

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

قسم محاسبة ومالية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر

الموضوع:

دور التدقيق في تحسين فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة

تحت إشراف الاستاذ:

خالدي علي

من إعداد الطالبة:

سويدي راضية

لجنة المناقشة

| | | |
|--------------|------------------|-------------------|
| رئيسا | أستاذ محاضر _ أ. | أستاذ مصطفى عامر |
| مشرفا ومقررا | أستاذ محاضر _ أ. | أستاذ خالدي علي |
| مناقشا | أستاذ محاضر _ أ. | أستاذة حلولي سهام |

السنة الدراسية: 2021-2022

شكر وتقدير

اللهم إن نشكرك على نعمتك ونحمدك عليها...

اللهم إن نشكرك على كل طريق صعب يسرته لنا،

والحمد لله الذي وفقني لإنجاز هذا العمل

والصلاة والسلام على سيدنا محمد سيد المرسلين وخاتم النبيين.

إن واجب الوفاء والإخلاص يدعوننا أن نتقدم بالشكر الجزيل والتقدير

إلى كل من ساعدني في هذا العمل

وأخص بالذكر الأستاذ المشرف: "خالدي علي"

أتقدم له بجزيل الشكر وخالص الدعاء لما بذله معنا من وقت وجهد

خلال إشرافه كما أنه لم يبخل بنصائحه ومعلوماته عليا

أعانه الله في كل درج يسلكه.

إلى كل يد كريمة أهدتني بالعون وكل من ساهم من قريب أو بعيد

لرفع معنوياتي ولكل من لم يبخل عليا بالنصيحة والتوجيه

نسأل الله أن يجزيهم عنا خير جزاء.

شكرا لكم جميعا.

إهداء:

إلى من قال ففهما عزوجل: "ولا تقبل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كرهما".

إلى من علمني الصبر والإخلاص في العمل، وكان لي نعم المربي والسند... أبي الكرم أطال الله

في عمره.

إلى من لم تبخل عليّ في تربيتي وتشجيعي وسهرت عليّ الليالي الطوال... أمي حفظها الله وأطال

الله في عمرها.

إلى من تقاسمت معهم مشواري الدراسي.

جميع أصدقائي.

إلى من كن له يد لعون في مساعدتي في إنجاز هذا العمل

كل من ساعدني من قريب وبعيد

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

| رقم الصفحة | المحتويات |
|---|--|
| | الشكر و التقدير |
| | الإهداء |
| | فهرس المحتويات |
| أ | مقدمة |
| الفصل الأول: مدخل حول التدقيق | |
| 02 | تمهيد |
| 03 | المبحث الأول : ماهية التدقيق |
| 03 | المطلب الأول : نشأة وتطور التدقيق |
| 07 | المطلب الثاني: أهداف التدقيق |
| 10 | المبحث الثاني :فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق |
| 10 | المطلب الأول: فروض التدقيق |
| 13 | المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها "GAAS" |
| 18 | المبحث الثالث : حقوق وواجبات المدقق |
| 18 | المطلب الأول : حقوق المدقق |
| 19 | المطلب الثاني : واجبات المدقق |
| 20 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثاني: عموميات حول مراقبة التسيير | |
| 22 | تمهيد |
| 23 | المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير |
| 23 | المطلب الأول: مفهوم نظام مراقبة التسيير . |
| 26 | المطلب الثاني: أهداف مراقبة التسيير ومهامه |
| 28 | المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير وأنوعها |

| | |
|---|--|
| 28 | المطلب الأول: أدوات مراقبة التسيير |
| 29 | المطلب الثاني: أنواع مراقبة التسيير |
| 30 | المبحث الثالث: فعالية مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية |
| 30 | المطلب الأول: مجالات تطبيق مراقبة التسيير وشروطها |
| 32 | المطلب الثاني: مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير |
| 39 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مؤسسة البيرق | |
| 41 | تمهيد |
| 42 | المبحث الأول: طريقة وأدوات البحث في الدراسة التطبيقية |
| 42 | المطلب الأول: طريقة جمع البيانات |
| 42 | الفرع الأول: المؤسسة محل الدراسة |
| 45 | الفرع الثاني: منهج الدراسة وطبيعة المتغيرات |
| 46 | المطلب الثاني: أدوات الدراسة |
| 46 | الفرع الأول: الجانب النظري |
| 46 | الفرع الثاني: الجانب التطبيقي |
| 47 | المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة |
| 47 | المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة |
| 47 | الفرع الأول: التدقيق في المؤسسة محل الدراسة |
| 49 | الفرع الثاني: مراحل وأدوات مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة |
| 50 | خلاصة الفصل |
| 52 | الخاتمة |
| 54 | قائمة المصادر والمراجع |
| 59 | الملخص |

المقدمة

مقدمة:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية تشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي فضل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به.

في المؤسسة ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع منه خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة في نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة

الإشكالية:

كيف يمكن أن تساهم وظيفة التدقيق في تحسين فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة؟

- للإجابة على هذه الإشكالية قمنا بوضع الفرضية التالية:

الفرضية:

تعمل وظيفة التدقيق وفق آليات و مراحل تتحقق من ورائها أهداف ايجابية وتحسين فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة.

أهمية الدراسة:

وظيفة التدقيق هي وسيلة تعتمد عليها المؤسسات للحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء، وتظهر أهميته من خلال اعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات. وأصبحت مراقبة التسيير أمر ضروري في تحسين المؤسسة وضمان وجودها، مما أدى إلى ضرورة إبراز أهمية العلاقة بين وظيفة التدقيق ومراقبة التسيير في المؤسسة.

أهداف الدراسة:

1. التعرف على وظيفة التدقيق ومراقبة التسيير في المؤسسة.
2. أهمية وظيفة التدقيق في المؤسسة.
3. إظهار أهمية مراقبة التسيير في ضمان استمرارية المؤسسة.
4. العلاقة بين وظيفة التدقيق ومراقبة التسيير في المؤسسة.

هيكल البحث: تم تقسيم البحث وفق الخطة إلى:

الفصل الأول: مدخل حول التدقيق

المبحث الأول: ماهية التدقيق

المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق

المبحث الثالث: حقوق وواجبات المدقق

الفصل الثاني: عموميات حول مراقبة التسيير

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير وأنوعها

المبحث الثالث: فعالية مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مؤسسة البيرق

المبحث الأول: طريقة وأدوات البحث في الدراسة التطبيقية

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة

الفصل الأول:

تمهيد

تتمثل مهنة التدقيق في العمل الإنتقادي لما قام به المحاسب, إذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب, يقوم المدقق بإتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقا في صورة برنامج تدقيق, وتخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموما و متعارف عليها على المستوى المحلي والدولي, هذه المعايير تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة ومعترف بها دوليا لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق و المتمثل في إبداء رأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في عملية التدقيق.

المبحث الأول: ماهية التدقيق

يعتبر التدقيق من الوسائل المهمة لإدارة المؤسسات للتأكد والتحقق من التزام الوحدات الإدارية بالسياسات المحاسبية وغير المحاسبية المالية، والإدارية، والتشريعات والأنظمة المالية وكامل السياسات العامة المتبعة وسنحاول التطرق في هذا المبحث إلى نشأة ومفهوم التدقيق وتطوره، أهداف وأهمية التدقيق.

المطلب الأول: نشأة وتطور التدقيق

مكننا القول أن مهنة تدقيق الحسابات قديمة منذ عصر الفراعنة واليونان و الرومان كذلك في العصور اللاحقة كان هناك دور لتدقيق الحسابات عندما عين سيدنا يوسف عليه السالم أميناً على خزائن مصر..

1-نشأة وتطور التدقيق:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية والمالية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع الذي أنتجها والتي تعبر عنه، وقد ظهرت هذه الحاجة أوائل لدى الملوك والأباطرة والحكومات وأصحاب الملكية للمؤسسات والأنشطة التي توضع مسؤولية¹ تسييرها وتحقيق الأهداف منها تحت سلطة الولاة أو أي طرف آخر يكلف بذلك¹.

تدل الوثائق التاريخية أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، في الساحات العامة، وهكذا نجد أن كلمة التدقيق *audit* مشتقة من الكلمة اللاتينية *audite* ومعناها يستمع².

1-قبل سنة 1011 م : ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية، وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة³ هذه المعلومات بناء على تجربته³.

2-1- من 1500 حتى 1850 م :

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، إذ اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية، غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية⁴.

¹ ناصر دادي عدون وعبد الرحمن بابنات، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص8

² خالد أمين عبد هلال، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص18.

³ حازم هاشم الالوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق المراجعة نظري، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة طرابلس، 2003، ص21.

⁴ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص7.

3-1- من 1850 حتى 1905 م :

شهدت هذه الفترة ظهور الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، والانفصال التام بين الملكية والتسيير، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المدققين يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية، وكانت أهداف التدقيق في هذه الفترة تقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء في تطبيق مبادئ المحاسبة¹.

4-1- من 1905 حتى 1960 م :

اعتمد المدققين في هذه الفترة على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية التدقيق، وفي أواخر هذه الفترة ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الإحصائية في عمليات التدقيق، أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة كان إعطاء رأي في محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الشركات².

5-1- الفترة ما بعد 1960 : تأكد في المرحلة ما يلي³ :

-الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية:

-زاد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:

-زاد الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الأسلوب الرياضي و التحليل المالي وخرائط التدفق والعينات الإحصائية وبحوث العمليات؛

-زيادة الاهتمام بالأزمات المالية خاصة مع مطلع الثمانينات من القرن الماضي والأزمات الناتجة عن الفساد والرشوة وسوء التسيير، وظهر ما يسمى بمصطلح حوكمة الشركات، حيث اعتبرت التدقيق من آليات تطبيقها.

¹ إدريس عبد السلام الشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة، بيروت، لبنان، 1996، ص14-15

² Lionel colline & Gérard valine، 3eme édition، paris économie، paris، 1986، p05.

³ نبيل حمادي، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع صيدال بالجزائر العاصمة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الشلف، جامعة حسيبة بن بوعلي، 2008، ص39.

جدول رقم (1): التطور التاريخي للمراجعة

| الفترة | الأمر بالمراجعة | المراجع | أهداف المراجعة |
|----------------------|---|--|---|
| من 2000 ق م . 1700 م | الملاك ، الإمبراطور ، الكنيسة ، الحكومة | رجل الدين ، كاتب | معاينة السارق على اختلاس الأموال حماية الأموال |
| 1700 م . 1850 م | الحكومة المحاكم التجارية ، والمساهمين | المحاسب | منع الغش و معقبة فاعله . حماية الأصول |
| 1852 م . 1900 م | الحكومة و المساهمين | شخص مهني في المحاسبة أو القانون | تجنب الغش ، و تأكيد مصداقية الميزانية |
| 1900 م . 1940 م | الحكومة و المساهمين | شخص مهني في المحاسبة و المراجعة | تجنب الغش و الأخطاء ، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية |
| 1940 م . 1990 م | الحكومة ، البنوك و المساهمين | شخص مهني في المحاسبة و المراجعة | الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير |
| ابتداء من 1900 | الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين | شخص مهني في المحاسبة و المراجعة والاستشارة | الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش |

Source : Lionel colline et Gérard valine , op .cit .p 17

من خلال هذا الجدول فإننا نستنتج أن المراجعة انتقلت من مرحلة كان فيها صاحب القرار هو الذي يعين المراجع و يقوم في آن واحد بمعاينة السارق و العمل على حماية الأموال ، إلى مرحلة أصبحت المراجعة تتطلب نظام الرقابة الداخلية يكون فعال ، حيث يساعد المراجع على قيامه بعمله بأكثر راحة من أجل الحكم على مدى مصداقية القوائم المالية .

2- تعريف التدقيق: صدرت عدة تعاريف حول التدقيق أهمها ما يلي:

التعريف الأول

يعرف التدقيق على أنه: " عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر و السجلات المحاسبية، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، و هي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها و مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية و المتعارف عليها"¹.

التعريف الثاني

اختبار تقني صارم من طرف مدقق مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل هذه الظروف و على مدى احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة و للوضعية المالية و نتائج المؤسسة"².

