولية متقاسمة عندما تكون المهمة مجسدة من طرف المدير المالي، غير أن مجمل التطورات الحديثة ترى أنه على المراقب أن يكون خارج السلم التنظيمي وربطه مباشرة بالمدير العام للمؤسسة. ⁷²

إن هذه الوظيفة المستقلة للمراقب المالي تعطيه سلطة التدخل أكثر أهمية، وحتى يقوم مراقب التسيير بمهامه على أكمل وجه، فهو يستغل كل الوسائل الموجودة في المؤسسة سواء تعلق الأمر بالموارد التقنية، الوسائل المالية والبشرية.

⁶⁹ : فؤاد الشيخ سالم، زياد رمضان، (2002)، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني، عمان، ص129.

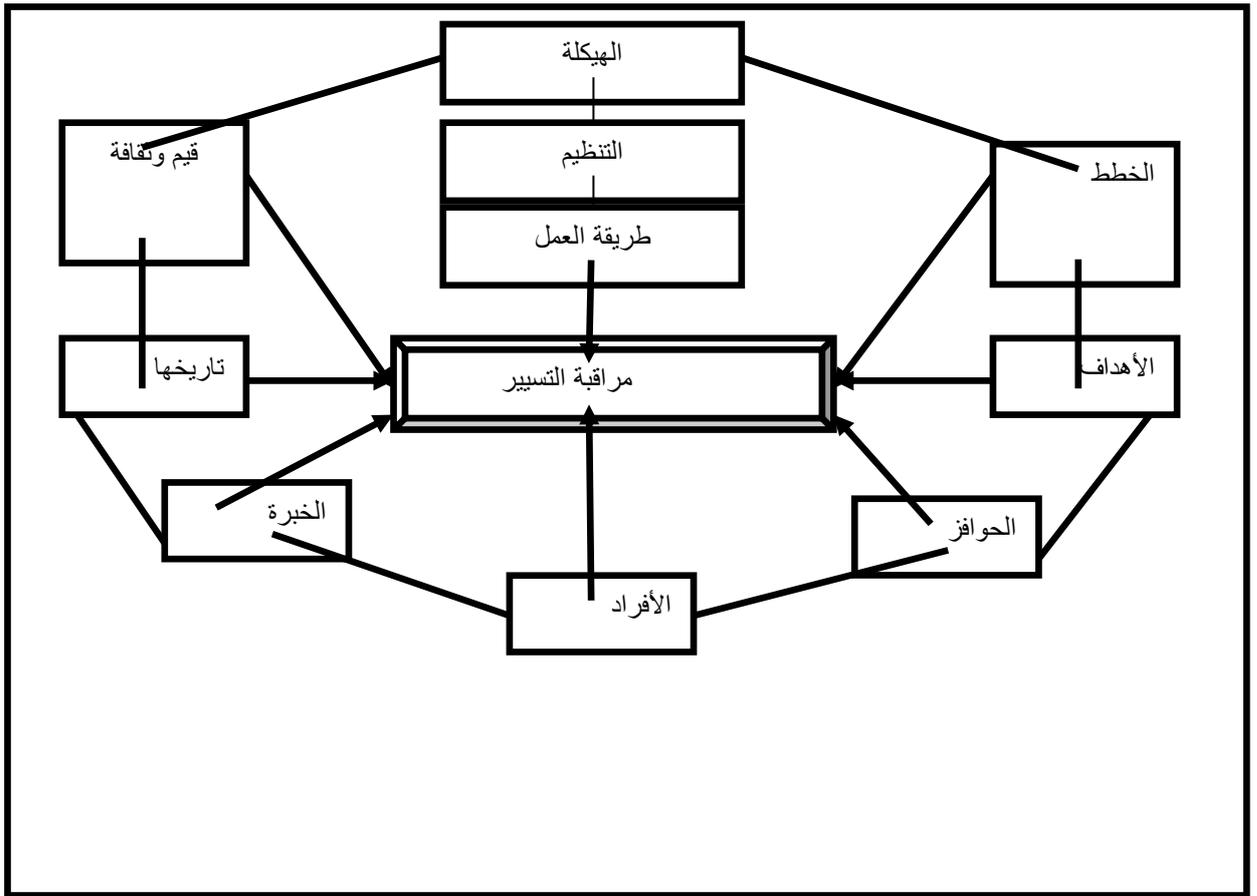
⁷⁰ : Henri Bouquin, (2000) Ole Contrôle de gestion, 5eme Edition, PUF, Paris, P 54:

⁷¹ : محمد علي محمد، علم اجتماع التنظيم، (1982)، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ص132.