التعريف الثالث

ويعرفه أمين السيد أحمد لطفي على أنه:

يمثل عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات و المعايير المقررة و توصيل النتائج لمستخدمين المعنيين"³

استنتاج التعريف العام

هو جمع و تقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا و التقرير عن ذلك ، و يجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفاء و مستقل.

لا يقصد بالمعايير المقررة سلفا معايير التدقيق إنما يتم تحديدها من طرف المدقق وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و وفقا لمزاعم الإدارة⁴ كذلك، ثم يتم إجراء التدقيق عن طريق مقارنة المعلومات

(القوائم المالية) مع تلك المعايير الموضوعية مسبقا، و يجب على المدقق أن يلم بالمزاعم حتى يتمكن من أداء التدقيق على نحو ملائم .

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003ص01

Valin.audi et control internet P 21

gérard² Lionel collin

³ أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية الاسكندرية، 2007 ص07

⁴ ألفين أريز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية

المطلب الثاني: أهداف التدقيق

يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى أهداف عامة وإلى أهداف مرتبطة بالعمليات المالية.

الفرع الأول: الأهداف العامة للتدقيق

وتتمثل في العناصر التالية¹:

- ✓ التسجيل المحاسبي
- ✓ التقييم والتخصيص
- ✓ الحقوق والالتزامات
- ✓ العرض الإفصاح
- ✓ إبداء رأي في

❖ التسجيل المحاسبي:

من خلال إجراء عملية التدقيق يعمل المدقق على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا وأما متعلقة بأصل الأحداث المالية التي وقعت، كأن يسجل مثلا المحاسب على معدات المكتب انطلاقا من المستندات التالية:

وصل الطلبية

الفاتورة

وصل الاستلام.

❖ التقييم والتخصيص:

يتعلق هذا الهدف في تحديد ما إذا كانت الأصول والالتزامات وحقوق املاك والإيرادات والمصروفات قد تم إدراجها ضمن القوائم المالية وفقا للتقييم المناسبة التي أنتجها النظام المحاسبي مثل تسجيل الأصل الثابت وفقا للتكلفة التاريخية وأن هذه التكلفة قد تم تخصيصها على نحو ملائم على الفترات المحاسبية من خلال الاهتلاك يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعينة، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

❖ الحقوق والالتزامات:

يعمل التدقيق في هذا البند التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة وأن الخصوم التزام عليها، بتحديد ما إذا كانت الحقوق والالتزامات المدرجة القوائم المالية هي فعلا الحقوق والالتزامات التي على المنشأة في تاريخ محدد.

¹ صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،

❖ العرض والإفصاح :

يقوم المدقق بتحديد ما إذا كانت مكونات القوائم المالية قد تجميعها أو فصلها و وصفها و الإفصاح عنها على نحو ملائم. يعتبر عمل المدقق تمهيدا لعرض القوائم المالية من طرف المؤسسة من خلال مخرجات النظام المحاسبي التي يفترض ان تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال الاعتماد في إعدادها على معايير الممارسة المهنية و التقيد بالمبادئ المحاسبية وبالاستناد على طرق تتلاءم و الواقع الاقتصادي للمؤسسة، ولكي يتأكد ذلك يعمل المراجع على فحص العناصر السابقة ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لهذه المخرجات من جهة و من جهة أخرى يتأكد من مصداقية هذه الاخيرة في التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة ثم يبلغ آريه الفنية إلى الأطراف المختلفة ، ولكي يتحقق ذلك فإن المدقق يجب أن يكون عارفا بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها خاصة تلك المتعلقة بكيفية عرض القوائم المالية .

❖ إبداء رأي فني :

يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها. ولكي يتسنى له ذلك ينبغي على هذا الأخير في إطار ما تمليه الأبعاد النظرية و التطبيقية الاطار التدقيق ، القيام بالفحص و التحقيق من العناصر الآتية¹ :

- ✓ التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة ؛
- ✓ مراقبة عناصر الأصول
- ✓ مراقبة عناصر الخصوم
- ✓ التأكد من التسجيل السليم للعمليات
- ✓ التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة
- ✓ محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب و الأخطاء
- ✓ تقييم الأداء داخل النظام و المؤسسة ككل
- ✓ تقييم الأهداف و الخطط
- ✓ تقييم الهيكل التنظيمي
- ✓ تقييم الأنظمة الرقابية

يستطيع المدقق و حسب ما جاء في معيار التدقيق حول إعداد تقرير عملية التدقيق أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أم لا و مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية و عن مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي لإعطاء الصورة الحقيقية عن المؤسسة للأطراف المستخدمة لأراء المدقق .

¹ MOUKHTAR BELAIBOUD guide pratique d audit et financier et comptabel, lamaison des livres, alger, 1982 P22, 23

الفرع الثاني: أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية

وتتمثل في العناصر التالية¹:

- ✓ الوجود و الحدوث
 - ✓ الاكتمال
 - ✓ الدقة
 - ✓ التبويب
 - ✓ التوقيت
 - ✓ الترحيل و التلخيص
 - ✓ التقييم.
- ا-الوجود :

يتعلق هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية التي تم تسجيلها قد حدثت فعلا، حيث يعتبر مثلا إدراج المبيعات التي لم تحدث، في يومية المبيعات انتهاكا للهدف الوجود و الحدوث.

ب-الاكتمال :

يختص هذا الهدف في تحديد ما إذا كانت كل العمليات المالية التي حدثت فعلا في المؤسسة و التي يجب تسجيلها في دفاتر اليومية قد سجلت فعلا، فمثلا يعد عدم تسجيل المشتريات التي تمت فعلا في يومية المشتريات انتهاكا للهدف الاكتمال.

بما أن الاكتمال هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة أصبح من الضروري كذلك على النظام المحاسبي توليد معلومات كاملة على كل الأحداث التي تمت².

يعتبر كل من هدي الوجود و الاكتمال كهدفين متعارضين في مجال التدقيق.

ج. الدقة :

يتعلق هذا الهدف في التأكد من طرف المدقق بتسجيل العمليات المالية و المحاسبية وفق القيم الصحيحة، من أجل الحصول في الأخير على معلومات محاسبية دقيقة و صادقة يمكن استخدامها بدون تحفظات من طرف الجهات و الأطراف المعنية.

د. التبويب :

يقصد بهذا الهدف مدى تصنيف و ترتيب العمليات المالية المسجلة في يومية المؤسسة على نحو ملائم و بطريقة تساعد المدقق في التعرف عليها بسهولة عند إجراءه لعملية التدقيق كذا سهولة قراءتها من طرف مستخدمي القوائم المالية ، فمثلا إذا تم تصنيف عمليات الشراء التي حدثت على الحساب على أنها مشتريات نقدية سوف يعكس ذلك تمتع المؤسسة بالسيولة النقدية ما يجعل الموردين لا يترددون في تمويلها بالاحتياجات.

¹ ألفين أريز وجيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل نفس المرجع ص206

² صديقي مسعود نفس مرجع السابق ص25

هـ. التوقيت :

بمعني ضرورة تسجيل العمليات المالية التي حدثت وفق التاريخ الصحيح، أي في التاريخ الذي حدثت فيه مثل تسجيل المشتريات في تاريخ الاستلام.

و. الترحيل و التلخيص :

يتعلق هذا الهدف في دقة نقل وإدراج المعلومات عن العمليات المالية التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية إلى الدفاتر الفرعية والأستاذ العام وتلخيصها على نحو ملائم، فإذا تم نقل مجموع يومية المبيعات إلى دفتر الأستاذ الخاص بالمشتريات أو نقل وإدراج هذا المجموع بقيمته غير الصحيحة إلى ميزان المراجعة فيعد ذلك انتهاكا لهدف ترحيل و التلخيص.

ز. التقييم :

يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وتسجيل ثمن شراء الأصل إضافة إلى المصاريف التي تتحملها المؤسسة لقاء الحصول عليه وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

المبحث الثاني:فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق

ترتكز عملية التدقيق على جملة من الفروض يتخذ منها كإطار نظري يمكن الرجوع إليه في مختلف العمليات ، بالإضافة إلى مجموعة المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية ، وتخطى بالقبول العلم ، والتي تنعكس على إجراءات القيام بهذه المهنة ، كما يعتبر المدق ملزم بالتقيد بعض الواجبات كما له بعض الحقوق في حدود ما يفرضه القانون والعقد المبرم.

سنقوم في هذا المبحث بتقديم فروض التدقيق ، معاييره ، بالإضافة إلى حقوق وواجبات المدقق.

المطلب الأول:فروض التدقيق

الفروض عبارة عن معتقدات مسبقة، تبني على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة، وفي إطار حل مشكلة التدقيق هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها وهي كالاتي :

أولاً:قابلية البيانات للفحص:

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق مهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الاطلاع على البيانات المالية وينبع هذا الغرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، فهذه المعايير تتمثل في¹ :

¹عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، أسس المراجعة ، الدار الجامعية، مصر،2004،ص 25

الملائمة: وتعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية للاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

القابلية للفحص: معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها، فإنهما لا بد أن يصلوا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

البعد عن التحيز: معنى ذلك أنه يجب تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

القابلية للقياس الكمي: هي خاصية يجب أن تتحلّى بها المعلومات المحاسبية.

ثانياً: لا وجود للتعارض في المصالح بين المدقق والإدارة

من الواضح أن هناك تبادل للمنفعة بين الإدارة ومدقق الحسابات، فالإدارة تستعمل المعلومات المالية التي قام بفحصها وأبدي رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات، كما استوجب وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمدقق الخارجي بقدر الإمكان الشيء الذي يسرع ويساعد في القيام بعملية التدقيق¹.

ووفقاً لهذا القرض فإنه لا يعني استحالة وجود تعارض بين مدقق الحسابات وإدارة المؤسسة فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض وخاصة في الفترة القصيرة لعدة أسباب نذكر منها²:

أ- أن الإدارة تميل عادة إلى إظهار المؤسسة أو الشركة في صورة ناجحة، وأنها تحقق أرباحاً عالية حتى تزيد المكافأة التي يحصلون عليها أو لإعادة تعيينهم؛

ب- نظراً لأن المدقق يقوم بفحص وتقييم التأكيدات والمزاعم التي تذكرها الإدارة فإن هذه الأخيرة قد

ت- تحاول تعديل بعض التأكيدات التي قد تمثل إحراجاً لهم.

ولذلك فإن على المدقق أن يحتفظ بنظرة الشك المهنية عند قيامه بتجميع الأدلة والبراهين المتعلقة بتأكيدات الإدارة .

ثالثاً: خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير مادية أو تواطؤية:

إن هذه الفرضية تساعد المدقق في تحديد مجال التدقيق وتعميم توسيع اختباره باقتضاره على الأخطاء المادية فقط، كما أنها لا تمكنه من اكتشاف الأخطاء غير المادية، ذلك لأن مسؤوليته محدودة بالأخطاء

¹ عبد الفتاح الصحن و محمد سمير الصبان وشريفة علي حسن مرجع نفسه ص 26.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاؤهم-محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن و الكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2009-2010، ص 15.

المادية فقط، لكن هذا لا يعني أن الأخطاء غير المادية والتي هي واضحة لا تقع تحت مسؤوليته خاصة إذا كانت عملية الفحص غير كافية، لذلك يجب التركيز على العناية المطلوبة من المدقق عند قيامه بمهمته¹.

رابعاً: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء

يقوم هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ويشمل ما يلي²:

أ- رقابة إدارية: وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة ووسائلها.

ب- رقابة محاسبية: وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها.

ج- الضبط الداخلي: وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو ضياع أو سوء استعمال.

خامساً: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.

يقوم هذا الفرض على أساس أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معياراً يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال وبالتالي فإنه ما لم تستخدم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فإن القوائم المالية تعتبر غير صادقة وعادلة كما أنه سيكون من الصعب على المدققين أن يقوموا بمهمتهم وإبداء رأيهم في تلك القوائم³.

سادساً: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل

هذا الفرض مستمد أحد من فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المشروع، وهذا يعني أنه إذا للمدقق أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه يفترض استمرار اتضح الوضع كذلك في المستقبل وإذا اتضح للمدقق عكس ذلك أي ميول الإدارة إلى التلاعبات أو ملاحظته لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلاً⁴.