⁷² : هنري بوكان ترجمة، احمد شقرون، محاسبة التسيير، دار الأفاق، طبعة 203. ص35.

كذلك يقوم المراقب بتكييف طريقة عمله مع المحيط الذي ينشط من خلاله، أي يكيف تنظيم المؤسسة بتعديلات وتغييرات يقترحها، إذا كان يراها ضرورية، وختاماً يجب أن يقوم المراقب بإدماج ماضي المؤسسة، تاريخها، نوعها، ثقافتها، واختصاراً كل ما يجسد طابعها الأصلي.⁷³

الشكل رقم (07) أدناه يوضح لنا أن مراقبة التسيير توجد في قلب المؤسسة



من هذا المنطلق نستنتج أن:

➤ مراقبة التسيير يجب أن تسمح بتسيير أفضل للقرارات ولمهام المدى المتوسط، وهي سنة بصفة عامة

➤ يمثل الوجه المعاكس بين الإستراتيجية والمهام الروتينية الذي يجب أن يؤمن التكامل بينها⁷⁴.

⁷³ : هنري بوكان ترجمة، احمد شقرون، محاسبة التسيير، المرجع السابق، ص 36.
⁷⁴ : فؤاد الشيخ سالم، زياد رمضان، المفاهيم الإدارية الحديثة، المرجع السابق، ص130.

بناءً عليه من الضروري من جهة أن وكيف مراقب التسيير أدواته، ومنهجيته مع المحيط الذي يعمل به أي مؤسسته لأنه وقبل كل شيء وجد لأجل حل مشاكل خاصة بها، وبما أن لكل مؤسسة خصوصياتها فنفس الشيء ينطبق على النظام المدمج بها، وإلا كان مصير هذا الأخير الفشل لا محالة.

من جهة ثانية، مراقب التسيير ليس وحده المسئول على النتائج المحققة، بل كل المؤسسة بعمالها وأهدافها وإمكانيتها، يجب أن تكون المؤسسة، كلها في المستوى وهذا ما يدل على ارتباط مراقب التسيير بكل أنظمتها وعلى عمله في سبيل تناسق كل أجزاءها.

بحكم طبيعة عمله يمكن اعتبار مستقبل رئيس للمعلومات في المؤسسة، وهو بهذا يوجد في مركز تدفق المعلومات، إذ أنه يستقبل، يحلل، يشرح، يعيد إرسال المعلومات التي استلمها (عادة ما تكون في شكل مغاير) للآخرين.⁷⁵

الفصل الثالث: دراسة سابقة

⁷⁵ : معراج هواري الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، المرجع السابق، ص90.

دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير

– ورقة – للطالبة هاجر بويصلة

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصول السابقة إلى المفاهيم المتعلقة بوظيفة التدقيق ونظام مراقبة التسيير نظرا لكونهما من بني أهم الآليات التي تساعد على التحكم الجيد في أداء المؤسسة، ورغبة منا في إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي حاولنا القيام بدراسة حالة في مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبرى، التي تعتبر من بني أهم المؤسسات الجزائرية المقابلة لبناء وكذا المشاريع العقارية فوجود وظيفة التدقيق في هذه المؤسسة يعتبر ضرورة حتمية نظرا لتعدد العمليات التي تقوم بها وتعقدتها وتشعبها، فهو وسيلة لتقييم أداء مختلف الأدوات الرقابية في المؤسسة أو أدوات نظام مراقبة التسيير فيها.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيل هذا الفصل ثم تقسيمه إلى مبحثين منها :

المبحث الأول: طريقة وأدوات البحث؛

المبحث الثاني: مناقشة نتائج الدراسة التطبيقية.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

قبل الشروع في دراسة دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير على مستوى المؤسسة، سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على مؤسسة الدراسة، منهج الدراسة، متغيرات الدراسة، وكذا الأدوات المستعملة وذلك من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: طريقة جمع المعلومات

يحتوي هذا المطلب على ثلاثة فروع الأول يتناول مؤسسة الدراسة، أما الثاني منهج الدراسة، بينما الفرع الثالث يتم التحديد فيه متغيرات الدراسة.

الفرع الأول: مؤسسة الدراسة

سوف نعتمد على دراسة من الدراسات السابقة في مؤسسة البناء للجنوب في ولاية ورقلة:

أسقطت الدراسة في مؤسسة البناء للجنوب والجنوب (BatiSud) في ولاية ورقلة، نظرا لمكانتها وكرب حجمها فهي تعد مثالاً للمؤسسات الكبرى والناجحة في الجنوب وذلك في مجال إنجاز المشاريع، ومن أجل مصداقية وموثوقية بياناتها، ويسعى مدير هذه المصلحة إلى تحقيق الأفضل للمؤسسة، وهذا ما يساعد على دراستنا للموضوع والمتعلق بدور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير داخل هذه المؤسسة. وفيما يلي جدول يوضح نبذة عن مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبرى.

جدول رقم (05): يوضح لمحة عن المؤسسة

التسمية	البناء للجنوب والجنوب الكبير
تعديل القانون الأساسي	189 المؤرخ في 2010/05/29
رأس المال الإجمالي	4477 00 00 000 دينار جزائري
عدد العمال	262 عامل
المقر الاجتماعي	شرق ورقلة إلى حي سكرة
المساحة	تقدر ب 1679.7 م

المصدر: دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير.

1. **الهيكل التنظيمي للمؤسسة:** يحتوي الهيكل التنظيمي للمؤسسة على مختلف المصالح الموجودة بالمؤسسة، والشكل التالي يبين ذلك :

الشكل رقم : (08) يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة

- البحث على نقاط قوة وضعف العمليات
- المساعدة في اتخاذ القرار بتقديم المشورة اللازمة
- وضع الخطط الإستراتيجية
-

الفرع الثاني: منهج الدراسة وطبيعة المتغيرات

1. منهج الدراسة :

انطلاقاً من طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها، وأهمها التعرف على دور وظيفة التدقيق في تقييم وتفعيل نظام مراقبة التسيير في مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير مع اعتماد المنهج الوصفي بالدرجة الأولى لتحليل المعلومات التي لها علاقة بالموضوع وتصنيفها وتلخيص نتائجها من خلال إخضاعها لأدوات البحث العلمي المعروفة، مع تحري الموضوعية والصرامة العلمية ما أمكن، هذه المعلومات في مجموعها من مصادر مختلفة لكنها جميعاً ترتبط بالموضوع بطريقة مباشرة أو غري مباشرة، بغرض الوصول إلى معرفة دقيقة لعناصر الإشكالية، مع منهج دراسة الحالة قصد إسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة حمل الدراسة وتحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها ومن من تحديد النتائج المتوصل إليها.

2. طبيعة المتغيرات:

يتضمن موضوع الدراسة والمتمثل في دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة من متغيرين أساسيين:

- **المتغير المستقل:** يتمثل في وظيفة التدقيق، وذلك لما تتضمنه من تقارير حول وضعية المؤسسة يتطلب تقييمها معلومات دقيقة وكفاءة ومهارة المدققين بغرض حماية أصول المؤسسة.
- **المتغير التابع:** يتمثل في نظام مراقبة التسيير، حيث يتطلب تقييمه أدوات مستقلة كالمراجعة والتدقيق ونظام المراقبة الداخلية.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة

1- **الملاحظة :** الاعتماد هذا البحث الملاحظة كوسيلة ثانية بغرض التأكد من فرضيات البحث، وتشخيص وضع المؤسسة حمل الدراسة واليت اقتضت على ملاحظة عدم وجود مصلحة مستقلة لمراقبة التسيير، كما أن رئيس مصلحة التدقيق يقوم بمراقبة تسيير المؤسسة مع ملاحظة وجود بعض أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة والمتمثلة في لوحة القيادة والموازنة التقديرية، وهي غير كافية حسب وجهة نظرنا للحكم على

الأداء في المؤسسة كما أن طرق إعدادها والاستعانة بها وشكلها منافي للطريقة الأكاديمية العلمية.

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

من أجل دراسة دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير اقتصرنا على دراسة دور هذه الوظيفية في تقييم أداة لوحة القيادة والموازنة التقديرية، الموجودتان في المؤسسة لتوضيح أهمية وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة، من خلال الأدوات الرقابية الموجودة فيها.

المطلب الأول: نتائج الدراسة التطبيقية

الفرع الأول: مراحل وظيفة التدقيق في المؤسسة

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

1. **مرحلة الحوار** : يتم خلال هذه المرحلة إجراء حوار مع الموظفين ومسؤولي المصالح عن كل إجراءات العمل وكيفية سير

وتدقق المعلومات والوثائق، حيث يقوم المدقق الداخلي بتكوين تلك الملاحظات على أوراق العمل.