¹ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع قسم تصدير الغاز التابع للنشاط لمجمع سونطراك، الدورة مبيعات مقبوضات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2003-2004، ص 29.

² أحمد حلبي جمعة، المدخل الحديث التدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 22

³ وليام توماس وأمرسون منكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين الدهراوي، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2006، ص 54. د

⁴ عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبيان وشريفة علي حسن، مرجع سابق، ص 30

سابعاً: مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط عند إبدائه لرأيه في البيانات المالية يقصد هذا الفرض أنه رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق تأديتها لعميله، فإنه يحظر عليه تأدية مثل هذه الخدمات عندما يطلب منه إبداء رأيه الفني المحايد في المادة محل التدقيق، وأن يقتصر عمله على مهمة إبداء الرأي فقط دون غيرها، لأنه لن يكون المدقق موضوعية إذا دقق قرارات إدارية سبق أن أدى بشأنها خدمة للإدارة، ويزيد هذا الفرض التأكيد على ضرورة استقلال المدقق حيث يمثل استقلاله سندا أساسيا لحيدة وفاعلية عملية التدقيق¹.

ثامناً: القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه التزام بها يتطرق هذا الفرض على مجموعة المسؤوليات التي على المدقق الالتزام كما اتحاد عملائه والتي يفرضها مركز مدقق الحسابات².

المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها "GAAS"

تمثل معايير التدقيق المتعارف عليها الخطوات الإرشادية التي يتم استخدامها لأداء عملية التدقيق ، و تعتبر كمقياس نستطيع من خلالها تقييم هاته العملية و تنقسم هاته المعايير حسب ما نص عليه المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA إلى المجموعات الثلاثة الآتية :

- 1- المعايير العامة : تتعلق بشخص المدقق
- 2- معايير العمل الميداني و تتعلق بإجراءات العمل الميداني للمدقق،
- 3- معايير إعداد التقرير تتعلق برأي و تقرير المدقق.

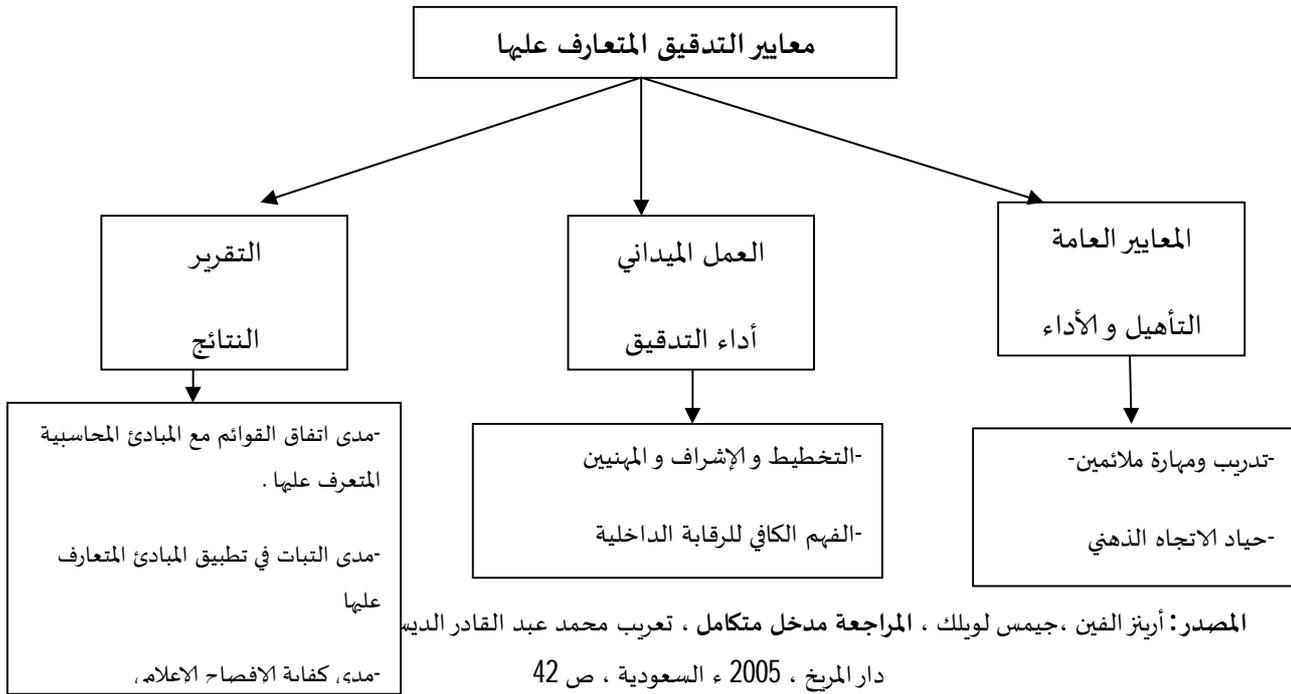
و الشكل التالي يعرض لنا هاته المعايير بالتفصيل

¹ نصر صالح محمد، نحو إطار نظري عام للمراجعة، أثره على معاييرها، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، المطبعة الأولى.

2004 م 179

² محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 18.

شكل رقم (1) يمثل : أنواع معايير التدقيق



المجموعة الأولى: المعايير العامة أو الشخصية

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها تتعلق مباشرة بالتكوين ذاتي المدقق ، ويمكن حصرها في الآتي :

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص هم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي.
- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال.
- أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد تقريره¹.

وتضم المعايير العامة المعايير الفرعية الآتية :

1- التأهيل العلمي والعملي :

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق.

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب و التدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية ، إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في

¹ محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 19.

التدريب و التعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك الحالات ، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة¹.

2- الاستقلال: يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية إذا أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استغلالية المدقق ، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استغلالية المدقق:

1.2- عدم وجود مصالح مادية للمدقق: ينبغي على المدقق أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وأن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع ، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استغلالية في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية².

2.2- وجود استقلال ذاتي: يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن فحص البيانات و السجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من التدقيق،

و في الاستقلال ظل توافر النقطتين السابقتين يمكن أن تحدد الأبعاد الحالة على استقلال المدقق .

أ. في إعداد برنامج التدقيق: يستطيع المدقق في ظل هذا البند تحديد برنامج التدقيق وخطوات العمل و حجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها وكذا الجوانب والأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل. مما لاشك فيه أن هذا البعد يتضمن عدم التدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما ثم أخذه من طرف المدقق في برنامجه.

ب. الاستقلال في مجال الفحص: يعتبر المدقق مستقلا و حرا في اختيار حجم المفردات المراد فحصها من مجموع المفردات ، إذا يستطيع المدقق في هذا الإطار فحص جميع البيانات ، المستندات، السجلات و مسار عملية التجهيز للتقرير بعدها عن صحة و مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها.

ت. الاستقلال في إعداد التقرير: يعتبر المدقق مستقلا في كتابة تقريره الموضوع لعملية الفحص و التدقيق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية ، مع إظهار فيه كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص و إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية ، إذا

¹ محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصول ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 1998 ، ص 35

² محمد التهامي طواهر: مسعود صديقي ، مرجع سابق، ص 40-71

ينبغي في هذا الإطار عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير أو استبعاد بعض الحقائق الأهمية منه.

2- العناية المهنية: يعني أن يقوم المدقق بذل العناية المهنية و الجهود الممكنة و المناسبة من بداية عملية التدقيق إلى غاية الانتهاء منها ، انطلاقا من كون أن المدقق لابد أن يفى بالمعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي و العملي و الاستقلال في أداء مهنة¹.

يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المدقق بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة هي :

- * محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة .
 - * أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج التدقيق من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.
 - * التقييم لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة و الضعف ، الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات و غش و لا يمنع حدوث أخطاء.
 - * العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.
 - * العمل باستمرار من أجل تطوير مجال حيرته المهنية.
- في غاية المعايير العامة نشير إلى أن معيار التأهيل العلمي و العملي مع معياري بذل العناية المهنية و معيار الاستقلال هي من أهم المعايير التدقيق المتعارف عليها ، و أي خلل في هاته المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للتدقيق.

- المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني

- تضع هاته المعايير مجموعة من الإرشادات و التوجيهات التي يجب على المدقق أن يلتزم بها عند أداء عملية التدقيق ، و تعتبر معايير العمل الميداني أكثر دقة مقارنة بالمعايير العامة.
- تشمل معايير العمل الميداني ثلاثة معايير أساسية هي كالآتي:
- يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب و كاف ، فضلا عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين.
 - يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة و ذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها و من ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة و التي تستفيد ما إجراءات المراجعة .

¹ محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، ص ص 41-42

- ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات و غير ذلك كلها لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية موضوع الفحص و المراجعة¹.

و فيما يلي سنوضح هاته المعايير بالتفصيل :

1- التخطيط السليم و الإشراف على المساعدين :

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يخطط العمل بدرجة كافية ، و يجب مباشرة الإشراف الصحيح على المساعدين في حالة وجودهم ، كما يتضمن التخطيط الكافي للتدقيق خصائص معينة مثل تكييف ظروف العمل ، تحديد الاحتياجات من الأفراد و الاستفادة الكفاءة من موارد مكتب التدقيق².

و بذلك فإنه يتعين على المدقق أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة ، و يطلق أعضاء المهنة هذه الخطة اسم " برنامج المراجعة " و ، هذا الأخير هو خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات المراجعة ، و يتضمن عادة تحديد الدفاتر و السجلات الواجب فحصها و الوقت المحدد لذلك ، مع مراعاة أن ينصف البرنامج بالمرونة حيث أن الهدف الأساسي هو إجراء فحص سليم و ليس استكمال برنامج المراجعة فقط³.

يعتبر التخطيط لمهمة التدقيق أو تخطيط برنامج التدقيق من الخطوات الهامة في عملية التدقيق ، حيث يساعد التخطيط السليم على التأكد من الإجراءات أو الاختبارات الهامة قد نالت العناية المناسبة ، و أن المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها كما يساعد التخطيط على الاستعمال الكفء للمساعدين ، و التنسيق مع الأعمال المنفذة بواسطة مدققين آخرين ، و نظرا لأهمية هذا المعيار ، فقد خص الاتحاد الدولي للمحاسبين الإطار النظري للتدقيق موضوع التخطيط لمهمة المراجعة معيار خاص بالإضافة إلى الإشارة لعملية التخطيط في معايير أخرى من خلال بعض الفقرات و يمكن عرض مكونات هذا المعيار كما يلي⁴:

- يعتبر التخطيط لعملية التدقيق من المبادئ الأساسية التي تحكم المسؤولية المهنية للمدقق،
- يجب أن يخطط المدقق عمله بطريقة تسمح له بالقيام بمراجعة فعالة.
- يجب أن يركز وضع خطته على معرفته بأعمال و نشاطات الزبون .

¹ وليد توماس أمرسون هلكي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق، تعريب و مراجعة د. أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية ، 1989 ، م 57.

² عبد الفتاح محمد الشحن ، كمال حليفة أبو زيد ، المراجعة علما و عملا ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1991 ، ص 76

³ محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 1998 ، ص 68

⁴ ATH guides , audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations clets , paris , 2eme , édition , 1987 p 53

يجب أن تتضمن عملية التخطيط المراحل التالية :

- * دراسة النظام المحاسبي والإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية.
 - * تقييم مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
 - * تحديد طبيعة و توقيت وتطلق الإجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.
 - * تنسيق جميع الأعمال التي سيتم تنفيذها.
 - يجب أن تراجع إعداد برنامج تدقيق يحدد فيه طبيعة و توقيت وتطلق إجراءات المراجعة ،
 - يجب أن يراجع هذا البرنامج حسب تقدم المهمة وخلال عملية المراجعة .
- أما الإشراف على المساعدين فيقتضي ضرورة تقسيم العمل بينهم وحسن توجيههم وذلك لتحقيق .
- المبحث الثالث : حقوق وواجبات المدقق.