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

2. **إجراء السبر**: تهدف هذه العملية إلى التأكد من صحة المعلومات الواردة على السجلات وتتمثل في أخذ عينة منها ثم دراستها وإجراء المقارنة اللازمة والخروج في الأخرى بنتائج تعمم على كل المجتمع المدروس.

4. **استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف**: انطلاقاً من المقارنة السابقة يمكن اكتشاف نقاط قوة ونقاط ضعف يف نظام الرقابة الداخلية أو أي أخطاء أو نقائص يتم ملاحظتها.

5. **إعداد التقرير النهائي** : بعد الانتهاء من إجراءات التدقيق المتعارف عليها وإتباع النقاط الواردة في برنامج المهمة، يتم إعداد التقرير النهائي الذي يضم ملاحظات المدقق، حيث إذا كانت هذه الملاحظات سلبية سوف يليها سرد للتوصيات اللازم تطبيقها في نظر المدقق لتفادي مثل هذه النقائص، ويتم إعداد هذه التقارير في مقر

مصلحة التدقيق الداخلي والنظم لدى مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير، حيث يتم الإطلاع عليه من طرف رئيس الدائرة الذي يبدى رأيه في طريقة أداء المهمة ووضع الملاحظات متى يصادق عليه، كما يتم المصادقة عليه من طرف مدير المالية والمحاسبة والاحتفاظ بنسخة المدير المالية والمحاسبة، رئيس دائرة التدقيق والنظم، مصلحة التوثيق والأرشيف وأعضاء فرقة التدقيق الداخلي، كما ترسل نسخة إلى مديرية الناحية التي خضعت لعملية التدقيق.

الفرع الثاني: طريقة تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

تتمثل المهمة الأساسية لمراقبة التسيير في مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير في مساعدة المسؤولين العمليين والإدارة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطاتهم وتحقيق أهدافهم من خلال صيرورة العمليات القائمة وخطط العمل بغرض تحقيق أهداف كمية ومحددة، كما يقوم مراقب التسيير أو المدقق الداخلي بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة (التي اخترناها كدراسة سابقة) بمتابعة النتائج الانحرافات ومساعدة المسؤولين على شرح أسبابها ومن تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

سنحاول من خلال هذا الفرع أن نقوم بعرض كيفية تقييم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة حمل الدراسة من خلال تقييم أدائي لوحة القيادة والموازنة التقديرية المستخدمتين في المؤسسة، عبر تحليل الانحرافات التي حدثت في أرقام كلا الأداةين الرقابيتين.

1. لوحة القيادة :

تعد لوحة القيادة من بني أهم الأدوات التي تعتمد عليها مؤسسة البناء للجنوب والجنوب في عملية الرقابة على أنشطتها وجمالها التسيير من خلال إعطاء نظرة شاملة ودقيقة، مختصرة عن وضعية المؤسسة.

7. الموازنة التقديرية:

تتمثل آلية عمل نظام الموازنة التقديرية يف مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير في مرحلتين : الأولى تتعلق بتحضير الموازنة والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها، وتسمح عملية مراقبة الموازنة بتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة.

إن فعالية أداء المؤسسة لا يكمن أن تكون إلا في ظل وجود تحكم جيد في استغلال الإمكانيات المتاحة من موارد وطاقات، وهذا لتحقيق الأهداف والبرامج المستمدة من الإستراتيجية العامة، ونظرا الأهمية الموازنة التقديرية ومتابعة تنفيذ البرامج جند المؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير تولى لها أهمية كبرى إذ أنها تسمح ب :

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

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية

الفرع الأول: تحليل النتائج المتعلقة بلوحة القيادة

1. بالنسبة لرقم الأعمال: نلاحظ أن رقم حقق هامش موجبا بالمقارنة بين سبتمبر 2017 مع سبتمبر 2018، حيث سجلت زيادة بنسبة 108 بالمائة نتيجة لزيادة المشاريع المنجزة من طرف المؤسسة وتضافر الجهودات التنفيذية بين الموظفين والمسؤولين في إنجاز المشاريع في الوقت المحدد، مع إعادة تنظيم هيكل المؤسسة، كل هذا يؤدي إلى زيادة رقم الأعمال في حين عرفت المبالغ التراكمية، حيث حقق المبلغ التراكمي انحرافا سالباً بنسبة 10.09 مقارنة بين سبتمبر 2017 وسبتمبر 2013، وذلك لوجود أسباب تقنية لبعض المشروعات، بالإضافة إلى تراجع المبيعات ومشاكل في التكاليف الخاصة بإنجازها، لذلك يجب على المؤسسة التحكم في نجاعة تسيير المشاريع الجديدة لتحسين المردودية وذلك كإجراءات تصحيحية.