المطلب الأول : حقوق المدقق

يتمتع المدقق بعض الحقوق والتي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات ، وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وكذا الطرف الآخر الممثل في الإدارة أو صاحب المؤسسة.

يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية لمدقق الحسابات فيما يلي :

- 1- يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات و المحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة وتنگه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
- 2- يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- 3- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل 6 أشهر على الأقل محافظ الحسابات كشفا محاسبيا بعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- 4- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ حق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- 5- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية .
- 6- يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 3 أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة .

7- حق مناقشة اقتراح عزله، عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة .

ويعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلاً تعسفياً أو استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات¹ .

8- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطلع تكوين رأي حولها، وعليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله² .

المطلب الثاني : واجبات المدقق

تتمثل فيما يتعين على المدقق الالتزام به لإنجاز أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي، ويمكن تلخيصها فيما يلي³:

- ✓ تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وما يتضمنه من مستندات و دفاتر وسجلات وقوائم، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق ؛
- ✓ قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدينها ؛
- ✓ الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع ، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك ، أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15% من حملة أسهم الشركة؛
- ✓ بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات، وجمع أدلة الإثبات الكافية؛
- ✓ يعلم كتابياً في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري ؛

¹ غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سبق ذكره ، ص 91

² الكريم علي الرمعي، تدقيق الحسابات التجارية في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، من نشر المؤلف، الأردن، ص 08

³ عبد خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي، الطبعة الأولى ، دار المستقبل للنشر و التوزيع، ص

خلاصة الفصل:

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.

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، بالتالي 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.

الفصل الثاني:

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

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانه هامة داخل المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال قدرة هذا النظام على التشريد وتوجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات، ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول وهذا من خلال عدة أدوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية وتكنولوجية.

المطلب الأول: مفهوم نظام مراقبة التسيير .

إن التسيير ما هو إلا تنسيق بين مجموعة من العمليات، وهذا من اجل تحقيق أهداف معينة، وأن المراقبة هي وسيلة من بين عدة وسائل تحاول للمؤسسة بواسطتها التحقق من سير العمليات أما هو مخطط له سابقا، وبالتالي يمكن تعريف عملية مراقبة التسيير كما هي "مراقبة التسيير هي مجموعة من العمليات والإجراءات والأدوات التي تسمح للمؤسسة بتخصيص وتعيين أهدافها الطويلة والمتوسطة وقصيرة الأجل والتأكد دوما من انجازها"¹

ويمكن أيضا تعريف نظام مراقبة التسيير بأنه مجموعة من الوسائل المستعملة من طرف المؤسسة لمساعدة المسؤولين في التحكم في تسييرهم من أجل تحقيق الأهداف المرسومة، ويعرف أيضا بأنه مجموعة من التقنيات التي تسمح بتأمين الاستغلال الأدوات التسيير من أجل نيل الإنجازات وفق ما هو متوقع .

وحسب المخطط المحاسبي فقد عرف نظام مراقبة التسيير على أنه مجموعة من الترتيبات المأخوذة من أجل تزويد المديرين ومختلف المسؤولين بمعطيات كمية ودورية نصف سير المؤسسة، ومقارنتها مع معطيات سابقة وعند اللزوم يعمل المديرين على الانطلاق بسرعة لإجراء العمليات التصحيحية واتخاذ الإصلاحات اللازمة².

وحسب المخطط المحاسبي فقد عرف نظام مراقبة التسيير على انه "مجموعة من الترتيبات المأخوذة من أجل المديرين ومختلف المسؤولين بمعطيات كمية ودورية نصف سير المؤسسة، ومقارنتها مع معطيات سابقة وعند اللزوم يعمل المديرين على الانطلاق بسرعة لإجراء العمليات التصحيحية واتخاذ الإصلاحات اللازمة"³

¹ عبد الرزاق، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط2002، ص 107.

² A. Germalisn contrôle de gestion en actionné, édition liaison, 1992, p10.

³ A. germalis, contrôle de gestion en action, édition liaison, 1992, p10

³ .. Antony, managerial, centre système, édition hour wood 1976, pp 10/11

أولاً: تعريف مراقبة التسيير

يمكن إدراج عدة مفاهيم لمراقبة التسيير نذكر منها¹:

التعريف الأول: ENTION: هي التسلسل الذي من خلاله يقوم المسؤولون بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية ونجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة.

التعريف الثاني: PILOT.G: يتمثل نظام مراقبة التسيير العملية المراد بها مع مراعاة توحيد الأهداف المركزية للنشاطات المنسقة، من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقاً، ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية والتي بدورها تحتوي على جملة من المنافسات كما يعمل أيضاً على تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق إدخال نظام كما يعمل أيضاً مهن التسيير لاكتساب مهنة متواصلة في ميدان التسيير.

التعريف الثالث: KHEMAKHEM هي العملية المنجزة داخل وحدة اقتصادية لضمان التنشيط والتحرك الفعال الدائم للطاقات والموارد المراد بها تحقيق الأهداف المسطرة من طرف هذه الوحدة.

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج تعريف شامل لمراقبة التسيير "هي مسار دائم للضبط يسعى تجنيد كل طاقات المؤسسة الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات وهو سمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم للتسيير من خلال المعلومات التي يوفرها لهم والذي يساعدهم على تحقيق الأهداف للمسطرة بكفاءة وفاعلية، وبصورة ملائكة ومنسجمة مع الإستراتيجية المحددة، وبالتالي فهو نظام للتحكم في التسيير.

ثانياً: خصائص مراقبة التسيير

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير فيما يلي²:

- تقديم معلومات صحيحة: يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيراً ما تؤدي إلى نتائج سيئة؛
- 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 معلومة صحيحة ولكن متأخرة ليس لها اثر على القرار؛

² رايح بوقردة، محاد عريوة، أثر المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، هذا المقال منشور في مجلة البحوث الاقتصادية والمالية JEFR، مجلة علمية محكمة نصف سنوية متخصصة في نشر الأبحاث الأصيلة في العلوم الاقتصادية والمالية تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير لجامعة أم لبواقي، الجزائر، العدد 1، جوان 2014، ص 18.

- الاقتصاد في التكاليف: يساهم نظام فعال لمراقبة التسيير في تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام الالكتروني مبني على الحاسوب والبرمجيات، فهو يخفف من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت؛

- سهولة الفهم: يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا وطبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فانه سوف يسيء تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ القرارات الخاطئة؛

- تسهيل اتخاذ القرار: يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية بدون حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصا ولقي نظام مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المؤسسات الاقتصادية منذ أمد طويل وذلك للأسباب التالية:

- تعقد وتشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير والتحليلات لأحكام الرقابة على العمليات؛
- الضبط الداخلي والفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الأخطاء والغش؛
- من المستحيل أن يقوم المراقب في المؤسسة بالرقابة بطريقة اقتصادية دون الاعتماد على مراقبة التسيير¹؛
- التقليل من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة، حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمته المهنية وذلك لكي يتأكد من فعالية برامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة، وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص جودة الأدوات التي يعتمد عليها من خلال تقويمه للتسيير لتحديد مخاطر الرقابة، ومن ثم تصميم الاختبارات التفصيلية التي تمكنه من الحصول على أدلة وقرائن إضافية تمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن أداء المؤسسة ومدى وصولها لاهدافها.
- التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد: حيث أن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعية ويقع على عاتق المدراء مسؤولية توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة وفعالية ممكنة، ويتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة وتنظيمها وتوجيهها بحيث تؤدي إلى أفضل استعمال لها، وتتعلق مهام التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد بعملية تنفيذ الخطط الموزعة للوصول إلى أهداف

¹ حاج قويدر قرين، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بواد سلي-الشلف (ECDE)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلى، الشلف، الجزائر، 2007، ص 34

المؤسسة المرسومة وان القرارات المتعلقة بالمهام المذكورة تتطلب معلومات مراقبة التسيير الأكثر دقة للوصول إلى اتخاذ القرارات السليمة،

- تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات: ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها ومدى تحقيقها للأهداف المسطرة، ويتم ذلك من خلال مقارنة النتائج المحققة مع الخطط المرسومة وتقييم الانحرافات بين الانجاز الفعلي والتوقعات حسب الخطط الموضوعة ثم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها¹؛
- جمع وتحفيز وتنشيط الأفراد: يعمل نظام مراقبة التسيير على توحيد الجهود من اجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة حيث يقوم بالعمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة وتنشيط عن طريق مكافأة المجد ومعاقبة المتهاون وكذا تحفيز الأفراد وحثهم على بذل أقصى مجهودات ممكنة،
- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من اجل اتخاذ القرار؛
- تنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور وظائفها وتقلبات محيطها مما يسمح لها بتعديل أهدافها⁵.

المطلب الثاني: أهداف مراقبة التسيير ومهامه

أولاً: أهداف مراقبة التسيير

يتضح من خلال دور وأهمية مراقبة التسيير أنها وظيفة ضرورية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرار حيث نجدها تسعى إلى²:

- تحقيق الفعالية 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؛
- الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لمعالجتها وتصحيحها على أحسن وجه واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها وتطويرها بصورة دائمة ومستمرة؛

¹ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000، ص-ص، 9-10.

² محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، هذا المقال منشور في مجلة الباحث، مجلة محكمة دورية علمية دولية متخصصة في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد9، 2011، ص-ص، 169-170.

- تحقيق الفعالية وهذا بتحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة، ومن أجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت المناسب زيادة على ذلك ضرورة معرفة إيرادات ونفقات المؤسسة؛
- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإظهار وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وذلك عن طريق الميزانيات التقديرية؛
- التأكد من صحة ملامة الأهداف المسطرة أو المبرمجة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك باتخاذ وتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير فعال وأمثلة للأشخاص أو الأفراد إذ يهدين العاملين يتماشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف في أقرب وقت وبأقل تكاليف ممكنة.

ثانياً: مهام مراقبة التسيير

تتمحور مهام مراقبة التسيير في النقاط الأربع التالية¹:

- صياغة الإستراتيجية: تحديد الأهداف الإستراتيجية مع مؤشرات الأداء لتقدير التكاليف وقياس النتائج؛
- إصدار البيانات الضرورية لاتخاذ القرار: (مؤشرات، تكاليف حسب النشاط ABC، لوحة القيادة... الخ...) والحرص على تطوير تطبيقات نظم المعلومات لكي تتمكن من إنتاج المؤشرات وضمان موثوقية البيانات؛
- تحليل النتائج المتحصل عليها والإعلام: بالنسبة للنقطة الأولى تتمثل في إعداد ملخص تحليل الانحرافات وتحديد الإجراءات التصحيحية. أما النقطة الثانية فتتمثل في المساهمة في دوران المعلومات داخل المؤسسة من جهة وبين المؤسسة والوصاية من جهة أخرى من خلال تنظيم حوار التسيير بإنتاج وثائق رسمية تحتوي على المعلومات الضرورية لقيادة المؤسسة (ملخص يوضح النتائج المحققة مع الأهداف المسطرة مثلاً)؛
- التنسيق والتنشيط: يقع على عاتق مراقبة التسيير مسؤولية تنسيق إنتاج البيانات القادمة من مختلف المصالح وتدعيم نشاط التنسيق (تشجيع المصالح على إنتاج لوحات قيادة خاصة بها وإعلانها للمسؤولين مع التعليق عليها خلال الاجتماعات ومساعدتهم في تحليل البيانات).

¹ طویل رشید، تسيير وتحليل الأموال العمومية دراسة حالة: خزينة ولاية تلمسان، مذكرة ماجستير، تخصص المنظمة، التدقيق وإستراتيجية اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، جامعة ابي بكر بلقايد، الجزائر، تلمسان، بدون سنة، ص-ص، 20-21.

المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير وأنواعها

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لابد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة. يذكر المفكرون أشكالا مختلفة من أدوات مراقبة التسيير، بعضها بسيط وأساسي في الرقابة، وبعضها أكثر تعقيدا، وبعضها يكون أسلوبا رقابيا داخليا يستخدمه الجهاز التنفيذي للمؤسسة المعنية، وبعضها الآخر يكون أسلوبا رقابيا خارجيا تستخدمه هيئات مستقلة عن المؤسسة. كما أن هذه الأدوات تقيس عددا من المؤشرات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي ومدى تميزها عن منافسيها، بينما يركز البعض الآخر على قياس أداء جزء معين من الأداء الكلي أو لإحدى الوظائف المختلفة في المؤسسة مثل الإنتاج أو التسويق أو التموين أو الأفراد... الخ.