2. بالنسبة لإنتاج الفترة: نلاحظ أن قيمة الانحراف سجلت زيادة بنسبة 108 بالمائة والمتأني من الجمع بين الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون والإنتاج المثبت وإعانات الاستغلال، وهذا راجع إلى أن المؤسسة إنتاجها عبارة عن مشاريع يتم استلامها فور انتهاء إنجازها، نفس الشيء بالنسبة للمبلغ التراكمي.

3. **بالنسبة لاستهلاكات الفترة:** نلاحظ أن نسبة الانحراف بين شهري سبتمبر 2017-2018 قد بلغت: 16562، بنسبة انحراف تقدر ب: 39 بالمائة، وهو انحراف موجب يعكس زيادة استهلاكات الفترة من التكاليف المتعلقة بإنجاز المشاريع التي استلمتها المؤسسة والتي ساهمت في الرفع من رقم أعمالها كما أن المشاريع الجديدة تحتاج إلى مواد أولية كل هذا يؤدي إلى زيادة الاستهلاكات، وكذلك الأمر بالنسبة للانحراف التراكمي الذي شهد هو الآخر زيادة تعتبر عنها انحراف قدره: 16030، بنسبة تقدر ب: 04 بالمائة.

4. **بالنسبة للقيمة المضافة:** نلاحظ أن القيمة الانحراف بين شهري سبتمبر 2017-2018 قد بلغت: 530902، بنسبة انحراف قدرت ب: 242 بالمائة وهو انحراف موجب يعكس زيادة مبلغ القيمة المضافة بين الفترتين بالنسبة للمؤسسة، والمتأتي من الفرق بين إنتاج المؤسسات واستهلاكاتها الوسيطة، وهو يشير إلى حجم القياس النقدي لما أنتجته المؤسسة بوسائلها الخاصة، وبالتالي كلما زاد الإنتاج زادت المادة المستهلكة، مما يؤدي إلى زيادة القيمة المضافة، أما في ما يخص الانحراف التراكمي فقد كان سالبا وبلغ مبلغه: 675 100 بنسبة انحراف تقدر ب: 21 بالمائة، وهو يشير إلى تدهور تراكم القيمة المضافة الكلية بالنسبة للمؤسسة عبر الشهور التراكمية، لذلك يستدعي الأمر تكاتف جهود المبادرة الإنتاجية الذاتية لتحسين مبلغ القيمة المضافة التراكمي كإجراء تصحيحي.

5. **بالنسبة لفائض الإجمالي للاستغلال:** نلاحظ أن قيمة الانحراف مقارنة بين شهري سبتمبر 2017-2018 حققت مبلغ انحراف موجبا بلغت: 10 421، والمتأتي من الفرق بين القيمة المضافة ومصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم، أما فيما يخص الانحراف التراكمي فقد كان سالبا بنسبة انحراف تقدر ب: 286 بالمائة، وهو يشير إلى تراجع ما بين تراكمي 2017 و 2018 كإجراءات تصحيحية قامت المؤسسة بوضع نظام العمل بالمردودية للرفع من قيمة الإنتاج والتقليل من تكاليف العمل.

الفرع الثاني: تحليل النتائج المتعلقة بالموازنة التقديرية

1. **الإنتاج المباع:** من خلال قراءة أرقام الموازنة التقديرية للمؤسسة يتضح لنا أن مبلغ الإنتاج المباع قد حقق انحرافا موجبا 114687 وذلك بنسبة تقدر ب: 9.1 بالمائة وعليه فإن المحقق يفوق القيمة المقدرة، وهذا يعود ربما إلى سوء التقدير أو لتحسين وضعية المؤسسة وزيادة مبلغ التحصيل عن المشاريع المسلمة وهو ما لم يكن متوقعا.

2. **القيمة المضافة:** حققت مبلغ انحراف سالبا ويقدر ب: 184892، وذلك راجع لدخول المؤسسة في مشاريع جديدة تؤدي إلى زيادة الخدمات لأن المبيعات في المؤسسة هي عبارة عن متر مربع سكني، والذي لا يتماشى مع ارتفاع ونذرة المادة الأولية المستهلكة

للإنجاز من إسمنت وحديد وغيره، لذلك على المؤسسة إعادة دراسة السعر الوحدوي للمبيعات، وقد تم برمجة مقدر مصحح لسنوات القادمة كإجراءات تصحيحية متخذة من طرف المؤسسة.

3. **مصاريف المستخدمين:** حققت مبالغ مصاريف المستخدمين من خلال الميزانية التقديرية للمؤسسة، قيمة انحراف تقدر ب: 380 192 بنسبة انحراف تقدر ب: 48.5 بالمائة مما يعني زيادة مصاريف المستخدمين بالنسبة للمؤسسة، والنتيجة عن توظيف عمالة جديدة تحتاجها لإنجاز المشاريع، والنتيجة أيضا عن زيادة العلاوات والمنح التي أقرتها الدولة بالنسبة للعمال.

4. **الضرائب والرسوم:** حققت نسبة انحراف سالبة تقدر ب: 47.2 بالمائة، مما يعني أن المؤسسة استفادت من تخفيض في الوعاء الضريبي، أو تخفيض في نسبة الضرائب والرسوم المطبقة في تلك السنة، وهو ما كان إيجابيا ولصالح المؤسسة، حيث ساهم في تخفيض مبلغ الضريبة بشكل معتبر.

5. **مخصصات الاهتلاكات والمؤونات:** حققت مبلغ انحراف سالب يقدر ب: 31584، وذلك راجع لتأخير اقتناء عتاد، وكإجراء تصحيحي على المؤسسة إدراجها في السنوات القادمة.

6. **نتيجة الدورة:** مقارنة بين المقدر والمحقق، فقد حققت انحرافا سالبا بنسبة يقدر ب: 449 بالمائة، نتيجة لزيادة ارتفاع أسعار المواد الأولية وتكاليف الخدمات وارتفاع الأجور، لذلك على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار متغيرات حديثة كمرجع في الدراسة التقديرية القادمة بالإضافة إلى إدراج قيمة الانحراف ضمن المقدر القادم.

الخاتمة العامة

من خلال دراستنا لمعايير التدقيق ومراقبة التسيير الذي يعتبر بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة، حيث يتم بتحديد الأهداف وتحقيقها عن طريق توجيه وتنسيق العمل بين العمال، وتخطيط ورقابة العمليات المنفذة لمتأكد من إيجابيا نحو تحقيق الأهداف المسطرة.

فلمراقبة التسيير دور فعال في المؤسسة الاقتصادية من خلال تحقيق المرودية المالية وتظهر أهميتها بالتأثير مباشر على مباشر على السير الحسن الأنظمة الرقابة المتعلقة بالمرودية، حيث تعمل مراقبة التسيير على مد الإدارة بالمعلومات عن طريق التقارير، قصد الوقوف على الصعوبات والمشاكل والظروف التي تحيط بسير المؤسسة، وبالتالي الوصول إلى النقاط التي يمكن من خلالها تحسين مستوى المرودية داخل المؤسسة، ولأدوات مراقبة التسيير فعالية في المؤسسة تسمح بتزويد المعلومات الضرورية للتحكم في سير المؤسسة ومساهمتها في تحسين نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة، كما نستنتج أن مراقبة التسيير تعمل على اكتشاف الانحرافات المرتبطة بالمؤسسة وتصحيحها في وقتها المحدد كما تعمل على تقييم مرودية المؤسسة لإبراز نقاط القوة والضعف والتحكم النسبي في العوامل التي تؤثر على المؤسسة وذلك بالتخفيض من حدة تأثيرها .

النتائج المتوصل إليها من خلال دراستنا :

◀ معايير التدقيق الدولية جاءت لضبط عمل المدققين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية

◀ جاءت معايير التدقيق الدولية من أجل الحصول على القبول في جميع أنحاء العالم تأخر تطور التدقيق في الجزائر جعل مهنة التدقيق فيها تعاني قصورا وتبدوا بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنية.

✚ يعتبر نظام مراقبة التسيير من أهم الأنظمة داخل المؤسسة التي تسعى لتحقيق أهدافها الكاملة.

✚ تساهم أدوات المراقبة في تسيير جيد وفعال للمؤسسة (لوحة القيادة...الخ).

✚ يعتبر قسم مراقبة التسيير في المؤسسة هو أعلى هيئة بالمؤسسة و يتصف بالاستقلالية التامة والحياد.