المطلب الأول: أدوات مراقبة التسيير

بالرغم من اختلاف المقاييس والأدوات الرقابية في تصحيحها وفيما تقيسه فإن كلا منهما يسعى إلى تحقيق هدف واحد وهو تحديد الانحرافات عن الأداء المخطط ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب والاستفادة من المعلومات الناتجة لمنع تكرار هذه الانحرافات مستقبلا.

كما أن استعمال هذه الأدوات يختلف من مؤسسة إلى أخرى، وذلك حسب درجة تطور المؤسسة وحجمها، وهدفها، وثقافة المسيرين فيها، ونوع مراقبة التسيير المعتمدة. ولا يوجد ما يمنع بالطبع من استخدام أكثر من طريقة أو أداة من الأدوات الرقابية. فهناك أدوات تقليدية كثيرة الاستعمال كالموازنات التقديرية ونقطة التعادل والنسب المالية ومؤشر العائد على الاستثمار وبعض الأدوات المتخصصة كخرائط المراقبة وأسلوب بيرت وغيرها.

كما توجد أدوات رقابية حديثة تطبق في المؤسسات الأكثر تقدما وتنظيما، كأسلوب الإدارة بالأهداف والتكاليف المستندة للنشاط وإدارة الجودة الشاملة وتحليل سلسلة القيمة¹.

¹ عميروش بوشلاغم، شروط تطبيق نظام مراقبة التسيير بالمؤسسات الصحية العمومية في الجزائر، هذا المقال منشور في مجلة العلوم الإنسانية، مجلة دولية محكمة تصدرها كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 42، ديسمبر 2014، ص 287.

المطلب 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 القبليّة: تسمى المراقبة القبليّة بالمراقبة الوقائية أو التنبؤية، وهي التي تهدف إلى توقع الخطأ واكتشافه قبل وقوعه لتفادي ذلك إن أمكن، كذلك رفع عنصر المفاجأة، وتحقيق وطأة الخطأ نظراً لاستعداد المسبق لتحمله وتصحيح نتائجه.

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

ج- المراقبة المتزامنة: تواكب لمراقبة المتزامنة تنفيذ العمل خطوة بخطوة، وتقارنه بالمعايير الموضوعية سلفاً لمنع استفحال أي أضرار لأي انحراف قد يقع.

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 وضمان تطبيق تعليمات الإدارة من أجل تسهيل عملية تحسين الأداء من جهة أخرى، ويظهر هذا النوع من الرقابة جلياً من خلال وضع المؤسسة لطرق وإجراءات لكل نشاطاتها لضمان السير الحسن لها. 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 أساساً 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.

2. شمولية مراقبة التسيير:

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.

المبحث الثالث: فعالية مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية

المطلب الأول: مجالات تطبيق مراقبة التسيير وشروطها

أولاً: مجالات تطبيق مراقبة التسيير

لقد كان لمختلف النظريات أو المدارس وجهة نظر عن مراقبة التسيير، ومجالات تطبيقها، وسوف نتطرق إلى هذه المدارس:¹

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.²

2. المدرسة السيكلوجية:

انطلاقاً من اعتبار المؤسسة نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالمحيط الخارجي، وأن هذا النظام تصل في ترابط دائم من أجل تحقيق الأهداف المشتركة، فإنه يجب أن تعمل مراقبة التسيير على التنسيق بين مختلف عناصر النظام من جهة، وتسمح بالتنسيق بالظروف المحيطة بالمؤسسة من جهة أخرى، لذا فإن قياس الأداء واستخلاص أسباب هذه الفروقات، واتخاذ الإجراءات الملائمة لتفادي الأخطاء المستقبلية من جهة، وتحسين التسيير أخرى.

¹: معراج هواري الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 54.

²: معراج هواري الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، المرجع السابق، ص 55.

3. المدرسة الكلاسيكية المعاصرة:

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 ل نفسية للعامل تسمح بمعرفة أسباب الفروقات عند قياس الأداء.¹

ثانياً: شروط مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية

1. حسن توقيت المعلومة المقدمة وصحتها:

يعتبر تقديم المعلومات خاطئة مظللاً لعملية اتخاذ القرارات، وكثيراً ما يؤدي إلى نتائج أسوأ من المتوقع، كما أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً، لذا يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة ودونما حاجة للتفسير.

2. سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق:

إذا لم يفهم المسير أو المسئول جيداً النظام الرقابي المطبق، وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها، فإنه سيء تفسيرها مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

3. القدرة على التحفيز:

النظام الفعال هو ذلك النظام الذي يستطيع أن يحفز المسئولين والموظفين، ويدفعهم إلى تحقيق أهداف المؤسسة دون إهمال أهدافهم الخاصة.

4. توافق النظام المطبق والهيكل التنظيمي للمؤسسة:

من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير كذلك توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسئولي المراكز.²

¹: محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1995، ص 132.

²: المرجع نفسه، ص 133.

المطلب الثاني: مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير

مرحلة دراسة المحيط وقطاع نشاط المؤسسة:

المؤسسة ليست نظام مغلق وصلب، بل هي نظام متطور ومتغير، يندمج في محيطه ويتعرض لتأثيراته، يتكون هذا المحيط من مجموعة من المتغيرات التي يمكن أن تشكل إما فرص أو تهديدات للمؤسسة، وفي كلتا الحالتين على المؤسسة أن تتكيف معه باغتنام الفرص المتاحة إليها وبتسيير القيود والتهديدات التي تواجهها.

والهدف من هذه الدراسة هو إذا التعرف على المتغيرات الخارجية التي بإمكانها التأثير على المؤسسة، وهي تنطلق من العام إلى الخاص، بحيث ترتبط أولاً بمحيطها الاقتصادي، الاجتماعي والتقني... للمؤسسة، ثم تتعرض إلى قطاع نشاطها.¹

1. مرحلة التحليل الاقتصادي الداخلي للمؤسسة:

يهدف التشخيص المالي والاقتصادي للمؤسسة بالتعرف على مردودية مختلف نشاطات المؤسسة، وأيضا التحليل المالي لها، ولهذا السبب يوجه مراقب التسيير الذي أصبح يمتلك المعرفة المقبولة عن محيط المؤسسة، وقطاع نشاطها اهتمامه في هذه المرة داخل المؤسسة، فبعد التعرف على الفرص والقيود الواقعة عليها، يحاول الاطلاع الآن على نقاط القوة والضعف في المؤسسة والتي يملك فكرة أولية عنها.² يعتمد لأجل ذلك إلى دراسة ماضي وحاضر ومستقبل المؤسسة، حيث يقسم بدراسته هذه على ثلاثة أقسام:

✓ أهداف المؤسسة

✓ نظام قيم المديرين

✓ الخروج بالمتغيرات الأساسية للمؤسسة.

ويحاول مراقب التسيير الوهلة الأولى معرفة إستراتيجية المؤسسة من الإدارة العامة، حتى يتمكن من وضع نظام متلائم معها، غير أنه قد تصادفه في غالب الأحيان حالة عدم وجود إستراتيجية واضحة وأهداف محددة، وفي تلك الحالة يحاول معرفة الخطوط العريضة التي تقود المؤسسة نحو مستقبلها، ويتحقق له ذلك من خلال مقابلات متكررة مع الإدارة للخروج على الأقل بهدف واحد تسعى إليه.

¹: داهينين بن عامر، من المعلومه إلى المعرفة تطور أساليب الرقابة، جامعة محمد خيضر بسكرة 4002، ص 29.

²: ناصر دادي عدون، عبد هلا قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية الجزائرية)، دار المحمدية العامة)، الجزائر ص 41.

إن طبيعة الهدف ومداه الزمني محدد لنوعية الوسائل المستخدمة، وكذا طبيعة هيكله مراكز المسؤولية، وهذا ما يؤكد من جديد على الأهمية الحاسمة للأهداف بالنسبة لنظام المراقبة التسيير، فضلا عن كونها أداة لتقييم الأداء، ومن الضروري كمرحلة لاحقة بعد التعرف على الأهداف الوقوف على حقيقة نشاط المؤسسة في فترة موضوع الدراسة، وعادة ما تبدأ بتحليل مالي لهيكله الميزانية وجدول حسابات النتائج، مع محاولة التطرق لكل أوجه النشاط.¹

كما يجب أن ترتكز هذه الدراسة بطبيعة الحال على معايير محددة، والتي يتم اختيارها على أنها الأكثر ملائمة، وتتصف بسهولة الحصول على المعلومة، بحيث أن المؤسسة تظهر كمجموعة غامضة وغير متجانسة من المنتجات المناطق الجغرافية، الفروع والأقسام... الخ.² فيتم بذلك التقسيم إما على أساس أنواع المنتجات، المناطق الجغرافية، الزبائن...، إذ لا يمكن القيام بدراسة شاملة لها نظرا لقلّة المعلومات وعدم توفرها، كما أنها تتطلب وقت معتبر للتمكن من جمعها، ولهذا السبب عادة ما يتم اختيار دراسة حسب المنتجات أو الأسواق لأنها تسمح بالتعرف على مردودية، ومكانة المؤسسة في قطاعها بسهولة.

2. الدراسة الشاملة للمحيط الذي تتواجد فيه المؤسسة:

تبدأ هذه الدراسة بالتدرج من العام إلى الخاص، ففي البداية يتم دراسة المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة، ثم دراسة القطاع الذي يخص المؤسسة، أي طبيعة نشاطاتها، فالهدف من هذه الدراسة هو الإحاطة بكل الظواهر الخارجية التي يمكن أن يكون لها تأثير على المؤسسة.

ويستعين مراقب التسيير في هذه الدراسة بالمعلومات والدراسات المتوفرة إما من طرف مصالح التوثيق الداخلية وإما من طرف المسؤولين التجاريين أو من طرف إدارة المستخدمين، كما يمكنه أن يتحصل على المعلومات من طرف المجالات المتخصصة مراكز الإحصاء والغرف التجارية إضافة إلى اعتماده على المسؤولين الرئيسيين في المؤسسة، وبالأخص ذوي الاتصال المباشر بالأسواق والذين لهم علاقة مباشرة مع منتوجات المؤسسة، وبمجرد حصوله على هذه المعلومات يقوم بتحليلها من أجل تحديد أهم العوامل المؤثرة على الأداء المستقبلي للمؤسسة، ومن أهم هذه العوامل توجد:³

¹: المرجع نفسه، ص 42.

²: بوقرة رابح، عريوة محاد، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية JEFR العدد 01 جوان 4014 جامعة أم البواقي، ص 33.

³: بوقرة رابح، عريوة محاد، المرجع السابق، ص 34.

✓ العوامل الاقتصادية والاجتماعية: ويتعلق الأمر بالمؤشرات الكلاسيكية مثل وضعية الشغل، الاقتصاد بشكل عام (البورصة، التجارة الخارجية)، وهذه الدراسة الشاملة تسمح بتحديد إمكانية وجود أخطار تهدد المؤسسة على المدى القصير، مثل وضعية أسعار الصرف.

✓ العوامل التجارية: وتشمل، المعطيات الخاصة بالسوق وتطوره وسلوكيات المستهلكين ورغباتهم، وتطور المنافسة.....، وغالبا ما تكون هذه المعطيات في شكل إحصائيات وبالنسبة للمؤسسة فإن دراسة هذه العوامل تسمح لها بتحديد نقاط قوتها، وضعفها.

✓ العوامل المتعلقة بالنشاط: ومن أمثلتها تطور تقنيات الإنتاج، درجة التأهيل المطلوبة في العمل، وغيرها.

✓ العوامل التنظيمية: وتخص القوانين الواجب احترامها عند عملية الإنتاج، لحماية المستهلكين والبيئة، وكذا التشريعات الخاصة ببعض المنتجات.