التوصيات:

✚ إقامة ملتقيات دورية بغية الاطلاع المدققين على التطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة

- ✚ الفهم السليم لمعايير التدقيق من قبل الأطراف المعنية بالتطبيق ومن أهمها محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المعتمدين
- ✚ التدريب المهني والعملي للقائمين بالتنفيذ وفقا لبرامج تدريبية متخصصة ومستمرة
- ✚ التشاور المستمر بين اللجنة الصادرة للمعايير والمنفذين
- ✚ يجب على المؤسسات الاقتصادية الاعتماد في هيكلها الإداري على نظام مراقبة التسيير وربطه بالإدارة العامة مباشرة .
- ✚ تطوير وتحسين منتجات التغذية الحيوانية لاسيما الأغذية المحلبة ومنتجات الجديدة أخرى وذلك بعصرنة مصانع الإنتاج .
- ✚ تدعيم عالقة مراقبة التسيير بالوظائف الأخرى كي تعمل على مساعدة المسؤولين التشغيليين في حل المشاكل المتعلقة بتنفيذ الإستراتيجية وهو الدور الأساسي لمراقبة التسيير، وتقديم النصائح و إرشادهم فيما يخص القرارات الواجب اتخاذها .
- ✚ تستخدم مراقبة التسيير في المؤسسة بالاعتماد على جميع أدواتها
- ✚ - يساهم نظام مراقبة التسيير في تحقيق مرودية المؤسسة من خلال الأدوات المستعملة فيه .
- ✚ تعتبر المرودية أكبر مؤشر يبين لنا مدى فعالية وكفاءة التسيير في المؤسسة الاقتصادية .
- ✚ يقوم مراقب التسيير بالمساعدة في اتخاذ القرارات وذلك بإنتاج المعلومات من خلال قيامه بعدة أنشطة .
- ✚ علاقة مراقبة التسيير بالوظائف الأخرى ضرورية لضمان سير عمل نظام مراقبة التسيير مع الوظائف .
- ✚ إن من أهم العوامل التي تساعد على قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها هو الاستعمال الجيد لمراقبة التسيير.
- ✚ تهدف المرودية إلى تحقيق الربح والبقاء والذي يعتبر عاملا للرفع من الإنتاجية الإجمالية للمؤسسة .

آفاق البحث

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب

1. أحمد جمعة، (2009)، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث للإطار الدولي، ط1، دار صفاء، عمان.
2. حال علي،(2000) سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
3. حسين بلعجوز،(2009) نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الجزائر.
4. خالد عبد الله،(2003) علم التدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، ط1، 1، دار وائل.
5. سمير الصبان، محمد القومي،(1999) المراجعة بين التنظيم والتطبيق، ط1، دار الجامعة، لبنان.
6. سمير الصبان،(2001) نظرية المراجعة وآليات التطبيق، ط1، دار الجامعة، لبنان.
7. عبد الرزاق عبد الحميد، (2001)، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة الساحة المركزية بن عكنون الجزائر.
8. غسان المطارنة،(2009) تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، ط2، دار الميسرة، عمان، 2009.
9. فؤاد الشيخ سالم،(2003) زياد رمضان، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني، عمان.
10. محمد السرايا، (2007) أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط1، مكتب جامعي، لبنان.
11. محمد رفيق الطيب،(1995) مدخل للتسيير، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر .
12. محمد علي محمد، (1982) علم اجتماع التنظيم، دار المعرفة الجماعية، الإسكندرية.
13. معراج هواري الباهي، (2008) مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
14. ناصر دادي عدون وآخرون،(2011) مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار الحمديّة العامة، الجزائر.
15. هادي التميمي،(2006) مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل، عمان.
16. هنري بوكان ترجمة، احمد شقرون، (2003) محاسبة التسيير، دار الأفاق.

15. ويليام توماس، أمرسون هنكي، (1998) المراجعة بين النظرية والتطبيق، ط 1، دار المريخ، مصر .

ثانيا: الرسائل الجامعية

1. أمين مازون، (2011) التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، ماجستير، منشورة، محاسبة وتدقيق، الجزائر.
2. زابي مريم، عيسى عهدة، (2015) مراقبة التسيير كنظام للمعلومات، رسالة ماستر، جامعة الجزائر، الجزائر.
3. سامي زيادي، (2013) أهمية التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، ماجستير، غير منشورة، دراسات مالية ومحاسبة معمقة، سطيف.
4. سعاد عقون، (2002) نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، الجزائر.
5. عريوة عبد الحليم، (2012) تأثير مراقبة التسيير على الأداء التنظيمي للمؤسسة، رسالة ماستر، مسيلة.
6. مرابطي نوال، (2009) أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، الجزائر.