وفي النهاية تحليله يجد أن النتائج التي تحصل عليها تسمح له بتحديد أهم المتغيرات

الأساسية المؤثرة على المؤسسة، فيعمل على ترتيبها حسب الأولويات، ويعرف المتغير

الأساسي (le facteur clé) بأنه واحد من تلك العوامل الواجب التحكم فيها من أجل قيادة المؤسسة بشكل سليم، وتتميز هذه المتغيرات الأساسية بكونها: تخص نشاطا معيناً وتكون محددة وقليلة العدد. ومثال ذلك المتغير الأساسي الذي يخص نشاط بائع الآلات المنزلية والمتمثل في خدمات ما بعد البيع، وقد يكون المتغير الأساسي لمؤسسة أخرى هو درجة الاستجابة للعمال، معدل التجديد....، إذن فالدراسة تركز أساساً على معرفة الأسواق وأحجامها والتغيرات التي يمكن أن تطرأ عليها ووضعية المنافسين ونقاط القوة والضعف لدى المنافسين، وسياسات المنافسين وإستراتيجية المؤسسة. كل هذه النتائج تسمح بتحديد وضعية المؤسسة.

ويمكن القول أنه بعد مرحلة الدراسة الشاملة لمحيط المؤسسة يستطيع مراقب التسيير من خلالها أن يحدد أهم المتغيرات الأساسية المؤثرة على المؤسسة، كما تمكنه هذه النتائج من تحديد أهم المجالات الواجب تركيز الجهود حولها.¹

¹: عبد الحى المرعي، كمال خليفة بوزيد، محاسبة التكاليف، د.ط، دار الجامعية للنشر، مصر، 2004، ص 41.

3. مرحلة تشخيص تنظيم المؤسسة:

إن مهمة مراقب التسيير في هذه المرحلة هي الخروج بصورة واضحة ومفصلة لحالة المؤسسة، ومن أجل ذلك فهو يعمل على تحليل الوضع من خلال الإطلاع على ماضي المؤسسة و حاضرها وتوجهاتها المستقبلية، والممثلة في رقم أعمال المؤسسة وحصتها السوقية ونسب النمو والنتائج الصافية...، كما أن القيام بعملية المقارنة مع نتائج المنافسين يسمح بتوضيح نقاط القوة والضعف بالمؤسسة، وفي هذا المجال يجب التذكير بضرورة توفير كل البيانات المحاسبية لمراقب التسيير.¹

إضافة إلى أن إجراء مقابلات مع المسؤولين الرئيسيين في الإدارة العامة يمكن مراقب التسيير من التعرف على أهداف المؤسسة وإستراتيجيتها، فعموما تكون هناك أهداف قصيرة الأجل وأخرى متوسطة لأجل، لذا يجب على مراقب التسيير أن يكون على دراية بانشغالات المؤسسة من أجل اختيار الأدوات المناسبة لذلك، وكذا معرفة أولويات المؤسسة من أجل التركيز عليها دون غيرها.

لقد تعرف مراقب التسيير من خلال الدراسة الاقتصادية للمؤسسة على المتغيرات الأساسية التي يجب أن تتحكم فيها المؤسسة للوصول إلى أهدافها، كما قام باختيار الوسائل التي ستكون الأكثر ملائمة لوضعيتها، كخطوة ثابتة لهذه المرحلة الأولى يوجه مراقب التسيير اهتمامه إلى مستعملي هذه الوسائل قبل وضعها حيز التنفيذ.²

ويمكن التعرف على وضعية المؤسسة باستعمال عدة معايير كالمردودية والخطر المالي ومكانتها في السوق...، إلى أن المعيارين الأولين يتسمان بالاستخدام الواسع وسهولة تحديدهما، وهناك خمس حالات يمكن أن تكون عليها المؤسسات وهي:³

- الحالة أ: مؤسسات تحقق مردودية كبيرة وتواجه خطرا ماليا ضعيفا.
- الحالة ب: مؤسسات تحقق مردودية كبيرة وتواجه خطرا ماليا كبيرا مثل المؤسسات التي تتواجد في حالة نمو يجعلها بحاجة إلى تمويل.
- الحالة ج: مؤسسات التي تواجه خطرا ماليا ولكنها لا تحقق مردودية معتبرة مثل المؤسسات التي فقدت عملاءها.
- الحالة د: مؤسسات تواجه خطرا ماليا ولكنها تحقق مردودية، وهي أسوأ حالة تتعرض لها المؤسسات.

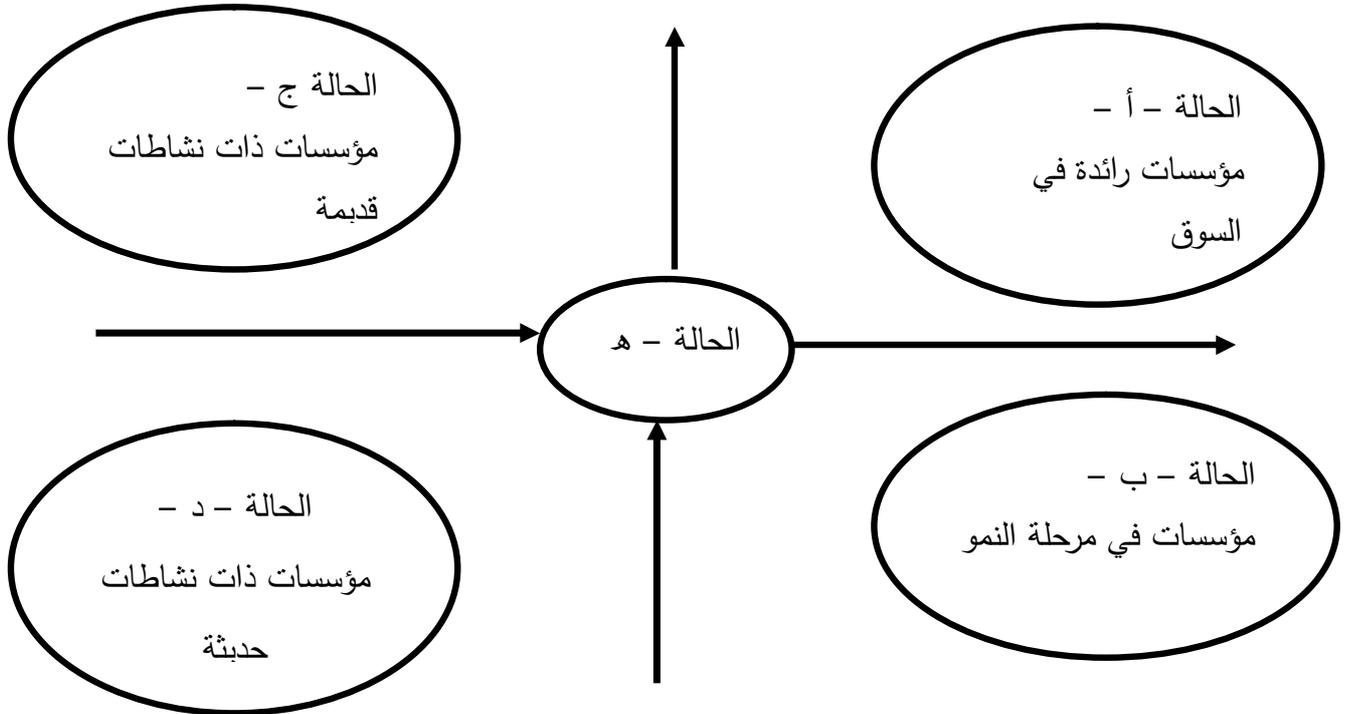
¹: المرجع نفسه، ص 42.

²: داهنين بن عامر، من المعلومة إلى المعرفة تطور أساليب الرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

³: المرجع نفسه، ص 37.

- الحالة ه: مؤسسات تحقق مردودية ضعيفة والتي تواجه مشاكل مالية كبيرة. والشكل الموالي يوضح الوضعيات المختلفة التي تكون عليها المؤسسات.

الشكل رقم (02) يمثل الوضعيات المختلفة للمؤسسات.



المصدر: داهينين بن عامر، من المعلومة إلى المعرفة تطور أساليب الرقابة، المرجع السابق.

كما يعمل مراقب التسيير على دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومعرفة أهداف مراكز المسؤولية في المؤسسة وما مدى اهتمام هذه المراكز بالتحكم في المتغيرات الأساسية، حيث يجب تطبيق مبدأ الشمولية في وضع مراكز المسؤولية بالمؤسسة أي تغطية كل النشاطات بها، وبعد تعرف مراقب التسيير على وضعية المؤسسة الداخلية، يعمل على اقتراح نظام مراقبة التسيير الذي يناسب المؤسسة، كما يعمل على اختيار الأدوات الرقابية اللازمة لذلك.¹

¹: زابي مريم، عيسى عهدة، مراقبة التسيير كنظام للمعلومات، رسالة ماستر، جامعة الجزائر، الجزائر، 2015، ص63.

أ. تحليل هيكل المؤسسة:

باستخدام المخطط التنظيمي نظام الميزانيات التقديرية المعمول به، ومقابلات مع المسؤولين العمليين الذين يوضحون له حقيقة التنظيم المطبق في الواقع، يستطيع مراقب التسيير التعرف على مراكز المسؤولية المتواجدة في المؤسسة أهدافها، وسائلها، والقرارات المتعلقة بها.¹

ويكون بعدها شبكة تضم من جهة مراكز المسؤولية ومن جهة ثانية متغيرات الأساسية، هدف هذه الشبكة هو تبيان أي المراكز يؤثر على أي نوع من المتغيرات، وعادة ما نجد أن مختلف المراكز المسؤولة تنتهي إلى مجلس الإدارة.

ب. التعرف على نظام الترقية والتقييم المطبق:

يعد نظام التقييم والترقية عامل محدد لتحفيز المسؤولين العمليين، وهو يؤثر بصفة كبيرة على سلوكيات العمليين باتجاه مراقب التسيير، يستطيع مراقب التسيير ووسائله، ويستخلص مراقب التسيير من جملة الأسئلة التي يطرحها عن ما إذا كان نظام الترقية والتقييم المطبق مناسب لعمله، أم أنه على العكس معيق له، ويجب بذلك تغييره.²

4. مرحلة اقتراح خطة عمل لمراقب التسيير:

نظام مراقبة التسيير، وهو عبارة عن منهجية عمل قد تلائم العديد من حالات المؤسسة، ومن الضروري ربط النتائج التي توصل إليها مراقب التسيير مع هذه المنهجية للخروج بأحسن اقتراح، يلائم المؤسسة وخصوصياتها، ويحقق بذلك الأهداف الذي وضع لأجلها هذا النظام. تحتوي هذه الخطة على 7 مراحل، تنقسم كل مرحلة بدورها إلى مجموعة من العمليات تنفذ خلال نفس المدة، فهي متزامنة التطبيق، في حين نجد أن هذه المراحل تتجمع لتشكيل ثلاثة أشكال لنظام مراقبة التسيير، وهي كالتالي:³

◀ المرحلة الأولى والثانية: تمثل ما قبل نظام مراقبة التسيير: تعمل على تحضير المؤسسة للإدماج

هذا النظام بها من حيث التنظيم، وأدواته الأساسية، حيث تشمل على وضع لوحات قيادة بشكلها

الأولي تحتوي على تقديرات مالية خاصة، وضع نظام للمحاسبة التحليلية، لتحديد سعر التكلفة.

¹: المرجع نفسه، نفس الصفحة.

²: عريوة عبد الحليم، تأثير مراقبة التسيير على الأداء التنظيمي للمؤسسة، رسالة ماستر، مسيلة، 2012، ص77.

³: سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، الجزائر، 2002، ص95.

◀ المرحلة الثالثة والرابعة والخامسة: هي جوهر نظام مراقبة التسيير، يتوسع نوعاً ما المدى الزمني لينتقل مجال الاهتمام مراقب التسيير نحو المدى المتوسط، تضم وضع الموازنات الشهرية، لوحات قيادة بمؤشرات عن الانحرافات، محاسبة شهرية، تمديد مسار لموازنات لوضع خطط عملية، مع تحديد رسمي لإجراءات التسيير والإدارة.

◀ المرحلة السادسة والسابعة: هي مرحلة ما بعد مراقبة التسيير تشمل على الرؤيا الإستراتيجية له، بوضع خطة إستراتيجية مرافقة للخطط العملية والموازنات التقديرية. يعين مراقب التسيير وفق هذه الخطة المراحل التي توافق حالة المؤسسة، ويحدد العمليات الواجب القيام بها في كل منها، ليكون بذلك خطة عمله الخاصة.¹

¹: سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، المرجع السابق، ص 95.

خلاصة الفصل :

لمراقبة التسيير أهمية كبيرة في المؤسسة حيث أنها تساعد على التقليل من الانحرافات وتخفيض التكاليف المستهلكة بشكل غير عقلائي، ولتحقيق هذين الهدفين بشكل جيد يجب أن تطبق إدارة مراقبة التسيير طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة كونها تحلل الأنشطة وتحدد تكاليفها، وتقرن التكاليف بالعائد المالي وبالمركز التنافسي الناتج عن استهلاكها، الأمر الذي يساعد على إنشاء موازنات تقديرية أكثر واقعية.



الفصل الثالث

تمهيد :

في إطار استكمال بحثنا أردنا التأكد من إدراك ذات الشيء بداخل إحدى مؤسساتنا و الممتثلة في مؤسسة البيرق ، و يعود اختيار هذه الشركة قبل كل شيء إلى وجود وظيفة مستقلة لكل من التدقيق و مراقبة التسيير، ومن ثم أردنا إسقاط المعلومات المحصل عليها في الجانب النظري على أرضية الواقع من خلال الدراسة التقييمية لوظيفة التدقيق في المؤسسة محل الدراسة و معرفة مدى تأثيرها في فعالية مراقبة تسيير المؤسسة.

المبحث الأول: طريقة وأدوات البحث في الدراسة التطبيقية:

قبل الشروع في دراسة دور التدقيق في تحسين فاعلية مراقبة التسيير داخل المؤسسة، سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على المؤسسة محل الدراسة، منهج الدراسة، وكذا الأدوات المستعملة وذلك من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: طريقة جمع المعلومات

يحتوي هذا المطلب على فرعين الأول يتناول المؤسسة محل الدراسة أما الثاني المنهج والأدوات المستعملة.

الفرع الأول: المؤسسة محل الدراسة.

1- تحديد الهوية :

الموعد الأول: البيرق للإنشاءات.

الشكل القانوني: شركة ذات مسؤولية محدودة.

تاريخ الإنشاء: 2009/15/11.

فئة التصنيف المهني :

التاسع (09) أعمال هيدروليكية.

التاسع (09) الأشغال العامة.

ثامنا (08) أعمال البناء.

شركة معتمدة إيزو 9001 الخامس 2015 تاريخ الإصدار: 2018/09/18

شركة البيرق للإنشاءات ، وهي شركة متكاملة في مجال البناء ، تتكيف تماما مع احتياجات السوق وعمالها.

مع 10 سنوات من الخبرة في مجال البناء، أكثر من إرضاء عملائنا، هدفنا النهائي هو تجاوز توقعاتهم.

في بيئة متغيرة باستمرار، لم يعد الوقت والجودة هما الركائز الوحيدة للنجاح. العميل الجاهز هو اليوم

الحل الجديد لتلبية الاحتياجات في الجزائر أو في أي مكان آخر في العالم.

شركة البيرق هي شركة صاغت خبرتها الدولية وأدائها في الجزائر ، من خلال شراكة محلية ، حققت

توقعات عملائها الذين تم بناء تاريخ طويل معهم بمرور الوقت ؛ واليوم ، يمثل العقد الأول من وجود

البيرق ممرا قويا من حيث الأداء الاقتصادي والتقني والاستراتيجي.

2- تاريخيا:

البيرق للإنشاءات هي شركة سريعة التطور في مجال البناء ، بدأت تجربة المؤسس في عام 1992 مع شركة عائلية نشطة بشكل رئيسي في مجال أعمال الحفر والهندسة المدنية.

كان عام 2001 هو العام المناسب لدخول السوق الجزائري ، وذلك تحت رعاية شركات البناء العميلة الموجودة بالفعل في سوق شمال إفريقيا.

في عام 2009 تأسست شركة البيرق للإنشاءات في الجزائر. وتتمثل مهمتها في تنفيذ مشاريع البناء في مختلف المجالات مثل: الطاقة (محطات توليد الطاقة) والنفط / الغاز (المصانع وخطوط الأنابيب) والعديد من المشاريع الصناعية اليوم، البيرق للإنشاءات يحمل التصنيف الحادي عشر (المرتبة الأولى) في قطاع الهيدروليك والبتروكيماويات وتصنيف 8 في قطاع البناء ، شهادة الأيزو 9001 نسخة 2015.

3- نبذة عن الشركة :

طورت شركة البيرق للإنشاءات خبرتها في القطاعات التالية :

صناعة النفط والغاز والمجمع الصناعي

نشاط البيرق الرئيسي هو تحقيق خطوط الأنابيب الهيدروليكية .

الإسكان والعقارات.

قطاع مزدهر ، حيث قامت الشركة ببناء أكثر من 10000 منزل حتى الآن.

قامت الشركة ببناء محطات الضخ والخطوات ... إلخ ، قطاع يمثل 25٪ من مبيعاتنا.

الطرق والتنمية والبنية التحتية

بما في ذلك شبكات تحت الأرض المختلفة (مياه الشرب ، مياه الصرف الصحي ، الكابلات ، شبكات

مكافحة الحرائق ، المناظر الطبيعية ، بناء الجسور ، الجسور والطرق).

لفهم سياق وتحديات مجال نشاطنا بشكل أفضل،

لبدء عمليات ملموسة للحد من الاستهلاك.

اعتماد سياسة للحفاظ على صحة وسلامة موظفينا.

لضمان أن يتم تنفيذ العمل وفقا لمتطلبات عملائنا.

السيطرة على الإطار التشريعي والتنظيمي وكذلك تطورها.

- لتنفيذ العمل في الموعد المحدد.
- للحفاظ على مناخ عمل صحي.
- المشاركة في التنمية المستدامة من خلال استخدام المنتجات البيئية.
- الحفاظ على الموارد المادية للشركة في حالة جيدة.
- تعزيز مهارات موظفينا من خلال التدريب المستمر.
- دمج التقنيات الجديدة في تحقيق الأعمال.
- لتحسين استخدام الموارد.
- تطبيق استراتيجيات البناء للدولة.

4- الرؤية

لتلبية احتياجات السوق الوطنية ، للعب دور رائد في تحقيق البرامج التي أطلقها الدولة ورغبات عملائنا.

5-الاتصال:

☎: +213(0) 45 378 181

☎: +213(0) 45 378 282

الموقع: www.elbayrak.com البريد الالكتروني: contact@elbayrak.com

مكتبنا المسجل: ن 02 N أولاد السنوسي ، الجزيرة 12 ، قطعة أرض 23 ، فورنكا،
بلدية فورنكا بولاية مستغانم.

بي بي 65 أ وكالة المخابرات المركزية بن شهرة غالي و. مستغانم.

الفرع الثاني: منهج الدراسة وطبيعة المتغيرات:

أولاً : منهج الدراسة

انطلاقاً من طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى لتحقيقها، وأهمها التعرف على دور التدقيق في تحسين فعالية مراقبة التسيير في مؤسسة البيرق وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم اعتماد المنهج الوصفي لتحليل المعلومات لها علاقة بالموضوع وتصنيفها وتلخيص نتائجها من خلال إخضاعها لأدوات البحث العلمي المعروفة، هذه المعلومات تم جمعها من مصادر مختلفة لكنها جميعاً ترتبط بالموضوع بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مع منهج دراسة الحالة قصد إسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة محل الدراسة وتحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المتوصل إليها.

ثانياً : طبيعة المتغيرات

يتضمن موضوع الدراسة والمتمثل في دور التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمحزونات داخل المؤسسة من متغيرين أساسيين :

الفصل الثاني: دراسة ميدانية بمؤسسة البيرق

المتغير المستقل: يتمثل في التدقيق .

المتغير التابع : يتمثل في مراقبة التسيير

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

تمثلت عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة للانجاز الدراسة في جانبين رئيسيين هما:

الفرع الأول: الجانب النظري

لقد اعتمدنا في الجانب النظري من الدراسة على ما هو متوفر في المراجع العربية والأجنبية من الكتب والمجلات، إضافة إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع.

الفرع الثاني: الجانب التطبيقي أهم الوسائل التي اعتمدنا عليها للحصول على المعلومات اللازمة:

أ-المقابلة الشخصية: اعتمدنا أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس والمتمثل في المراجع الداخلي ومصلحة مراقبة التسيير وهذا للحصول على المعلومة مباشرة من أجل شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة وسليمة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة

ب -السجلات والوثائق المختلفة المتعلقة بتقارير ووثائق المؤسسات محل الدراسة .

المبحث الثاني: عرض و مناقشة نتائج الدراسة

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي في معرفة دور التدقيق في تحسين فعالية الرقابة في المؤسسة محل الدراسة بهدف التقرب أكثر من الواقع واختبار ما تم الوصول إليه في الجانب النظري على الجانب التطبيقي .

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

الفرع الأول: التدقيق في المؤسسة محل الدراسة

أولاً: خطوات ووظيفة التدقيق في المؤسسة محل الدراسة

تم وظيفة التدقيق بالمؤسسة محل الدراسة بعدة مراحل تتمثل في:

أ- مرحلة التحضير: في هذه المرحلة يتم التحضير لوظيفة التدقيق ويكون ذلك من خلال البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي الذي يتم إعداده من طرف الشركة التابعة و يسمى هذا البرنامج بخريطة التدقيق ويكون هذا البرنامج مقسم إلى أشهر تحدد فيه المصلحة التي سوف يتم تدقيقها و العناصر التي يجب تدقيقها .

ب- مرحلة التطبيق: يتم في هذه المرحلة بعد تحديد المصلحة التي سيتم تدقيقها و العناصر التي يجب تدقيقها من خلال خريطة التدقيق الشروع في عملية التدقيق ويكون ذلك من خلال:

1. مقابلة المسؤولين عن المصلحة وتقديم مجموعة من الأسئلة
2. دراسة المستندات والوثائق الخاصة بالمصلحة محل التدقيق
3. في بعض الأحيان يكون من خلال الحسابات (الجرد)
4. اختبار مدى فعالية وكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في كل مصلحة بحيث تعمل على مساعدتها تحقيق أهدافها المرجوة.

ت- مرحلة النتائج: عند الانتهاء من عملية التدقيق يقوم المدقق بإعداد تقريره و ذلك من خلال النتائج المتوصل إليها عند تدقيق المصلحة والمتمثلة في:

1. تحديد المشاكل التي تواجهها المصلحة محل التدقيق
2. تحديد الملاحظات التي تم ملاحظتها عند القيام بتدقيق المصلحة

3. تحديد التوصيات التي تهدف إلى تحسين سيرورة نشاط هذه المصلحة .

ث- مرحلة المتابعة: بعد مصادقة المدير على التوصيات المقدمة من طرف المدقق في هذه المرحلة يقوم المدقق بإتباع مدى تم تدقيقها لهذه التوصيات، حيث يقوم المدقق بمتابعة نشاط المصلحة إلى غاية تطبيقها لتلك تطبيق المصلحة التي التوصيات .

ثانيا: مهام وظيفة التدقيق في المؤسسة محل الدراسة :

تتمثل مهام وظيفة التدقيق في المؤسسة محل الدراسة في تدقيق المصالح حسب المخطط المصادق عليه من طرف إدارة الشركة التابعة، يقوم المدقق قبل الشروع في عملية تدقيق المصالح للتأكد من وجود برنامج سير نشاط المصلحة حيث لكل مصلحة برنامج خاص بها، ثم يقوم بعملية التدقيق و أهم العناصر التي يتطرق لها عند تدقيق المصالح متمثلة في :

أ- مصلحة المحاسبة والمالية :

1. التحقق من أنها تقوم بتسديد مبالغ اتفاقيات التمويل .

2. التحقق من تنفيذ لوائح مجلس الإدارة الخاصة بمصلحة المحاسبة والمالية .

3. التحقق من وثائق إجراءات المحاسبات المالية .

ب- مصلحة التمويل وتسيير المخزون:

1. التحقق من وجود لجنة الجرد التي تقوم بجرد المخزون نهاية كل شهر.