ثالثا: المجلات والمقالات العلمية

1. بن أعمارة منصور وحولي محمد، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، ملتقى علمي دولي، باجي مختار، عنابة، يومي 13 و 14 ديسمبر.
2. حامد الشمري، (1994) معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، ط 1، الإدارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية.
3. زعبيط نور الدين، (2016) مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول.
4. سيد محمد، بودرار شمس الدين، (2016) مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، ملتقى دولي، جامعة دحاب، البلدية، يومي 11 و 12 ديسمبر .
5. عبد الله بامشموس، (2010) تطبيق معايير التدقيق، مجلة المحاسب القانوني، اليمن، العدد التاسع.
6. كاظم حسين، (2013) دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد، مجلة دراسات محاسبة ومالية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 23.

7. زعبيط نور الدين، (2016)، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول.
ب- باللغة الأجنبية:

1 .Henri Bouquin, le Contrôle de gestion, 5eme Edition, PUF, Paris, 2000.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
.....	الواجهة
.....	إهداء
.....	شكر و عرفان
مقدمة العامة	
ب	تمهيد
ج	إشكالية
ج	فرضيات البحث
ج	أسباب اختيار الموضوع
ج	أهداف الدراسة
د	أهمية الدراسة
الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية	
7	المبحث الأول: ماهية التدقيق
7	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه
6	المطلب الثاني: أنواع التدقيق
12	المطلب الثالث: أهداف التدقيق
14	المبحث الثاني: ماهية معايير التدقيق الدولية ISA
14	المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية ISA
	المطلب الثاني: نشأة وتعريف الهيئات المسؤولة عن إصدار
15	معايير التدقيق الدولية ISA
16	المطلب الثالث: كيفية صدور معايير التدقيق الدولية ISA

19	المبحث الثالث: فحص أساسيات معايير التدقيق الدولية ISA....
19	المطلب الأول: أهم إصدارات معايير التدقيق الدولية ISA.....
25	المطلب الثاني: أهداف وخصائص معايير التدقيق الدولية ISA..
	الفصل الثاني: الإطار العام لمراقبة التسيير
30	المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير.....
30	المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير.....
38	المطلب الثاني: خصائص ومجال تطبيق مراقبة التسيير.....
42	المبحث الثاني: أشكال ومهام مراقبة التسيير.....
42	المطلب الأول: وظائف وأنواع مراقبة التسيير.....
46	المطلب الثاني: أدوات ومكانة تطبيق مراقبة التسيير.....
53	الفصل الثالث: دراسة سابقة.....
55	المبحث الأول: الطريقة والأدوات.....
59	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة.....
59	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.....
59	المطلب الأول: نتائج الدراسة التطبيقية.....
62	المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية.....
66	الخاتمة العامة.....
	قائمة المصادر والمراجع.....
	قائمة المحتويات.....
	الملخص.....

قائمة المحتويات

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أنواع التدقيق	14
02	الخطوات المنتهجة لإصدار المعايير	20
03	المستويات الثلاثة لعملية الرقابة	35
04	يوضح أهداف نظام مراقبة التسيير	41
05	يوضح مثلث مراقبة التسيير	43
06	يوضح نظام معلومات التسيير	53
07	يوضح لنا أن مراقبة التسيير توجد في قلب المؤسسة	56
08	يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة	62

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أهم معايير التدقيق الدولية من 100-200	23
02	أهم معايير التدقيق الدولية ISA من 200-444	23
03	يمثل مفهوم مراقبة التسيير	36
04	مراقبة التسيير آلية للتنسيق والتنشيط	40
05	يوضح لمحة عن المؤسسة	61

باللغة العربية:

إن التدقيق ومراقبة التسيير من بين أهم الآليات التي تمكن وتساعد المؤسسة على بلوغ وتحقيق الأهداف المرجوة، والتحكم في أدائها التسييري، من خلال توضيح وإبراز الدور الرقابي للمؤسسة للوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق – مراقبة التسيير – المؤسسة – الأداء

باللغة الأجنبية:

Audit and management control are among the most important mechanisms that enable and help the institution to achieve and achieve the desired goals, and to control its management performance, by clarifying and highlighting the supervisory role of the institution to access realistic information on the progress of work in order to rationalize public decisions and policies.

key words:

Audit - management control - organization - performance