2. التحقق من مصداقية الاتفاقيات التي تقوم بها مصلحة التمويل

3. التحقق من ما إذا كانت هذه المصلحة تقوم بتلبية حاجيات ومتطلبات المؤسسة.

4. التحقق من أنها تختار الموردين المناسبين.

ت مصلحة الموارد البشرية:

1. تدقيق عملية التوظيف على أي أساس تتم (في إطار إدماج أو عقود الخ...)

2. تدقيق ما إذا قامت المصلحة بإعداد برنامج العطل السنوية .

3. التأكد من وضعيات تسديد الضمان الاجتماعي والضرائب الخاصة بالعمال .

ث-مصلحة الأرشيف:

1. التأكد من استعمال المعلوماتية في حفظ الأرشيف

2. التحقق من مكان حفظ الوثائق .

ج -مصلحة التجارة:

1. التحقق من وجود السياسات التجارية.
2. مراقبة كميات المداخيل، المخرجات والمخزون
3. التحقق من أنها تختار الزبائن المناسبين للمؤسسة .

ح- مصلحة الصيانة:

1. التأكد من أن مسؤول الصيانة يقوم بتسجيل عمليات الصيانة التي يقوم بها
2. تقييم مخطط الصيانة (يحتوي هذا المخطط على عمليات الصيانة التي يجب القيام بها قبل حدوث العطل وبعد حدوث العطل للآلات).

إضافة إلى تدقيق المصالح يقوم المدقق بمهام أخرى تتمثل في :

- خ- متابعة تنفيذ التوصيات التي توصل لها وصادق عليها المدير .
- د- استخراج التوصيات من تقرير محافظ الحسابات وإتباع تنفيذها .

الفرع الثاني : مراحل وأدوات مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة

تعتبر مراقبة التسيير في مؤسسة البيرق أساسية و ذلك نظرا لأهميتها حيث تقوم بمساعدة المسؤولين العاملين و الإدارة العامة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطهم و تحقيق أهدافهم و مساعدة المسؤولين على اتخاذ القرارات الإستراتيجية المناسبة. لذلك سوف نتطرق في هذا الفرع إلى مراحل مراقبة التسيير في المؤسسة و أدوات مراقبة التسيير المستعملة في المؤسسة محل الدراسة .

أولا : مراحل وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة

أ-مرحلة التحضير: يتم في هذه المرحلة جمع المعلومات التنبؤية لمختلف المصالح و هي عبارة عن معلومات كمية التي تهدف كل مصلحة إلى تحقيقها ، بناء على هذه المعلومات و النتائج التي تما تحقيقها لسنة الماضية يقوم مراقب التسيير بإعداد مخطط توزيع الميزانية الذي يحتوي على الأهداف المراد تحقيقها من طرف كل مصلحة .

ب -مرحلة إعداد التقارير: يتم في هذه المرحلة جمع المعلومات التي تما تحقيقها في كل مصلحة، تكون هذه المعلومات مرتبة في جداول تحتوي على ما هو محقق و الانحرافات التي حدثت، و عند جمع هذه التقارير يقوم مراقب التسيير بإعداد تقريره الخاص .

ث- مرحلة المتابعة: في هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بتحليل النتائج المتحصل عليها في تقريره سواء

كانت نتائج ايجابية أو سلبية، حيث يقوم بمعرفة الأسباب التي أدت إلى حصول هذه النتائج وبعد ذلك يتم استنتاج قرارات حيث تعمل هذه القرارات على مساعد الإدارة العامة على تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية.

خلاصة الفصل

من خلال قيامنا بإجراء دراسة تطبيقية في مؤسسة البيرق ،التي كان الهدف منها تطبيق ما تم التوصل إليه في الجانب النظري ،تبين من خلال هذه الدراسة التطبيقية إن التدقيق يلعب دور كبير في المؤسسة و التي تستعين به لضمان فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة وذلك من خلال السعي إلى تحقيق أهدافها ،واكتشاف الإجراءات التي تساعد على اتخاذ القرارات التصحيحية لتدعيم نقاط القوة و تصحيح نقاط الضعف

الخاتمة

الخاتمة

تمنح المؤسسات الاقتصادية أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها وتشعب أعمالها ، وبالتالي يؤدي إلى ضمان بقاءها واستمرارها ، وكي تقوم المؤسسة بمتابعة أنشطتها ومهامها أصبحت تولي أهمية خاصة بالتدقيق ، حيث تقوم عملية التدقيق على اكتشاف نقاط القوة و نقاط الضعف التي تعرقل نشاط المؤسسة وتنبه إدارة المؤسسة بها ، إضافة إلى فحص البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحص انتقادي منظم لتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها .

توصلنا إلى مجموعة من النتائج تتمثل فيما يلي:

- تتمثل مهنة التدقيق في العمل الإنتقادي لما قام به المحاسب
- وتخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموماً و متعارف عليها على المستوى المحلي والدولي
- معايير التدقيق تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة ومعترف بها دولياً لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق
- يهدف نظام مراقبة التسيير على الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية
- تستخدم المصلحة مراقبة التسيير أدوات الرقابة في لوحة القيادة والموازنات
- تساهم وظيفة مراقبة التسيير في مساعدة الإدارة لعامة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية
- تبين من خلال الدراسة الميدانية إن التدقيق يلعب دور كبير في المؤسسة والتي تستعين به لضمان فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر والمراجع :

أ/ باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000.
2. احمد حلي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
3. إدريس عبد السالم الشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة، بيروت، لبنان، 1996.
- ألفين أرينز وجيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي وأحمد حجاج ، دار المريخ للنشر، المملكة العربية .
4. أمين السيد لظفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية الاسكندرية ، 2007
- حازم هاشم الالوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق المراجعة نظري، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة طرابلس، 2003.
5. خالد أمين عبد هلال، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
6. عبد الحي المرعي ،كمال خليفة بوزيد، محاسبة التكاليف، د.ط، دار الجامعية للنشر، مصر، 2004.
7. عبد الرزاق، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط2002
8. عبد الفتاح الصحن و محمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، أسس المراجعة ، الدار الجامعية، مصر، 2004.
9. عبد الفتاح محمد الشحن ، كمال حليفة أبو زيد ، المراجعة علما و عملا ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1991.
10. عبد خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي علم تدقيق الحسابات النظري و العملي، الطبعة الأولى ، دار المستقبل للنشر والتوزيع.
11. الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات التجارية في المشروعات التجارية و الصناعية، الطبعة الأولى، من نشر المؤلف، الأردن.
12. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003.
13. محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصول ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 1998 .

14. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1995.
15. محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 1998 .
16. معراج هواري الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
17. ناصر دادي عدون وعبد الرحمن بابنات، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
18. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية المؤسسة العمومية الجزائرية (، دار المحمدية العامة)، الجزائر
19. نصر صالح محمد، نحو إطار نظري عام للمراجعة، أثره على معاييرها، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، المطبعة الأولى، 2004 م
20. وليام توماس و أمرسون منكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين الدهراوي، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2006.
21. وليد توماس أمرسون هلكي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، تعريب و مراجعة د. أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية ، 1989، م .

ثانيا: الرسائل الجامعية

1. حاج قويدر قرين، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بواد سلي-الشلف (ECDE)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلى، الشلف، الجزائر، 2007.
2. زابي مريم، عيسى عهدة، مراقبة التسيير كنظام للمعلومات، رسالة ماستر، جامعة الجزائر، الجزائر، 2015.
3. سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، الجزائر، 2002.
4. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع قسم تصدير الغاز التابع للنشاط لمجمع سونطراك ، الدورة مبيعات مقبوضات، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2003-2004.

5. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه . قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004

6. طويل رشيد، تسيير وتحليل الأموال العمومية دراسة حالة: خزينة ولاية تلمسان، مذكرة ماجستير، تخصص المنظمة، التدقيق وإستراتيجية اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، جامعة ابي بكر بلقايد، الجزائر، تلمسان، بدون سنة.

7. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية .دراسة حالة التكامل بين شركة **KPMG** مجني وحازم حسن وشركاؤهم-محاسبون قانونيون - وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن و الكويت للتجارة و الاستثمار في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 3، 2010-2009 .

8. نبيل حمادي، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع صيدال بالجزائر العاصمة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الشلف، جامعة حسيبة بن بوعلي، 2008.

ثالثا: المجالات

1. بوقرة رابح، عريوة محاد ، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية JEFR العدد 01 جوان 4014 جامعة أم البواقي.

2. داهنين بن عامر، من المعلومة إلى المعرفة تطور أساليب الرقابة ، جامعة محمد خيضر بسكرة 2004

3. رابح بوقردة، محاد عريوة، أثر المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، هذا المقال منشور في مجلة البحوث الاقتصادية والمالية JEFR، مجلة علمية محكمة نصف سنوية متخصصة في نشر الأبحاث الأصيلة في العلوم الاقتصادية والمالية تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير لجامعة أم لبواقي، الجزائر، العدد 1، جوان 2014.

4. عريوة عبد الحليم، تأثير مراقبة التسيير على الأداء التنظيمي للمؤسسة، رسالة ماستر، مسيلة، 2012.

5. عميروش بوشلاغم، شروط تطبيق نظام مراقبة التسيير بالمؤسسات الصحية العمومية في الجزائر، هذا المقال منشور في مجلة العلوم الإنسانية، مجلة دولية محكمة تصدرها كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 42، ديسمبر 2014.

6. محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، هذا المقال منشور في مجلة الباحث، مجلة محكمة دورية علمية دولية متخصصة في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،
الجزائر، العدد9، 2011.

ب/ باللغة الأجنبية:

1. . A. Germalisn contrôle de gestion en actionné, édition laison, 1992,
- A. germalis, contrôle de gestion en action, édition laison, 1992,
2. Antony, managerial, centre système, édition hour wood 1976,
3. ATH guides , audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations clets , paris , 2eme , édition , 1987
4. Lionel collin .gèrard Valin.audi et control internet
5. Lionol colline & Gérard valine.audite et control interne 3eme édition .paris économie .
paris.1986 .
6. MOUKHTAR BELAIBOUD guide pratique d audit et finncier et comptabei,lamaison des livres
,alger,1982

المخلص

الملخص

تعتبر وظيفة التدقيق من بين أهم الوظائف في المؤسسة الاقتصادية لما لها من تأثير على أداءها حيث تعتمد عليها الإدارة العليا و مختلف المصالح و الأقسام كمصدر للمعلومات و البيانات التي تتميز بالمصداقية و الجودة .

وتحتل كذلك مراقبة التسيير مكانة هامة في المؤسسة الاقتصادية ، حيث تقوم هذه الوظيفة على قياس و تقييم الأداء و كشف الانحرافات و معرفة أسبابها و اقتراح حلول ممكنة وبالتالي تحقيق الأهداف بالكفاءة و الفعالية .

تهدف دراستنا إلى معرفة دور التدقيق في تحسين فعالية مراقبة التسيير في مؤسسة البيرق مستغانم ، بالاعتماد على تحليل واثاق المؤسسة إضافة إلى المقابلة الشخصية ، و من أهم النتائج المتوصل إليها أن التدقيق يعمل على تحسين فعالية مراقبة التسيير من خلال تدقيق أداء المصالح و توجيههم من اجل تحقيق أقصى حد لأهداف مراقبة التسيير ، إضافة إلى ذلك اكتشاف نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة

الكلمات المفتاحية :

التدقيق ، مراقبة التسيير

Summary

Laudit function is regarded one of the impoetant functions in economic institution due to its affectiveness on the institution performance ,where the senior management and the various departments and classes rely on as a source of informatipn and data which are characterized with credibility and good quality ,the management control has an importantpositon in the economic institution because it guides the institution through the use of some tools such as dashboard and the estimated budget and these later help to evaluate and measure the institution performance ,detecting the deviations and showing its reasons suggesting the institution performance detecting the deviations and showing its reasons suggesting the possible solution thus reaching the purposes and golas effectively and efficiently .

our study objective is to show the audit function role in improving the effectiveness of el bairak company depending on the institution documents analysis and personal interview ,one of the main results which is achieved is that the audit work to improve the oversight management effectiveness to reach the maximum management control objectives and identify the strengths and weeknesses of the management control system

keywords audit, steering control .